

THÔNG TƯ

Ban hành hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam

Căn cứ Luật kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 ngày 29 tháng 3 năm 2011;

Căn cứ Nghị định số 17/2012/NĐ-CP ngày 13/3/2012 của Chính phủ Quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật kiểm toán độc lập;

Căn cứ Nghị định số 118/2008/NĐ-CP ngày 27/11/2008 của Chính phủ Quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của Bộ Tài chính;

Xét đề nghị của Chủ tịch Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA) và Vụ trưởng Vụ Chế độ kế toán và kiểm toán;

Bộ trưởng Bộ Tài chính ban hành Thông tư ban hành hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam.

Điều 1. Ban hành kèm theo Thông tư này ba mươi bảy (37) chuẩn mực kiểm toán Việt Nam có số hiệu và tên gọi như sau:

1. Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1- Kiểm soát chất lượng doanh nghiệp thực hiện kiểm toán, soát xét báo cáo tài chính, dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ liên quan khác (VSQC1).

2. Chuẩn mực số 200 - Mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán khi thực hiện kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam.

3. Chuẩn mực số 210- Hợp đồng kiểm toán.

4. Chuẩn mực số 220- Kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán báo cáo tài chính.

5. Chuẩn mực số 230- Tài liệu, hồ sơ kiểm toán.

6. Chuẩn mực số 240- Trách nhiệm của kiểm toán viên liên quan đến gian lận trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.

7. Chuẩn mực số 250- Xem xét tính tuân thủ pháp luật và các quy định trong kiểm toán báo cáo tài chính.

8. Chuẩn mực số 260- Trao đổi các vấn đề với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán.

9. Chuẩn mực số 265- Trao đổi về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ với Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán.

10. Chuẩn mực số 300- Lập kế hoạch kiểm toán báo cáo tài chính.
11. Chuẩn mực số 315- Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị.
12. Chuẩn mực số 320- Mức trọng yếu trong lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán.
13. Chuẩn mực số 330- Biện pháp xử lý của kiểm toán viên đối với rủi ro đã đánh giá.
14. Chuẩn mực số 402- Các yếu tố cần xem xét khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài.
15. Chuẩn mực số 450- Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán.
16. Chuẩn mực số 500- Bằng chứng kiểm toán.
17. Chuẩn mực số 501- Bằng chứng kiểm toán đối với các khoản mục và sự kiện đặc biệt.
18. Chuẩn mực số 505- Thông tin xác nhận từ bên ngoài.
19. Chuẩn mực số 510- Kiểm toán năm đầu tiên – Số dư đầu kỳ.
20. Chuẩn mực số 520- Thủ tục phân tích
21. Chuẩn mực số 530- Lấy mẫu kiểm toán.
22. Chuẩn mực số 540- Kiểm toán các ước tính kế toán (bao gồm ước tính kế toán về giá trị hợp lý và các thuyết minh liên quan).
23. Chuẩn mực số 550- Các bên liên quan.
24. Chuẩn mực số 560- Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán.
25. Chuẩn mực số 570- Hoạt động liên tục.
26. Chuẩn mực số 580- Giải trình bằng văn bản.
27. Chuẩn mực số 600- Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn (kể cả công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên).
28. Chuẩn mực số 610- Sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ.
29. Chuẩn mực số 620- Sử dụng công việc của chuyên gia.
30. Chuẩn mực số 700- Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính.
31. Chuẩn mực số 705- Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.
32. Chuẩn mực số 706- Đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” và “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính.

33. Chuẩn mực số 710- Thông tin so sánh - Dữ liệu tương ứng và báo cáo tài chính so sánh.

34. Chuẩn mực số 720- Các thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán.

35. Chuẩn mực số 800- Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt.

36. Chuẩn mực số 805- Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ và khi kiểm toán các yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của báo cáo tài chính.

37. Chuẩn mực số 810- Dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt.

Điều 2. Phạm vi và đối tượng áp dụng

Thông tư này ban hành hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam áp dụng đối với doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài tại Việt Nam, kiểm toán viên hành nghề và các tổ chức, cá nhân có liên quan trong quá trình cung cấp dịch vụ kiểm toán độc lập.

Điều 3. Hiệu lực thi hành và điều khoản chuyển tiếp

1. Thông tư này có hiệu lực thi hành kể từ ngày 01/01/2014.

2. Đối với các cuộc kiểm toán báo cáo tài chính và các công việc kiểm toán khác được thực hiện trước ngày 01/01/2014 mà đến ngày 01/01/2014 trở đi mới phát hành báo cáo kiểm toán thì phải áp dụng hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam ban hành theo Thông tư này.

3. Hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam ban hành theo các Quyết định số 120/1999/QĐ-BTC ngày 27/9/1999, Quyết định số 219/2000/QĐ-BTC ngày 29/12/2000, Quyết định số 143/2001/QĐ-BTC ngày 21/12/2001, Quyết định số 28/2003/QĐ-BTC ngày 14/3/2003, Quyết định số 195/2003/QĐ-BTC ngày 28/11/2003, Quyết định số 03/2005/QĐ-BTC ngày 18/01/2005, Quyết định số 101/2005/QĐ-BTC ngày 29/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính hết hiệu lực kể từ ngày 01/01/2014, trừ các chuẩn mực quy định tại khoản 4 Điều này.

4. Các chuẩn mực kiểm toán số 1000 "*Kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành*", Chuẩn mực kiểm toán số 930 "*Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính*" ban hành theo Quyết định số 03/2005/QĐ-BTC ngày 18/01/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính, Chuẩn mực kiểm toán số 910 "*Công tác soát xét báo cáo tài chính*", Chuẩn mực kiểm toán số 920 "*Kiểm tra thông tin tài chính trên*

cơ sở các thủ tục thoả thuận trước” ban hành theo Quyết định số 195/2003/QĐ-BTC ngày 28/11/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính tiếp tục có hiệu lực thi hành cho đến khi có chuẩn mực mới thay thế.

Điều 4. Tổ chức thực hiện

1. Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam chịu trách nhiệm phổ biến, triển khai và hướng dẫn thực hiện hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam ban hành tại Thông tư này.

2. Vụ trưởng Vụ Chế độ kế toán và kiểm toán, Chánh Văn phòng Bộ và Thủ trưởng các đơn vị có liên quan chịu trách nhiệm hướng dẫn, kiểm tra và thi hành Thông tư này. *KS*

Nơi nhận:

- Văn phòng Tổng Bí thư;
- Văn phòng Quốc hội;
- Văn phòng Chủ tịch nước;
- Văn phòng TW và các Ban của Đảng;
- Văn phòng Chính phủ;
- Viện Kiểm sát NDTC, Toà án NDTC;
- Kiểm toán Nhà nước;
- Các Bộ, cơ quan ngang Bộ, cơ quan thuộc CP;
- UBND tỉnh, TP trực thuộc TW;
- Cục kiểm tra văn bản - Bộ Tư pháp
- Các đơn vị thuộc và trực thuộc Bộ Tài chính;
- Hội Kế toán và kiểm toán Việt Nam (VAA);
- Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA);
- Các doanh nghiệp kiểm toán;
- Công báo; VP Ban chỉ đạo TW về PC tham nhũng;
- Website Chính phủ và Website Bộ Tài chính;
- Lưu: VT, Vụ ĐKT.



HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1: Kiểm soát chất lượng doanh nghiệp thực hiện kiểm toán, soát xét báo cáo tài chính, dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ liên quan khác (VSQC1)

*(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC
ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)*

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm soát chất lượng (VSQC1) này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán đối với hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán và soát xét báo cáo tài chính, dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ liên quan khác. Khi thực hiện Chuẩn mực này, cần tham khảo chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan.
02. Các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác quy định và hướng dẫn bổ sung về trách nhiệm của cán bộ, nhân viên doanh nghiệp kiểm toán về các thủ tục kiểm soát chất lượng đối với các loại dịch vụ cụ thể. Ví dụ, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220 quy định và hướng dẫn về các thủ tục kiểm soát chất lượng đối với các cuộc kiểm toán báo cáo tài chính.
03. Hệ thống kiểm soát chất lượng bao gồm các chính sách được xây dựng nhằm đạt được mục tiêu đề ra tại đoạn 11 Chuẩn mực này và các thủ tục cần thiết để thực hiện và giám sát việc tuân thủ các chính sách đó.

Cơ sở áp dụng

04. Chuẩn mực này được áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp kiểm toán thực hiện kiểm toán và soát xét báo cáo tài chính, dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ liên quan khác. Nội dung, phạm vi của các chính sách và thủ tục mà từng doanh nghiệp kiểm toán xây dựng nhằm tuân thủ Chuẩn mực này sẽ phụ thuộc vào nhiều yếu tố như quy mô, đặc thù hoạt động của doanh nghiệp kiểm toán, và việc liệu doanh nghiệp kiểm toán đó có thuộc một mạng lưới hay không.
05. Chuẩn mực này quy định mục tiêu của doanh nghiệp kiểm toán trong việc tuân thủ chuẩn mực và các quy định được xây dựng để đảm bảo doanh nghiệp kiểm toán đáp ứng được mục tiêu đề ra. Ngoài ra, Chuẩn mực này còn có phần hướng dẫn áp dụng (xem quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực này), phần giới thiệu phù hợp với hoàn cảnh cụ thể để giúp hiểu đúng về chuẩn mực và phân giải thích thuật ngữ.
06. Mục tiêu xây dựng các quy định của Chuẩn mực này là để giúp doanh nghiệp kiểm toán:
 - (1) Hiểu rõ các công việc cần thực hiện;
 - (2) Quyết định liệu có cần thực hiện thêm các công việc khác nhằm đạt được mục tiêu hay không.
07. Phần quy định chung đưa ra các quy định bắt buộc phải tuân thủ.
08. Khi cần thiết, phần hướng dẫn áp dụng giải thích rõ hơn về các quy định và hướng dẫn để thực hiện các quy định đó, cụ thể là:

- (1) Giải thích chi tiết hơn về ý nghĩa hoặc phạm vi của các quy định;
- (2) Đưa ra ví dụ về các chính sách và thủ tục cho phù hợp với hoàn cảnh cụ thể.

Hướng dẫn đưa ra cách thức áp dụng các quy định một cách phù hợp. Hướng dẫn áp dụng có thể cung cấp thông tin cần thiết để giúp cho việc hiểu các quy định của chuẩn mực. Khi cần thiết, hướng dẫn áp dụng cũng đưa ra các lưu ý đối với doanh nghiệp kiểm toán thực hiện kiểm toán trong lĩnh vực công và doanh nghiệp kiểm toán nhỏ. Các lưu ý này giúp áp dụng các quy định của Chuẩn mực này, tuy nhiên không giới hạn hoặc giảm bớt trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán trong việc áp dụng và tuân thủ các quy định của Chuẩn mực này.

09. Phần “Giải thích thuật ngữ” giải thích ý nghĩa của các thuật ngữ khi được sử dụng trong Chuẩn mực này. Các thuật ngữ được giải thích để giúp hiểu và áp dụng nhất quán Chuẩn mực này và không thay thế các thuật ngữ được xây dựng cho các mục đích khác, như trong pháp luật và các quy định. Danh mục thuật ngữ của các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam bao gồm cả các thuật ngữ trong Chuẩn mực này và cũng giải thích các thuật ngữ kiểm toán phải tuân thủ để áp dụng chuẩn mực một cách nhất quán, các kết luận kiểm toán và cho mục đích phát h

(xem hướng dẫn tại đoạn A18 - A20 Chuẩn mực này).

10. Kiểm toán viên, người thực hiện hợp đồng dịch vụ và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán, soát xét báo cáo tài chính, dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ liên quan khác;

18. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải:

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các đơn vị cá nhân có liên quan đến việc kiểm toán (a) Chịu trách nhiệm đảm bảo nhóm kiểm toán đã thực hiện thích hợp về các vấn đề phức tạp hoặc dễ gây tranh cãi, khác phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp với kiểm toán viên, người thực hiện hợp đồng dịch vụ và doanh nghiệp kiểm toán trong quá trình thực hiện kiểm toán, soát xét báo cáo tài chính, dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ liên quan khác. (b) Đảm bảo các thành viên trong nhóm kiểm toán đã thực hiện cần thiết trong suốt cuộc kiểm toán, bao gồm tham khảo phạm vi nhóm và giữa nhóm kiểm toán với các thành viên k trong hoặc ngoài doanh nghiệp kiểm toán;

Mục tiêu

- (c) Đảm bảo nội dung, phạm vi cũng như kết quả tư vấn đã đư
11. Mục tiêu của doanh nghiệp kiểm toán là xây dựng và duy trì một hệ thống kiểm soát chất lượng để có sự đảm bảo hợp lý rằng:

- (a) Doanh nghiệp kiểm toán và các cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp kiểm toán đã tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan;
- (b) Báo cáo được doanh nghiệp kiểm toán phát hành là phù hợp với hoàn cảnh cụ thể.

Giải thích thuật ngữ

12. Trong Chuẩn mực này, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

- (a) Ngày lập báo cáo: Là ngày được kiểm toán viên hoặc người thực hiện hợp đồng dịch vụ lựa chọn để ký và ghi trên báo cáo kiểm toán hoặc báo cáo về hợp đồng dịch vụ;
- (b) Tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ: Là tài liệu, hồ sơ ghi lại công việc đã thực hiện, kết quả đạt được và các kết luận của kiểm toán viên hoặc người thực hiện hợp đồng dịch vụ (trong một số trường hợp được gọi là “giấy tờ làm việc”);
- (c) Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ: Là người đại diện theo pháp luật hoặc người được ủy quyền thay mặt Ban Giám đốc doanh

nghiệp kiểm toán chịu trách nhiệm về việc thực hiện hợp đồng dịch vụ, ký báo cáo và chịu trách nhiệm tổng thể đối với báo cáo đã phát hành;

- (d) Soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ: Là quy trình được thiết kế và thực hiện tại ngày hoặc trước ngày phát hành báo cáo, nhằm đưa ra sự đánh giá khách quan về các xét đoán quan trọng của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ và các kết luận của nhóm để hình thành báo cáo. Việc soát xét kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ chỉ áp dụng cho các cuộc kiểm toán báo cáo tài chính của các tổ chức niêm yết và các hợp đồng dịch vụ khác (nếu có) mà doanh nghiệp kiểm toán cho rằng việc soát xét kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ đó là cần thiết;
- (e) Người soát xét việc kiểm soát chất lượng của hợp đồng dịch vụ: Là thành viên Ban Giám đốc, một cá nhân khác trong hoặc từ bên ngoài doanh nghiệp kiểm toán, có năng lực phù hợp hoặc nhóm các cá nhân nói trên, nhưng không phải là thành viên của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ, có đầy đủ kinh nghiệm và thẩm quyền phù hợp để đưa ra đánh giá khách quan về các xét đoán quan trọng và các kết luận mà nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ đưa ra để hình thành báo cáo;
- (f) Nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ: Bao gồm các thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ, kiểm toán viên hành nghề phụ trách hợp đồng dịch vụ, *kiểm toán viên* và các cán bộ, nhân viên thực hiện hợp đồng dịch vụ và bất kỳ cá nhân nào được doanh nghiệp kiểm toán hoặc công ty mạng lưới sử dụng để thực hiện các thủ tục cho hợp đồng dịch vụ. Nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ không bao gồm chuyên gia bên ngoài được doanh nghiệp kiểm toán hoặc công ty mạng lưới sử dụng;
- (g) Doanh nghiệp kiểm toán: *Là doanh nghiệp có đủ điều kiện để kinh doanh dịch vụ kiểm toán theo quy định của Luật kiểm toán độc lập và các quy định khác của pháp luật có liên quan;*
- (h) Kiểm tra: Là thủ tục kiểm tra được áp dụng đối với hợp đồng dịch vụ đã hoàn thành, được thiết kế để cung cấp bằng chứng về sự tuân thủ của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ đối với các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán;
- (i) Tổ chức niêm yết: Là pháp nhân có cổ phần, cổ phiếu, hoặc các công cụ nợ được chào bán hoặc niêm yết trên sàn giao dịch chứng khoán hoặc được giao dịch theo quy định của sàn giao dịch chứng khoán hoặc các định chế khác tương tự;
- (j) Giám sát: Là quy trình xem xét và đánh giá liên tục về hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán, bao gồm kiểm tra lại định kỳ một số hợp đồng dịch vụ đã hoàn thành được lựa chọn nhằm cung cấp cho doanh nghiệp kiểm toán sự đảm bảo hợp lý rằng hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp hoạt động hữu hiệu;
- (k) Công ty mạng lưới: Là công ty hoặc pháp nhân thuộc cùng một mạng lưới;
- (l) Mạng lưới: Là sự liên kết giữa các tổ chức để:
 - (i) Hướng tới sự hợp tác;

- (ii) Hướng tới sự chia sẻ lợi nhuận hoặc chi phí, hoặc cùng được sở hữu, kiểm soát hoặc quản lý chung, có chung các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng, chiến lược kinh doanh chung, sử dụng chung thương hiệu, hoặc cùng chung một phần đáng kể nguồn lực chuyên môn.
- (m) Thành viên Ban Giám đốc: Là người đủ điều kiện hành nghề và được doanh nghiệp kiểm toán giao trách nhiệm thực hiện hợp đồng dịch vụ chuyên nghiệp; giữ chức danh như Tổng Giám đốc, Phó Tổng Giám đốc, Giám đốc, Phó Giám đốc Công ty hoặc có thể là Giám đốc, Phó Giám đốc Chi nhánh;
- (n) Nhân sự: Gồm các thành viên Ban Giám đốc và cán bộ, nhân viên;
- (o) Chuẩn mực nghề nghiệp: Gồm các chuẩn mực kiểm toán, chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan;
- (p) Sự đảm bảo hợp lý: Trong Chuẩn mực này, sự đảm bảo hợp lý là sự đảm bảo ở mức độ cao nhưng không phải là tuyệt đối;
- (q) Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan: Là các quy định về đạo đức nghề nghiệp mà nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ và người soát xét việc kiểm soát chất lượng của hợp đồng dịch vụ phải tuân thủ, thường bao gồm Phần A và Phần B trong chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán và các quy định có liên quan.
- (r) Cán bộ, nhân viên: Là tất cả cán bộ, nhân viên chuyên nghiệp do doanh nghiệp kiểm toán thuê thông qua hợp đồng lao động, trừ thành viên Ban Giám đốc;
- (s) Cá nhân bên ngoài doanh nghiệp có năng lực phù hợp: Là người không thuộc doanh nghiệp kiểm toán, có trình độ chuyên môn, năng lực và kinh nghiệm để có thể giữ vai trò người soát xét việc kiểm soát chất lượng tương đương với thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ, ví dụ, thành viên Ban Giám đốc của một doanh nghiệp kiểm toán khác hoặc cá nhân có kinh nghiệm phù hợp của tổ chức nghề nghiệp mà các hội viên của tổ chức nghề nghiệp này có thể thực hiện kiểm toán và soát xét thông tin tài chính quá khứ hoặc dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ liên quan khác, hoặc là người của một tổ chức có cung cấp các dịch vụ kiểm soát chất lượng phù hợp.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Áp dụng và tuân thủ các quy định liên quan

13. Những người trong doanh nghiệp kiểm toán chịu trách nhiệm xây dựng và duy trì hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp phải có hiểu biết về toàn bộ nội dung Chuẩn mực này, kể cả phần hướng dẫn áp dụng để hiểu được mục tiêu của chuẩn mực và áp dụng đúng các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này.
14. Doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ từng quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này khi cung cấp dịch vụ kiểm toán và soát xét báo cáo tài chính, dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ liên quan khác (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).
15. Các quy định và hướng dẫn được xây dựng để giúp doanh nghiệp kiểm toán đạt được các mục tiêu quy định trong Chuẩn mực này và việc áp dụng phù hợp các quy định của Chuẩn mực này sẽ cung cấp đầy đủ cơ sở nhằm đạt được mục tiêu đó. Tuy

nhien, do hoàn cảnh thực tế có thể thay đổi và khó dự đoán, doanh nghiệp kiểm toán phải xem xét liệu có các vấn đề hoặc hoàn cảnh cụ thể nào yêu cầu doanh nghiệp kiểm toán xây dựng các chính sách và thủ tục khác ngoài các chính sách và thủ tục được quy định và hướng dẫn tại Chuẩn mực này nhằm đạt được mục tiêu đề ra hay không.

Các yếu tố của hệ thống kiểm soát chất lượng

16. Doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng và duy trì hệ thống kiểm soát chất lượng bao gồm các chính sách và thủ tục cho từng yếu tố sau:
 - (a) Trách nhiệm của Ban Giám đốc về chất lượng trong doanh nghiệp kiểm toán;
 - (b) Chuẩn mực, các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan;
 - (c) Chấp nhận và duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng dịch vụ cụ thể;
 - (d) Nguồn nhân lực;
 - (e) Thực hiện hợp đồng dịch vụ;
 - (f) Giám sát.
17. Doanh nghiệp kiểm toán phải quy định bằng văn bản về các chính sách và thủ tục và phải phổ biến các chính sách và thủ tục này cho *tất cả* cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp (xem hướng dẫn tại đoạn A2 - A3 Chuẩn mực này).

Trách nhiệm của Ban Giám đốc về chất lượng trong doanh nghiệp kiểm toán

18. Doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục để đẩy mạnh văn hóa nội bộ trên cơ sở nhận thức rằng chất lượng là cốt yếu khi thực hiện các hợp đồng dịch vụ. Các chính sách và thủ tục đó phải yêu cầu Tổng Giám đốc/Giám đốc doanh nghiệp hoặc Chủ tịch Hội đồng thành viên (trong phạm vi phù hợp) của doanh nghiệp kiểm toán chịu trách nhiệm cao nhất đối với hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp (xem hướng dẫn tại đoạn A4 - A5 Chuẩn mực này).
19. Doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục để bất cứ cá nhân nào được Tổng Giám đốc/Giám đốc doanh nghiệp hoặc Chủ tịch Hội đồng thành viên (trong phạm vi phù hợp) phân công trách nhiệm điều hành hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp cũng có đầy đủ kinh nghiệm, khả năng phù hợp và có quyền hạn cần thiết để thực hiện trách nhiệm đó (xem hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực này).

Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan

20. Doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục để có sự đảm bảo hợp lý rằng doanh nghiệp kiểm toán và tất cả cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A7 - A10 Chuẩn mực này).

Tính độc lập

21. Doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục để có sự đảm bảo hợp lý rằng doanh nghiệp kiểm toán, tất cả cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp và nếu cần thiết, các đối tượng khác phải tuân thủ chuẩn mực và các quy định về tính độc lập (kể cả cán bộ, nhân viên của công ty mạng lưới) sẽ duy trì được tính độc lập cần thiết theo chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan. Các

chính sách và thủ tục đó cho phép doanh nghiệp kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A10 Chuẩn mực này):

- (a) Phổ biến các yêu cầu về tính độc lập cho cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp và khi cần thiết, cho các đối tượng khác phải tuân thủ các quy định về tính độc lập;
- (b) Xác định và đánh giá các trường hợp và các mối quan hệ có thể đe dọa đến tính độc lập, và có biện pháp thích hợp để loại trừ hoặc giảm sự đe dọa đó xuống mức có thể chấp nhận được bằng cách sử dụng các biện pháp bảo vệ hoặc nếu cần thiết, rút khỏi hợp đồng dịch vụ nếu việc đó được pháp luật và các quy định cho phép.

22. Các chính sách và thủ tục đó phải yêu cầu (xem hướng dẫn tại đoạn A10 Chuẩn mực này):

- (a) Các thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ cung cấp cho doanh nghiệp kiểm toán các thông tin cần thiết liên quan đến hợp đồng dịch vụ, bao gồm phạm vi dịch vụ để cho phép doanh nghiệp kiểm toán đánh giá tác động tổng thể, nếu có, đối với các yêu cầu về tính độc lập;
- (b) Cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp kiểm toán phải thông báo ngay cho doanh nghiệp kiểm toán về các trường hợp và mối quan hệ có thể đe dọa đến tính độc lập để doanh nghiệp có biện pháp phù hợp;
- (c) Tích lũy và trao đổi thông tin có liên quan với cán bộ, nhân viên thích hợp trong doanh nghiệp kiểm toán để:
 - (i) Doanh nghiệp kiểm toán và cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp có thể xác định liệu họ có đáp ứng được các yêu cầu về tính độc lập hay không;
 - (ii) Doanh nghiệp kiểm toán có thể duy trì và cập nhật hồ sơ liên quan đến tính độc lập;
 - (iii) Doanh nghiệp kiểm toán có thể có biện pháp thích hợp đối với những nguy cơ đã xác định có đe dọa đến tính độc lập mà ảnh hưởng của các nguy cơ đó cao hơn mức có thể chấp nhận được.

23. Doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục để có sự đảm bảo hợp lý rằng doanh nghiệp được thông báo về các trường hợp vi phạm quy định về tính độc lập và có các biện pháp thích hợp để giải quyết các trường hợp vi phạm đó. Các chính sách và thủ tục này phải bao gồm các quy định sau (xem hướng dẫn tại đoạn A10 Chuẩn mực này):

- (a) Cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp kiểm toán phải thông báo ngay cho doanh nghiệp kiểm toán về các trường hợp vi phạm tính độc lập mà họ biết;
- (b) Doanh nghiệp kiểm toán phải trao đổi ngay các trường hợp vi phạm chính sách và thủ tục phát hiện được với:
 - (i) Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ - người phải cùng với doanh nghiệp kiểm toán xử lý vi phạm;
 - (ii) Các cán bộ, nhân viên có liên quan khác trong doanh nghiệp kiểm toán và trong mạng lưới, nếu cần thiết, cũng như các đối tượng khác phải tuân thủ các quy định về tính độc lập;

- (c) Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ và các cá nhân khác được đề cập tại đoạn 23(b)(ii) Chuẩn mực này phải trao đổi ngay với doanh nghiệp kiểm toán, nếu cần thiết, về các biện pháp đã thực hiện để giải quyết vấn đề nhằm giúp doanh nghiệp kiểm toán xác định liệu có phải thực hiện thêm các biện pháp khác hay không.
24. Ít nhất mỗi năm một lần, doanh nghiệp kiểm toán phải thu thập xác nhận bằng văn bản về việc tuân thủ các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp về tính độc lập từ tất cả các cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp là đối tượng phải tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức liên quan đến tính độc lập (xem hướng dẫn tại đoạn A10 - A11 Chuẩn mực này).
25. Doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục (xem hướng dẫn tại đoạn A10 Chuẩn mực này):
- (a) Đặt ra các tiêu chí xác định sự cần thiết của các biện pháp bảo vệ nhằm giảm nguy cơ từ sự quen thuộc xuống mức có thể chấp nhận được khi giao trách nhiệm cho một *thành viên Ban Giám đốc/kiểm toán viên hành nghề (sau đây gọi là “người phụ trách hợp đồng dịch vụ”)* thực hiện hợp đồng dịch vụ *cho một khách hàng* trong một thời gian dài;
- (b) Đối với việc kiểm toán báo cáo tài chính của các tổ chức niêm yết, yêu cầu phải luân chuyển thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán, và *kiểm toán viên hành nghề phụ trách* cuộc kiểm toán và các đối tượng khác cần luân chuyển nếu cần thiết, sau một thời gian nhất định theo chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A12 - A17 Chuẩn mực này).

Chấp nhận, duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng dịch vụ cụ thể

26. Doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục về việc chấp nhận, duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng dịch vụ cụ thể để có sự đảm bảo hợp lý rằng doanh nghiệp kiểm toán sẽ chỉ chấp nhận hoặc duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng dịch vụ nếu doanh nghiệp kiểm toán:
- (a) Có đủ năng lực chuyên môn và khả năng để thực hiện hợp đồng dịch vụ, bao gồm thời gian và các nguồn lực cần thiết (xem hướng dẫn tại đoạn A18, A23 Chuẩn mực này);
- (b) Có thể tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan;
- (c) Đã xem xét tính chính trực của *đơn vị được kiểm toán/khách hàng* và không có thông tin nào làm cho doanh nghiệp kiểm toán kết luận rằng *đơn vị được kiểm toán/khách hàng* đó thiếu chính trực (xem hướng dẫn tại đoạn A19 - A20, A23 Chuẩn mực này).
27. Các chính sách và thủ tục đó phải yêu cầu:
- (a) Doanh nghiệp kiểm toán thu thập các thông tin cần thiết trong từng hoàn cảnh cụ thể trước khi chấp nhận một khách hàng mới hoặc khi quyết định việc tiếp tục duy trì quan hệ khách hàng hiện tại và khi cân nhắc việc chấp nhận cung cấp dịch vụ mới cho khách hàng hiện tại (xem hướng dẫn tại đoạn A21, A23 Chuẩn mực này);

- (b) Khi xem xét chấp nhận hợp đồng dịch vụ với một khách hàng mới hoặc khách hàng hiện tại, nếu phát hiện khả năng xảy ra xung đột về lợi ích thì doanh nghiệp kiểm toán phải xác định có nên chấp nhận hợp đồng dịch vụ hay không;
 - (c) Nếu phát hiện có vấn đề và doanh nghiệp kiểm toán quyết định chấp nhận hoặc duy trì quan hệ khách hàng hoặc một hợp đồng cụ thể, doanh nghiệp kiểm toán phải lưu trong tài liệu, hồ sơ cách thức giải quyết các vấn đề đó.
28. Doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục về việc duy trì hợp đồng dịch vụ và quan hệ khách hàng. Các chính sách và thủ tục đó quy định các trường hợp khi doanh nghiệp kiểm toán thu thập được thông tin mà nêu các thông tin đó đã được biết trước thì sẽ dẫn đến việc doanh nghiệp kiểm toán từ chối hợp đồng. Các chính sách và thủ tục đó phải lưu ý đến:
- (a) Trách nhiệm pháp lý và trách nhiệm nghề nghiệp áp dụng cho từng hoàn cảnh cụ thể, bao gồm việc liệu doanh nghiệp kiểm toán có cần phải báo cáo cho cấp có thẩm quyền bổ nhiệm đơn vị thực hiện dịch vụ hoặc trong một số trường hợp, cho các cơ quan nhà nước có thẩm quyền hay không;
 - (b) Khả năng rút khỏi hợp đồng dịch vụ hoặc rút khỏi cả hợp đồng dịch vụ và quan hệ khách hàng (xem hướng dẫn tại đoạn A22 - A23 Chuẩn mực này).

Nguồn nhân lực

29. Doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục để có sự đảm bảo hợp lý rằng doanh nghiệp kiểm toán có đủ nhân sự với trình độ chuyên môn, năng lực và cam kết tuân thủ các nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp cần thiết để:
- (a) Thực hiện hợp đồng dịch vụ theo các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan;
 - (b) Cho phép doanh nghiệp kiểm toán phát hành báo cáo phù hợp với hoàn cảnh cụ thể (xem hướng dẫn tại đoạn A24 - A29 Chuẩn mực này).

Phân công nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ

30. Doanh nghiệp kiểm toán phải phân công trách nhiệm đối với từng hợp đồng dịch vụ cho một thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ và phải xây dựng các chính sách và thủ tục để quy định:
- (a) Danh tính và vai trò của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ phải được trao đổi với các thành viên chủ chốt trong Ban Giám đốc và Ban quản trị của đơn vị được kiểm toán/khách hàng;
 - (b) Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ phải có trình độ chuyên môn, năng lực và thẩm quyền thích hợp để thực hiện nhiệm vụ của mình;
 - (c) Trách nhiệm của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ được xác định rõ ràng và phải được trao đổi với thành viên Ban Giám đốc đó (xem hướng dẫn tại đoạn A30 Chuẩn mực này).
31. Doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục để bổ nhiệm nhân sự phù hợp có trình độ chuyên môn và năng lực cần thiết để:
- (a) Thực hiện các hợp đồng dịch vụ theo các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan;

- (b) Cho phép doanh nghiệp kiểm toán phát hành báo cáo phù hợp với hoàn cảnh cụ thể (xem hướng dẫn tại đoạn A31 Chuẩn mực này).

Thực hiện hợp đồng dịch vụ

32. Doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục để có sự đảm bảo hợp lý rằng các hợp đồng dịch vụ được thực hiện theo các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan và doanh nghiệp kiểm toán phát hành báo cáo phù hợp với hoàn cảnh cụ thể. Các chính sách và thủ tục đó phải bao gồm:
- (a) Các vấn đề liên quan đến việc tăng cường tính nhất quán trong chất lượng thực hiện hợp đồng dịch vụ (xem hướng dẫn tại đoạn A32 - A33 Chuẩn mực này);
 - (b) Trách nhiệm giám sát (xem hướng dẫn tại đoạn A34 Chuẩn mực này);
 - (c) Trách nhiệm soát xét (xem hướng dẫn tại đoạn A35 Chuẩn mực này).
33. Các chính sách và thủ tục về trách nhiệm soát xét của doanh nghiệp kiểm toán phải được xác định dựa trên nguyên tắc các thành viên trong nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ có nhiều kinh nghiệm hơn thực hiện soát xét công việc của các thành viên ít kinh nghiệm hơn trong nhóm.

Tham khảo ý kiến tư vấn

34. Doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục để có sự đảm bảo hợp lý rằng:
- (a) Việc tham khảo ý kiến tư vấn thích hợp phải được thực hiện đối với các vấn đề phức tạp hoặc dễ gây tranh cãi;
 - (b) Có sẵn nguồn lực thỏa đáng để có thể thực hiện việc tham khảo ý kiến tư vấn thích hợp;
 - (c) Nội dung, phạm vi, kết luận từ việc tham khảo ý kiến tư vấn phải được lưu lại và phải được bên tham khảo ý kiến và bên tư vấn cùng thống nhất;
 - (d) Các kết luận từ việc tham khảo ý kiến tư vấn phải được thực hiện (xem hướng dẫn tại đoạn A36 - A40 Chuẩn mực này).

Soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ

35. Doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục yêu cầu phải thực hiện soát xét việc kiểm soát chất lượng đối với các hợp đồng dịch vụ, để đánh giá khách quan về các xét đoán quan trọng của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ và các kết luận của nhóm để hình thành báo cáo. Các chính sách và thủ tục đó phải:
- (a) Yêu cầu soát xét việc kiểm soát chất lượng đối với tất cả các cuộc kiểm toán báo cáo tài chính của tổ chức niêm yết;
 - (b) Đưa ra các tiêu chí để đánh giá tất cả các cuộc kiểm toán và soát xét báo cáo tài chính, cũng như các hợp đồng dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ liên quan khác nhằm xác định xem có phải thực hiện việc soát xét kiểm soát chất lượng hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A41 Chuẩn mực này);
 - (c) Yêu cầu soát xét việc kiểm soát chất lượng đối với tất cả các hợp đồng dịch vụ đáp ứng các tiêu chí đưa ra theo quy định tại đoạn 35(b) Chuẩn mực này (nếu có).

36. Doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục quy định nội dung, lịch trình và phạm vi thực hiện soát xét việc kiểm soát chất lượng của hợp đồng dịch vụ. Các chính sách và thủ tục đó phải quy định rằng báo cáo về hợp đồng dịch vụ không được đề ngày lập trước khi hoàn thành soát xét việc kiểm soát chất lượng của hợp đồng dịch vụ (xem hướng dẫn tại đoạn A42 - A43 Chuẩn mực này).
37. Doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục để quy định việc soát xét kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ phải bao gồm:
- (a) Thảo luận các vấn đề quan trọng với thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ;
 - (b) Soát xét báo cáo tài chính hoặc các thông tin khác và dự thảo báo cáo;
 - (c) Soát xét tài liệu, hồ sơ thực hiện hợp đồng dịch vụ được lựa chọn liên quan đến các xét đoán quan trọng và các kết luận của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ;
 - (d) Đánh giá các kết luận của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ để hình thành báo cáo và xem xét liệu dự thảo báo cáo có phù hợp hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A44 Chuẩn mực này).
38. Đối với cuộc kiểm toán báo cáo tài chính của các tổ chức niêm yết, doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục để quy định việc soát xét kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán phải xem xét các vấn đề sau:
- (a) Đánh giá của nhóm kiểm toán về tính độc lập của doanh nghiệp kiểm toán liên quan đến cuộc kiểm toán cụ thể;
 - (b) Liệu nhóm kiểm toán đã tham khảo ý kiến tư vấn cần thiết về các vấn đề còn khác biệt về quan điểm, các vấn đề phức tạp hoặc dễ gây tranh cãi hay chưa, và các kết luận từ việc tham khảo ý kiến tư vấn;
 - (c) Liệu tài liệu, hồ sơ được lựa chọn để soát xét có phản ánh các công việc đã được thực hiện liên quan đến các xét đoán quan trọng và có hỗ trợ cho các kết luận của nhóm kiểm toán hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A45 - A46 Chuẩn mực này).

Các tiêu chí về năng lực của người soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ

39. Doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục về việc bổ nhiệm người soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ và đưa ra các tiêu chí về năng lực của người soát xét thông qua:
- (a) Trình độ chuyên môn cần thiết để thực hiện nhiệm vụ soát xét, bao gồm kinh nghiệm và thẩm quyền cần thiết (xem hướng dẫn tại đoạn A47 Chuẩn mực này);
 - (b) Khả năng mà người soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ có thể được tham khảo ý kiến tư vấn về hợp đồng dịch vụ mà không làm giảm đi tính khách quan của người soát xét đó (xem hướng dẫn tại đoạn A48 Chuẩn mực này).
40. Doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục để duy trì tính khách quan của người soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ (xem hướng dẫn tại đoạn A49 - A51 Chuẩn mực này).

41. Các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp kiểm toán phải quy định về việc thay thế người soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ khi tính khách quan của người soát xét không còn đảm bảo.

Tài liệu, hồ sơ về soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ

42. Doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục đối với tài liệu, hồ sơ về soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ, trong đó quy định phải lưu lại tài liệu, hồ sơ về các nội dung sau:
- (a) Các thủ tục theo quy định trong chính sách của doanh nghiệp kiểm toán về việc soát xét kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ đã được thực hiện;
 - (b) Việc soát xét kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ đã được hoàn thành tại ngày hoặc trước ngày lập báo cáo;
 - (c) Người soát xét không nhận thấy bất kỳ vấn đề nào chưa được giải quyết có thể làm cho người soát xét tin rằng các xét đoán quan trọng và các kết luận của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ là không phù hợp.

Khác biệt về quan điểm

43. Doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục để xử lý và giải quyết các vấn đề còn khác biệt về quan điểm trong nội bộ nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ với bên tư vấn hoặc giữa thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ với người soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ (xem hướng dẫn tại đoạn A52 - A53 Chuẩn mực này).
44. Các chính sách và thủ tục đó phải quy định:
- (a) Các kết luận rút ra phải được lưu lại trong tài liệu, hồ sơ và phải được thực hiện;
 - (b) Báo cáo về hợp đồng dịch vụ không được đề ngày lập trước ngày vấn đề còn khác biệt về quan điểm (như đã nêu tại đoạn 43 Chuẩn mực này) được giải quyết.

Tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ

Hoàn thiện hồ sơ chính thức về hợp đồng dịch vụ

45. Doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục về việc nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ phải hoàn thiện hồ sơ chính thức về hợp đồng dịch vụ một cách kịp thời sau khi hoàn thành báo cáo về hợp đồng dịch vụ (xem hướng dẫn tại đoạn A54 - A55 Chuẩn mực này).

Tính bảo mật, sự an toàn, tính toàn vẹn, khả năng tiếp cận và khả năng khôi phục tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ

46. Doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục để duy trì tính bảo mật, sự an toàn, tính toàn vẹn, khả năng tiếp cận và khả năng khôi phục tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ (xem hướng dẫn tại đoạn A56 - A59 Chuẩn mực này).

Lưu trữ tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ

47. Doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục về việc lưu trữ tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ trong một khoảng thời gian đủ dài để đáp ứng yêu

cầu của doanh nghiệp kiểm toán hoặc yêu cầu của pháp luật và các quy định (xem hướng dẫn tại đoạn A60 - A63 Chuẩn mực này).

Giám sát

Giám sát các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán

48. Doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng một quy trình giám sát để có sự đảm bảo hợp lý rằng các chính sách và thủ tục liên quan đến hệ thống kiểm soát chất lượng là phù hợp, đầy đủ và hoạt động hữu hiệu. Quy trình này phải:

- (a) Xem xét và đánh giá liên tục của hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán, bao gồm kiểm tra định kỳ ít nhất một hợp đồng dịch vụ đã hoàn thành của mỗi thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ phụ trách;
- (b) Yêu cầu giao trách nhiệm đối với quy trình giám sát cho một hoặc nhiều thành viên Ban Giám đốc hoặc những người khác có đầy đủ kinh nghiệm và thẩm quyền thích hợp trong doanh nghiệp kiểm toán để thực hiện trách nhiệm đó;
- (c) Yêu cầu những người thực hiện hợp đồng dịch vụ hoặc soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ không được tham gia kiểm tra hợp đồng dịch vụ đó (xem hướng dẫn tại đoạn A64 - A68 Chuẩn mực này).

Đánh giá, trao đổi và khắc phục các khiếm khuyết phát hiện được

49. Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá ảnh hưởng của các khiếm khuyết phát hiện được thông qua quy trình giám sát và xác định liệu:

- (a) Các khiếm khuyết đó là có phát sinh nhưng chưa đến mức cho thấy hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán là không đầy đủ để cung cấp cho doanh nghiệp kiểm toán sự đảm bảo hợp lý rằng hệ thống đó tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan, và các báo cáo do doanh nghiệp kiểm toán phát hành có phù hợp với tình hình cụ thể hay không; hoặc
- (b) Các khiếm khuyết đó có tính hệ thống, lặp đi lặp lại hoặc là các khiếm khuyết nghiêm trọng khác có cần được sửa chữa kịp thời hay không.

50. Doanh nghiệp kiểm toán phải trao đổi với các thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ và các cán bộ, nhân viên có liên quan về các khiếm khuyết phát hiện được thông qua quy trình giám sát và đề xuất các hành động khắc phục thích hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A69 Chuẩn mực này).

51. Các hành động khắc phục thích hợp được đề xuất đối với các khiếm khuyết phát hiện được phải gồm một hoặc các nội dung sau:

- (a) Thực hiện hành động khắc phục thích hợp liên quan đến từng hợp đồng dịch vụ hoặc từng cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp kiểm toán;
- (b) Trao đổi về các phát hiện với các cá nhân chịu trách nhiệm đào tạo và phát triển nghề nghiệp;
- (c) Thay đổi các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng;
- (d) Xử lý kỷ luật đối với các cá nhân không tuân thủ các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp kiểm toán, đặc biệt là các cá nhân có tái diễn vi phạm.

52. Doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục để xử lý các trường hợp mà kết quả của thủ tục giám sát cho thấy báo cáo về hợp đồng dịch vụ có thể không thích hợp hoặc cho thấy các thủ tục bị bỏ sót trong quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ. Các chính sách và thủ tục đó phải yêu cầu doanh nghiệp kiểm toán xác định hành động nào tiếp theo là phù hợp để tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan, đồng thời xem xét liệu có cần xin ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật hay không.
53. Ít nhất mỗi năm một lần, doanh nghiệp kiểm toán phải trao đổi kết quả của việc giám sát hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán với các thành viên Ban Giám đốc phụ trách hợp đồng dịch vụ và các cá nhân khác có liên quan trong doanh nghiệp kiểm toán, bao gồm Tổng Giám đốc/Giám đốc hoặc Ban Tổng Giám đốc/Ban Giám đốc, nếu cần. Thông tin được trao đổi phải đầy đủ để cho phép doanh nghiệp kiểm toán và các cá nhân nêu trên có hành động kịp thời và thích hợp, khi cần thiết, theo nhiệm vụ và trách nhiệm được giao. Thông tin được trao đổi phải bao gồm:
- (a) Mô tả về các thủ tục giám sát đã thực hiện;
 - (b) Các kết luận rút ra từ các thủ tục giám sát;
 - (c) Mô tả về các khiếm khuyết có tính hệ thống, lặp đi lặp lại hoặc các khiếm khuyết nghiêm trọng khác và các hành động đã thực hiện để giải quyết hoặc sửa chữa các khiếm khuyết đó.
54. Một số doanh nghiệp kiểm toán hoạt động trong cùng một mạng lưới và để đảm bảo tính nhất quán, các doanh nghiệp kiểm toán này có thể thực hiện một số thủ tục giám sát theo yêu cầu của mạng lưới. Nếu các doanh nghiệp kiểm toán trong cùng một mạng lưới hoạt động theo các chính sách và thủ tục giám sát chung được thiết kế để tuân thủ Chuẩn mực này và các doanh nghiệp kiểm toán tin cậy vào hệ thống giám sát đó thì các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp kiểm toán phải quy định rằng:
- (a) Ít nhất một năm một lần, mạng lưới phải phổ biến về phạm vi, mức độ và kết quả tổng thể của quy trình giám sát cho các cá nhân có liên quan trong các công ty mạng lưới;
 - (b) Mạng lưới phải trao đổi kịp thời với các cá nhân có liên quan trong các công ty mạng lưới về bất kỳ khiếm khuyết nào phát hiện được trong hệ thống kiểm soát chất lượng để thực hiện các hành động cần thiết.

Các quy định trên giúp thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ trong các công ty mạng lưới có thể tin cậy vào kết quả của quy trình giám sát được thực hiện trong mạng lưới, trừ khi doanh nghiệp kiểm toán hoặc mạng lưới có quy định khác.

Phản nàn và cáo buộc

55. Doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục để có được sự đảm bảo hợp lý về việc doanh nghiệp kiểm toán xử lý phù hợp đối với:
- (a) Các phản nàn và cáo buộc về những công việc mà doanh nghiệp kiểm toán thực hiện không tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan;

- (b) Các cáo buộc về hành vi không tuân thủ hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán.

Quy trình giám sát cũng yêu cầu doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các kênh thông tin rõ ràng để các cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp kiểm toán có thể phản ánh các vấn đề họ quan tâm mà không lo sợ bị trả thù (xem hướng dẫn tại đoạn A70 Chuẩn mực này).

56. Trong quá trình điều tra về các phản nàn và cáo buộc, nếu phát hiện các khiếm khuyết trong việc thiết kế hoặc thực hiện các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán, hoặc phát hiện hành vi không tuân thủ hệ thống kiểm soát chất lượng của các cá nhân thì doanh nghiệp kiểm toán phải thực hiện các hành động phù hợp theo quy định tại đoạn 51 Chuẩn mực này (xem hướng dẫn tại đoạn A71 - A72 Chuẩn mực này).

Tài liệu, hồ sơ về hệ thống kiểm soát chất lượng

57. Doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục quy định về tài liệu, hồ sơ phù hợp để cung cấp bằng chứng về hoạt động của từng yếu tố trong hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A73 - A75 Chuẩn mực này).
58. Doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục quy định về lưu trữ tài liệu, hồ sơ trong một khoảng thời gian đủ dài để cho phép các cá nhân thực hiện thủ tục giám sát có thể đánh giá được sự tuân thủ của doanh nghiệp kiểm toán đối với hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán, hoặc phải lưu trữ trong thời gian dài hơn nếu pháp luật và các quy định yêu cầu.
59. Doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục quy định về tài liệu, hồ sơ liên quan đến các phản nàn và cáo buộc cũng như các biện pháp xử lý đối với các phản nàn, cáo buộc đó.

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Áp dụng và tuân thủ các quy định có liên quan

Lưu ý đối với các doanh nghiệp kiểm toán nhỏ (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

- A1. Doanh nghiệp kiểm toán nhỏ vẫn phải tuân thủ các quy định trong Chuẩn mực này như quy định về các chính sách và thủ tục đối với việc phân công nhân sự thích hợp cho nhóm kiểm toán (xem đoạn 31 Chuẩn mực này), quy định về trách nhiệm soát xét (xem đoạn 33 Chuẩn mực này) và quy định về việc trao đổi hàng năm về kết quả giám sát với các thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán trong doanh nghiệp kiểm toán (xem đoạn 53 Chuẩn mực này).

Các yếu tố của hệ thống kiểm soát chất lượng (hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

- A2. Nhìn chung, việc phổ biến các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng cho các cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp kiểm toán bao gồm mô tả các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng, các mục tiêu cần đạt được với thông điệp rằng mỗi cá nhân đều có trách nhiệm đối với chất lượng và phải tuân thủ các chính sách và thủ tục này. Việc khuyến khích các cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp kiểm toán

trao đổi các quan điểm hoặc những vấn đề họ quan tâm liên quan đến kiểm soát chất lượng cho thấy tầm quan trọng của việc thu thập các ý kiến phản hồi về hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán.

Lưu ý đối với các doanh nghiệp kiểm toán nhỏ

- A3. Đối với các doanh nghiệp kiểm toán nhỏ, tài liệu, hồ sơ và việc trao đổi về các chính sách và thủ tục có thể không quy chuẩn bằng và có phạm vi hẹp hơn so với các doanh nghiệp kiểm toán lớn.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc về chất lượng trong doanh nghiệp kiểm toán

Đẩy mạnh văn hóa nội bộ về chất lượng (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

- A4. Người lãnh đạo doanh nghiệp kiểm toán và các điển hình mà doanh nghiệp kiểm toán xây dựng có ảnh hưởng đáng kể đến văn hóa nội bộ của doanh nghiệp kiểm toán. Việc đẩy mạnh văn hóa nội bộ hướng đến chất lượng phụ thuộc vào các hành động và thông điệp rõ ràng, nhất quán và thường xuyên của tất cả các cấp quản lý của doanh nghiệp kiểm toán. Các hành động và thông điệp đó phải luôn nhấn mạnh vào các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp kiểm toán về kiểm soát chất lượng và yêu cầu phải:

- (a) Thực hiện công việc theo các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan;
- (b) Phát hành báo cáo phù hợp với hoàn cảnh cụ thể.

Các hành động và thông điệp đó sẽ khuyến khích văn hóa ghi nhận và khen thưởng các công việc có chất lượng cao. Các hành động và thông điệp này có thể được phổ biến tại các khóa đào tạo, hội thảo, các cuộc họp, các buổi tọa đàm chính thức hoặc không chính thức, chiến lược hành động, bản tin nội bộ, hoặc các văn bản hướng dẫn. Các hành động và thông điệp này có thể được kết hợp vào tài liệu, hồ sơ và tài liệu đào tạo nội bộ của doanh nghiệp kiểm toán và trong các thủ tục đánh giá thành viên Ban Giám đốc và nhân viên để có thể hỗ trợ và củng cố quan điểm của doanh nghiệp kiểm toán về tầm quan trọng của chất lượng và cách thức để đạt được chất lượng.

- A5. Để đẩy mạnh văn hóa nội bộ về chất lượng, điều đặc biệt quan trọng với người lãnh đạo doanh nghiệp kiểm toán là phải nhận thức được yêu cầu hàng đầu trong chiến lược kinh doanh của doanh nghiệp kiểm toán là phải đảm bảo chất lượng của tất cả các hợp đồng dịch vụ mà doanh nghiệp kiểm toán thực hiện. Những công việc cần thực hiện để đẩy mạnh văn hóa nội bộ bao gồm:

- (a) Xây dựng các chính sách và thủ tục về đánh giá hiệu quả thực hiện công việc, tiền lương, và cơ hội thăng tiến (bao gồm hệ thống ưu đãi) đối với cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp kiểm toán để chứng minh cam kết hàng đầu của doanh nghiệp kiểm toán về chất lượng;
- (b) Phân công trách nhiệm quản lý sao cho các quan tâm về vật chất không chi phối đến chất lượng công việc thực hiện;
- (c) Cung cấp đầy đủ nguồn lực cho việc xây dựng, lưu trữ tài liệu, hồ sơ và hỗ trợ cho các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán.

Phân công trách nhiệm điều hành hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán (hướng dẫn đoạn 19 Chuẩn mực này)

- A6. Kinh nghiệm và khả năng đầy đủ, thích hợp sẽ giúp các cá nhân chịu trách nhiệm về hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán có thể xác định và hiểu được các vấn đề về kiểm soát chất lượng, đồng thời xây dựng được các chính sách và thủ tục thích hợp. Thẩm quyền cần thiết sẽ giúp các cá nhân đó thực hiện các chính sách và thủ tục này.

Chuẩn mực, các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan

Tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan (hướng dẫn đoạn 20 Chuẩn mực này)

- A7. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán quy định các nguyên tắc cơ bản về đạo đức nghề nghiệp, bao gồm:
- (a) Tính chính trực;
 - (b) Tính khách quan;
 - (c) Năng lực chuyên môn và tính thận trọng;
 - (d) Tính bảo mật;
 - (e) Tư cách nghề nghiệp.
- A8. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán quy định và hướng dẫn cách áp dụng khuôn khổ chung trong các tình huống cụ thể. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp cũng đưa ra ví dụ về các biện pháp bảo vệ phù hợp để ngăn ngừa các nguy cơ dẫn đến việc không tuân thủ các nguyên tắc cơ bản và đưa ra ví dụ về các tình huống không có các biện pháp bảo vệ để ngăn ngừa các nguy cơ đó.
- A9. Các nguyên tắc cơ bản được tăng cường:
- (1) Bởi người lãnh đạo doanh nghiệp kiểm toán;
 - (2) Thông qua giáo dục và đào tạo;
 - (3) Thông qua việc giám sát;
 - (4) Thông qua quy trình xử lý hành vi không tuân thủ.

Giải thích thuật ngữ “Doanh nghiệp kiểm toán”, “Mạng lưới” và “Công ty mạng lưới” (hướng dẫn đoạn 20-25 Chuẩn mực này)

- A10. Giải thích thuật ngữ về “Doanh nghiệp kiểm toán”, “Mạng lưới” hoặc “Công ty mạng lưới” trong Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán có thể khác với giải thích thuật ngữ trong Chuẩn mực này. Ví dụ, Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán định nghĩa “Doanh nghiệp kiểm toán” là:
- (i) Một doanh nghiệp cung cấp dịch vụ kiểm toán độc lập theo quy định của pháp luật (như Doanh nghiệp kiểm toán A, Doanh nghiệp kiểm toán B có tư cách pháp nhân độc lập);
 - (ii) Một tổ chức kiểm soát các doanh nghiệp nêu ở điểm (a) (như Công ty mẹ, Hãng thành viên quốc tế);
 - (iii) Một tổ chức chịu sự kiểm soát của các doanh nghiệp nêu ở điểm (a) (như chi nhánh công ty).

Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán cũng hướng dẫn về các thuật ngữ “Mạng lưới” và “Công ty mạng lưới”.

Để tuân thủ các quy định trong đoạn 20 - 25 Chuẩn mực này, các thuật ngữ được sử dụng trong Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán sẽ được áp dụng để có thể hiểu được chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp này.

Xác nhận bằng văn bản (hướng dẫn đoạn 24 Chuẩn mực này)

- A11. Xác nhận bằng văn bản *theo quy định tại đoạn 24 Chuẩn mực này* có thể dưới hình thức văn bản bằng giấy hoặc văn bản điện tử. Bằng cách thu thập xác nhận bằng văn bản và thực hiện các hành động phù hợp khi nhận được thông tin về hành vi không tuân thủ, doanh nghiệp kiểm toán sẽ thể hiện được tầm quan trọng của tính độc lập và phổ biến vấn đề này cho các cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp kiểm toán.

Nguy cơ từ sự quen thuộc (hướng dẫn đoạn 25 Chuẩn mực này)

- A12. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán quy định nguy cơ từ sự quen thuộc có thể là kết quả của việc giao trách nhiệm cho cùng một người phụ trách hợp đồng dịch vụ thực hiện một hợp đồng dịch vụ đảm bảo cho một khách hàng trong một thời gian dài. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp cũng đưa ra các biện pháp thích hợp để ngăn ngừa nguy cơ đó.

- A13. Việc xác định các tiêu chí phù hợp đối với nguy cơ từ sự quen thuộc có thể bao gồm xác định các vấn đề như:

- (1) Nội dung của hợp đồng dịch vụ, bao gồm mức độ liên quan của hợp đồng đó đến lợi ích công chúng;
- (2) Thời gian phụ trách hợp đồng dịch vụ cho một khách hàng của người phụ trách hợp đồng dịch vụ.

Ví dụ về các biện pháp ngăn ngừa nguy cơ từ sự quen thuộc bao gồm luân chuyển những người phụ trách hợp đồng dịch vụ hoặc yêu cầu thực hiện soát xét việc kiểm soát chất lượng của hợp đồng dịch vụ.

- A14. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán quy định và hướng dẫn nguy cơ từ sự quen thuộc thường gặp khi thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính của các tổ chức niêm yết. Đối với các cuộc kiểm toán này, Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán quy định phải luân chuyển thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán và *kiểm toán viên hành nghề phụ trách cuộc kiểm toán* sau một thời gian nhất định, thường không quá 3 năm, đồng thời đưa ra các quy định và hướng dẫn liên quan.

Lưu ý đối với các doanh nghiệp kiểm toán *thực hiện kiểm toán* trong lĩnh vực công

- A15. Pháp luật có thể quy định các biện pháp bảo vệ tính độc lập của kiểm toán viên trong lĩnh vực công. Tuy nhiên, tính độc lập vẫn có thể bị đe dọa ngay cả khi đã có các biện pháp bảo vệ của pháp luật. Do đó, khi xây dựng các chính sách và thủ tục theo quy định tại đoạn 20 - 25 Chuẩn mực này, kiểm toán viên trong lĩnh vực công có thể tham khảo các quy định của Kiểm toán Nhà nước và xử lý các nguy cơ đe dọa đến tính độc lập theo tình hình thực tế.

- A16. Các tổ chức niêm yết được quy định và hướng dẫn tại đoạn 25 và A14 Chuẩn mực này không phổ biến trong lĩnh vực công. Tuy nhiên, các đơn vị trong lĩnh vực

công có thể có quy mô lớn, phức tạp hoặc liên quan đến lợi ích công chúng. Vì vậy, dựa trên các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán, doanh nghiệp kiểm toán có thể xác định rằng đơn vị được kiểm toán trong lĩnh vực công có vị trí quan trọng để quyết định mở rộng các thủ tục kiểm soát chất lượng.

- A17. Trong lĩnh vực công, pháp luật có thể quy định về việc bổ nhiệm và nhiệm kỳ phụ trách của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán. Do đó, các quy định về luân chuyển thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán của các đơn vị trong lĩnh vực công có thể không nghiêm ngặt bằng các quy định đối với các tổ chức niêm yết. Tuy nhiên, đối với các đơn vị trong lĩnh vực công được coi là quan trọng theo đoạn A16 Chuẩn mực này, các tổ chức kiểm toán trong lĩnh vực công có thể xây dựng các chính sách và thủ tục để tăng cường việc tuân thủ yêu cầu luân chuyển thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán để phục vụ lợi ích công chúng.

Chấp nhận, duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng dịch vụ cụ thể

Năng lực chuyên môn, khả năng và các nguồn lực (hướng dẫn đoạn 26(a) Chuẩn mực này)

- A18. Để xem xét việc liệu doanh nghiệp kiểm toán có đủ năng lực chuyên môn, khả năng và các nguồn lực để thực hiện một hợp đồng dịch vụ mới cho khách hàng mới hoặc khách hàng hiện tại hay không, doanh nghiệp kiểm toán phải soát xét các yêu cầu cụ thể của hợp đồng dịch vụ và năng lực của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ và các thành viên khác có liên quan :

- (1) Cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp kiểm toán có hiểu biết về ngành nghề, lĩnh vực hoạt động hoặc các vấn đề có liên quan hay không;
- (2) Cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp kiểm toán có kinh nghiệm về các quy định pháp lý, các yêu cầu báo cáo có liên quan hoặc có khả năng đạt được các kỹ năng và kiến thức cần thiết một cách hiệu quả hay không;
- (3) Doanh nghiệp kiểm toán có đủ nhân sự có năng lực chuyên môn và khả năng cần thiết hay không;
- (4) Có sẵn chuyên gia, nếu cần, hay không;
- (5) Có các cá nhân đáp ứng được các tiêu chí và yêu cầu về năng lực để thực hiện việc soát xét kiểm soát chất lượng của hợp đồng dịch vụ hay không;
- (6) Doanh nghiệp kiểm toán có khả năng hoàn thành hợp đồng dịch vụ trong thời hạn phải đưa ra báo cáo hay không.

Tính chính trực của khách hàng (hướng dẫn đoạn 26(c) Chuẩn mực này)

- A19. Ví dụ về các vấn đề cần xem xét liên quan đến tính chính trực của *đơn vị được kiểm toán*/khách hàng bao gồm:

- (1) Tên tuổi và danh tính của các chủ sở hữu chính, các thành viên chủ chốt của Ban Giám đốc và Ban quản trị *đơn vị được kiểm toán*/khách hàng;
- (2) Đặc điểm hoạt động của khách hàng, kể cả các thông lệ kinh doanh;

- (3) Thông tin liên quan đến quan điểm của các chủ sở hữu chính, các thành viên chủ chốt của Ban Giám đốc và Ban quản trị khách hàng về những vấn đề như việc tuân thủ các chuẩn mực kế toán và môi trường kiểm soát nội bộ;
- (4) Liệu khách hàng có quan tâm quá mức đến việc duy trì mức phí kiểm toán càng thấp càng tốt hay không;
- (5) Các dấu hiệu về sự hạn chế không phù hợp đối với phạm vi công việc của doanh nghiệp kiểm toán;
- (6) Các dấu hiệu cho thấy khách hàng có thể tham gia vào việc rửa tiền hoặc các hoạt động phi pháp khác;
- (7) Lý do lựa chọn doanh nghiệp kiểm toán và không tái bổ nhiệm doanh nghiệp kiểm toán tiền nhiệm;
- (8) Tên tuổi và danh tính của các bên liên quan.

Mức độ hiểu biết của doanh nghiệp kiểm toán về tính chính trực của *đơn vị được kiểm toán*/khách hàng sẽ tăng lên khi doanh nghiệp kiểm toán tiếp tục mối quan hệ với *đơn vị được kiểm toán*/khách hàng đó.

A20. Doanh nghiệp kiểm toán có thể thu thập thông tin về tính chính trực của khách hàng bằng cách:

- (1) Trao đổi với công ty cung cấp dịch vụ kế toán trước đây hoặc hiện tại cho khách hàng theo chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan, và thảo luận với các bên thứ ba khác;
- (2) Phỏng vấn các cán bộ, nhân viên khác của doanh nghiệp kiểm toán hoặc các bên thứ ba như ngân hàng, luật sư và các công ty thuộc cùng lĩnh vực với khách hàng;
- (3) Tìm kiếm các cơ sở dữ liệu có liên quan.

Duy trì quan hệ khách hàng (hướng dẫn đoạn 27(a) Chuẩn mực này)

A21. Khi quyết định liệu có duy trì quan hệ khách hàng hay không, doanh nghiệp kiểm toán cần xem xét các vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ hiện tại hoặc hợp đồng dịch vụ trước đó và ảnh hưởng của các vấn đề này đến việc duy trì quan hệ khách hàng. Ví dụ, một khách hàng có thể bắt đầu mở rộng hoạt động kinh doanh sang một lĩnh vực mới mà doanh nghiệp kiểm toán không có chuyên môn cần thiết.

Rút khỏi hợp đồng dịch vụ (hướng dẫn đoạn 28 Chuẩn mực này)

A22. Các chính sách và thủ tục về việc rút khỏi hợp đồng dịch vụ hoặc rút khỏi hợp đồng dịch vụ và chấm dứt quan hệ khách hàng cần quy định các vấn đề sau:

- (1) Thảo luận với thành viên ở cấp độ phù hợp của Ban Giám đốc và Ban quản trị khách hàng về hành động mà doanh nghiệp kiểm toán có thể thực hiện phù hợp với thực tế và hoàn cảnh cụ thể;
- (2) Thảo luận với thành viên ở cấp độ phù hợp của Ban Giám đốc và Ban quản trị khách hàng về việc rút khỏi hợp đồng dịch vụ hoặc rút khỏi hợp đồng dịch vụ và chấm dứt quan hệ khách hàng và lý do của việc rút khỏi hợp đồng dịch vụ, nếu doanh nghiệp kiểm toán xác định việc rút khỏi đó là cần thiết;

- (3) Xem xét liệu có chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định nào yêu cầu doanh nghiệp kiểm toán phải tiếp tục thực hiện hợp đồng hoặc phải báo cáo về việc rút khỏi hợp đồng dịch vụ hoặc cả việc rút khỏi hợp đồng dịch vụ và chấm dứt quan hệ khách hàng, cùng với lý do của việc rút khỏi hợp đồng dịch vụ với các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền hay không;
- (4) Lưu trong tài liệu, hồ sơ về các vấn đề quan trọng, kết quả tư vấn, kết luận và cơ sở của các kết luận đó.

Lưu ý đối với các doanh nghiệp kiểm toán thực hiện kiểm toán trong lĩnh vực công (hướng dẫn đoạn 26 - 28 Chuẩn mực này)

A23. Theo quy định của pháp luật, kiểm toán viên có thể được bổ nhiệm thực hiện kiểm toán trong lĩnh vực công. Do đó, một số yêu cầu và lưu ý liên quan đến việc chấp nhận và duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng cụ thể theo quy định tại đoạn 26-28 và hướng dẫn tại đoạn A18 - A22 Chuẩn mực này có thể không phù hợp. Tuy nhiên, việc xây dựng các chính sách và thủ tục như đã hướng dẫn tại đoạn A18 - A22 Chuẩn mực này có thể cung cấp cho kiểm toán viên trong lĩnh vực công những thông tin có giá trị cho việc đánh giá rủi ro và thực hiện trách nhiệm báo cáo.

Nguồn nhân lực (hướng dẫn đoạn 29 Chuẩn mực này)

A24. Ví dụ về các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp kiểm toán về nguồn nhân lực bao gồm:

- (1) Tuyển dụng;
- (2) Đánh giá hiệu quả công việc;
- (3) Khả năng, bao gồm thời gian thực hiện công việc được giao;
- (4) Năng lực chuyên môn;
- (5) Phát triển nghề nghiệp;
- (6) Cơ hội thăng tiến;
- (7) Tiền lương;
- (8) Ước tính nhu cầu của cán bộ, nhân viên.

Các quy trình và thủ tục tuyển dụng hiệu quả giúp doanh nghiệp kiểm toán lựa chọn được các cá nhân chính trực có khả năng phát triển năng lực chuyên môn và khả năng cần thiết để thực hiện công việc của doanh nghiệp kiểm toán và có các tố chất cần thiết để giúp họ thực hiện công việc thành thạo.

A25. Năng lực chuyên môn có thể được nâng cao bằng nhiều phương pháp, trong đó bao gồm:

- (1) Đào tạo chuyên môn;
- (2) Cập nhật kiến thức thường xuyên, bao gồm cả việc đào tạo;
- (3) Kinh nghiệm làm việc;
- (4) Được các nhân viên có kinh nghiệm hơn, ví dụ các thành viên khác của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ hướng dẫn;

- (5) Đào tạo về tính độc lập cho tất cả cán bộ, nhân viên được yêu cầu phải tuân thủ tính độc lập.
- A26. Việc duy trì năng lực chuyên môn cho cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp kiểm toán phụ thuộc đáng kể vào mức độ cập nhật kiến thức thường xuyên để giúp các cán bộ, nhân viên duy trì kiến thức và khả năng của họ. Các chính sách và thủ tục hữu hiệu nhấn mạnh sự cần thiết của việc đào tạo thường xuyên cho tất cả các cấp cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp kiểm toán và bố trí nguồn lực và sự hỗ trợ cần thiết cho việc đào tạo để giúp tất cả cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp kiểm toán duy trì, nâng cao năng lực chuyên môn và khả năng cần thiết.
- A27. Doanh nghiệp kiểm toán có thể sử dụng cá nhân bên ngoài doanh nghiệp kiểm toán có năng lực chuyên môn phù hợp, ví dụ khi doanh nghiệp kiểm toán không có sẵn nguồn lực về chuyên môn và đào tạo.
- A28. Các thủ tục đánh giá hiệu quả công việc, tiền lương và cơ hội thăng tiến của doanh nghiệp kiểm toán thể hiện việc ghi nhận và khen thưởng xứng đáng trong việc duy trì, nâng cao năng lực chuyên môn và cam kết tuân thủ các nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp. Các bước mà doanh nghiệp kiểm toán có thể thực hiện để duy trì, nâng cao năng lực chuyên môn và cam kết tuân thủ các nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp bao gồm:
- (1) Thông báo cho tất cả cán bộ, nhân viên về các mong muốn của doanh nghiệp kiểm toán liên quan đến hiệu quả công việc và các nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp;
 - (2) Hướng dẫn cho cán bộ, nhân viên về đánh giá hiệu quả công việc, sự tiến bộ và phát triển nghề nghiệp;
 - (3) Giúp các cán bộ, nhân viên hiểu rằng việc được thăng chức lên vị trí cao hơn phụ thuộc vào hiệu quả công việc và sự tuân thủ các nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp và hiểu rằng họ có thể bị kỷ luật nếu không tuân thủ các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp kiểm toán.

Lưu ý đối với các doanh nghiệp kiểm toán nhỏ

- A29. Quy mô và tình hình của doanh nghiệp kiểm toán sẽ ảnh hưởng đến cơ cấu của quy trình đánh giá hiệu quả công việc của doanh nghiệp kiểm toán. Đặc biệt, các doanh nghiệp kiểm toán nhỏ có thể sử dụng các phương pháp không quy chuẩn bằng để đánh giá hiệu quả công việc của cán bộ, nhân viên trong doanh nghiệp kiểm toán.

Phân công nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ

Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ (hướng dẫn đoạn 30 Chuẩn mực này)

- A30. Các chính sách và thủ tục có thể bao gồm hệ thống giám sát khối lượng công việc và thời gian để có thể đảm bảo cho các thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ hoàn thành trách nhiệm của mình.

Nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ (hướng dẫn đoạn 31 Chuẩn mực này)

- A31. Khi phân công nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ và xác định cấp độ giám sát cần thiết, ví dụ về các nội dung mà doanh nghiệp kiểm toán cần xem xét liên quan đến nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ bao gồm:

- (1) Hiểu biết và kinh nghiệm thực tế về các hợp đồng dịch vụ có tính chất và mức độ phức tạp tương tự thông qua việc hướng dẫn, đào tạo và tham gia phù hợp;
- (2) Hiểu biết về các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan;
- (3) Kiến thức chuyên môn, bao gồm cả kiến thức về công nghệ thông tin có liên quan;
- (4) Kiến thức về các ngành nghề, lĩnh vực hoạt động của khách hàng;
- (5) Khả năng áp dụng các xét đoán chuyên môn;
- (6) Hiểu biết về các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán.

Thực hiện hợp đồng dịch vụ

Tính nhất quán trong chất lượng thực hiện hợp đồng dịch vụ (hướng dẫn đoạn 32(a) Chuẩn mực này)

A32. Doanh nghiệp kiểm toán đề cao tính nhất quán trong chất lượng thực hiện hợp đồng dịch vụ thông qua các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp kiểm toán. Các chính sách và thủ tục này thường được phổ biến thông qua các tài liệu hướng dẫn bằng văn bản trên giấy hoặc điện tử, các công cụ phần mềm hoặc các mẫu tài liệu khác và các tài liệu hướng dẫn theo từng vấn đề cụ thể. Các vấn đề được hướng dẫn có thể bao gồm:

- (1) Nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ được hướng dẫn để họ có thể nắm được mục tiêu công việc của hợp đồng;
- (2) Các quy trình để đảm bảo sự tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp có liên quan;
- (3) Các quy trình giám sát việc thực hiện hợp đồng dịch vụ, đào tạo và hướng dẫn nhân viên;
- (4) Các phương pháp soát xét đối với công việc đã thực hiện, các xét đoán quan trọng và báo cáo được phát hành;
- (5) Lưu trong tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ kết quả công việc đã thực hiện, lịch trình và phạm vi soát xét;
- (6) Các quy trình cập nhật, phổ biến tất cả các chính sách và thủ tục.

A33. Việc đào tạo và làm việc nhóm một cách phù hợp sẽ giúp các thành viên ít kinh nghiệm hơn trong nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ hiểu rõ mục tiêu công việc được giao.

Giám sát (hướng dẫn đoạn 32 (b) Chuẩn mực này)

A34. Việc giám sát hợp đồng dịch vụ bao gồm:

- (1) Theo dõi tiến độ của hợp đồng dịch vụ;
- (2) Xem xét về năng lực chuyên môn và khả năng của từng thành viên trong nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ để xem liệu họ có đủ thời gian để thực hiện công việc hay không, họ có hiểu các hướng dẫn hay không và công việc có

được tiến hành theo đúng phương pháp trong kế hoạch thực hiện hợp đồng dịch vụ hay không;

- (3) Giải quyết những vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ, xem xét tầm quan trọng của các vấn đề đó và điều chỉnh kế hoạch cho phù hợp;
- (4) Xác định các vấn đề cần tham khảo ý kiến tư vấn hoặc cần được xem xét bởi thành viên nhiều kinh nghiệm hơn trong nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ trong quá trình thực hiện hợp đồng.

Soát xét (hướng dẫn đoạn 32(c) Chuẩn mực này)

A35. Các vấn đề cần được soát xét bao gồm:

- (1) Công việc có được thực hiện theo các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan hay không;
- (2) Những vấn đề quan trọng có được nêu ra để xem xét thêm hay không;
- (3) Việc tham khảo ý kiến tư vấn một cách phù hợp đã được tiến hành và kết quả tư vấn đã được lưu trong tài liệu, hồ sơ và đã được thực hiện hay chưa;
- (4) Có cần phải điều chỉnh nội dung, lịch trình và phạm vi công việc thực hiện hay không;
- (5) Công việc đã thực hiện có hỗ trợ cho các kết luận đưa ra và có được lưu trong tài liệu, hồ sơ một cách phù hợp hay không;
- (6) Đã thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp để làm cơ sở cho việc phát hành báo cáo hay chưa;
- (7) Mục tiêu các thủ tục của hợp đồng dịch vụ đã đạt được hay chưa.

Tham khảo ý kiến tư vấn (hướng dẫn đoạn 34 Chuẩn mực này)

A36. Việc tham khảo ý kiến tư vấn bao gồm thảo luận với các cá nhân có chuyên môn phù hợp bên trong hoặc bên ngoài doanh nghiệp kiểm toán.

A37. Việc tham khảo ý kiến tư vấn sử dụng các nguồn nghiên cứu thích hợp cũng như kinh nghiệm tập thể và kỹ năng chuyên môn của doanh nghiệp kiểm toán. Việc tham khảo ý kiến tư vấn giúp nâng cao chất lượng và khả năng sử dụng xét đoán chuyên môn. Quy định phù hợp về việc tham khảo ý kiến tư vấn trong các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp kiểm toán giúp đẩy mạnh văn hóa doanh nghiệp kiểm toán, trong đó ghi nhận việc tham khảo ý kiến tư vấn *được coi là một công cụ hữu ích* và khuyến khích các cán bộ, nhân viên tham khảo ý kiến tư vấn về các vấn đề phức tạp hoặc dễ gây tranh cãi.

A38. Việc tham khảo ý kiến tư vấn về các vấn đề chuyên môn, đạo đức nghề nghiệp và các vấn đề quan trọng khác trong doanh nghiệp kiểm toán hoặc bên ngoài doanh nghiệp kiểm toán, nếu cần, có thể đạt được hiệu quả khi các chuyên gia tư vấn:

- (1) Được cung cấp tất cả các thông tin liên quan để họ có thể đưa ra ý kiến tư vấn phù hợp;
- (2) Có kiến thức, thâm niên và kinh nghiệm phù hợp.

Đồng thời, kết quả tư vấn phải được lưu trong tài liệu, hồ sơ và thực hiện một cách phù hợp.

A39. Việc ghi chép và lưu lại đầy đủ và chi tiết kết quả tham khảo ý kiến tư vấn của các chuyên gia khác về các vấn đề phức tạp hoặc dễ gây tranh cãi sẽ giúp hiểu được về:

- (1) Vấn đề cần tư vấn;
- (2) Kết quả tư vấn, bao gồm các quyết định được đưa ra, cơ sở và cách thức thực hiện các quyết định đó.

Lưu ý đối với các doanh nghiệp kiểm toán nhỏ

A40. Doanh nghiệp kiểm toán có nhu cầu phải tham khảo ý kiến tư vấn bên ngoài, ví dụ khi doanh nghiệp kiểm toán không có nguồn lực nội bộ thích hợp, có thể sử dụng các dịch vụ tư vấn được cung cấp bởi:

- (1) Các doanh nghiệp kiểm toán khác;
- (2) Các tổ chức nghề nghiệp hoặc cơ quan nhà nước; hoặc
- (3) Các tổ chức thương mại cung cấp các dịch vụ kiểm soát chất lượng phù hợp.

Trước khi ký hợp đồng thuê các dịch vụ đó, doanh nghiệp kiểm toán cần xem xét năng lực chuyên môn và khả năng của tổ chức cung cấp dịch vụ bên ngoài để xác định liệu tổ chức đó có đủ năng lực phù hợp cho việc tham khảo ý kiến tư vấn hay không.

Soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ

Các tiêu chí soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ (hướng dẫn đoạn 35(b) Chuẩn mực này)

A41. Các tiêu chí để xác định các hợp đồng dịch vụ nào ngoài kiểm toán báo cáo tài chính của các tổ chức niêm yết phải được soát xét việc kiểm soát chất lượng có thể bao gồm:

- (1) Nội dung của hợp đồng dịch vụ, bao gồm mức độ liên quan đến lợi ích công chúng;
- (2) Xác định những tình huống bất thường hoặc các rủi ro trong một hợp đồng dịch vụ hoặc nhóm hợp đồng dịch vụ;
- (3) Liệu pháp luật và các quy định có yêu cầu phải soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ hay không.

Nội dung, lịch trình và phạm vi soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ (hướng dẫn đoạn 36 - 37 Chuẩn mực này)

A42. Báo cáo về hợp đồng dịch vụ không được đề ngày lập trước khi hoàn thành việc soát xét kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ. Tuy nhiên, việc lưu lại tài liệu, hồ sơ về soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ có thể được hoàn thành sau ngày lập báo cáo về hợp đồng dịch vụ.

A43. Việc thực hiện soát xét kiểm soát chất lượng của hợp đồng dịch vụ vào các thời điểm thích hợp trong quá trình thực hiện hợp đồng cho phép giải quyết các vấn đề quan trọng kịp thời và thỏa đáng tại ngày hoặc trước ngày lập báo cáo về hợp đồng dịch vụ.

A44. Phạm vi soát xét việc kiểm soát chất lượng của hợp đồng dịch vụ có thể phụ thuộc vào tính phức tạp của hợp đồng dịch vụ, liệu khách hàng có phải là tổ chức niêm

yết hay không và rủi ro mà báo cáo về hợp đồng dịch vụ có thể không phù hợp với hoàn cảnh cụ thể. Việc thực hiện soát xét kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ không làm giảm trách nhiệm của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ.

Soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ đối với tổ chức niêm yết (hướng dẫn đoạn 38 Chuẩn mực này)

A45. Khi soát xét việc kiểm soát chất lượng đối với cuộc kiểm toán báo cáo tài chính của tổ chức niêm yết, các vấn đề liên quan đến việc đánh giá các xét đoán quan trọng của nhóm kiểm toán có thể được xem xét bao gồm:

- (1) Các rủi ro đáng kể được phát hiện trong quá trình thực hiện hợp đồng và biện pháp xử lý các rủi ro đó;
- (2) Các xét đoán đã thực hiện, đặc biệt là xét đoán về tính trọng yếu và các rủi ro đáng kể;
- (3) Mức độ quan trọng và xu hướng của các sai sót đã được và chưa được điều chỉnh phát hiện trong quá trình thực hiện hợp đồng;
- (4) Những vấn đề phải được trao đổi với Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán và các bên khác như cơ quan quản lý Nhà nước, nếu cần.

Các vấn đề nêu trên phụ thuộc vào hoàn cảnh cụ thể, cũng có thể áp dụng cho việc soát xét kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán báo cáo tài chính của các đơn vị khác cũng như áp dụng cho dịch vụ soát xét báo cáo tài chính, các dịch vụ đảm bảo và dịch vụ có liên quan khác.

Lưu ý đối với các doanh nghiệp kiểm toán *thực hiện kiểm toán* trong lĩnh vực công

A46. Mặc dù không phải là tổ chức niêm yết như đã nêu trong đoạn A16 Chuẩn mực này, một số đơn vị trong lĩnh vực công có thể rất quan trọng để yêu cầu phải thực hiện việc soát xét kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ.

Các tiêu chí về năng lực của người soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ

Có đầy đủ kỹ năng chuyên môn, kinh nghiệm và thẩm quyền phù hợp (hướng dẫn đoạn 39(a) Chuẩn mực này)

A47. Việc xác định liệu người soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ có đầy đủ kỹ năng chuyên môn, kinh nghiệm và thẩm quyền phù hợp hay không tùy thuộc vào hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ. Ví dụ, người soát xét việc kiểm soát chất lượng đối với cuộc kiểm toán báo cáo tài chính của tổ chức niêm yết có thể là một cá nhân có đầy đủ kinh nghiệm và thẩm quyền phù hợp để giữ vai trò là thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán báo cáo tài chính của tổ chức niêm yết.

Tham khảo ý kiến tư vấn của người soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ (hướng dẫn đoạn 39(b) Chuẩn mực này)

A48. Trong quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ có thể tham khảo ý kiến tư vấn của người soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ để đảm bảo việc xét đoán của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ sẽ được người soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ chấp nhận. Mục đích của việc tham khảo ý

kiến tư vẫn là để tránh sự khác biệt về quan điểm phát sinh vào giai đoạn cuối của hợp đồng dịch vụ và không làm ảnh hưởng đến khả năng thực hiện vai trò của người soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ. Khi nội dung và phạm vi tư vấn là đáng kể, tính khách quan của người soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ có thể giảm đi, trừ khi nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ và cả người soát xét đều chú ý đến việc duy trì tính khách quan của người soát xét. Nếu không thể *duy trì tính khách quan của người soát xét*, một cá nhân khác trong doanh nghiệp kiểm toán hoặc cá nhân bên ngoài doanh nghiệp kiểm toán có năng lực phù hợp có thể được bổ nhiệm là người soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ hoặc người tư vấn cho hợp đồng dịch vụ.

Tính khách quan của người soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ (hướng dẫn đoạn 40 Chuẩn mực này)

A49. Doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục để duy trì tính khách quan của người soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ, trong đó quy định người soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ:

- (1) Không phải do thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ lựa chọn;
- (2) Không tham gia vào hợp đồng dịch vụ trong thời gian soát xét;
- (3) Không đưa ra quyết định thay cho nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ;
- (4) Không bị ảnh hưởng bởi các vấn đề khác có thể đe dọa đến tính khách quan của người soát xét.

Lưu ý đối với các doanh nghiệp kiểm toán nhỏ

A50. Đối với các doanh nghiệp kiểm toán có ít thành viên Ban Giám đốc, có thể khó tránh khỏi việc thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ tham gia lựa chọn người soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ. Doanh nghiệp kiểm toán nhỏ có thể thuê các cá nhân bên ngoài có năng lực phù hợp để thực hiện soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ nếu xác định rằng hợp đồng dịch vụ cần phải được soát xét việc kiểm soát chất lượng. Một số doanh nghiệp kiểm toán nhỏ cũng có thể sử dụng doanh nghiệp kiểm toán khác để thực hiện việc soát xét kiểm soát chất lượng của hợp đồng dịch vụ. Trường hợp doanh nghiệp kiểm toán thuê các cá nhân bên ngoài có năng lực phù hợp thì các quy định tại đoạn 39 - 41 và hướng dẫn tại đoạn A47 - A48 Chuẩn mực này sẽ được áp dụng.

Lưu ý đối với các doanh nghiệp kiểm toán thực hiện kiểm toán trong lĩnh vực công

A51. Trong lĩnh vực công, trường hợp kiểm toán viên được bổ nhiệm kiểm toán bắt buộc (ví dụ, Tổng kiểm toán Nhà nước ủy thác hoặc thuê một doanh nghiệp kiểm toán có năng lực phù hợp thay mặt cho Tổng kiểm toán Nhà nước thực hiện kiểm toán) thì người được ủy thác hoặc thuê có thể giữ vai trò tương đương với thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán trong lĩnh vực công. Trong trường hợp đó, việc lựa chọn người soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán có thể yêu cầu xem xét sự cần thiết phải độc lập với đơn vị được kiểm toán và khả năng đưa ra đánh giá khách quan của người soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán.

Khác biệt về quan điểm (hướng dẫn đoạn 43 Chuẩn mực này)

A52. Các thủ tục có hiệu quả sẽ giúp xác định sự khác biệt về quan điểm ngay tại giai đoạn đầu của quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ, cung cấp các hướng dẫn rõ ràng về các bước tiếp theo cần thực hiện, yêu cầu ghi chép và lưu lại trong tài liệu, hồ sơ về biện pháp giải quyết sự khác biệt về quan điểm và việc thực hiện các kết luận đã đưa ra.

A53. Các thủ tục để giải quyết sự khác biệt về quan điểm có thể bao gồm việc tham khảo ý kiến tư vấn của một kiểm toán viên hoặc doanh nghiệp kiểm toán khác, hoặc một tổ chức nghề nghiệp hoặc cơ quan quản lý Nhà nước.

Tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ

Hoàn thiện hồ sơ chính thức về hợp đồng dịch vụ (hướng dẫn đoạn 45 Chuẩn mực này)

A54. Pháp luật và các quy định có thể quy định thời hạn phải hoàn thiện hồ sơ chính thức về hợp đồng dịch vụ đối với một số hợp đồng dịch vụ cụ thể. Trường hợp pháp luật và các quy định không quy định về thời hạn đó, đoạn 45 Chuẩn mực này quy định doanh nghiệp kiểm toán phải đưa ra thời hạn cần thiết để hoàn thiện hồ sơ chính thức về hợp đồng dịch vụ. Ví dụ, đối với một cuộc kiểm toán, thời hạn đó thường không quá 60 ngày sau ngày lập báo cáo kiểm toán.

A55. Khi có hai hoặc nhiều báo cáo khác nhau được phát hành về cùng một vấn đề của một đơn vị, các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp kiểm toán về thời hạn hoàn thiện hồ sơ chính thức về hợp đồng dịch vụ đối với mỗi báo cáo đó được thực hiện như là đối với từng hợp đồng dịch vụ riêng biệt. Ví dụ, trường hợp này có thể xảy ra khi doanh nghiệp kiểm toán phát hành báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính của một đơn vị thành viên cho mục đích lập báo cáo hợp nhất của tập đoàn và sau đó lại phát hành một báo cáo kiểm toán về cùng báo cáo tài chính đó theo quy định của pháp luật.

Tính bảo mật, sự an toàn, tính toàn vẹn, khả năng tiếp cận và khả năng khôi phục tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ (hướng dẫn đoạn 46 Chuẩn mực này)

A56. Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan yêu cầu các cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp kiểm toán phải có nghĩa vụ tôn trọng tính bảo mật của thông tin trong tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ, trừ khi khách hàng cho phép tiết lộ thông tin, hoặc pháp luật hoặc nghĩa vụ nghề nghiệp yêu cầu họ phải công bố thông tin. Pháp luật và các quy định cụ thể có thể yêu cầu các nghĩa vụ khác đối với cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp kiểm toán liên quan đến việc duy trì tính bảo mật của khách hàng, đặc biệt đối với thông tin cá nhân.

A57. Cho dù tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ là bản giấy, bản điện tử hoặc các phương tiện khác thì tính toàn vẹn, khả năng tiếp cận và khả năng khôi phục của dữ liệu có thể không được đảm bảo nếu tài liệu, hồ sơ bị thay đổi, bổ sung hoặc bị xóa bớt mà doanh nghiệp kiểm toán không biết, hoặc nếu tài liệu, hồ sơ bị mất hoặc hư hỏng vĩnh viễn. Do đó, để ngăn chặn khả năng tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ bị thay đổi mà không được phép hoặc bị mất, doanh nghiệp kiểm toán có thể thiết kế và thực hiện các kiểm soát bao gồm:

- (1) Các kiểm soát cho phép xác định thời điểm và người tạo lập, thay đổi hoặc soát xét tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ;

- (2) Các kiểm soát bảo vệ tính toàn vẹn của thông tin tại mọi giai đoạn của hợp đồng dịch vụ, đặc biệt khi thông tin được chia sẻ trong nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ hoặc được chuyển cho các bên khác qua Internet;
- (3) Các kiểm soát nhằm ngăn chặn những thay đổi không được phép đối với tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ;
- (4) Các kiểm soát cho phép nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ và các bên có thẩm quyền khác tiếp cận với tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ khi cần thiết để hoàn thành nhiệm vụ của mình.

A58. Để duy trì tính bảo mật, sự an toàn, tính toàn vẹn, khả năng tiếp cận và khả năng khôi phục của tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ, doanh nghiệp kiểm toán có thể thiết kế và thực hiện các kiểm soát bao gồm:

- (1) Sử dụng mật khẩu cho các thành viên của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ để ngăn không cho những người sử dụng trái phép truy cập vào tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ;
- (2) Các thủ tục sao lưu thích hợp đối với tài liệu, hồ sơ điện tử về hợp đồng dịch vụ vào các giai đoạn thích hợp trong quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ;
- (3) Các thủ tục phân phát tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ cho các thành viên của nhóm thực hiện hợp đồng vào thời điểm bắt đầu thực hiện hợp đồng, xử lý tài liệu, hồ sơ trong quá trình thực hiện hợp đồng và đối chiếu tài liệu, hồ sơ khi kết thúc hợp đồng;
- (4) Các thủ tục để hạn chế sự truy cập và cho phép phân phát hợp lý và lưu trữ một cách bảo mật bản cứng của tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ.

A59. Trên thực tế, tài liệu, hồ sơ gốc có thể được chuyển thành bản điện tử để đưa vào hồ sơ về hợp đồng dịch vụ. Trong trường hợp đó, để duy trì tính toàn vẹn, khả năng truy cập và khả năng khôi phục của tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ, các thủ tục của doanh nghiệp kiểm toán có thể yêu cầu nhóm hợp đồng dịch vụ phải:

- (1) Tạo ra bản sao dưới dạng tài liệu điện tử (scan) phản ánh đầy đủ nội dung của tài liệu, hồ sơ gốc bằng bản giấy, kể cả chữ ký bằng tay, các tham chiếu và chú thích;
- (2) Đưa bản tài liệu điện tử này vào hồ sơ về hợp đồng dịch vụ, bao gồm mục lục và ký trên các bản điện tử này nếu cần thiết;
- (3) Cho phép các bản tài liệu điện tử này có thể được khôi phục và in ra khi cần.

Pháp luật và các quy định khác có thể yêu cầu doanh nghiệp kiểm toán phải lưu bản giấy của tài liệu, hồ sơ gốc đã được chuyển thành bản điện tử.

Lưu trữ tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ (hướng dẫn đoạn 47 Chuẩn mực này)

A60. Sự cần thiết phải lưu trữ tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ và khoảng thời gian lưu trữ sẽ thay đổi tùy theo nội dung của hợp đồng dịch vụ và hoàn cảnh cụ thể của doanh nghiệp kiểm toán, ví dụ, liệu tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ có cần thiết để cung cấp bằng chứng về những vấn đề tiếp tục ảnh hưởng đến các hợp đồng dịch vụ trong tương lai hay không. Thời gian lưu trữ cũng có thể phụ thuộc vào các yếu tố khác, như liệu pháp luật và các quy định của quốc gia có yêu cầu cụ thể thời gian lưu trữ hồ sơ đối với một số loại hợp đồng dịch vụ nhất định hay không, hoặc liệu có thông lệ chung nào về khoảng thời gian lưu trữ nếu pháp luật

và các quy định cụ thể của quốc gia không yêu cầu về khoảng thời gian đó hay không.

- A61. Đối với các hợp đồng kiểm toán, thời gian lưu trữ hồ sơ tối thiểu là 10 năm tính từ ngày lập báo cáo kiểm toán, hoặc tính từ ngày lập báo cáo kiểm toán tập đoàn (nếu có).
- A62. Ví dụ về các thủ tục mà doanh nghiệp kiểm toán sử dụng cho việc lưu trữ tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ, kể cả các thủ tục cho phép đáp ứng các quy định tại đoạn 47 Chuẩn mực này trong thời gian lưu trữ, bao gồm:
- (1) Cho phép khôi phục và truy cập tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ trong thời gian lưu trữ, đặc biệt là đối với tài liệu, hồ sơ điện tử vì công nghệ có thể được nâng cấp hoặc thay đổi theo thời gian;
 - (2) Cung cấp bằng chứng về những thay đổi đã thực hiện đối với tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ sau khi đã hoàn thành hồ sơ về hợp đồng dịch vụ, nếu cần;
 - (3) Cho phép các bên có thẩm quyền từ bên ngoài truy cập và soát xét một số tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ cụ thể vì mục đích kiểm soát chất lượng hoặc các mục đích khác.

Quyền sở hữu tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ

- A63. Tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ là tài sản của doanh nghiệp kiểm toán, trừ khi pháp luật có quy định khác. Doanh nghiệp kiểm toán có thể phân chia hoặc trích tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ để cung cấp cho khách hàng, với điều kiện việc công bố đó không làm giảm tính hợp lệ của công việc đã thực hiện, hoặc không làm giảm tính độc lập của doanh nghiệp kiểm toán hoặc các cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp kiểm toán trong trường hợp thực hiện các hợp đồng dịch vụ đảm bảo.

Giám sát

Giám sát các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán (hướng dẫn đoạn 48 Chuẩn mực này)

- A64. Mục đích của việc giám sát sự tuân thủ các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng là để đánh giá:
- (1) Sự tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan;
 - (2) Liệu hệ thống kiểm soát chất lượng có được thiết kế phù hợp và được thực hiện hiệu quả hay không;
 - (3) Liệu các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán có được áp dụng phù hợp để đảm bảo các báo cáo do doanh nghiệp kiểm toán phát hành là phù hợp với hoàn cảnh cụ thể hay không.
- A65. Việc xem xét và đánh giá liên tục về hệ thống kiểm soát chất lượng bao gồm các nội dung sau:
- (1) Phân tích:
 - Những thay đổi trong các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan và những thay đổi đó được thể hiện như thế nào trong các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp kiểm toán khi thích hợp;

- Xác nhận bằng văn bản về việc tuân thủ các chính sách và thủ tục về tính độc lập;
 - Cập nhật thường xuyên kiến thức chuyên môn, bao gồm công tác đào tạo;
 - Các quyết định liên quan đến việc chấp nhận và duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng dịch vụ cụ thể.
- (2) Xác định những biện pháp khắc phục và những hoàn thiện được thực hiện đối với hệ thống, kể cả việc cung cấp phản hồi về các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp kiểm toán liên quan đến công tác đào tạo;
- (3) Trao đổi với các cán bộ, nhân viên có liên quan về những điểm yếu được xác định trong hệ thống, về mức độ hiểu biết đối với hệ thống, hoặc việc tuân thủ hệ thống;
- (4) Việc theo dõi của các cán bộ, nhân viên có liên quan của doanh nghiệp kiểm toán để kịp thời có những điều chỉnh cần thiết đối với các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng.

A66. Các chính sách và thủ tục về định kỳ kiểm tra có thể thực hiện 3 năm một lần. Cách tổ chức kiểm tra định kỳ, kể cả lịch trình lựa chọn từng cuộc kiểm toán phụ thuộc vào nhiều yếu tố, bao gồm:

- (1) Quy mô của doanh nghiệp kiểm toán;
- (2) Số lượng và vị trí địa lý của các văn phòng;
- (3) Kết quả kiểm tra trước đây;
- (4) Thẩm quyền của các cán bộ, nhân viên và các văn phòng (ví dụ, liệu văn phòng có quyền tự tiến hành kiểm tra hay chỉ có trụ sở chính được quyền tiến hành kiểm tra);
- (5) Nội dung và mức độ phức tạp trong cơ cấu tổ chức và hoạt động của doanh nghiệp kiểm toán;
- (6) Các rủi ro liên quan đến khách hàng và các hợp đồng dịch vụ cụ thể của doanh nghiệp kiểm toán.

A67. Quy trình kiểm tra bao gồm lựa chọn các hợp đồng dịch vụ riêng biệt, một số có thể được chọn mà không thông báo trước cho nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ. Khi xác định phạm vi kiểm tra, doanh nghiệp kiểm toán có thể xem xét phạm vi hoặc các kết luận của một chương trình kiểm tra độc lập bên ngoài. Tuy nhiên, chương trình kiểm tra độc lập bên ngoài không thể đóng vai trò thay thế cho chương trình giám sát nội bộ của doanh nghiệp kiểm toán.

Lưu ý đối với các doanh nghiệp kiểm toán nhỏ

A68. Đối với các doanh nghiệp kiểm toán nhỏ, các thủ tục giám sát có thể cần được thực hiện bởi những cá nhân chịu trách nhiệm thiết kế và thực hiện các thủ tục và chính sách kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán hoặc những người có thể tham gia vào việc soát xét kiểm soát chất lượng của hợp đồng dịch vụ. Các doanh nghiệp kiểm toán có ít người có thể lựa chọn các cá nhân bên ngoài doanh nghiệp kiểm toán có năng lực phù hợp hoặc một doanh nghiệp kiểm toán khác để thực hiện việc kiểm tra hợp đồng dịch vụ và các thủ tục giám sát khác. Doanh

ng nghiệp kiểm toán cũng có thể thỏa thuận trong việc kết hợp sử dụng các nguồn lực với các tổ chức thích hợp khác để tiến hành các hoạt động giám sát.

Trao đổi về các khiếm khuyết (hướng dẫn đoạn 50 Chuẩn mực này)

A69. Khi trao đổi về các khiếm khuyết đã được phát hiện với các cá nhân không phải là thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ, doanh nghiệp kiểm toán không cần xác định các khiếm khuyết đó là của hợp đồng dịch vụ cụ thể nào, mặc dù việc xác định đó có thể là cần thiết để các cá nhân không phải là thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ hoàn thành tốt trách nhiệm của mình.

Phản nàn và cáo buộc

Nguồn gốc của các phản nàn và cáo buộc (hướng dẫn đoạn 55 Chuẩn mực này)

A70. Các phản nàn và cáo buộc (không bao gồm các phản nàn và cáo buộc nhỏ) có thể xuất phát từ bên trong hoặc bên ngoài doanh nghiệp kiểm toán. Các phản nàn, cáo buộc có thể là của cán bộ, nhân viên doanh nghiệp kiểm toán, của khách hàng hoặc của các bên thứ ba khác. Các phản nàn, cáo buộc đó có thể do thành viên của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ hoặc các cán bộ, nhân viên khác của doanh nghiệp kiểm toán tiếp nhận.

Các chính sách và thủ tục điều tra (hướng dẫn đoạn 56 Chuẩn mực này)

A71. Các chính sách và thủ tục được xây dựng cho việc điều tra các phản nàn và cáo buộc có thể bao gồm các quy định như thành viên Ban Giám đốc giám sát việc điều tra phải:

- (1) Có đầy đủ kinh nghiệm phù hợp;
- (2) Có thẩm quyền trong doanh nghiệp kiểm toán;
- (3) Không tham gia hợp đồng dịch vụ.

Thành viên Ban Giám đốc giám sát việc điều tra có thể xin ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật nếu cần thiết.

Lưu ý đối với các doanh nghiệp kiểm toán nhỏ

A72. Đối với các doanh nghiệp kiểm toán có ít thành viên Ban Giám đốc, có thể khó tránh khỏi việc thành viên Ban Giám đốc giám sát việc điều tra tham gia vào hợp đồng dịch vụ. Các doanh nghiệp kiểm toán nhỏ có thể sử dụng cá nhân bên ngoài doanh nghiệp kiểm toán có năng lực phù hợp hoặc một doanh nghiệp kiểm toán khác để thực hiện việc điều tra các phản nàn và cáo buộc.

Tài liệu, hồ sơ về hệ thống kiểm soát chất lượng (hướng dẫn đoạn 57 Chuẩn mực này)

A73. Hình thức và nội dung của tài liệu, hồ sơ làm bằng chứng về hoạt động của từng yếu tố trong hệ thống kiểm soát chất lượng là vấn đề thuộc về xét đoán và phụ thuộc vào một số yếu tố, bao gồm:

- (1) Quy mô của doanh nghiệp kiểm toán và số lượng văn phòng;
- (2) Nội dung và mức độ phức tạp trong cơ cấu tổ chức và hoạt động của doanh nghiệp kiểm toán.

Ví dụ, các doanh nghiệp kiểm toán lớn có thể sử dụng cơ sở dữ liệu điện tử để lưu lại các vấn đề như xác nhận về tính độc lập, đánh giá hiệu quả thực hiện công việc và kết quả kiểm tra giám sát.

A74. Tài liệu, hồ sơ phù hợp liên quan đến việc giám sát bao gồm:

- (1) Các thủ tục giám sát, kể cả thủ tục lựa chọn các hợp đồng dịch vụ đã hoàn thành để kiểm tra;
- (2) Hồ sơ đánh giá về:
 - Việc tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan;
 - Liệu hệ thống kiểm soát chất lượng có được thiết kế phù hợp và được thực hiện hiệu quả hay không;
 - Các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán có được áp dụng phù hợp hay không, sao cho các báo cáo do doanh nghiệp kiểm toán phát hành phù hợp với hoàn cảnh cụ thể.
- (3) Xác định các khiếm khuyết phát hiện được, đánh giá ảnh hưởng của các khiếm khuyết đó và cơ sở để xác định liệu có cần thực hiện các hành động tiếp theo hay không và nếu có thì hành động đó là gì.

Lưu ý đối với các doanh nghiệp kiểm toán nhỏ

A75. Các doanh nghiệp kiểm toán nhỏ có thể sử dụng các phương pháp không chính thức trong tài liệu, hồ sơ về hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán như các ghi chú, bảng câu hỏi và các biểu mẫu./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 200: Mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán khi thực hiện kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam

*(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC
ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)*

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) khi thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Chuẩn mực kiểm toán này quy định mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán và hướng dẫn nội dung, phạm vi của một cuộc kiểm toán được thiết kế để kiểm toán viên đạt được các mục tiêu đó. Chuẩn mực này cũng quy định và hướng dẫn phạm vi áp dụng, kết cấu của các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, bao gồm các yêu cầu về trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán trong tất cả các cuộc kiểm toán, kể cả trách nhiệm phải tuân thủ chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Trong chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, “kiểm toán viên” được hiểu là “kiểm toán viên độc lập”.
02. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam được áp dụng khi kiểm toán viên thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính và nếu cần, cũng được vận dụng trong trường hợp kiểm toán thông tin tài chính khác trong quá khứ. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam không quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán đối với các vấn đề liên quan đã quy định trong văn bản pháp luật và các quy định khác, ví dụ chào bán chứng khoán ra công chúng. Những trách nhiệm quy định trong văn bản pháp luật có thể khác với quy định và hướng dẫn trong chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, mặc dù những quy định và hướng dẫn trong chuẩn mực kiểm toán Việt Nam là hữu ích cho kiểm toán viên tham khảo nhưng kiểm toán viên phải có trách nhiệm trước hết là tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan.

Kiểm toán báo cáo tài chính

03. Mục đích của kiểm toán báo cáo tài chính là làm tăng độ tin cậy của người sử dụng đối với báo cáo tài chính, thông qua việc kiểm toán viên đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính có được lập, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không. Đối với hầu hết các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính có được lập và trình bày trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không. Một cuộc kiểm toán được thực hiện theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan sẽ giúp kiểm toán viên hình thành ý kiến kiểm toán đó (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).
04. Báo cáo tài chính sử dụng để kiểm toán là báo cáo đã được Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán lập với sự giám sát của Ban quản trị đơn vị, đã ký tên, đóng dấu theo quy định của pháp luật. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam không áp đặt các trách

nhệm đối với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán và có hiệu lực không cao hơn so với pháp luật và các quy định khác chỉ phối trách nhiệm của Ban Giám đốc và Ban quản trị. Tuy nhiên, một cuộc kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam được thực hiện với giả thiết rằng Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) đã thừa nhận những trách nhiệm nhất định làm cơ sở cho việc tiến hành cuộc kiểm toán. Việc kiểm toán báo cáo tài chính không làm giảm nhẹ trách nhiệm của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A2 - A11 Chuẩn mực này).

05. Để kiểm toán viên có cơ sở để đưa ra ý kiến kiểm toán, chuẩn mực kiểm toán Việt Nam yêu cầu kiểm toán viên phải đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính, xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc do nhầm lẫn hay không. Sự đảm bảo hợp lý là sự đảm bảo ở mức độ cao và chỉ đạt được khi kiểm toán viên đã thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm làm giảm rủi ro kiểm toán (là rủi ro do kiểm toán viên đưa ra ý kiến không phù hợp khi báo cáo tài chính còn có những sai sót trọng yếu) tới một mức độ thấp có thể chấp nhận được. Tuy nhiên, sự đảm bảo hợp lý không phải là đảm bảo tuyệt đối, do luôn tồn tại những hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán làm cho hầu hết bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên dựa vào để đưa ra kết luận và ý kiến kiểm toán đều mang tính thuyết phục hơn là khẳng định (xem hướng dẫn tại đoạn A28 - A52 Chuẩn mực này).
06. Khái niệm về tính trọng yếu được kiểm toán viên sử dụng trong cả giai đoạn lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán và trong việc đánh giá ảnh hưởng của những sai sót đã phát hiện trong quá trình kiểm toán, kể cả những sai sót chưa được điều chỉnh (nếu có) trong báo cáo tài chính (xem các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 và số 450). Nhìn chung, các sai sót, bao gồm cả việc bỏ sót, được coi là trọng yếu khi xét riêng lẻ hay tổng hợp lại, sai sót đó có thể gây ảnh hưởng đến quyết định của người sử dụng báo cáo tài chính. Sự xét đoán về mức trọng yếu cần được xem xét trong hoàn cảnh cụ thể, trên cơ sở kiểm toán viên hiểu rõ về những thông tin tài chính mà người sử dụng báo cáo tài chính quan tâm, quy mô hoặc bản chất của sai sót, hoặc kết hợp cả hai yếu tố đó. Trách nhiệm của kiểm toán viên là đưa ra ý kiến đối với tổng thể báo cáo tài chính, do đó, kiểm toán viên không có trách nhiệm phát hiện các sai sót không mang tính trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính.
07. Nội dung chuẩn mực kiểm toán Việt Nam bao gồm mục tiêu, yêu cầu, hướng dẫn áp dụng và các giải thích khác nhằm giúp kiểm toán viên đạt được sự đảm bảo hợp lý. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam yêu cầu kiểm toán viên phải thực hiện xét đoán chuyên môn và luôn duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt quá trình lập kế hoạch cũng như thực hiện kiểm toán, trong đó có các công việc:
- (a) Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn, dựa trên sự hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, kể cả kiểm soát nội bộ của đơn vị;
 - (b) Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc liệu các sai sót trọng yếu có tồn tại hay không, thông qua việc thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý phù hợp đối với rủi ro đã đánh giá;
 - (c) Hình thành ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính dựa trên kết luận về các bằng chứng kiểm toán đã thu thập được.

08. Dạng ý kiến mà kiểm toán viên đưa ra phụ thuộc vào khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và phụ thuộc vào pháp luật và các quy định có liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A12 - A13 Chuẩn mực này).
09. Theo quy định của chuẩn mực kiểm toán Việt Nam hoặc pháp luật và các quy định khác có liên quan, kiểm toán viên cũng có thể có trách nhiệm trao đổi thông tin và báo cáo về một số vấn đề phát sinh từ cuộc kiểm toán với người sử dụng báo cáo tài chính, Ban Giám đốc, Ban quản trị hoặc các đối tượng khác ngoài đơn vị được kiểm toán (xem Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260 và đoạn 43 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240).
10. *Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán và cung cấp dịch vụ liên quan khác.*
- Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) 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, doanh nghiệp kiểm toán và xử lý các mối quan hệ liên quan đến các thông tin đã được kiểm toán.*

Mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán

11. Mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán khi thực hiện một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính là:
- (a) Đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng liệu báo cáo tài chính, xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn hay không, từ đó giúp kiểm toán viên đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính có được lập phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, trên các khía cạnh trọng yếu hay không;
 - (b) Lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính và trao đổi thông tin theo quy định của chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, phù hợp với các phát hiện của kiểm toán viên.
12. Trong trường hợp không thể đạt được sự đảm bảo hợp lý và ý kiến kiểm toán dạng ngoại trừ là chưa đủ để cung cấp thông tin cho người sử dụng báo cáo tài chính dự kiến thì chuẩn mực kiểm toán Việt Nam yêu cầu kiểm toán viên phải từ chối đưa ra ý kiến hoặc rút khỏi cuộc kiểm toán theo pháp luật và các quy định có liên quan.

Giải thích thuật ngữ

13. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

- (a) Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng: Là khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) áp dụng trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính, có thể chấp nhận được phù hợp với đặc điểm của đơn vị được kiểm toán và mục đích của báo cáo tài chính, hoặc do yêu cầu của pháp luật và các quy định.

Thuật ngữ “Khuôn khổ về trình bày hợp lý” được sử dụng để chỉ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính mà trước hết yêu cầu phải tuân thủ các quy định của khuôn khổ đó, và:

- (i) Thừa nhận rõ ràng hoặc ngầm ẩn rằng, để đạt được sự trình bày hợp lý của báo cáo tài chính, Ban Giám đốc có thể phải thuyết minh nhiều hơn so với các quy định cụ thể của khuôn khổ đó, hoặc;
- (ii) Thừa nhận rõ ràng rằng Ban Giám đốc có thể thực hiện khác với một hoặc một số yêu cầu của khuôn khổ để đạt được mục đích trình bày báo cáo tài chính một cách hợp lý. Những trường hợp như vậy được coi là cần thiết chỉ trong một số tình huống rất hiếm hoi.

Báo cáo tài chính được lập và trình bày theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính được xác định là báo cáo tài chính được lập và trình bày theo khuôn khổ về trình bày hợp lý.

Thuật ngữ “Khuôn khổ về tuân thủ” được sử dụng để chỉ khuôn khổ về việc lập và trình bày báo cáo tài chính mà yêu cầu phải tuân thủ các quy định của khuôn khổ đó nhưng không bao gồm việc thừa nhận các điểm (i) hoặc (ii) trên đây.

- (b) **Bảng 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. Bảng chứng kiểm toán bao gồm những *tài liệu*, thông tin chứa đựng trong các *tài liệu*, sổ kế toán, *kể cả* báo cáo tài chính và những *tài liệu*, thông tin khác. Bảng chứng kiểm toán phải đảm bảo tính đầy đủ và tính thích hợp:
 - (i) **Tính đầy đủ của bảng chứng kiểm toán:** Là tiêu chuẩn đánh giá về số lượng bảng chứng kiểm toán. Số lượng bảng chứng kiểm toán cần thu thập chịu ảnh hưởng bởi đánh giá của kiểm toán viên đối với rủi ro có sai sót trọng yếu và chất lượng của mỗi bảng chứng kiểm toán;
 - (ii) **Tính thích hợp của bảng chứng kiểm toán:** Là tiêu chuẩn đánh giá về chất lượng của các bảng chứng kiểm toán. Bảng chứng kiểm toán phải đảm bảo phù hợp và đáng tin cậy để hỗ trợ cho kiểm toán viên đưa ra các kết luận làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán;
- (c) **Rủi ro kiểm toán:** Là rủi ro do kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán không phù hợp khi báo cáo tài chính đã được kiểm toán còn chứa đựng sai sót trọng yếu. Rủi ro kiểm toán là hệ quả của rủi ro có sai sót trọng yếu (*gồm rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát*) và rủi ro phát hiện;
- (d) **Kiểm toán viên:** Là những người thực hiện cuộc kiểm toán, gồm thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán và các thành viên khác trong nhóm kiểm toán. Trong chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, hầu hết các trường hợp, khi sử dụng thuật ngữ “kiểm toán viên” đã bao gồm thuật ngữ “doanh nghiệp kiểm toán”;
- (e) **Rủi ro phát hiện:** Là rủi ro mà trong quá trình kiểm toán, các thủ tục mà kiểm toán viên thực hiện nhằm làm giảm rủi ro kiểm toán xuống tới mức thấp có thể chấp nhận được nhưng vẫn không phát hiện được hết các sai sót trọng yếu khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại;
- (f) **Báo cáo tài chính:** Là sự trình bày một cách hệ thống về các thông tin tài chính quá khứ, bao gồm các thuyết minh có liên quan, với mục đích công bố thông tin về tình hình tài chính và các nghĩa vụ của đơn vị tại một thời điểm hoặc những

thay đổi trong một thời kỳ, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính. Các thuyết minh liên quan thông thường là phần tóm tắt các chính sách kế toán quan trọng và các thông tin diễn giải khác. Thuật ngữ “báo cáo tài chính” thường có nghĩa là một bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. *Thuật ngữ “báo cáo tài chính riêng lẻ” được sử dụng để chỉ một báo cáo trong bộ báo cáo tài chính (đầy đủ);*

- (g) Thông tin tài chính quá khứ: Là thông tin được trình bày bằng thuật ngữ tài chính liên quan đến một đơn vị cụ thể, phát sinh chủ yếu từ hệ thống kế toán của đơn vị, phản ánh các sự kiện kinh tế đã xảy ra trong các kỳ trước hoặc các điều kiện kinh tế tại một thời điểm trong quá khứ;
- (h) Ban Giám đốc: Là những người có trách nhiệm trực tiếp quản lý và điều hành hoạt động của doanh nghiệp, tổ chức hoặc các chức danh khác theo quy định của Điều lệ công ty hoặc văn bản của cấp quản lý có thẩm quyền về tổ chức bộ máy hoạt động của tổ chức. Tùy theo từng đơn vị, Ban Giám đốc có thể bao gồm toàn bộ hoặc một số thành viên trong Ban quản trị của đơn vị, ví dụ Giám đốc đồng thời là thành viên Ban quản trị, hoặc chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc đối với doanh nghiệp tư nhân. *Thành viên Ban Giám đốc bao gồm những người có chức danh: Tổng Giám đốc, Phó Tổng Giám đốc, Giám đốc, Phó Giám đốc Công ty, hoặc có thể là Giám đốc, Phó Giám đốc Chi nhánh Công ty;*
- (i) Sai sót: Là sự khác biệt giữa giá trị, cách phân loại, trình bày hoặc thuyết minh của một khoản mục trên báo cáo tài chính với giá trị, cách phân loại, trình bày hoặc thuyết minh của khoản mục đó theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Sai sót có thể phát sinh do nhầm lẫn hoặc gian lận;

Khi kiểm toán viên đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính đã được *lập* và trình bày trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu hay chưa, sai sót có thể bao gồm những điều chỉnh về giá trị, cách phân loại, trình bày hoặc thuyết minh mà theo xét đoán của kiểm toán viên là cần thiết để báo cáo tài chính được *lập* và trình bày trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu;
- (j) Cơ sở để tiến hành cuộc kiểm toán liên quan đến trách nhiệm của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp): Là việc Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) phải hiểu và thừa nhận rằng để làm cơ sở cho việc thực hiện một cuộc kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam thì Ban Giám đốc và Ban quản trị có trách nhiệm:
 - (i) Đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, bao gồm cả sự trình bày hợp lý;
 - (ii) Đối với kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn;
 - (iii) Trong việc cung cấp cho kiểm toán viên:
 - a. Quyền tiếp cận với tất cả tài liệu, thông tin mà Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) nhận thấy là có liên quan đến quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính như chứng từ kế toán, sổ kế toán và tài liệu khác;

- b. Các tài liệu, thông tin bổ sung mà kiểm toán viên yêu cầu Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) cung cấp hoặc giải trình để phục vụ cho mục đích của cuộc kiểm toán;
- c. Quyền tiếp cận không hạn chế đối với nhân sự của đơn vị được kiểm toán mà kiểm toán viên xác định là cần thiết để thu thập bằng chứng kiểm toán.

Cụm từ “Cơ sở để tiến hành cuộc kiểm toán liên quan đến trách nhiệm của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp)” có thể được gọi tắt là “cơ sở”.

- (k) 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 quy định về đạo đức nghề nghiệp để đưa ra quyết định về các hành động phù hợp trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán;
- (l) Thái độ hoài nghi nghề nghiệp: Là thái độ luôn nghi vấn, cảnh giác đối với những tình huống cụ thể có thể là dấu hiệu của sai sót do nhầm lẫn hay do gian lận, và đánh giá cẩn trọng đối với các bằng chứng kiểm toán;
- (m) Đảm bảo hợp lý: Trong bối cảnh của cuộc kiểm toán báo cáo tài chính, đảm bảo hợp lý là sự đảm bảo ở mức độ cao nhưng không phải là tuyệt đối;
- (n) Rủi ro có sai sót trọng yếu: Là rủi ro khi báo cáo tài chính chứa đựng những sai sót trọng yếu trước khi kiểm toán. Tại cấp độ cơ sở dẫn liệu, rủi ro có sai sót trọng yếu bao gồm hai bộ phận:
 - (i) Rủi ro tiềm tàng: Là rủi ro tiềm ẩn, vốn có, do khả năng cơ sở dẫn liệu của một nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh có thể chứa đựng sai sót trọng yếu, khi xét riêng lẻ hay tổng hợp lại, trước khi xem xét đến bất kỳ kiểm soát nào có liên quan;
 - (ii) Rủi ro kiểm soát: Là rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu, khi xét riêng lẻ hay tổng hợp lại, đối với cơ sở dẫn liệu của một nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh mà kiểm soát nội bộ của đơn vị không thể ngăn chặn hoặc không phát hiện và sửa chữa kịp thời;
- (o) Ban quản trị: Là một bộ phận có trách nhiệm giám sát việc điều hành hoạt động và thực hiện nghĩa vụ giải trình, kể cả trách nhiệm giám sát việc lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán. Tùy theo từng đơn vị, Ban quản trị có thể bao gồm Hội đồng quản trị, Hội đồng quản lý hoặc Hội đồng thành viên, trong đó có thể bao gồm cả các thành viên Ban Giám đốc. Trong doanh nghiệp tư nhân, Ban quản trị có thể chỉ là một người có trách nhiệm phê duyệt báo cáo tài chính mà công việc này thường do chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc thực hiện.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính

14. Kiểm toán viên phải tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan, bao gồm cả tính độc lập, liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A14 - A17 Chuẩn mực này).

Thái độ hoài nghi nghề nghiệp

15. Kiểm toán viên phải lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán với thái độ hoài nghi nghề nghiệp để nhận biết các trường hợp có thể dẫn đến báo cáo tài chính chứa đựng những sai sót trọng yếu (xem hướng dẫn tại đoạn A18 - A22 Chuẩn mực này).

Xét đoán chuyên môn

16. Kiểm toán viên phải thực hiện các xét đoán chuyên môn trong suốt quá trình lập kế hoạch và tiến hành cuộc kiểm toán báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A23 - A27 Chuẩn mực này).

Bảng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp và rủi ro kiểm toán

17. Để đạt được sự đảm bảo hợp lý, kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm giảm rủi ro kiểm toán xuống một mức thấp có thể chấp nhận được, từ đó cho phép kiểm toán viên đưa ra các kết luận phù hợp làm cơ sở cho việc hình thành ý kiến kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A28 - A52 Chuẩn mực này).

Thực hiện cuộc kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam

Tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán liên quan đến cuộc kiểm toán

18. Kiểm toán viên phải tuân thủ tất cả các chuẩn mực kiểm toán có liên quan đến cuộc kiểm toán. Một chuẩn mực kiểm toán được xác định là có liên quan đến cuộc kiểm toán khi chuẩn mực đó đang có hiệu lực và cuộc kiểm toán có các tình huống đã được quy định và hướng dẫn trong chuẩn mực (xem hướng dẫn tại đoạn A53 - A57 Chuẩn mực này).
19. Kiểm toán viên phải hiểu toàn bộ quy định chung, nội dung chuẩn mực và hướng dẫn áp dụng của từng chuẩn mực kiểm toán để hiểu được mục tiêu và vận dụng một cách phù hợp các yêu cầu của chuẩn mực (xem hướng dẫn tại đoạn A58 - A66 Chuẩn mực này).
20. Trong báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán không được tuyên bố đã tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam nếu kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán không đảm bảo tuân thủ các yêu cầu của Chuẩn mực này và toàn bộ các chuẩn mực kiểm toán khác có liên quan đến cuộc kiểm toán.

Mục tiêu quy định trong từng chuẩn mực kiểm toán

21. Để đạt được mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán, trong quá trình lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải sử dụng các mục tiêu quy định trong từng chuẩn mực kiểm toán liên quan, đồng thời phải xem xét mối liên hệ giữa các chuẩn mực kiểm toán để (xem hướng dẫn tại đoạn A67 - A69 Chuẩn mực này):
- (a) Xác định sự cần thiết phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung ngoài các thủ tục mà chuẩn mực kiểm toán yêu cầu để đạt được các mục tiêu đã quy định trong chuẩn mực kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A70 Chuẩn mực này);
 - (b) Đánh giá về tính đầy đủ và thích hợp của các bằng chứng kiểm toán đã thu thập (xem hướng dẫn tại đoạn A71 Chuẩn mực này).

Tuân thủ các quy định có liên quan

22. Ngoài quy định tại đoạn 23, kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ tất cả các quy định của từng chuẩn mực kiểm toán, trừ khi, xét trên bối cảnh của cuộc kiểm toán đang thực hiện thì:

- (a) Toàn bộ chuẩn mực kiểm toán đó không liên quan đến cuộc kiểm toán; hoặc
- (b) Một hoặc một số quy định nào đó là không phù hợp bởi vì quy định đó phải được áp dụng có điều kiện và điều kiện đó lại không tồn tại trong cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A72 - A73 Chuẩn mực này).

23. Trong trường hợp ngoại lệ, nếu kiểm toán viên xét thấy cần thực hiện khác so với một quy định nào đó của một chuẩn mực kiểm toán thì kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế để đạt được mục tiêu đặt ra. Việc thực hiện khác so với một quy định của chuẩn mực chỉ phát sinh khi quy định đó đòi hỏi kiểm toán viên phải thực hiện một thủ tục mà trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán thì thủ tục đó là không hiệu quả hoặc không thể thực hiện được để đạt được mục tiêu đặt ra (xem hướng dẫn tại đoạn A74 Chuẩn mực này).

Không đạt được mục tiêu

24. Nếu không thể đạt được một mục tiêu quy định trong một chuẩn mực kiểm toán thì kiểm toán viên phải đánh giá liệu điều này có gây cản trở cho việc đạt được mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* và có dẫn đến yêu cầu kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần hoặc rút khỏi cuộc kiểm toán theo quy định của chuẩn mực kiểm toán, pháp luật và các quy định có liên quan hay không. Việc không đạt được mục tiêu là một vấn đề quan trọng cần lưu lại trong hồ sơ kiểm toán theo quy định tại đoạn 08(c) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230 (xem hướng dẫn tại đoạn A75 - A76 Chuẩn mực này).

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Kiểm toán báo cáo tài chính

Phạm vi kiểm toán (hướng dẫn đoạn 03 Chuẩn mực này)

A1. Ý kiến của kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* về báo cáo tài chính đề cập đến việc liệu báo cáo tài chính có được lập và trình bày phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, trên các khía cạnh trọng yếu hay không. Đó là dạng ý kiến phổ biến đối với tất cả các cuộc kiểm toán báo cáo tài chính. Ý kiến của kiểm toán viên không đưa ra sự đảm bảo về khả năng tồn tại trong tương lai của đơn vị được kiểm toán, hay hiệu quả trong công tác điều hành của Ban Giám đốc đơn vị. Trong một số trường hợp, pháp luật và các quy định có liên quan có thể yêu cầu kiểm toán viên đưa ra ý kiến về một số vấn đề khác, như hiệu quả của kiểm soát nội bộ hay sự phù hợp giữa báo cáo của Ban Giám đốc với báo cáo tài chính. Do chuẩn mực kiểm toán chỉ quy định và hướng dẫn đối với các vấn đề liên quan tới việc đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính, kiểm toán viên có thể phải thực hiện thêm các công việc bổ sung nếu kiểm toán viên có thêm các trách nhiệm đưa ra ý kiến về các vấn đề khác ngoài phạm vi báo cáo tài chính.

Lập và trình bày báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 04 Chuẩn mực này)

A2. Pháp luật và các quy định có thể quy định về các trách nhiệm của Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Tuy nhiên, mức độ chi tiết hoặc hình thức thể hiện của các quy định này có thể khác nhau tùy theo *khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính*. Trong mọi trường hợp, cuộc kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam được tiến hành

trên cơ sở là Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) đã hiểu và thừa nhận rằng họ có những trách nhiệm:

- (a) Đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, bao gồm cả sự trình bày hợp lý;
 - (b) Đối với kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn;
 - (c) Trong việc cung cấp cho kiểm toán viên:
 - (i) Quyền tiếp cận với tất cả *tài liệu*, thông tin mà Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) nhận thấy là có liên quan đến quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính như chứng từ kế toán, sổ kế toán và tài liệu khác;
 - (ii) Các *tài liệu*, thông tin bổ sung mà kiểm toán viên yêu cầu Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) *cung cấp hoặc giải trình* để phục vụ cho mục đích của cuộc kiểm toán;
 - (iii) Quyền tiếp cận không hạn chế đối với nhân sự của đơn vị được kiểm toán mà kiểm toán viên xác định là cần thiết để thu thập bằng chứng kiểm toán.
- A3. Các yêu cầu đối với Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính, gồm:
- (1) Xác định khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, theo yêu cầu của pháp luật và các quy định liên quan (nếu có);
 - (2) Lập và trình bày báo cáo tài chính phù hợp với khuôn khổ đó;
 - (3) Trình bày khuôn khổ đó một cách thích hợp trong báo cáo tài chính.
- Quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính đòi hỏi Ban Giám đốc phải sử dụng những xét đoán khi lập các ước tính kế toán phù hợp với từng tình huống, cũng như phải lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán phù hợp. Những xét đoán này phải được thực hiện trong phạm vi của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.
- A4. Báo cáo tài chính có thể được lập theo một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính nhằm đáp ứng:
- (1) Nhu cầu chung về thông tin tài chính của số đông người sử dụng báo cáo tài chính (còn gọi là “Báo cáo tài chính cho mục đích chung”); hoặc
 - (2) Nhu cầu về thông tin tài chính cho một số đối tượng sử dụng báo cáo tài chính cụ thể (còn gọi là “Báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt”).
- A5. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính thường bao gồm: Luật Kế toán, chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Trong một số trường hợp, việc lập và trình bày báo cáo tài chính còn phải tuân theo các quy định và hướng dẫn sau:
- (1) Môi trường pháp lý và đạo đức, như các luật, các quy định, phán quyết của tòa án, chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp kế toán;

- (2) Các hướng dẫn về chuẩn mực kế toán do các cơ quan, tổ chức có chức năng soạn thảo chuẩn mực hoặc tổ chức nghề nghiệp ban hành;
- (3) Các hướng dẫn xử lý tình huống kế toán cụ thể do các cơ quan, tổ chức có chức năng soạn thảo chuẩn mực hoặc tổ chức nghề nghiệp ban hành;
- (4) Các thông lệ kế toán có tính phổ biến và đặc thù được thừa nhận rộng rãi.

Khi có mâu thuẫn giữa khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính với các tài liệu hướng dẫn, hoặc giữa các tài liệu thì tài liệu nào có tính pháp lý cao nhất sẽ được áp dụng.

- A6. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính xác định rõ hình thức và nội dung của các báo cáo tài chính. Mặc dù có thể không quy định rõ phương pháp hạch toán hay thuyết minh đối với tất cả các giao dịch hoặc sự kiện, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính thường quy định đầy đủ các nguyên tắc để làm cơ sở cho việc xây dựng và áp dụng các chính sách kế toán một cách nhất quán theo yêu cầu của khuôn khổ đó.
- A7. Một số khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính là khuôn khổ về trình bày hợp lý, trong khi một số khác lại là khuôn khổ về tuân thủ. Các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính bao gồm chủ yếu là các chuẩn mực về lập và trình bày báo cáo tài chính do cơ quan, tổ chức có chức năng ban hành để sử dụng cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung thường được coi là khuôn khổ về trình bày hợp lý, ví dụ, các Chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) do Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) ban hành.
- A8. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cũng quy định các báo cáo trong một bộ báo cáo tài chính đầy đủ. Đối với nhiều khuôn khổ, báo cáo tài chính phải cung cấp được các thông tin về tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh và lưu chuyển tiền tệ của đơn vị. Theo đó, một bộ báo cáo tài chính đầy đủ thường phải bao gồm: Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và Bản thuyết minh báo cáo tài chính. *Theo quy định của một số ngành đặc thù thì một bộ báo cáo tài chính đầy đủ còn có thể bao gồm các báo cáo khác.* Trong một số trường hợp thì một báo cáo tài chính riêng lẻ và bản thuyết minh kèm theo cũng có thể tạo thành một bộ báo cáo tài chính đầy đủ.

Các ví dụ về một báo cáo tài chính riêng lẻ kèm theo bản thuyết minh để tạo thành một bộ báo cáo tài chính đầy đủ:

- (1) Bảng cân đối kế toán *hoặc Báo cáo tình hình tài chính*;
 - (2) Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh *hoặc Báo cáo tình hình hoạt động*;
 - (3) Báo cáo lưu chuyển tiền tệ;
 - (4) Bảng cân đối tài khoản;
 - (5) Báo cáo biến động vốn chủ sở hữu;
 - (6) Báo cáo thu nhập và chi phí;
 - (7) Báo cáo hoạt động theo dòng sản phẩm.
- A9. Đoạn 06(a) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 quy định kiểm toán viên phải xác định xem liệu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính mà đơn vị được

kiểm toán áp dụng có thể chấp nhận được hay không. Đoạn 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 800 quy định các vấn đề cần lưu ý khi báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt.

- A10. Điều kiện tiên quyết để kiểm toán viên chấp nhận cuộc kiểm toán là kiểm toán viên cần được Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) cam kết về việc họ hiểu và thừa nhận những trách nhiệm đã hướng dẫn tại đoạn A2 Chuẩn mực này, vì đây là cơ sở quan trọng để tiến hành cuộc kiểm toán theo quy định tại đoạn 06(b) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công

- A11. Các quy định về kiểm toán đơn vị trong lĩnh vực công có thể nhiều hơn so với các đơn vị khác. Do đó, cơ sở để tiến hành cuộc kiểm toán báo cáo tài chính của một đơn vị trong lĩnh vực công, liên quan đến trách nhiệm của Ban Giám đốc, có thể còn có các trách nhiệm khác như trách nhiệm thực hiện các giao dịch và sự kiện phải tuân theo các quy định của pháp luật và quy định của các cơ quan chức năng khác (xem thêm đoạn A57 Chuẩn mực này).

Dạng ý kiến kiểm toán (hướng dẫn đoạn 08 Chuẩn mực này)

- A12. Ý kiến mà kiểm toán viên đưa ra là báo cáo tài chính có được lập phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, trên các khía cạnh trọng yếu hay không. Dạng ý kiến kiểm toán sẽ phụ thuộc vào khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, pháp luật và các quy định có liên quan. Hầu hết khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đều có các quy định về trình bày báo cáo tài chính, khi đó, việc lập báo cáo tài chính theo quy định sẽ bao hàm cả việc trình bày báo cáo tài chính.

- A13. Khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính là khuôn khổ về trình bày hợp lý (thường áp dụng trong trường hợp báo cáo tài chính cho mục đích chung) thì dạng ý kiến kiểm toán mà chuẩn mực kiểm toán Việt Nam yêu cầu là liệu báo cáo tài chính có được lập và trình bày trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu hay không. Khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính là khuôn khổ về tuân thủ, dạng ý kiến kiểm toán mà chuẩn mực kiểm toán Việt Nam yêu cầu là liệu báo cáo tài chính có được lập và trình bày tuân thủ các quy định, trên các khía cạnh trọng yếu hay không. Trừ khi có quy định khác, các hướng dẫn trong chuẩn mực kiểm toán Việt Nam về ý kiến kiểm toán đều áp dụng cho cả hai dạng ý kiến này.

Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

- A14. Kiểm toán viên phải tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan, bao gồm cả tính độc lập, liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính. Các yêu cầu của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính được quy định tại Phần A và Phần B của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán Việt Nam (sau đây gọi là “*Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp*”).

- A15. Phần A của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp quy định các nguyên tắc cơ bản về đạo đức nghề nghiệp đối với kiểm toán viên khi tiến hành cuộc kiểm toán báo cáo tài chính, đồng thời hướng dẫn áp dụng các nguyên tắc đó. Các nguyên tắc cơ bản mà kiểm toán viên phải tuân thủ theo yêu cầu của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp là:

- (a) Độc lập;

- (b) Chính trực;
- (c) Khách quan;
- (d) Năng lực chuyên môn và tính thận trọng;
- (e) Tính bảo mật;
- (f) Tư cách nghề nghiệp;
- (g) Tuân thủ chuẩn mực chuyên môn.

Phần B của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp đưa ra các ví dụ minh họa về việc áp dụng các quy định chung trong các tình huống cụ thể.

- A16. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp yêu cầu kiểm toán viên phải đảm bảo tính độc lập đối với đơn vị được kiểm toán. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp quy định tính độc lập bao gồm cả độc lập về tư tưởng và độc lập về hình thức. Sự độc lập của kiểm toán viên đối với đơn vị được kiểm toán đảm bảo cho kiểm toán viên trong việc đưa ra ý kiến kiểm toán mà không chịu tác động của bất kỳ yếu tố nào. Sự độc lập giúp kiểm toán viên gia tăng tính chính trực, khách quan và duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp.
- A17. Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1 và các quy định của pháp luật có liên quan (xem đoạn 02 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220) quy định trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán trong việc xây dựng và duy trì hệ thống kiểm soát chất lượng đối với các cuộc kiểm toán. Đoạn 20 - 25 Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1 quy định các trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán trong việc xây dựng các chính sách và thủ tục để đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng doanh nghiệp kiểm toán và nhân sự của doanh nghiệp kiểm toán đã tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan, bao gồm cả tính độc lập. Đoạn 09 - 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220 quy định trách nhiệm của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán đối với chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan. Các yêu cầu này bao gồm duy trì tính cảnh giác, thông qua việc quan sát và tiến hành tìm hiểu (nếu cần) khi có bằng chứng về việc thành viên nhóm kiểm toán không tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan; xác định cách xử lý phù hợp của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán nếu có vấn đề cho thấy thành viên nhóm kiểm toán không tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp; và hình thành kết luận về sự tuân thủ quy định về tính độc lập áp dụng đối với cuộc kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220 cho phép nhóm kiểm toán dựa vào hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán để thực hiện các trách nhiệm về thủ tục kiểm soát chất lượng áp dụng với cuộc kiểm toán, trừ khi doanh nghiệp kiểm toán hoặc các bên khác có hướng dẫn khác.

Thái độ hoài nghi nghề nghiệp (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

A18. Hoài nghi nghề nghiệp là thái độ cảnh giác đối với các vấn đề như:

- (1) Các bằng chứng kiểm toán mâu thuẫn với nhau;
- (2) Thông tin dẫn đến việc nghi ngờ về độ tin cậy của các tài liệu và kết quả phỏng vấn đã được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán;
- (3) Các sự kiện có thể là dấu hiệu của gian lận;

- (4) Các tình huống đặt ra yêu cầu phải thực hiện thủ tục kiểm toán bổ sung ngoài những thủ tục mà chuẩn mực kiểm toán yêu cầu.

A19. Kiểm toán viên cần duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt cuộc kiểm toán để giảm các rủi ro:

- (1) Bỏ qua các sự kiện và tình huống bất thường;
- (2) Vội vàng rút ra kết luận chỉ từ việc quan sát;
- (3) Sử dụng các giả định không phù hợp khi xác định nội dung, lịch trình, phạm vi của thủ tục kiểm toán và đánh giá kết quả các thủ tục đó.

A20. Kiểm toán viên phải có thái độ hoài nghi nghề nghiệp để đánh giá một cách nghiêm túc đối với bằng chứng kiểm toán. Điều này bao gồm sự nghi ngờ đối với các bằng chứng kiểm toán mâu thuẫn, trái ngược và đánh giá mức độ tin cậy của các tài liệu, kết quả phỏng vấn cũng như các thông tin khác do Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán cung cấp. Thái độ hoài nghi nghề nghiệp cũng bao gồm sự xem xét về tính đầy đủ và thích hợp của các bằng chứng kiểm toán thu thập được trong từng hoàn cảnh cụ thể, ví dụ trong trường hợp tồn tại rủi ro có gian lận nhưng lại chỉ có một tài liệu làm bằng chứng kiểm toán duy nhất cho một khoản mục trọng yếu trên báo cáo tài chính, mà tài liệu này dễ bị gian lận, *làm giả*.

A21. Kiểm toán viên có thể chấp nhận tính xác thực của các ghi chép và tài liệu, trừ khi kiểm toán viên có lý do để không chấp nhận. Tuy nhiên, kiểm toán viên phải xem xét độ tin cậy của *tài liệu*, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán theo quy định tại đoạn 07 - 09 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500. Trong trường hợp nghi ngờ về độ tin cậy của *tài liệu*, thông tin hoặc có dấu hiệu gian lận (ví dụ, trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên nhận thấy các sự kiện khiến kiểm toán viên tin rằng một tài liệu nào đó không trung thực hoặc một nội dung nào đó trong tài liệu bị giả mạo), các chuẩn mực kiểm toán yêu cầu kiểm toán viên phải kiểm tra *kỹ lưỡng* hơn và sửa đổi hoặc bổ sung các thủ tục kiểm toán cần thiết để làm rõ cho nghi ngờ đó (xem đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240, đoạn 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500, đoạn 10 - 11 và 16 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 505).

A22. Kiểm toán viên có thể sử dụng kinh nghiệm và hiểu biết của mình trong quá khứ về sự trung thực và tính chính trực của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Tuy nhiên, việc tin tưởng vào sự trung thực và tính chính trực của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán không làm giảm thái độ hoài nghi nghề nghiệp hoặc không cho phép kiểm toán viên thỏa mãn với các bằng chứng kiểm toán chưa đủ thuyết phục để đạt được sự đảm bảo hợp lý.

Xét đoán chuyên môn (hướng dẫn đoạn 16 Chuẩn mực này)

A23. Xét đoán chuyên môn là đòi hỏi thiết yếu khi tiến hành kiểm toán. Kiểm toán viên sẽ không thể thực hiện được chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, các chuẩn mực kiểm toán, các quyết định cần thiết trong suốt cuộc kiểm toán nếu không sử dụng các kiến thức và kinh nghiệm một cách phù hợp với thực tế và hoàn cảnh cụ thể. Xét đoán chuyên môn rất cần thiết trong việc đưa ra các quyết định về:

- (1) Mức trọng yếu và rủi ro kiểm toán;
- (2) Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán được sử dụng để đáp ứng các yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán và thu thập bằng chứng kiểm toán;

- (3) Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của các bằng chứng kiểm toán đã thu thập và sự cần thiết phải thu thập thêm các bằng chứng kiểm toán để đạt được mục tiêu của các chuẩn mực kiểm toán và mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên;
- (4) Đánh giá các xét đoán của Ban Giám đốc của đơn vị được kiểm toán trong việc áp dụng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính;
- (5) Đưa ra kết luận dựa trên các bằng chứng kiểm toán đã thu thập, ví dụ, khi đánh giá tính hợp lý của các ước tính kế toán mà Ban Giám đốc sử dụng khi lập báo cáo tài chính.

A24. Đặc điểm nổi bật về tính xét đoán chuyên môn mà kiểm toán viên phải có là việc kiểm toán viên sử dụng những kiến thức được đào tạo, sự hiểu biết và kinh nghiệm để phát triển kỹ năng cần thiết nhằm đưa ra những xét đoán hợp lý.

A25. Việc thực hiện xét đoán chuyên môn trong bất kỳ trường hợp nào đều dựa trên hiểu biết của kiểm toán viên về thực tế và hoàn cảnh cụ thể. Đối với những vấn đề phức tạp hoặc bất đồng xảy ra trong quá trình kiểm toán, để đưa ra xét đoán chuyên môn có tính chuyên nghiệp và hợp lý, kiểm toán viên có thể xin ý kiến tư vấn ở mức độ thích hợp từ trong hay ngoài doanh nghiệp kiểm toán, trong nội bộ nhóm kiểm toán hoặc giữa nhóm kiểm toán với các bên khác, như quy định tại đoạn 18 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220.

A26. Xét đoán chuyên môn có thể được đánh giá dựa vào việc xem xét sự vận dụng các nguyên tắc về kế toán và kiểm toán một cách thành thạo, phù hợp và nhất quán với thực tế và tình huống cụ thể mà kiểm toán viên biết được cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán.

A27. Xét đoán chuyên môn cần được thực hiện trong suốt cuộc kiểm toán và thể hiện một cách thích hợp trong hồ sơ kiểm toán. Kiểm toán viên phải lập và lưu lại đầy đủ tài liệu kiểm toán để một kiểm toán viên có kinh nghiệm, không có mối liên hệ nào trước đó với cuộc kiểm toán, có thể hiểu được những xét đoán chuyên môn quan trọng mà kiểm toán viên đã thực hiện để đưa ra kết luận về những vấn đề trọng yếu phát sinh trong suốt cuộc kiểm toán theo quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230. Kiểm toán viên không được sử dụng xét đoán chuyên môn để biện hộ cho những quyết định không chứng minh được bằng thực tế, bằng những tình huống cụ thể của cuộc kiểm toán hoặc bằng các bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp.

Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán và rủi ro kiểm toán (hướng dẫn đoạn 05 và 17 Chuẩn mực này)

Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán

A28. Bằng chứng kiểm toán rất cần thiết để giúp kiểm toán viên đưa ra ý kiến và lập báo cáo kiểm toán. Bản chất của bằng chứng kiểm toán là mang tính tích lũy và được thu thập chủ yếu từ việc thực hiện các thủ tục kiểm toán trong suốt cuộc kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán cũng có thể bao gồm các *tài liệu*, thông tin có được từ các nguồn khác, như từ các cuộc kiểm toán trước (trừ khi kiểm toán viên cho rằng các sự kiện phát sinh từ khi kết thúc cuộc kiểm toán trước có thể làm *tài liệu*, thông tin đó không còn phù hợp với cuộc kiểm toán hiện tại, theo quy định tại đoạn 09 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315) hoặc từ thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán trong việc xem xét chấp nhận và duy trì khách hàng. Các ghi chép về kế toán (chứng từ, sổ kế toán...) của đơn vị được kiểm toán là một nguồn bằng

chứng kiểm toán chủ yếu và quan trọng, ngoài các nguồn khác từ bên trong và bên ngoài đơn vị. Các tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán có thể được lập bởi một chuyên gia do đơn vị tuyển dụng hoặc thuê. Bằng chứng kiểm toán còn bao gồm tài liệu, thông tin hỗ trợ, chứng minh cho cơ sở dẫn liệu của Ban Giám đốc và cả những tài liệu, thông tin trái chiều với cơ sở dẫn liệu đó. Ngoài ra, trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể sử dụng sự thiếu tài liệu, thông tin như một bằng chứng kiểm toán (ví dụ khi Ban Giám đốc từ chối giải trình các vấn đề mà kiểm toán viên yêu cầu). Phần lớn công việc mà kiểm toán viên thực hiện nhằm hình thành ý kiến kiểm toán là thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán.

- A29. Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán có mối liên hệ tương quan. “Đầy đủ” là tiêu chuẩn đánh giá về số lượng của bằng chứng kiểm toán. Số lượng của bằng chứng kiểm toán cần thu thập chịu ảnh hưởng bởi đánh giá của kiểm toán viên đối với rủi ro có sai sót (rủi ro được đánh giá ở mức độ càng cao thì càng cần nhiều bằng chứng kiểm toán) và đồng thời chịu ảnh hưởng bởi chất lượng của bằng chứng kiểm toán đó (chất lượng mỗi bằng chứng kiểm toán càng cao thì càng cần ít bằng chứng kiểm toán). Tuy nhiên, nhiều bằng chứng kiểm toán được thu thập không có nghĩa là chất lượng bằng chứng kiểm toán được đảm bảo.
- A30. “Thích hợp” là tiêu chuẩn thể hiện chất lượng của bằng chứng kiểm toán, bao gồm sự phù hợp và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán trong việc giúp kiểm toán viên đưa ra các kết luận làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán. Độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán chịu ảnh hưởng bởi nguồn gốc, nội dung bằng chứng và phụ thuộc vào hoàn cảnh cụ thể mà kiểm toán viên đã thu thập được bằng chứng đó.
- A31. Kiểm toán viên phải thực hiện xét đoán chuyên môn để xác định liệu đã thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp để giảm rủi ro kiểm toán xuống mức thấp có thể chấp nhận được hay không, từ đó đưa ra kết luận hợp lý làm cơ sở cho việc hình thành ý kiến kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500 và các chuẩn mực kiểm toán liên quan cũng quy định và hướng dẫn các vấn đề kiểm toán viên cần quan tâm trong quá trình kiểm toán nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp.

Rủi ro kiểm toán

- A32. Rủi ro kiểm toán là hệ quả của rủi ro có sai sót trọng yếu và rủi ro phát hiện. Việc đánh giá rủi ro được thực hiện dựa trên các thủ tục kiểm toán để thu thập thông tin cần thiết phục vụ mục đích đánh giá rủi ro và dựa vào bằng chứng thu thập trong suốt quá trình kiểm toán. Việc đánh giá rủi ro gắn với xét đoán chuyên môn nhiều hơn là đo lường chính xác.
- A33. Trong chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, “rủi ro kiểm toán” không bao gồm rủi ro mà kiểm toán viên có thể đưa ra ý kiến là báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu nhưng thực tế báo cáo tài chính không có sai sót như vậy. Rủi ro này thường không nghiêm trọng. Ngoài ra, “rủi ro kiểm toán” là một thuật ngữ chuyên môn liên quan đến quá trình kiểm toán, không bao hàm rủi ro mà kiểm toán viên gặp phải trong kinh doanh như bị thua kiện, để lộ thông tin, không thu được phí kiểm toán..., hoặc các sự kiện khác phát sinh trong mối liên hệ với cuộc kiểm toán báo cáo tài chính.

Rủi ro có sai sót trọng yếu

- A34. Rủi ro có sai sót trọng yếu có thể tồn tại ở hai cấp độ:

(1) Cấp độ tổng thể báo cáo tài chính;

(2) Cấp độ cơ sở dẫn liệu của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh.

- A35. Rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ tổng thể báo cáo tài chính là những rủi ro có sai sót trọng yếu có ảnh hưởng lan tỏa đối với tổng thể báo cáo tài chính và có thể ảnh hưởng tiềm tàng tới nhiều cơ sở dẫn liệu.
- A36. Việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu giúp kiểm toán viên xác định nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán cần thực hiện tiếp theo nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Bằng chứng này cho phép kiểm toán viên đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính ở mức độ rủi ro kiểm toán thấp có thể chấp nhận được. Kiểm toán viên có thể sử dụng nhiều phương pháp khác nhau để đạt được mục tiêu đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu. Ví dụ, để làm cho rủi ro phát hiện ở mức độ có thể chấp nhận được, kiểm toán viên có thể sử dụng một mô hình toán học để thể hiện mối liên hệ giữa các thành phần của rủi ro kiểm toán. Một kiểm toán viên khác lại thấy mô hình đó là hữu ích khi lập kế hoạch về các thủ tục kiểm toán.
- A37. Rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu bao gồm hai bộ phận: rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát. Rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát là rủi ro của đơn vị được kiểm toán và tồn tại một cách độc lập đối với cuộc kiểm toán báo cáo tài chính.
- A38. Một số cơ sở dẫn liệu và các nhóm giao dịch, số dư tài khoản, thông tin thuyết minh liên quan có rủi ro tiềm tàng ở mức độ cao hơn so với các cơ sở dẫn liệu và các nhóm giao dịch, số dư tài khoản, thông tin thuyết minh khác. Ví dụ, rủi ro tiềm tàng là cao hơn đối với các phép tính phức tạp hoặc các tài khoản phản ánh số liệu được hình thành từ các ước tính kế toán không chắc chắn. Những yếu tố từ bên ngoài làm tăng rủi ro kinh doanh cũng có thể làm tăng rủi ro tiềm tàng. Ví dụ, sự phát triển của khoa học và công nghệ có thể làm một sản phẩm nào đó trở nên lỗi thời, dẫn đến hàng tồn kho trên sổ kế toán bị phản ánh cao hơn giá trị thực tế. Các yếu tố bên trong đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị có liên quan đến một số hoặc tất cả các nhóm giao dịch, số dư tài khoản, thông tin thuyết minh cũng có thể ảnh hưởng đến rủi ro tiềm tàng liên quan đến một cơ sở dẫn liệu cụ thể, ví dụ trường hợp không có đủ nguồn vốn ngắn hạn hoặc sự suy thoái của ngành nghề sẽ dẫn đến thất bại trong kinh doanh.
- A39. Rủi ro kiểm soát thể hiện hiệu quả của việc thiết kế, vận hành và duy trì kiểm soát nội bộ của Ban Giám đốc nhằm giải quyết những rủi ro đã xác định có thể cản trở việc hoàn thành các mục tiêu của đơn vị trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính. Tuy nhiên, do những hạn chế vốn có của kiểm soát nội bộ, dù nó được thiết kế phù hợp và vận hành hiệu quả cũng không thể loại trừ hoàn toàn rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính mà chỉ có thể làm giảm bớt rủi ro. Ví dụ về những hạn chế vốn có của kiểm soát nội bộ gồm: khả năng người thực hiện gây ra nhầm lẫn hoặc lỗi, một số kiểm soát bị vô hiệu do sự thông đồng hay lạm dụng quyền của người quản lý. Do đó, một số rủi ro kiểm soát sẽ luôn tồn tại. Các chuẩn mực kiểm toán đưa ra các điều kiện mà theo đó kiểm toán viên bắt buộc phải, hoặc có thể lựa chọn, kiểm tra tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát (*thử nghiệm kiểm soát*) để xác định nội dung, lịch trình, phạm vi của các thử nghiệm cơ bản cần thực hiện (xem quy định tại đoạn 07 - 17 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330).

A40. Các chuẩn mực kiểm toán thường không hướng dẫn riêng về rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát mà thường hướng dẫn sự đánh giá kết hợp về “rủi ro có sai sót trọng yếu”. Tuy nhiên, kiểm toán viên có thể đánh giá riêng hoặc đánh giá kết hợp cả rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát, tùy theo kỹ thuật hoặc phương pháp luận kiểm toán và các phương pháp thực hành kiểm toán mà kiểm toán viên lựa chọn. Việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu có thể được thể hiện bằng các thuật ngữ có tính định lượng như tỷ lệ phần trăm, hoặc các thuật ngữ phi định lượng. Trong mọi trường hợp, sự cần thiết phải thực hiện đánh giá rủi ro một cách thích hợp còn quan trọng hơn so với việc sử dụng phương pháp nào để đánh giá rủi ro.

A41. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 quy định và hướng dẫn cách xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu.

Rủi ro phát hiện

A42. Với một mức rủi ro kiểm toán xác định trước, mức độ rủi ro phát hiện được chấp nhận có mối quan hệ trái chiều với rủi ro có sai sót trọng yếu được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Ví dụ, nếu kiểm toán viên xác định là rủi ro có sai sót trọng yếu ở mức độ càng cao thì rủi ro phát hiện có thể chấp nhận ở mức càng thấp, và càng cần các bằng chứng kiểm toán có tính thuyết phục cao hơn.

A43. Rủi ro phát hiện liên quan đến nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục được kiểm toán viên xác định để giảm rủi ro kiểm toán xuống mức độ thấp có thể chấp nhận được. Do đó, rủi ro phát hiện là sự kết hợp giữa tính hiệu quả của các thủ tục kiểm toán và việc kiểm toán viên thực hiện các thủ tục đó. Các vấn đề sau đây giúp tăng cường hiệu quả của các thủ tục kiểm toán và việc kiểm toán viên thực hiện các thủ tục đó, giúp giảm khả năng kiểm toán viên lựa chọn thủ tục kiểm toán không phù hợp, thực hiện sai thủ tục kiểm toán hoặc hiểu không đúng các kết quả kiểm toán:

- (1) Lập kế hoạch kiểm toán đầy đủ, phù hợp;
- (2) Bố trí nhân sự phù hợp cho nhóm kiểm toán;
- (3) Duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp;
- (4) Giám sát và kiểm tra các công việc đã thực hiện.

A44. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 300 và số 330 quy định và hướng dẫn về lập kế hoạch kiểm toán báo cáo tài chính và biện pháp xử lý của kiểm toán viên đối với rủi ro đã đánh giá. Do những hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán, rủi ro phát hiện chỉ có thể được giảm bớt mà không thể loại trừ hoàn toàn. Theo đó, một số rủi ro phát hiện sẽ luôn luôn tồn tại.

Những hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán

A45. Kiểm toán viên không thể loại trừ hoàn toàn rủi ro kiểm toán và không thể đạt được sự đảm bảo tuyệt đối về việc báo cáo tài chính hoàn toàn không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc do nhầm lẫn. Cuộc kiểm toán luôn có những hạn chế vốn có làm cho hầu hết các bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên dựa vào để đưa ra kết luận và hình thành ý kiến kiểm toán đều mang tính thuyết phục nhiều hơn là tính khẳng định chắc chắn. Những hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán bắt nguồn từ:

- (1) Bản chất của việc lập và trình bày báo cáo tài chính;
- (2) Bản chất của các thủ tục kiểm toán;

(3) Sự cần thiết phải thực hiện cuộc kiểm toán với thời gian và giá phí hợp lý.

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

A46. Việc lập và trình bày báo cáo tài chính gồm các xét đoán của Ban Giám đốc trong việc áp dụng các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính vào hoàn cảnh thực tế của đơn vị. Ngoài ra, nhiều khoản mục trên báo cáo tài chính liên quan đến các quyết định hoặc đánh giá chủ quan hoặc có mức độ không chắc chắn, có thể dẫn đến những cách hiểu khác nhau đều có thể được chấp nhận. Kết quả là một số khoản mục trên báo cáo tài chính có mức độ thay đổi tiềm tàng, không thể loại trừ hoàn toàn bằng việc áp dụng các thủ tục kiểm toán bổ sung. Ví dụ, đối với các ước tính kế toán, chuẩn mực kiểm toán yêu cầu kiểm toán viên xem xét tính phù hợp của các ước tính kế toán đối với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và các thuyết minh liên quan, đồng thời xem xét khía cạnh định tính trong công việc kế toán của đơn vị được kiểm toán, bao gồm các dấu hiệu về sự thiên lệch, *thiếu khách quan* (nếu có) trong các xét đoán của Ban Giám đốc (xem Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 540 và đoạn 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700).

Bản chất của các thủ tục kiểm toán

A47. Khả năng thu thập bằng chứng kiểm toán của kiểm toán viên bị giới hạn về tính khả thi hoặc giới hạn pháp lý, như:

- (1) Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán hoặc đối tượng khác có thể cố ý hoặc vô ý không cung cấp đầy đủ thông tin liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hoặc thông tin mà kiểm toán viên yêu cầu. Kiểm toán viên không thể chắc chắn về tính đầy đủ của thông tin, ngay cả khi kiểm toán viên đã thực hiện các thủ tục kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng các thông tin có liên quan đã được thu thập đầy đủ.
- (2) Hành vi gian lận có thể được thực hiện tinh vi và kỹ lưỡng để che giấu. Các thủ tục kiểm toán để thu thập bằng chứng kiểm toán có thể không phát hiện hết sai sót cố ý như việc thông đồng để làm giả chứng từ, làm cho kiểm toán viên tin rằng bằng chứng kiểm toán đó là hợp lệ. Kiểm toán viên không được đào tạo để làm chuyên gia xác minh chứng từ giả mạo.
- (3) Mỗi cuộc kiểm toán không phải là một cuộc điều tra hoặc thanh tra về các sai phạm. Kiểm toán viên không có quyền điều tra, thanh tra, xét hỏi, khám xét như cuộc điều tra của cơ quan pháp luật.

Tính kịp thời của báo cáo tài chính và sự cân đối giữa lợi ích và chi phí

A48. Kiểm toán viên không được phép dựa vào khó khăn về nhân sự, thời gian hay chi phí để bỏ qua một thủ tục kiểm toán mà không có sự thay thế bằng thủ tục nào khác hoặc hài lòng với bằng chứng kiểm toán không đủ sức thuyết phục. Việc lập kế hoạch kiểm toán một cách phù hợp sẽ giúp kiểm toán viên có đủ thời gian và nguồn lực để tiến hành cuộc kiểm toán. Sự thích hợp của thông tin, giá trị của thông tin có xu hướng giảm đi theo thời gian và cần cân nhắc sự cân đối giữa độ tin cậy của thông tin với chi phí bỏ ra để có được thông tin đó. Điều này đã được đề cập trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính. Người sử dụng báo cáo tài chính mong muốn kiểm toán viên đưa ra báo cáo kiểm toán trong khoảng thời gian và giá phí hợp lý, với nhận thức rằng kiểm toán viên không thể xem xét tất cả các thông tin có thể hiện hữu hoặc không thể tìm hiểu tất cả các vấn đề một cách thấu đáo, tường

tận dựa trên giả định rằng thông tin đó bị nhầm lẫn hay gian lận cho đến khi chứng minh được điều ngược lại.

A49. Để đưa ra báo cáo kiểm toán kịp thời và cân đối giữa lợi ích và chi phí, kiểm toán viên cần:

- (1) Lập kế hoạch kiểm toán để đảm bảo cuộc kiểm toán được thực hiện một cách hiệu quả;
- (2) Tập trung nguồn lực kiểm toán vào những phần hành mà kiểm toán viên cho rằng chứa đựng nhiều rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn và ít tập trung hơn vào các phần hành còn lại;
- (3) Sử dụng các thử nghiệm và biện pháp khác để kiểm tra tổng thể nhằm phát hiện sai sót.

A50. Để làm rõ các phương pháp đã nêu ở đoạn A49 Chuẩn mực này, chuẩn mực kiểm toán đưa ra các yêu cầu về lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán và yêu cầu kiểm toán viên phải:

- (1) Thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro và các thủ tục liên quan để làm cơ sở xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu theo quy định tại đoạn 05 - 10 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315;
- (2) Sử dụng các thử nghiệm và biện pháp khác để kiểm tra tổng thể nhằm cung cấp cơ sở hợp lý cho kiểm toán viên đưa ra kết luận về tổng thể theo quy định của các Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, số 500, số 520 và số 530.

Các vấn đề khác ảnh hưởng đến hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán

A51. Đối với một số cơ sở dẫn liệu hoặc những vấn đề nhất định, các hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán có ảnh hưởng nghiêm trọng đến khả năng phát hiện sai sót trọng yếu của kiểm toán viên. Các cơ sở dẫn liệu hoặc vấn đề liên quan này bao gồm:

- (1) Gian lận, đặc biệt là gian lận có liên quan đến Ban Giám đốc hoặc có sự thông đồng (xem Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240);
- (2) Tính hiện hữu và đầy đủ của các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan (xem Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 550);
- (3) Hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định (xem Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 250);
- (4) Các sự kiện hoặc điều kiện trong tương lai có thể ảnh hưởng đến khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán (xem Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 570).

Các chuẩn mực kiểm toán có liên quan quy định và hướng dẫn các thủ tục kiểm toán giúp kiểm toán viên làm giảm ảnh hưởng của các hạn chế vốn có.

A52. Do hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán, mặc dù cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, kiểm toán viên vẫn không thể tránh khỏi rủi ro về việc sẽ không phát hiện được một số sai sót trọng yếu của báo cáo tài chính. Rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc do nhầm lẫn được phát hiện sau đó không phải là dấu hiệu về việc cuộc kiểm toán đã không được thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán. Kiểm toán viên không được sử dụng các hạn

chế vốn có của cuộc kiểm toán để biện hộ cho sự hài lòng của mình đối với các bằng chứng kiểm toán chưa đủ thuyết phục. Để xác định cuộc kiểm toán có được thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán hay không, cần dựa vào các thủ tục kiểm toán được thực hiện trong hoàn cảnh cụ thể, tính đầy đủ và thích hợp của các bằng chứng kiểm toán đã thu thập và sự phù hợp của báo cáo kiểm toán trên cơ sở đánh giá các bằng chứng đó trong mối quan hệ với mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên.

Thực hiện cuộc kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam

Nội dung của các chuẩn mực kiểm toán (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

- A53. Chuẩn mực kiểm toán đặt ra các tiêu chuẩn cho công việc của kiểm toán viên trong quá trình kiểm toán để đạt được mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên. Chuẩn mực kiểm toán quy định và hướng dẫn các trách nhiệm chung của kiểm toán viên, cũng như những vấn đề mà kiểm toán viên cần quan tâm khi thực hiện các trách nhiệm của mình trong từng hoàn cảnh cụ thể.
- A54. Phạm vi áp dụng, ngày có hiệu lực và giới hạn áp dụng của từng chuẩn mực kiểm toán được quy định và hướng dẫn trong từng chuẩn mực và trong văn bản ban hành chuẩn mực.
- A55. Khi thực hiện cuộc kiểm toán, kiểm toán viên có thể phải tuân thủ các yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan ngoài quy định của chuẩn mực kiểm toán.
- A56. Kiểm toán viên có thể tiến hành cuộc kiểm toán đồng thời theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam và các chuẩn mực kiểm toán quốc tế hoặc chuẩn mực kiểm toán của một quốc gia khác. Trong trường hợp như vậy, ngoài việc tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam có liên quan đến cuộc kiểm toán, kiểm toán viên cần thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để đảm bảo tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán quốc tế hoặc chuẩn mực kiểm toán của quốc gia đó.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công

- A57. Chuẩn mực kiểm toán cũng có thể được áp dụng đối với cuộc kiểm toán đơn vị trong lĩnh vực công. Trong trường hợp này, trách nhiệm của kiểm toán viên có thể bị ảnh hưởng do các quy định của cơ quan Kiểm toán Nhà nước, yêu cầu của pháp luật, các quy định của cơ quan chức năng đối với đơn vị trong lĩnh vực công, tạo ra phạm vi kiểm toán rộng hơn so với cuộc kiểm toán báo cáo tài chính theo quy định của chuẩn mực kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán không quy định và hướng dẫn đối với các trách nhiệm bổ sung này. Các trách nhiệm này có thể được quy định trong chuẩn mực kiểm toán Nhà nước hoặc trong hướng dẫn của cơ quan Kiểm toán Nhà nước.

Kết cấu của chuẩn mực kiểm toán (hướng dẫn đoạn 19 Chuẩn mực này)

- A58. Mỗi chuẩn mực kiểm toán gồm 03 phần: I/ Quy định chung; II/ Nội dung chuẩn mực và III/ Hướng dẫn áp dụng. Toàn bộ nội dung chính của một chuẩn mực kiểm toán giúp người đọc hiểu được các mục tiêu mà chuẩn mực đưa ra và cách thức thực hiện các yêu cầu của chuẩn mực.
- A59. Khi cần thiết, phần hướng dẫn áp dụng cũng đưa ra những diễn giải cụ thể hơn về các yêu cầu của chuẩn mực và hướng dẫn cách thực hiện các yêu cầu đó, cụ thể như sau:

(1) Diễn giải rõ ràng, chi tiết hơn ý nghĩa của mỗi yêu cầu hoặc vấn đề mà yêu cầu đó hướng tới;

(2) Đưa ra các ví dụ về các thủ tục kiểm toán phù hợp trong từng tình huống.

Hướng dẫn nói trên không phải là bắt buộc hoàn toàn mà chỉ giúp cho việc lựa chọn cách thực hiện các yêu cầu của một chuẩn mực kiểm toán. Phần hướng dẫn áp dụng cũng đưa ra những thông tin cơ sở cho các vấn đề đã quy định trong phần nội dung của chuẩn mực kiểm toán.

A60. Các phụ lục là một bộ phận của phần hướng dẫn áp dụng. Mục đích và tác dụng của mỗi phụ lục được giải thích trong phần nội dung chuẩn mực hoặc trong tiêu đề và phần giới thiệu của phụ lục đó.

A61. Phần quy định chung của chuẩn mực có thể bao gồm:

(1) Mục tiêu và phạm vi áp dụng của một chuẩn mực kiểm toán, bao gồm cả mối liên hệ giữa chuẩn mực kiểm toán này với các chuẩn mực kiểm toán khác;

(2) Chủ đề của chuẩn mực kiểm toán;

(3) Trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán và các đối tượng khác có liên quan đến chủ đề của chuẩn mực kiểm toán;

(4) Giải thích thuật ngữ liên quan đến chuẩn mực kiểm toán.

A62. Một chuẩn mực kiểm toán có thể có phần giải thích chi tiết về ý nghĩa của một số thuật ngữ khi sử dụng trong các chuẩn mực kiểm toán, được đặt trong một phần riêng với tiêu đề là “Giải thích thuật ngữ”. Phần này giúp đảm bảo tính nhất quán khi áp dụng và diễn giải các chuẩn mực kiểm toán, không thay thế cho thuật ngữ được xây dựng vì các mục đích khác, như các thuật ngữ trong văn bản pháp luật khác. Các thuật ngữ được giải thích trong từng chuẩn mực kiểm toán sẽ có cùng ý nghĩa khi nhắc đến ở các chuẩn mực kiểm toán khác, trừ khi có lưu ý khác.

A63. Trong một số trường hợp, phần hướng dẫn áp dụng của chuẩn mực kiểm toán còn đưa ra các lưu ý khi kiểm toán đơn vị nhỏ và đơn vị hoạt động trong lĩnh vực công. Các lưu ý này giúp kiểm toán viên thực hiện các yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán trong cuộc kiểm toán tại các đơn vị đó, nhưng không giới hạn hay làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên trong việc áp dụng và tuân thủ yêu cầu của các chuẩn mực kiểm toán.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A64. Để xác định rõ các lưu ý đối với cuộc kiểm toán các đơn vị nhỏ, “đơn vị nhỏ” là đơn vị có những đặc điểm sau:

(a) Quyền sở hữu và quyền quản lý tập trung vào một số ít người (thường là một người – có thể là pháp nhân hay thể nhân sở hữu đơn vị);

(b) Có một hoặc một số đặc điểm sau đây:

(i) Các giao dịch rõ ràng hoặc không phức tạp;

(ii) Cách ghi chép, lưu trữ tài liệu kế toán đơn giản;

(iii) Có ít hoạt động sản xuất, kinh doanh: chỉ sản xuất hoặc mua bán một số loại sản phẩm, hàng hóa;

(iv) Có ít kiểm soát nội bộ;

(v) Có ít cấp độ quản lý mà mỗi cấp có trách nhiệm kiểm soát rộng;

(vi) Có ít nhân sự và thường phải kiêm nhiệm.

Những đặc điểm nêu trên chưa phải là tất cả và cũng không phải chỉ là những đặc điểm riêng có của các đơn vị nhỏ. Các đơn vị nhỏ không nhất thiết phải có tất cả các đặc điểm nêu trên.

A65. Các chuẩn mực kiểm toán đưa ra các lưu ý khi kiểm toán đơn vị nhỏ với chủ ý là áp dụng cho các tổ chức không niêm yết. Tuy nhiên, một số lưu ý cũng có thể vận dụng khi kiểm toán các tổ chức niêm yết nhỏ.

A66. Các chuẩn mực kiểm toán có sử dụng thuật ngữ “Chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc” trong trường hợp chủ sở hữu của một đơn vị nhỏ đồng thời chịu trách nhiệm điều hành hoạt động hàng ngày của đơn vị.

Mục tiêu quy định trong từng chuẩn mực kiểm toán (hướng dẫn đoạn 21 Chuẩn mực này)

A67. Mỗi chuẩn mực kiểm toán bao gồm một hoặc một số mục tiêu, tạo ra sự kết nối giữa các yêu cầu với các mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán*. Các mục tiêu trong từng chuẩn mực kiểm toán giúp kiểm toán viên tập trung để đạt được kết quả theo yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán, đồng thời giúp kiểm toán viên:

- (1) Hiểu rõ những mục tiêu cần đạt được và cách thức phù hợp để thực hiện;
- (2) Quyết định những công việc cần thực hiện thêm để đạt được mục tiêu đã định trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán.

A68. Các mục tiêu trong từng chuẩn mực kiểm toán cần được hiểu trong mối liên hệ với các mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* đã quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực này. Khả năng hoàn thành một mục tiêu đơn lẻ cũng như việc đạt được và hoàn thành mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên đều bị ảnh hưởng bởi những hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán.

A69. Để thực hiện các mục tiêu, kiểm toán viên phải quan tâm đến mối quan hệ tương hỗ giữa các chuẩn mực kiểm toán. Như đã hướng dẫn tại đoạn A53 Chuẩn mực này, trong một số trường hợp, các chuẩn mực kiểm toán tập trung vào quy định và hướng dẫn các trách nhiệm chung, trong các trường hợp khác, lại đưa ra cách thực hiện trách nhiệm trong từng tình huống cụ thể. Ví dụ, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 yêu cầu kiểm toán viên phải duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt quá trình lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán, đây là yêu cầu cần thiết nhưng không được quy định lại trong các chuẩn mực kiểm toán khác. Ở mức độ chi tiết hơn, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 và số 330 cũng quy định các mục tiêu và yêu cầu trong việc kiểm toán viên thực hiện trách nhiệm phát hiện, đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu, thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với các rủi ro đã đánh giá; các mục tiêu và yêu cầu này được áp dụng trong suốt quá trình kiểm toán. Một chuẩn mực kiểm toán chỉ nhằm giải quyết những khía cạnh riêng của cuộc kiểm toán (như Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 540) cũng có thể mở rộng để áp dụng, dù không nhắc lại, các mục tiêu và yêu cầu của những chuẩn mực kiểm toán như Chuẩn mực kiểm toán số 315 và số 330 trong mối quan hệ với chủ đề trọng tâm của chuẩn mực kiểm toán đó. Do đó, để hoàn thành các mục tiêu mà Chuẩn mực kiểm toán số 540 đề ra, kiểm toán viên phải lưu ý tới các mục tiêu và yêu cầu của những chuẩn mực kiểm toán liên quan.

Sử dụng các mục tiêu để xác định sự cần thiết của các thủ tục kiểm toán bổ sung (hướng dẫn đoạn 21(a) Chuẩn mực này)

A70. Yêu cầu của mỗi chuẩn mực kiểm toán được thiết kế để giúp kiểm toán viên hoàn thành các mục tiêu mà chuẩn mực kiểm toán quy định và từ đó đạt được mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán. Việc thực hiện các yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán một cách phù hợp sẽ giúp kiểm toán viên có đầy đủ cơ sở để hoàn thành các mục tiêu. Tuy nhiên, do tình huống thực tế của các cuộc kiểm toán rất đa dạng và các chuẩn mực kiểm toán không thể lường trước mọi tình huống, kiểm toán viên có trách nhiệm xác định các thủ tục kiểm toán cần thiết để hoàn thành các yêu cầu của chuẩn mực và đạt được mục tiêu đã định. Hoàn cảnh thực tế của cuộc kiểm toán có thể phát sinh những vấn đề cụ thể đòi hỏi kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung ngoài những thủ tục mà chuẩn mực kiểm toán đó yêu cầu để đạt được mục tiêu mà chuẩn mực kiểm toán quy định.

Sử dụng các mục tiêu để đánh giá việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp (hướng dẫn đoạn 21(b) Chuẩn mực này)

A71. Kiểm toán viên cần sử dụng các mục tiêu để đánh giá liệu đã thu thập được đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp cho mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán hay chưa. Nếu kết quả đánh giá cho thấy các bằng chứng kiểm toán chưa đầy đủ và thích hợp, kiểm toán viên có thể áp dụng một hoặc một số phương pháp sau đây để đạt được yêu cầu của đoạn 21(b) Chuẩn mực này:

- (1) Đánh giá liệu đã hoặc sẽ thu thập được thêm các bằng chứng kiểm toán phù hợp từ kết quả của việc tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán khác;
- (2) Mở rộng công việc thực hiện bằng cách áp dụng thêm một hoặc một số yêu cầu;
- (3) Thực hiện các thủ tục khác mà kiểm toán viên đánh giá là cần thiết trong từng tình huống.

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

Tuân thủ các quy định có liên quan

Các quy định có liên quan (hướng dẫn đoạn 22 Chuẩn mực này)

A72. Một chuẩn mực kiểm toán có thể không liên quan đến một số cuộc kiểm toán cụ thể. Ví dụ, nếu đơn vị được kiểm toán không có bộ phận kiểm toán nội bộ thì toàn bộ các quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 610 được coi là không liên quan đến cuộc kiểm toán đơn vị đó.

A73. Trong một số chuẩn mực kiểm toán có thể có các quy định phải có điều kiện mới áp dụng được. Những quy định có điều kiện sẽ trở nên có liên quan đến cuộc kiểm toán khi phát sinh tình huống cho thấy sự tồn tại của các điều kiện đó. Nhìn chung, điều kiện áp dụng của một quy định có thể nêu rõ ràng hoặc ngầm ẩn, ví dụ:

- (1) Quy định phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần khi có giới hạn phạm vi (đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705): đây là một quy định có điều kiện được nêu rõ ràng;

- (2) Quy định phải trao đổi các phát hiện về khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (đoạn 09 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 265), phụ thuộc vào việc khiếm khuyết nghiêm trọng đó có tồn tại hay không; và quy định phải thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến việc trình bày và công bố thông tin bộ phận theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 501), phụ thuộc vào việc khuôn khổ đó có yêu cầu hay cho phép công bố những thông tin đó hay không: đây là những quy định có điều kiện chỉ ngầm ẩn mà không nêu rõ ràng.

Trong một số trường hợp, một quy định có thể được thể hiện như là có điều kiện phụ thuộc vào pháp luật và các quy định có liên quan. Ví dụ, kiểm toán viên có thể được yêu cầu phải rút khỏi cuộc kiểm toán, khi việc rút khỏi đó là phù hợp với pháp luật và các quy định có liên quan, hoặc kiểm toán viên có thể được yêu cầu phải thực hiện một số việc, trừ khi việc đó bị pháp luật và các quy định nghiêm cấm.

Thực hiện khác so với một quy định (hướng dẫn đoạn 23 Chuẩn mực này)

- A74. Đoạn 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230 quy định về tài liệu, hồ sơ kiểm toán trong những tình huống ngoại lệ khi kiểm toán viên thực hiện khác so với một quy định nào đó của chuẩn mực kiểm toán có liên quan. Các chuẩn mực kiểm toán không bắt buộc kiểm toán viên phải tuân thủ các quy định được coi là không phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán.

Không đạt được mục tiêu (hướng dẫn đoạn 24 Chuẩn mực này)

- A75. Việc đánh giá liệu đã đạt được một mục tiêu nào đó hay chưa đòi hỏi sự xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên. Việc xét đoán phải tính đến kết quả của các thủ tục kiểm toán đã thực hiện trên cơ sở tuân thủ các quy định của chuẩn mực kiểm toán và đánh giá của kiểm toán viên về sự đầy đủ, thích hợp của các bằng chứng kiểm toán đã thu thập được cũng như sự cần thiết phải thực hiện thêm các thủ tục khác trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán nhằm đạt được các mục tiêu mà chuẩn mực kiểm toán quy định. Theo đó, các trường hợp có thể làm tăng khả năng không đạt được mục tiêu bao gồm:

- (1) Không cho phép kiểm toán viên tuân thủ các quy định có liên quan của chuẩn mực kiểm toán;
- (2) Kiểm toán viên không thể tiến hành các thủ tục kiểm toán bổ sung hoặc thu thập thêm các bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên cho là cần thiết từ việc sử dụng các mục tiêu quy định tại đoạn 21 Chuẩn mực này, ví dụ do hạn chế về tính sẵn có của các bằng chứng kiểm toán.

- A76. Tài liệu, hồ sơ kiểm toán đáp ứng các quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230 và các quy định về tài liệu, hồ sơ kiểm toán trong các chuẩn mực kiểm toán liên quan cung cấp bằng chứng làm cơ sở cho kiểm toán viên đưa ra kết luận về việc đạt được mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên. Kiểm toán viên không cần phải lưu riêng các tài liệu đối với mỗi mục tiêu đã đạt được. Tuy nhiên, việc lưu lại các tài liệu chứng minh cho việc không đạt được một mục tiêu cụ thể nào đó sẽ giúp kiểm toán viên đánh giá liệu việc đó có ngăn cản việc đạt được mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* hay không./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 210: Hợp đồng kiểm toán

(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC

ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) trong việc thỏa thuận các điều khoản của hợp đồng kiểm toán với Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp). Chuẩn mực này cũng quy định và hướng dẫn về các tiền đề của một cuộc kiểm toán, trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán, trách nhiệm của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán liên quan đến hợp đồng kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220 cũng quy định và hướng dẫn các vấn đề liên quan đến trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán đối với việc chấp nhận hợp đồng kiểm toán nằm trong khả năng kiểm soát của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).
02. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong việc thỏa thuận và thực hiện hợp đồng kiểm toán.
Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) phải có những hiểu biết nhất định về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc và xử lý các mối quan hệ liên quan đến quá trình thỏa thuận và thực hiện hợp đồng kiểm toán.

Mục tiêu

03. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là chỉ chấp nhận hoặc tiếp tục thực hiện hợp đồng kiểm toán khi đã thống nhất được các cơ sở để thực hiện hợp đồng kiểm toán, thông qua việc:
 - (a) Thiết lập được các tiền đề của một cuộc kiểm toán;
 - (b) Xác nhận rằng kiểm toán viên, doanh nghiệp kiểm toán và Ban Giám đốc, Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) đã thống nhất được các điều khoản của hợp đồng kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

04. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
Tiền đề của một cuộc kiểm toán: Là việc Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sử dụng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể chấp nhận được trong việc lập báo cáo tài chính và sự chấp thuận của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) đối với các cơ sở để tiến hành cuộc kiểm toán (xem đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200).
05. Trong Chuẩn mực này, thuật ngữ “Ban Giám đốc” sau đây được hiểu là “Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp)”.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Tiền đề của một cuộc kiểm toán

06. Để xác định tiền đề của một cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải:

- (a) Xác định xem liệu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được đơn vị áp dụng trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính là có thể chấp nhận được hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A2 - A10 Chuẩn mực này);
- (b) Đạt được thỏa thuận với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về việc Ban Giám đốc hiểu và thừa nhận trách nhiệm của họ (xem hướng dẫn tại đoạn A11 - A14, A20 Chuẩn mực này):
 - (i) Đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, kể cả sự trình bày hợp lý, nếu thích hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A15 Chuẩn mực này);
 - (ii) Đối với kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn (xem hướng dẫn tại đoạn A16 - A19 Chuẩn mực này);
 - (iii) Trong việc cung cấp cho kiểm toán viên:
 - a. Quyền tiếp cận với tất cả *tài liệu*, thông tin mà Ban Giám đốc nhận thấy là có liên quan đến quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính như chứng từ kế toán, sổ kế toán và các tài liệu khác;
 - b. Các *tài liệu*, thông tin bổ sung mà kiểm toán viên yêu cầu Ban Giám đốc cung cấp *hoặc giải trình* để phục vụ cho mục đích của cuộc kiểm toán;
 - c. Quyền tiếp cận không hạn chế đối với nhân sự của đơn vị được kiểm toán mà kiểm toán viên xác định là cần thiết để thu thập bằng chứng kiểm toán.

Giới hạn phạm vi trước khi chấp nhận hợp đồng kiểm toán

07. Nếu Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán giới hạn phạm vi công việc của kiểm toán viên trong các điều khoản của dự thảo hợp đồng kiểm toán mà kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* cho rằng sự giới hạn này sẽ dẫn đến việc kiểm toán viên từ chối đưa ra ý kiến đối với báo cáo tài chính thì kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* không được chấp nhận hợp đồng kiểm toán bị giới hạn như vậy, trừ khi pháp luật và các quy định khác yêu cầu phải chấp nhận hợp đồng đó.

Các yếu tố khác ảnh hưởng đến việc chấp nhận hợp đồng kiểm toán

08. Nếu không có đầy đủ tiền đề của cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải thảo luận vấn đề này với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán. Trừ khi pháp luật và các quy định khác yêu cầu, kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* không được chấp nhận hợp đồng kiểm toán nếu:

- (a) Kiểm toán viên xác định rằng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính mà đơn vị áp dụng cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính là không thể chấp nhận được, trừ trường hợp quy định tại đoạn 19 *Chuẩn mực này*; hoặc

- (b) *Kiểm toán viên, doanh nghiệp kiểm toán và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không đạt được thỏa thuận theo quy định tại đoạn 06(b) Chuẩn mực này.*

Thỏa thuận về các điều khoản của hợp đồng kiểm toán

09. Kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* phải thỏa thuận về các điều khoản của hợp đồng kiểm toán với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) (xem hướng dẫn tại đoạn A21 Chuẩn mực này).
10. Theo đoạn 11 Chuẩn mực này, các điều khoản thỏa thuận phải được ghi trong hợp đồng kiểm toán hoặc một hình thức thỏa thuận khác bằng văn bản phù hợp (*như Thư hẹn kiểm toán*) và phải bao gồm (xem hướng dẫn tại đoạn A22 - A25 Chuẩn mực này):
- (a) Mục đích và phạm vi của cuộc kiểm toán báo cáo tài chính;
 - (b) Trách nhiệm của kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán*;
 - (c) Trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán;
 - (d) Xác định khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính mà đơn vị áp dụng cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính;
 - (e) Dự kiến về báo cáo mà kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* sẽ phát hành.
11. Nếu pháp luật và các quy định đã có yêu cầu đầy đủ, chi tiết về các điều khoản của hợp đồng kiểm toán, trong đó bao gồm cả các nội dung quy định tại đoạn 10 Chuẩn mực này thì kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* không cần phải đưa các điều khoản đó vào hợp đồng kiểm toán, trừ trường hợp theo yêu cầu của pháp luật hoặc các quy định và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán hiểu và thừa nhận trách nhiệm của họ như quy định trong đoạn 06(b) Chuẩn mực này (xem hướng dẫn tại đoạn A22, A26 - A27 Chuẩn mực này).
12. Nếu pháp luật và các quy định đã có các yêu cầu về trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán tương tự như đoạn 06(b) Chuẩn mực này thì kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* có thể xác định rằng pháp luật và các quy định đã bao gồm các trách nhiệm mà theo xét đoán của kiểm toán viên là tương đồng với các trách nhiệm quy định tại đoạn 06(b) Chuẩn mực này. Đối với các trách nhiệm tương đồng này, kiểm toán viên có thể sử dụng các thuật ngữ của pháp luật và các quy định để trình bày trong hợp đồng kiểm toán. Đối với các trách nhiệm mà pháp luật và các quy định không đặt ra yêu cầu cụ thể nhưng vẫn có ảnh hưởng tương tự, hợp đồng kiểm toán phải sử dụng các thuật ngữ quy định tại đoạn 06(b) Chuẩn mực này (xem hướng dẫn tại đoạn A26 Chuẩn mực này).

Các cuộc kiểm toán nhiều năm

13. *Doanh nghiệp kiểm toán và đơn vị được kiểm toán được phép ký hợp đồng kiểm toán cho nhiều năm tài chính.* Đối với hợp đồng kiểm toán nhiều năm, hàng năm, kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* phải đánh giá xem liệu có cần phải sửa đổi, bổ sung các điều khoản của hợp đồng kiểm toán đã ký hay không và liệu có cần phải nhắc lại các điều khoản hiện có của hợp đồng kiểm toán với đơn vị được kiểm toán hay không. *Những điều khoản cần sửa đổi, bổ sung (nếu có) cần được lập thành văn bản và đính kèm thành phụ lục của hợp đồng kiểm toán đã ký* (xem hướng dẫn tại đoạn A28 Chuẩn mực này).

Chấp nhận thay đổi điều khoản hợp đồng kiểm toán

14. Kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* không được đồng ý thay đổi các điều khoản của hợp đồng kiểm toán nếu không có lý do phù hợp cho thay đổi đó (xem hướng dẫn tại đoạn A29 - A31 Chuẩn mực này).
15. Trước khi hoàn thành cuộc kiểm toán, nếu kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* được yêu cầu thay đổi dịch vụ kiểm toán thành dịch vụ có mức đảm bảo thấp hơn, kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* phải đánh giá liệu có lý do phù hợp để làm việc đó hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A32 - A33 Chuẩn mực này).
16. Nếu các điều khoản của hợp đồng kiểm toán bị thay đổi, kiểm toán viên, *doanh nghiệp kiểm toán* và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán phải thỏa thuận lại các điều khoản để lập thành hợp đồng kiểm toán mới thay thế hợp đồng kiểm toán cũ hoặc lập phụ lục hợp đồng đính kèm với hợp đồng kiểm toán cũ.
17. Nếu kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* không đồng ý thay đổi điều khoản của hợp đồng kiểm toán và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không đồng ý tiếp tục thực hiện hợp đồng kiểm toán ban đầu, kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* phải:
 - (a) Rút khỏi cuộc kiểm toán và *chấm dứt hợp đồng kiểm toán* phù hợp với pháp luật và các quy định có liên quan;
 - (b) Xác định trách nhiệm (theo hợp đồng hoặc quy định khác) trong việc báo cáo cho các bên khác, như Ban quản trị, chủ sở hữu hoặc cơ quan quản lý Nhà nước.

Các vấn đề cần xem xét thêm trong quá trình chấp nhận hợp đồng kiểm toán

Chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính được pháp luật và các quy định bổ sung

18. Nếu chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính do tổ chức có thẩm quyền hoặc được thừa nhận ban hành, được pháp luật và quy định khác bổ sung thì kiểm toán viên phải xác định liệu có mâu thuẫn giữa chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính này với các quy định bổ sung hay không. Nếu có mâu thuẫn, kiểm toán viên phải thảo luận với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về nội dung các quy định bổ sung này và phải thống nhất liệu:
 - (a) Các quy định bổ sung có thể được thực hiện bằng cách bổ sung các thuyết minh trong báo cáo tài chính hay không; hoặc
 - (b) Các diễn giải trong báo cáo tài chính về khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể được sửa đổi cho phù hợp hay không.

Nếu không thể thực hiện được giải pháp nào trên đây, kiểm toán viên phải xác định có cần phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A34 Chuẩn mực này).

Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính theo yêu cầu của pháp luật và các quy định – Các vấn đề khác ảnh hưởng đến việc chấp nhận hợp đồng kiểm toán

19. Nếu kiểm toán viên đã xác định được rằng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính theo yêu cầu của pháp luật và các quy định là không thể chấp nhận được nhưng đơn vị vẫn phải áp dụng vì đó là yêu cầu bắt buộc của pháp luật và các quy định, kiểm toán viên chỉ được chấp nhận hợp đồng kiểm toán khi thỏa mãn các điều kiện sau (xem hướng dẫn tại đoạn A35 Chuẩn mực này):

- (a) Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đồng ý trình bày bổ sung các thuyết minh trong báo cáo tài chính nhằm tránh cho việc báo cáo tài chính bị hiểu sai;
 - (b) Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán thể hiện rõ:
 - (i) Báo cáo kiểm toán sẽ trình bày thêm đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 706 để thông báo cho người sử dụng báo cáo tài chính về các thuyết minh bổ sung;
 - (ii) Ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính sẽ không bao gồm cụm từ “*Báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng*”, trừ khi pháp luật và các quy định yêu cầu kiểm toán viên phải sử dụng cụm từ đó.
20. Nếu các điều kiện quy định tại đoạn 19 Chuẩn mực này không được thỏa mãn trong khi pháp luật và các quy định vẫn yêu cầu kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* phải thực hiện cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải:
- (a) Đánh giá ảnh hưởng của nội dung bị hiểu sai trong báo cáo tài chính đến ý kiến kiểm toán;
 - (b) Trình bày vấn đề này một cách thích hợp trong điều khoản của hợp đồng kiểm toán.

Báo cáo kiểm toán theo yêu cầu của pháp luật và các quy định

21. Pháp luật và các quy định có thể đặt ra các yêu cầu về cách trình bày hoặc ngôn từ cụ thể trong báo cáo kiểm toán khác so với quy định của các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Trường hợp này, kiểm toán viên phải đánh giá:
- (a) Liệu người sử dụng báo cáo kiểm toán có thể hiểu sai mức độ đảm bảo của ý kiến kiểm toán đối với báo cáo tài chính hay không;
 - (b) Liệu các giải thích bổ sung trong báo cáo kiểm toán theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 706 có thể làm cho người sử dụng báo cáo kiểm toán hiểu đúng hay không.

Nếu thấy rằng việc giải thích bổ sung trong báo cáo kiểm toán cũng không thể giúp người sử dụng báo cáo kiểm toán hiểu đúng, kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* không được chấp nhận cuộc kiểm toán đó, trừ khi pháp luật và các quy định yêu cầu vẫn phải thực hiện kiểm toán. Một cuộc kiểm toán được thực hiện theo yêu cầu của pháp luật và các quy định như vậy sẽ không đảm bảo tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Vì vậy, theo quy định tại đoạn 43 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700, kiểm toán viên không được đề cập trong báo cáo kiểm toán là cuộc kiểm toán đã được thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (xem hướng dẫn tại đoạn A36 - A37 Chuẩn mực này).

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200

Phạm vi áp dụng (hướng dẫn đoạn 01 Chuẩn mực này)

- A1. Các dịch vụ đảm bảo, bao gồm dịch vụ kiểm toán, có thể chỉ được chấp nhận khi người cung cấp dịch vụ xét thấy đảm bảo tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan như tính độc lập và trình độ chuyên môn, và khi dịch vụ này đáp ứng các yêu cầu nhất định khác (xem đoạn 17 “Khuôn khổ về hợp đồng dịch

vụ đảm bảo”^(*)). Trách nhiệm của kiểm toán viên là phải kiểm soát được việc tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp trong quá trình chấp nhận hợp đồng kiểm toán theo quy định tại đoạn 09 - 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 này chỉ quy định và hướng dẫn các vấn đề (hoặc tiền đề) thuộc trách nhiệm và nằm trong khả năng kiểm soát của đơn vị được kiểm toán, do đó cần có sự đồng thuận giữa kiểm toán viên, *doanh nghiệp kiểm toán* và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán. ((^(*)): Xem ghi chú tại đoạn cuối Chuẩn mực này).

Tiền đề của một cuộc kiểm toán

Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 06(a) Chuẩn mực này)

A2. Điều kiện để chấp nhận dịch vụ đảm bảo là các tiêu chí nêu trong định nghĩa về dịch vụ đảm bảo là phù hợp và sẵn có cho người sử dụng dịch vụ tham khảo (xem đoạn 17 (b)(ii) “Khuôn khổ về hợp đồng dịch vụ đảm bảo”^(*)). Các tiêu chí này là thước đo để đánh giá hoặc đo lường đối tượng của dịch vụ, kể cả thước đo về việc trình bày và thuyết minh báo cáo tài chính, nếu thích hợp. Các tiêu chí hợp lý sẽ giúp *người cung cấp dịch vụ đảm bảo* đánh giá hoặc đo lường đối tượng của dịch vụ một cách nhất quán dựa trên các xét đoán chuyên môn. Theo mục tiêu của chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng sẽ cung cấp các tiêu chí mà kiểm toán viên sử dụng để kiểm toán báo cáo tài chính, kể cả sự trình bày hợp lý của báo cáo tài chính. ((^(*)): Xem ghi chú tại đoạn cuối Chuẩn mực này).

A3. Trường hợp không có khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể chấp nhận được, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không có cơ sở phù hợp để lập và trình bày báo cáo tài chính và kiểm toán viên không có tiêu chí phù hợp để kiểm toán báo cáo tài chính đó. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể giả định rằng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng là có thể chấp nhận được, như hướng dẫn tại đoạn A8 - A9 Chuẩn mực này.

Xác định tính có thể chấp nhận được của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính

A4. Để xác định tính có thể chấp nhận được của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, kiểm toán viên cần xem xét các yếu tố sau:

- (1) Đặc điểm của đơn vị được kiểm toán (*doanh nghiệp nhà nước, công ty TNHH, công ty đại chúng, tổ chức niêm yết, tổ chức hoạt động không vì mục đích lợi nhuận*);
- (2) Mục đích của báo cáo tài chính (ví dụ, báo cáo tài chính được lập để đáp ứng yêu cầu thông tin tài chính cho số đông người sử dụng hoặc để đáp ứng yêu cầu thông tin tài chính cho những đối tượng sử dụng cụ thể);
- (3) Đặc điểm của báo cáo tài chính (ví dụ, báo cáo tài chính là bộ báo cáo tài chính đầy đủ hay chỉ là một báo cáo tài chính riêng lẻ);
- (4) Liệu pháp luật và các quy định có yêu cầu cụ thể đối với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

A5. Các cá nhân và đơn vị sử dụng báo cáo tài chính không thể yêu cầu một báo cáo tài chính được trình bày để thỏa mãn mọi nhu cầu về thông tin cụ thể của họ. Tuy nhiên, thông tin từ báo cáo tài chính có thể đáp ứng nhu cầu của phần đông người sử dụng. Báo cáo tài chính lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính nhằm đáp ứng nhu cầu thông tin tài chính cho số đông người sử dụng được gọi là “báo cáo tài

chính cho mục đích chung”.

- A6. Báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính nhằm đáp ứng nhu cầu thông tin tài chính cho những đối tượng sử dụng cụ thể được gọi là “báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt”. Trong trường hợp này, các nhu cầu về thông tin tài chính của đối tượng sử dụng báo cáo tài chính sẽ xác định khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Đoạn 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 800 quy định việc xem xét tính có thể chấp nhận được của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được xây dựng nhằm đáp ứng nhu cầu thông tin tài chính cho những đối tượng sử dụng cụ thể.
- A7. Sau khi chấp nhận hợp đồng kiểm toán, kiểm toán viên có thể phát hiện ra những hạn chế trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính mà đơn vị áp dụng, cho thấy khuôn khổ đó là không thể chấp nhận được. Nếu việc áp dụng khuôn khổ đó là do yêu cầu của pháp luật và các quy định thì kiểm toán viên phải thực hiện các quy định tại đoạn 19 - 20 của Chuẩn mực này. Nếu việc áp dụng khuôn khổ đó không phải là do yêu cầu của pháp luật và các quy định, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể quyết định lựa chọn áp dụng một khuôn khổ khác có thể chấp nhận được. Trường hợp này, theo quy định tại đoạn 16 Chuẩn mực này, các bên cần thỏa thuận lại các điều khoản mới trong hợp đồng kiểm toán để phản ánh sự thay đổi về khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, vì các điều khoản đã thỏa thuận trước đây không còn phù hợp nữa.

Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung

- A8. Cho đến nay, không có một cơ sở thống nhất nào được thừa nhận trên toàn thế giới để đánh giá tính có thể chấp nhận được của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung. Các chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính do các tổ chức có thẩm quyền hoặc được thừa nhận để xây dựng và ban hành chuẩn mực để áp dụng cho một số loại hình đơn vị cụ thể được coi là có thể chấp nhận được đối với báo cáo tài chính cho mục đích chung do các đơn vị đó lập, với điều kiện là tổ chức ban hành chuẩn mực đảm bảo tuân thủ một quy trình minh bạch và có cân nhắc kỹ lưỡng đến quan điểm của đa số người sử dụng báo cáo tài chính. Ví dụ về các chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính như vậy bao gồm:

- (1) Các chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) do Ủy ban Chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) ban hành;
- (2) Các chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) do Ủy ban Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSASB) ban hành;
- (3) Các chuẩn mực kế toán *quốc gia* do tổ chức có thẩm quyền hoặc được thừa nhận chịu trách nhiệm xây dựng và ban hành ở mỗi quốc gia, với điều kiện là tổ chức đó đảm bảo tuân thủ một quy trình minh bạch và có cân nhắc kỹ lưỡng đến quan điểm của đa số người sử dụng báo cáo tài chính. Ở Việt Nam, Bộ Tài chính là cơ quan xây dựng và ban hành các chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) trên cơ sở vận dụng các chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS), chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) và sửa đổi phù hợp với điều kiện của Việt Nam, được coi là khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung.

Các chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính thường được coi là khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được pháp luật thừa nhận áp dụng trong việc lập và

trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung.

Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính theo yêu cầu của pháp luật và các quy định

A9. Theo quy định tại đoạn 06(a) Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải xác định xem liệu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính mà đơn vị đã áp dụng là có thể chấp nhận được hay không. Pháp luật và các quy định có thể đặt ra những yêu cầu đối với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung áp dụng cho một số loại hình doanh nghiệp cụ thể. Nếu không có điểm hạn chế nào, khuôn khổ đó được coi là có thể chấp nhận được đối với báo cáo tài chính cho mục đích chung do các doanh nghiệp này lập. Nếu có điểm hạn chế và khuôn khổ đó không được coi là có thể chấp nhận được, kiểm toán viên phải áp dụng các quy định tại đoạn 19 - 20 Chuẩn mực này.

Các quốc gia không có tổ chức chịu trách nhiệm xây dựng và ban hành chuẩn mực kế toán hoặc không có các yêu cầu đối với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính

A10. Khi một đơn vị hoạt động tại một quốc gia không có tổ chức chịu trách nhiệm xây dựng và ban hành chuẩn mực kế toán hoặc pháp luật và các quy định của quốc gia đó không đặt ra yêu cầu cụ thể đối với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán phải tự xác định một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính để áp dụng cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Phụ lục 02 của Chuẩn mực này hướng dẫn việc xác định tính có thể chấp nhận được của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính trong trường hợp như vậy.

Thỏa thuận về trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 06(b) Chuẩn mực này)

A11. Một cuộc kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam được thực hiện trên cơ sở Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán hiểu và thừa nhận là họ có các trách nhiệm được quy định tại đoạn 06(b) Chuẩn mực này (xem thêm đoạn A2 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200); các trách nhiệm này còn được quy định tại các văn bản pháp luật và các quy định khác có liên quan. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam không có hiệu lực cao hơn so với các quy định pháp lý liên quan đến trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán. Tuy nhiên, nguyên tắc của kiểm toán độc lập là không được tham gia vào việc lập và trình bày báo cáo tài chính hoặc kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán, và kiểm toán viên được kỳ vọng là sẽ thu thập được đầy đủ các tài liệu, thông tin phục vụ cho cuộc kiểm toán trong phạm vi mà Ban Giám đốc đơn vị có thể cung cấp. Để tránh hiểu lầm, kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán cần thỏa thuận được với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về việc Ban Giám đốc phải hiểu và thừa nhận các trách nhiệm của họ và thể hiện rõ các trách nhiệm này trong điều khoản của hợp đồng kiểm toán như quy định tại đoạn 09 - 12 Chuẩn mực này.

A12. Việc phân chia trách nhiệm về lập và trình bày báo cáo tài chính giữa Ban Giám đốc và Ban quản trị của mỗi đơn vị được kiểm toán có thể khác nhau, tùy thuộc vào nguồn lực, cơ cấu của đơn vị, pháp luật hoặc các quy định có liên quan và vai trò tương ứng của Ban Giám đốc và Ban quản trị trong đơn vị. Thông thường, Ban Giám đốc chịu trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính dưới sự giám sát của Ban quản trị. Trong một số trường hợp, Ban quản trị chịu trách nhiệm phê duyệt báo cáo tài chính hoặc giám sát kiểm soát nội bộ của đơn vị liên quan đến việc lập

và trình bày báo cáo tài chính. Trong các công ty lớn hoặc công ty đại chúng, một bộ phận thuộc Ban quản trị, ví dụ Ủy ban kiểm toán/*Kiểm toán nội bộ*, có thể chịu trách nhiệm giám sát trong một phạm vi nhất định.

- A13. Đoạn 10 - 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 580 quy định kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cung cấp giải trình bằng văn bản về việc Ban Giám đốc đã thực hiện đầy đủ trách nhiệm của mình. *Do đó, kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán cần quy định rõ trong điều khoản của hợp đồng kiểm toán về việc Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có trách nhiệm giải trình bằng văn bản đối với các yêu cầu của kiểm toán viên*, gồm các giải trình bằng văn bản về trách nhiệm của Ban Giám đốc, về các vấn đề theo yêu cầu của các chuẩn mực kiểm toán khác hoặc để cung cấp thêm bằng chứng kiểm toán liên quan đến báo cáo tài chính hoặc liên quan đến các cơ sở dẫn liệu cụ thể trong báo cáo tài chính.
- A14. Theo hướng dẫn tại đoạn A26 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 580, nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không thừa nhận trách nhiệm của mình, hoặc không đồng ý cung cấp giải trình bằng văn bản, kiểm toán viên sẽ không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Trường hợp này, kiểm toán viên có thể không chấp nhận tiếp tục thực hiện cuộc kiểm toán, trừ khi theo yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan. Nếu phải chấp nhận tiếp tục thực hiện cuộc kiểm toán theo yêu cầu của pháp luật, kiểm toán viên phải giải thích cho Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán tầm quan trọng của vấn đề này và các ảnh hưởng (nếu có) đối với báo cáo kiểm toán.

Việc lập và trình bày báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 06(b)(i) Chuẩn mực này)

- A15. Hầu hết các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đều bao gồm các quy định liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Đối với khuôn khổ về trình bày hợp lý, mục tiêu trình bày báo cáo hợp lý là rất quan trọng, do vậy cơ sở của cuộc kiểm toán được thỏa thuận với Ban Giám đốc sẽ bao gồm cả việc đề cập tới sự trình bày hợp lý, hoặc trách nhiệm đảm bảo rằng báo cáo tài chính “phản ánh trung thực và hợp lý” phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính.

Kiểm soát nội bộ (hướng dẫn đoạn 06(b)(ii) Chuẩn mực này)

- A16. Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán phải duy trì kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc do nhầm lẫn. Theo hướng dẫn tại đoạn A46 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, do các hạn chế tiềm tàng của kiểm soát nội bộ, kiểm soát nội bộ, dù hiệu quả đến mức nào, cũng chỉ có thể cung cấp cho đơn vị một sự đảm bảo hợp lý để đạt được mục tiêu lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị.
- A17. Một cuộc kiểm toán độc lập được thực hiện theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam không thể thay thế cho việc duy trì kiểm soát nội bộ cần thiết cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán. Theo đó, kiểm toán viên phải đạt được thỏa thuận với Ban Giám đốc đơn vị về việc Ban Giám đốc hiểu và thừa nhận trách nhiệm của họ đối với kiểm soát nội bộ. Tuy nhiên, việc thỏa thuận theo quy định tại đoạn 06(b)(ii) Chuẩn mực này không có nghĩa là kiểm toán viên nhận thấy kiểm soát nội bộ do Ban Giám đốc duy trì đã đạt được mục tiêu đặt ra hoặc không có khiếm khuyết.

A18. Ban Giám đốc có trách nhiệm xác định kiểm soát nội bộ nào là cần thiết cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Theo hướng dẫn tại đoạn A51 và Phụ lục 01 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, thuật ngữ “Kiểm soát nội bộ” bao hàm phạm vi rộng, thường gồm 5 thành phần: (1) Môi trường kiểm soát; (2) Quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị; (3) Hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, bao gồm các quy trình kinh doanh có liên quan, và trao đổi thông tin; (4) Các hoạt động kiểm soát; (5) Giám sát các kiểm soát. Sự phân chia này không nhất thiết phải thể hiện cách thức đơn vị thiết kế, thực hiện và duy trì kiểm soát nội bộ hoặc các thành phần đó được phân loại như thế nào. Kiểm soát nội bộ của một đơn vị (cụ thể là sổ kế toán, chứng từ kế toán hoặc hệ thống kế toán) sẽ phản ánh yêu cầu của Ban Giám đốc, độ phức tạp của doanh nghiệp, bản chất các rủi ro của đơn vị, pháp luật và các quy định có liên quan.

A19. *Tại Việt Nam*, pháp luật và các quy định có các yêu cầu cụ thể về trách nhiệm của Ban Giám đốc đối với sổ kế toán, các chứng từ kế toán hoặc hệ thống kế toán. Một số trường hợp có thể có sự phân biệt giữa sổ kế toán, chứng từ kế toán hoặc hệ thống kế toán với kiểm soát nội bộ. Như đã nêu tại đoạn A18 Chuẩn mực này, sổ kế toán, chứng từ kế toán hoặc hệ thống kế toán là một phần quan trọng và không thể thiếu của kiểm soát nội bộ, do đó, đoạn 06(b)(ii) Chuẩn mực này không mô tả cụ thể về trách nhiệm của Ban Giám đốc *đối với chứng từ kế toán, sổ kế toán hoặc hệ thống kế toán*. Để tránh hiểu lầm, kiểm toán viên cần giải thích cho Ban Giám đốc về trách nhiệm này.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ (hướng dẫn đoạn 06(b) Chuẩn mực này)

A20. Mục đích của việc thỏa thuận về các điều khoản của hợp đồng kiểm toán là tránh hiểu lầm về trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán và của kiểm toán viên. Ví dụ, khi có một bên thứ ba hỗ trợ việc lập và trình bày báo cáo tài chính thì kiểm toán viên cần lưu ý với Ban Giám đốc đơn vị là Ban Giám đốc vẫn phải chịu trách nhiệm đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

Thỏa thuận về các điều khoản của hợp đồng kiểm toán

Thỏa thuận về các điều khoản của hợp đồng kiểm toán (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

A21. Vai trò của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị trong việc thỏa thuận các điều khoản của hợp đồng kiểm toán tùy thuộc vào cơ cấu tổ chức của đơn vị, pháp luật và các quy định có liên quan.

Hợp đồng kiểm toán hoặc các hình thức thỏa thuận khác bằng văn bản (sau đây gọi là “Hợp đồng kiểm toán”) (hướng dẫn đoạn 10 - 11 Chuẩn mực này)

A22. Vì lợi ích của cả đơn vị được kiểm toán và *doanh nghiệp kiểm toán*, hợp đồng kiểm toán phải được ký kết trước khi thực hiện cuộc kiểm toán để tránh những hiểu lầm liên quan đến cuộc kiểm toán. Pháp luật và các quy định đã quy định về mục tiêu, phạm vi của cuộc kiểm toán và trách nhiệm của Ban Giám đốc, của kiểm toán viên, bao gồm cả các quy định tại đoạn 10 Chuẩn mực này. Trong trường hợp này, theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực này, trong hợp đồng kiểm toán, kiểm toán viên được tham chiếu đến điều luật hoặc các quy định có liên quan và Ban Giám đốc hiểu và thừa nhận các trách nhiệm của họ như quy định tại đoạn 06(b) Chuẩn mực này. Tuy nhiên, kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* vẫn có thể cân nhắc để

đưa các quy định tại đoạn 10 Chuẩn mực này vào hợp đồng kiểm toán để thỏa thuận với Ban Giám đốc.

Hình thức và nội dung của hợp đồng kiểm toán

A23. Hình thức và nội dung của hợp đồng kiểm toán có thể thay đổi theo từng đơn vị được kiểm toán. Trong hợp đồng kiểm toán, trách nhiệm của kiểm toán viên được thỏa thuận trên cơ sở quy định tại đoạn 03 - 09 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200; trách nhiệm của Ban Giám đốc được thỏa thuận trên cơ sở quy định tại đoạn 06(b) và đoạn 12 Chuẩn mực này. Ngoài việc trình bày các vấn đề theo quy định tại đoạn 10 Chuẩn mực này, hợp đồng kiểm toán còn có thể bao gồm các nội dung sau:

- (1) Phạm vi của cuộc kiểm toán, dựa trên các điều luật và các quy định có liên quan, các chuẩn mực kiểm toán, các quy định về đạo đức nghề nghiệp và các quy định của tổ chức nghề nghiệp mà kiểm toán viên phải tuân thủ;
- (2) Hình thức thông báo kết quả của cuộc kiểm toán;
- (3) Do những hạn chế vốn có của kiểm toán cũng như của kiểm soát nội bộ, có rủi ro khó tránh khỏi là kiểm toán viên có thể không phát hiện được hết các sai sót trọng yếu, mặc dù cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam;
- (4) Các thỏa thuận về kế hoạch kiểm toán, về việc thực hiện kiểm toán, kể cả danh sách thành viên nhóm kiểm toán;
- (5) Yêu cầu có được các giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc (xem đoạn A13 Chuẩn mực này);
- (6) Thỏa thuận với Ban Giám đốc đơn vị về trách nhiệm cung cấp cho kiểm toán viên báo cáo tài chính và các tài liệu có liên quan đúng thời hạn để giúp kiểm toán viên hoàn thành cuộc kiểm toán trong thời gian dự kiến;
- (7) Thỏa thuận với Ban Giám đốc đơn vị về trách nhiệm thông báo cho kiểm toán viên các sự kiện có thể ảnh hưởng đến báo cáo tài chính mà Ban Giám đốc biết được trong giai đoạn từ ngày lập báo cáo kiểm toán đến ngày công bố báo cáo tài chính;
- (8) Cơ sở tính phí kiểm toán, mức phí kiểm toán và cách thức phát hành hóa đơn, thanh toán tiền;
- (9) Đề nghị Ban Giám đốc xác nhận là họ đã nhận được hợp đồng kiểm toán và đồng ý với các điều khoản của hợp đồng đó.

A24. Ngoài các nội dung như hướng dẫn tại đoạn A23 Chuẩn mực này, hợp đồng kiểm toán còn có thể bao gồm các nội dung sau:

- (1) Các điều khoản liên quan đến việc tham gia của kiểm toán viên khác và chuyên gia vào một số công việc trong quá trình kiểm toán;
- (2) Các điều khoản liên quan đến việc tham gia của kiểm toán viên nội bộ và nhân sự khác của đơn vị được kiểm toán;
- (3) Những thủ tục cần thực hiện với kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán tiền nhiệm (đối với trường hợp kiểm toán năm đầu tiên);
- (4) Các giới hạn về trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (nếu có);

- (5) Tham chiếu đến các thoả thuận khác giữa *doanh nghiệp kiểm toán* với đơn vị được kiểm toán (nếu có);
- (6) Nghĩa vụ cung cấp hồ sơ kiểm toán cho các bên khác (nếu có).

Phụ lục 01 của Chuẩn mực này hướng dẫn mẫu hợp đồng kiểm toán.

Kiểm toán đơn vị thành viên

A25. Khi kiểm toán viên của công ty mẹ đồng thời là kiểm toán viên của đơn vị thành viên, các yếu tố sau đây có thể ảnh hưởng đến quyết định liệu có cần lập và ký hợp đồng kiểm toán riêng cho đơn vị thành viên hay không:

- (1) Người chịu trách nhiệm chọn kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* cho đơn vị thành viên;
- (2) Yêu cầu cần có báo cáo kiểm toán riêng cho đơn vị thành viên;
- (3) Yêu cầu pháp luật liên quan đến việc chỉ định cuộc kiểm toán;
- (4) Mức độ sở hữu của công ty mẹ;
- (5) Mức độ độc lập của Ban Giám đốc đơn vị thành viên đối với công ty mẹ.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc theo pháp luật và các quy định (hướng dẫn đoạn 11 - 12 Chuẩn mực này)

A26. Trong các trường hợp hướng dẫn tại đoạn A22 và A27 Chuẩn mực này, nếu kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* cho rằng một số điều khoản không cần thiết phải đưa vào hợp đồng kiểm toán, kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* vẫn phải tuân thủ quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực này trong việc thu thập giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc đơn vị về việc Ban Giám đốc hiểu và thừa nhận trách nhiệm của họ như quy định tại đoạn 06(b) Chuẩn mực này. Theo quy định tại đoạn 12 Chuẩn mực này, giải trình bằng văn bản này có thể sử dụng các thuật ngữ của pháp luật và các quy định nếu như pháp luật và các quy định có yêu cầu về trách nhiệm của Ban Giám đốc tương tự như trong đoạn 06(b) Chuẩn mực này.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công

A27. Pháp luật và các quy định về kiểm toán đối với lĩnh vực công thường có các quy định về việc bổ nhiệm kiểm toán viên cho lĩnh vực công, trách nhiệm và quyền hạn của kiểm toán viên lĩnh vực công, kể cả quyền được tiếp cận với chứng từ kế toán, sổ kế toán và các thông tin khác của đơn vị. Khi pháp luật và các quy định yêu cầu phải có đầy đủ các điều khoản chi tiết của hợp đồng kiểm toán, kiểm toán viên lĩnh vực công có thể phải cân nhắc sự cần thiết của việc lập một hợp đồng kiểm toán với các điều khoản đầy đủ hơn so với các quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực này.

Các cuộc kiểm toán nhiều năm (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

A28. Trong trường hợp hợp đồng kiểm toán được ký cho nhiều năm, kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* có thể quyết định không cần lập hợp đồng kiểm toán mới hoặc văn bản thoả thuận khác cho từng năm. Tuy nhiên, kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* có thể cần sửa đổi, bổ sung các điều khoản của hợp đồng kiểm toán hoặc lập phụ lục hợp đồng cho năm hiện hành khi phát sinh các trường hợp sau:

- (1) Có dấu hiệu cho thấy đơn vị được kiểm toán hiểu sai về mục đích và phạm vi kiểm toán;

- (2) Có bất kỳ sự thay đổi nào trong các điều khoản của hợp đồng kiểm toán;
- (3) Có sự thay đổi trong Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị của đơn vị được kiểm toán;
- (4) Có sự thay đổi lớn trong cơ cấu vốn chủ sở hữu của đơn vị được kiểm toán;
- (5) Có sự thay đổi lớn về bản chất hoặc quy mô hoạt động kinh doanh của đơn vị được kiểm toán;
- (6) Có sự thay đổi về pháp luật hoặc các quy định;
- (7) Có sự thay đổi trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính mà đơn vị được kiểm toán áp dụng để lập báo cáo tài chính;
- (8) Có sự thay đổi trong các quy định về báo cáo tài chính hoặc báo cáo kiểm toán.

Chấp nhận thay đổi điều khoản hợp đồng kiểm toán

Yêu cầu thay đổi điều khoản hợp đồng kiểm toán (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

- A29. Việc đơn vị được kiểm toán yêu cầu *doanh nghiệp kiểm toán* thay đổi các điều khoản của hợp đồng kiểm toán có thể xuất phát từ các lý do như: có thay đổi về hoàn cảnh thực tế làm ảnh hưởng đến nhu cầu đối với dịch vụ *kiểm toán*, có sự hiểu nhầm về nội dung kiểm toán so với yêu cầu đơn vị đặt ra ban đầu, hoặc có giới hạn về phạm vi kiểm toán. Theo quy định tại đoạn 14 Chuẩn mực này, doanh nghiệp kiểm toán phải xem xét kỹ lưỡng lý do dẫn đến yêu cầu thay đổi điều khoản hợp đồng kiểm toán, đặc biệt là đối với những yêu cầu làm giới hạn phạm vi kiểm toán.
- A30. Yêu cầu thay đổi điều khoản hợp đồng kiểm toán có thể được coi là hợp lý nếu xuất phát từ thay đổi về hoàn cảnh thực tế làm ảnh hưởng đến nhu cầu đối với dịch vụ *kiểm toán* hoặc xuất phát từ sự hiểu nhầm về nội dung kiểm toán so với yêu cầu đơn vị đặt ra ban đầu.
- A31. Ngược lại, yêu cầu thay đổi điều khoản hợp đồng kiểm toán không được coi là hợp lý nếu xuất phát từ những thông tin không chính xác, không đầy đủ hoặc không thỏa đáng. Ví dụ, trong quá trình thực hiện hợp đồng kiểm toán, kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến khoản nợ phải thu và đơn vị được kiểm toán yêu cầu chuyển đổi dịch vụ kiểm toán thành dịch vụ soát xét để tránh báo cáo kiểm toán có ý kiến ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến.

Yêu cầu chuyển đổi từ dịch vụ kiểm toán thành dịch vụ soát xét hoặc một dịch vụ liên quan khác (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

- A32. Trước khi đồng ý chuyển đổi từ dịch vụ kiểm toán thành dịch vụ soát xét hoặc một dịch vụ liên quan khác, kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* phải thực hiện các hướng dẫn tại đoạn A29 - A31 Chuẩn mực này và phải đánh giá các ảnh hưởng về pháp lý đối với sự chuyển đổi đó (nếu có).
- A33. Nếu xét thấy lý do của việc chuyển đổi dịch vụ kiểm toán thành dịch vụ soát xét hoặc một dịch vụ liên quan khác là hợp lý, kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* có thể sử dụng kết quả công việc kiểm toán đã thực hiện cho đến ngày chuyển đổi để phục vụ cho việc thực hiện dịch vụ mới đó, tuy nhiên, các công việc cần thực hiện và báo cáo phát hành phải phù hợp với dịch vụ mới chuyển đổi. Để tránh hiểu

nhằm cho người sử dụng báo cáo, báo cáo của dịch vụ mới chuyển đổi này không được tham chiếu đến:

- (a) Hợp đồng kiểm toán ban đầu; hoặc
- (b) Bất kỳ thủ tục nào đã được thực hiện theo hợp đồng kiểm toán ban đầu, trừ khi hợp đồng kiểm toán được thay đổi thành hợp đồng kiểm tra trên cơ sở các thủ tục thỏa thuận trước và việc tham chiếu đến các thủ tục đã thực hiện là yêu cầu bắt buộc của báo cáo.

Các vấn đề cần xem xét thêm trong quá trình chấp nhận hợp đồng kiểm toán

Chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính được pháp luật và các quy định bổ sung (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A34. Ngoài các chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán do Bộ Tài chính ban hành, pháp luật và các quy định có thể đặt ra các yêu cầu bổ sung liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Khi đó, theo mục tiêu của chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng phải bao gồm cả khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đã xác định và các quy định bổ sung theo yêu cầu của pháp luật, với điều kiện các quy định bổ sung này không mâu thuẫn với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đã xác định. Ví dụ, pháp luật và các quy định có thể yêu cầu trình bày thêm các thuyết minh ngoài các yêu cầu của chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính, hoặc pháp luật và các quy định có thể hạn chế sự lựa chọn các chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính. Theo quy định tại đoạn 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700, kiểm toán viên phải đánh giá xem liệu báo cáo tài chính có tham chiếu đến hoặc mô tả đầy đủ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

Chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính theo yêu cầu của pháp luật và các quy định - Các vấn đề khác ảnh hưởng đến việc chấp nhận hợp đồng kiểm toán (hướng dẫn đoạn 19 Chuẩn mực này)

A35. Pháp luật và các quy định có thể yêu cầu ý kiến kiểm toán *bắt buộc* phải sử dụng cụm từ “phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu”, kể cả trong trường hợp kiểm toán viên kết luận rằng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng theo yêu cầu của pháp luật và các quy định là không thể chấp nhận được. Trong trường hợp này, các thuật ngữ *bắt buộc* phải sử dụng trong báo cáo kiểm toán có sự khác biệt đáng kể so với quy định của các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (xem đoạn 21 Chuẩn mực này).

Báo cáo kiểm toán theo yêu cầu của pháp luật hoặc các quy định (hướng dẫn đoạn 21 Chuẩn mực này)

A36. Theo quy định tại đoạn 20 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán không được tuyên bố là đã tuân thủ chuẩn mực kiểm toán Việt Nam nếu không đảm bảo tuân thủ toàn bộ các chuẩn mực liên quan đến cuộc kiểm toán. Nếu pháp luật và các quy định có yêu cầu về hình thức và nội dung của báo cáo kiểm toán hoàn toàn khác so với quy định của chuẩn mực kiểm toán Việt Nam và kiểm toán viên xét thấy việc trình bày bổ sung trong báo cáo kiểm toán cũng không thể giúp người sử dụng hiểu đúng, kiểm toán viên cần cân nhắc việc bổ sung trong báo cáo kiểm toán một đoạn nói rằng cuộc kiểm toán đã không được thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Trường hợp này, mặc dù báo cáo kiểm toán không được phép tuyên bố là đã tuân thủ các chuẩn mực kiểm

toán Việt Nam, kiểm toán viên vẫn được khuyến khích áp dụng các quy định và hướng dẫn của chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, kể cả các chuẩn mực về báo cáo kiểm toán, trong quá trình kiểm toán.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công

A37. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, theo yêu cầu của pháp luật, kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán có thể phải báo cáo trực tiếp với lãnh đạo các bộ, ngành chủ quản, cơ quan quản lý nhà nước hoặc công chúng nếu đơn vị được kiểm toán có hành vi gây hạn chế phạm vi kiểm toán.

Ghi chú: () Chuẩn mực “Khuôn khổ về hợp đồng dịch vụ đảm bảo” nêu tại đoạn A1, A2 Chuẩn mực này sẽ được ban hành sau.*

MẪU HỢP ĐỒNG KIỂM TOÁN

Phụ lục này cung cấp ví dụ về mẫu hợp đồng kiểm toán áp dụng đối với cuộc kiểm toán báo cáo tài chính cho mục đích chung, được lập phù hợp với *chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam*. Mẫu hợp đồng này cần được thay đổi cho phù hợp với đặc điểm của cuộc kiểm toán. Mẫu hợp đồng này được lập cho cuộc kiểm toán báo cáo tài chính một năm và có thể sửa đổi để áp dụng cho các cuộc kiểm toán nhiều năm (xem đoạn 13 của Chuẩn mực này). Doanh nghiệp kiểm toán có thể cần xin ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật khi soạn thảo hợp đồng kiểm toán.

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM

Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

-----o0o-----

Số: / HĐKT

..., ngày ... tháng ... năm ...

HỢP ĐỒNG KIỂM TOÁN

(V/v: Kiểm toán báo cáo tài chính năm tài chính kết thúc ngày .../.../...
của)

- Căn cứ Bộ luật dân sự số 33/2005/QH11 ngày 14/6/2005;
- Căn cứ Luật thương mại số 36/2005/QH11 ngày 14/6/2005;
- Căn cứ Luật kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 ngày 29/3/2011;
- Căn cứ Nghị định 17/2012/NĐ - CP ngày 13/3/2012 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật kiểm toán độc lập;
- Căn cứ Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 về Hợp đồng kiểm toán;

Hợp đồng này được lập bởi và giữa các bên:

BÊN A :

Người đại diện :

Chức vụ :

(Theo Giấy ủy quyền số ngày)(nếu là Phó Giám đốc)

Địa chỉ :

Email :; Tel; Fax:

Mã số thuế :

Tài khoản số :

Tại Ngân hàng :

BÊN B: CÔNG TY TNHH KIỂM TOÁN ABC

Người đại diện :

Chức vụ :

(Theo Giấy ủy quyền số ngày)(nếu là Phó Giám đốc)

Địa chỉ :

Email :; **Tel**; **Fax**:

Mã số thuế :

Tài khoản số :

Tại Ngân hàng :

ĐIỀU 1 : NỘI DUNG HỢP ĐỒNG

Bên B đồng ý cung cấp cho bên A dịch vụ kiểm toán báo cáo tài chính của bên A cho năm tài chính kết thúc ngày/...../....., bao gồm Bảng cân đối kế toán tại ngày tháng năm, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và Bản thuyết minh báo cáo tài chính cho năm tài chính kết thúc cùng ngày. Cuộc kiểm toán của bên B được thực hiện với mục tiêu đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính của bên A.

ĐIỀU 2: TRÁCH NHIỆM CỦA CÁC BÊN

Trách nhiệm của bên A:

Cuộc kiểm toán của bên B sẽ được thực hiện trên cơ sở Ban Giám đốc và Ban quản trị của bên A (trong phạm vi phù hợp) hiểu và thừa nhận có trách nhiệm:

- (a) Đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực và hợp lý, phù hợp với các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
- (b) Đối với kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc do nhầm lẫn;
- (c) Đảm bảo cung cấp kịp thời cho bên B:
 - (i) Quyền tiếp cận với tất cả tài liệu, thông tin mà Ban Giám đốc nhận thấy là có liên quan đến quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính như chứng từ kế toán, sổ kế toán, tài liệu và các vấn đề khác;
 - (ii) Các thông tin bổ sung mà kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán yêu cầu Ban Giám đốc cung cấp hoặc giải trình để phục vụ cho mục đích của cuộc kiểm toán;
 - (iii) Quyền tiếp cận không hạn chế đối với nhân sự của bên A mà kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán xác định là cần thiết để thu thập bằng

chứng kiểm toán. Bộ trí nhân sự liên quan cùng làm việc với bên B trong quá trình kiểm toán.

Ban Giám đốc và Ban quản trị của bên A (trong phạm vi phù hợp) có trách nhiệm cung cấp và xác nhận bằng văn bản về các giải trình đã cung cấp trong quá trình kiểm toán vào “Thư giải trình của Ban Giám đốc và Ban quản trị”, một trong những yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, trong đó nêu rõ trách nhiệm của Ban Giám đốc bên A trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính và khẳng định rằng ảnh hưởng của từng sai sót, cũng như tổng hợp các sai sót không được điều chỉnh do bên B phát hiện và tổng hợp trong quá trình kiểm toán cho kỳ hiện tại và các sai sót liên quan đến các kỳ trước là không trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính.

Tạo điều kiện thuận tiện cho các nhân viên của bên B trong quá trình làm việc tại Văn phòng của bên A.

Thanh toán đầy đủ phí dịch vụ kiểm toán và các phí khác (nếu có) cho bên B theo quy định tại Điều 4 của hợp đồng này.

Trách nhiệm của bên B:

Bên B sẽ thực hiện công việc kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, pháp luật và các quy định có liên quan. Các chuẩn mực kiểm toán này quy định bên B phải tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, phải lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính, xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu hay không. Trong cuộc kiểm toán, bên B sẽ thực hiện các thủ tục để thu thập bằng chứng kiểm toán về số liệu và thông tin trình bày trong báo cáo tài chính. Các thủ tục được thực hiện tùy thuộc vào đánh giá của kiểm toán viên, bao gồm việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận hoặc do nhầm lẫn. Cuộc kiểm toán cũng bao gồm việc đánh giá sự phù hợp của các chính sách kế toán đã được sử dụng và các ước tính kế toán của Ban Giám đốc, cũng như đánh giá cách trình bày tổng quát của báo cáo tài chính.

Bên B có trách nhiệm thông báo cho bên A về nội dung và kế hoạch kiểm toán, cử kiểm toán viên và các trợ lý có năng lực và kinh nghiệm thực hiện kiểm toán.

Bên B thực hiện công việc kiểm toán theo nguyên tắc độc lập, khách quan và bảo mật số liệu. Theo đó bên B không được quyền tiết lộ cho bất kỳ một bên thứ ba nào mà không có sự đồng ý của bên A, ngoại trừ theo yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan, hoặc trong trường hợp những thông tin như trên đã được các cơ quan quản lý Nhà nước phổ biến rộng rãi hoặc đã được bên A công bố.

Bên B có trách nhiệm yêu cầu bên A xác nhận các giải trình đã cung cấp cho bên B trong quá trình thực hiện kiểm toán. Theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, việc đáp ứng các yêu cầu này và Thư giải trình của Ban Giám đốc và Ban quản trị bên A về những vấn đề liên quan là một trong những cơ sở để bên B đưa ra ý kiến của mình về báo cáo tài chính của bên A.

Do những hạn chế vốn có của kiểm toán cũng như của kiểm soát nội bộ, có rủi ro khó tránh khỏi là kiểm toán viên có thể không phát hiện được các sai sót trọng yếu, mặc dù cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam.

Để đánh giá rủi ro, bên B sẽ xem xét kiểm soát nội bộ mà bên A sử dụng trong quá trình lập báo cáo tài chính để thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp trong từng trường hợp, nhưng không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ của bên A. Tuy nhiên, bên B sẽ thông báo tới bên A bằng văn bản về bất kỳ khiếm khuyết nào trong kiểm soát nội bộ mà bên B phát hiện được trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.

ĐIỀU 3: BÁO CÁO KIỂM TOÁN

Sau khi kết thúc kiểm toán, bên B sẽ cung cấp cho bên A bộ báo cáo kiểm toán kèm theo báo cáo tài chính đã được kiểm toán bằng tiếng Việt, ... bộ báo cáo kiểm toán kèm theo báo cáo tài chính đã được kiểm toán bằng tiếng (Anh); bộ Thư quản lý bằng tiếng Việt (nếu có) và bộ Thư quản lý bằng tiếng (Anh - nếu có), đề cập đến các thiếu sót cần khắc phục và các đề xuất của kiểm toán viên nhằm hoàn thiện hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của bên A.

Báo cáo kiểm toán sẽ được lập bằng văn bản, gồm các nội dung theo quy định của Luật kiểm toán độc lập, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700, các chuẩn mực kiểm toán và quy định pháp lý khác có liên quan.

Trong trường hợp bên A dự định phát hành báo cáo kiểm toán của bên B dưới bất kỳ dạng tài liệu nào, hoặc phát hành các tài liệu trong đó có các thông tin về báo cáo tài chính đã được kiểm toán, Ban Giám đốc bên A đồng ý rằng họ sẽ cung cấp cho bên B một bản của tài liệu này và chỉ phổ biến rộng rãi các tài liệu này sau khi có sự đồng ý của bên B bằng văn bản.

ĐIỀU 4 : PHÍ DỊCH VỤ VÀ PHƯƠNG THỨC THANH TOÁN

Phí dịch vụ

Tổng phí dịch vụ cho các dịch vụ nêu tại Điều 1 là: VND (bằng chữ:).

Phí dịch vụ đã bao gồm (hoặc chưa bao gồm) chi phí đi lại, ăn ở và phụ phí khác và chưa bao gồm 10% thuế GTGT.

Điều khoản thanh toán (theo thỏa thuận):

Phí kiểm toán sẽ được thanh toán bằng chuyển khoản trực tiếp vào tài khoản của bên B.

Bên B sẽ phát hành hóa đơn GTGT cho bên A khi hoàn thành việc cung cấp dịch vụ, phù hợp với quy định của pháp luật thuế hiện hành.

ĐIỀU 5: CAM KẾT THỰC HIỆN

Hai bên cam kết thực hiện tất cả các điều khoản đã ghi trong hợp đồng. Trong quá trình thực hiện, nếu phát sinh vướng mắc, hai bên phải kịp thời thông báo cho nhau để cùng tìm phương án giải quyết. Mọi thay đổi phải được thông báo trực tiếp cho mỗi bên bằng văn bản (hoặc qua email) theo địa chỉ trên đây.

Thời gian hoàn thành cuộc kiểm toán dự kiến là ngày kể từ ngày hợp đồng có hiệu lực (hoặc ngày bắt đầu thực hiện cuộc kiểm toán).

Mọi tranh chấp hoặc khiếu kiện phát sinh trong quá trình thực hiện hợp đồng sẽ được giải quyết bằng thương lượng hoặc theo Bộ luật dân sự nước Cộng hoà xã hội chủ nghĩa Việt Nam và tại tòa án kinh tế do hai bên lựa chọn.

ĐIỀU 6: HIỆU LỰC, NGÔN NGỮ VÀ THỜI HẠN HỢP ĐỒNG

Hợp đồng này được lập thành bản (..... bản tiếng Việt và bản tiếng (Anh), mỗi bên giữ bản tiếng Việt và bản tiếng (Anh), có giá trị như nhau và có hiệu lực kể từ ngày có đủ chữ ký, con dấu của cả hai bên.

Hợp đồng này tự động được thanh lý sau khi bên A và bên B đã hoàn thành trách nhiệm của mỗi bên.

Đại diện bên A

CÔNG TY.....

Giám đốc

Đại diện bên B

CÔNG TY TNHH KIỂM TOÁN ABC

Giám đốc

(Chữ ký, họ tên, đóng dấu)

(Chữ ký, họ tên, đóng dấu)

XÁC ĐỊNH TÍNH CÓ THỂ CHẤP NHẬN ĐƯỢC CỦA KHUÔN KHỔ VỀ LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH CHO MỤC ĐÍCH CHUNG

Một số quốc gia không có các tổ chức có thẩm quyền hoặc được thừa nhận ban hành chuẩn mực kế toán hoặc không có các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính theo yêu cầu của pháp luật và các quy định

1. Như hướng dẫn tại đoạn A10 Chuẩn mực này, khi một đơn vị hoạt động tại một quốc gia không có tổ chức chịu trách nhiệm xây dựng và ban hành chuẩn mực kế toán hoặc pháp luật và các quy định của quốc gia đó không đặt ra yêu cầu cụ thể đối với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, Ban Giám đốc đơn vị phải tự xác định một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính để áp dụng cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Theo thông lệ, các nước này thường sử dụng các chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính do các tổ chức nêu trong đoạn A8 Chuẩn mực này ban hành.
2. Một số quốc gia khác có thể có các nguyên tắc kế toán được thừa nhận như là khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung để áp dụng cho một số loại hình doanh nghiệp cụ thể hoạt động tại quốc gia đó. Khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đó được áp dụng, theo quy định tại đoạn 06(a) Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải xác định liệu các nguyên tắc kế toán đó khi tổng hợp lại có thể được coi là một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể chấp nhận được để lập báo cáo tài chính cho mục đích chung hay không. Khi các nguyên tắc kế toán này được áp dụng rộng rãi tại một quốc gia, tổ chức nghề nghiệp tại quốc gia đó có thể đã xem xét tính có thể chấp nhận được của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính thay cho kiểm toán viên. Kiểm toán viên cũng có thể xác định vấn đề này bằng cách xem xét liệu các nguyên tắc kế toán có các đặc điểm thường thấy của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được chấp nhận hay không (xem đoạn 3 dưới đây), hoặc bằng cách so sánh các nguyên tắc kế toán đó với các yêu cầu của một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính hiện có đã được chấp nhận (xem đoạn 4 dưới đây).
3. Các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể chấp nhận được thường thể hiện các đặc điểm dưới đây làm cho thông tin trình bày trong báo cáo tài chính hữu ích đối với người sử dụng:
 - (a) Tính phù hợp: Thông tin cung cấp trong báo cáo tài chính là phù hợp với đặc điểm của đơn vị và mục đích của báo cáo tài chính. Ví dụ, trong trường hợp một doanh nghiệp kinh doanh lập báo cáo tài chính cho mục đích chung, tính phù hợp được đánh giá qua việc các thông tin cần thiết để đáp ứng các nhu cầu chung về thông tin tài chính của số đông người sử dụng để đưa ra quyết định kinh tế. Các nhu cầu này thường được đáp ứng bằng việc trình bày thông tin về tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh và lưu chuyển tiền tệ của doanh nghiệp.

- (b) Tính đầy đủ: Không bỏ sót các giao dịch và sự kiện, số dư tài khoản và các thuyết minh có thể ảnh hưởng đến các kết luận dựa trên báo cáo tài chính.
 - (c) Tính đáng tin cậy: Các thông tin cung cấp trong báo cáo tài chính phải:
 - (i) Thể hiện bản chất kinh tế của các sự kiện và giao dịch (khi thích hợp) mà không phụ thuộc vào hình thức pháp lý của các sự kiện và giao dịch đó;
 - (ii) Cho phép đánh giá, đo lường, trình bày và thuyết minh một cách nhất quán, khi sử dụng trong các trường hợp tương tự.
 - (d) Tính khách quan: Thông tin trong báo cáo tài chính không bị thiên lệch.
 - (e) Tính có thể hiểu được: Thông tin trong báo cáo tài chính phải đảm bảo rõ ràng, chi tiết và không gây ra các cách hiểu khác nhau một cách đáng kể.
4. Kiểm toán viên có thể quyết định so sánh các nguyên tắc kế toán với các quy định của một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính hiện có mà khuôn khổ đó đã được coi là có thể chấp nhận được. Ví dụ, kiểm toán viên có thể so sánh các nguyên tắc kế toán với các chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế (IFRS). Khi kiểm toán đơn vị nhỏ, kiểm toán viên có thể so sánh các nguyên tắc kế toán với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính do tổ chức có thẩm quyền hoặc được thừa nhận ban hành chuẩn mực kế toán được xây dựng riêng cho các đơn vị như vậy. Khi thực hiện việc so sánh và chỉ ra các khác biệt, kiểm toán viên cần xem xét liệu các nguyên tắc kế toán đang áp dụng để lập báo cáo tài chính có thể được coi là khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể chấp nhận được hay không, trên cơ sở xem xét các lý do dẫn đến khác biệt và liệu việc áp dụng các nguyên tắc kế toán, hoặc mô tả khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính trong báo cáo tài chính có thể dẫn đến khả năng làm cho báo cáo tài chính bị hiểu sai hay không.
5. Sự kết hợp các nguyên tắc kế toán nhằm đáp ứng các nhu cầu cá biệt không được coi là khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể chấp nhận được cho báo cáo tài chính cho mục đích chung. Tương tự, khuôn khổ về tuân thủ không phải là khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể chấp nhận được, trừ khi khuôn khổ về tuân thủ đó được những người lập và sử dụng báo cáo tài chính chấp nhận chung tại một quốc gia./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 220: Kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán báo cáo tài chính

(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) trong việc thực hiện các thủ tục kiểm soát chất lượng trong một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính. Chuẩn mực này cũng quy định trách nhiệm của người soát xét việc kiểm soát chất lượng trong một cuộc kiểm toán. Chuẩn mực này cần được áp dụng trong mối liên hệ với chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan.

Hệ thống kiểm soát chất lượng và vai trò của nhóm kiểm toán

02. Doanh nghiệp kiểm toán chịu trách nhiệm đối với hệ thống chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán. Theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1, doanh nghiệp kiểm toán phải có nghĩa vụ xây dựng và duy trì một hệ thống kiểm soát chất lượng để có sự đảm bảo hợp lý rằng:

- (a) Doanh nghiệp kiểm toán và các cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp kiểm toán đã tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan;
- (b) Báo cáo được doanh nghiệp kiểm toán phát hành là phù hợp với hoàn cảnh cụ thể.

Chuẩn mực kiểm toán này dựa trên cơ sở doanh nghiệp kiểm toán buộc phải tuân thủ Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1 và các quy định có liên quan về kiểm soát chất lượng (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).

03. Trong phạm vi hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán, các nhóm kiểm toán có trách nhiệm thực hiện các thủ tục kiểm soát chất lượng phù hợp đối với cuộc kiểm toán và cung cấp cho doanh nghiệp kiểm toán các thông tin liên quan để có thể thực hiện được chức năng của hệ thống kiểm soát chất lượng liên quan đến tính độc lập.
04. Các nhóm kiểm toán có quyền tin tưởng vào hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán, trừ khi doanh nghiệp kiểm toán hoặc các bên khác đưa ra thông tin khác (xem hướng dẫn tại đoạn A2 Chuẩn mực này).
05. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ những quy định của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán và cung cấp dịch vụ liên quan.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các nguyên tắc và thủ tục quy định trong Chuẩn mực này để thực hiện trách nhiệm của mình và để phối hợp công việc với kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Mục tiêu

06. Mục tiêu của kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* là thực hiện các thủ tục kiểm soát chất lượng ở cấp độ từng cuộc kiểm toán nhằm cung cấp cho kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* sự đảm bảo hợp lý rằng:
- (a) Cuộc kiểm toán đã tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan;
 - (b) Báo cáo kiểm toán được phát hành là phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

07. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
- (a) Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán: Là thành viên Ban Giám đốc theo định nghĩa ở đoạn 07(k) Chuẩn mực này và đại diện theo pháp luật chịu trách nhiệm về việc thực hiện cuộc kiểm toán, ký báo cáo kiểm toán và chịu trách nhiệm tổng thể đối với báo cáo kiểm toán đã phát hành;
 - (b) Soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán: Là quy trình được thiết kế và thực hiện tại ngày hoặc trước ngày lập báo cáo kiểm toán, nhằm đưa ra sự đánh giá khách quan về các xét đoán quan trọng của nhóm kiểm toán và các kết luận nhóm kiểm toán đưa ra để hình thành ý kiến của kiểm toán viên trong báo cáo kiểm toán. Việc soát xét kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán chỉ áp dụng cho các cuộc kiểm toán báo cáo tài chính của các tổ chức niêm yết hoặc các cuộc kiểm toán khác (nếu có) mà doanh nghiệp kiểm toán cho rằng việc soát xét kiểm soát chất lượng kiểm toán là cần thiết;
 - (c) Người soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán: Là thành viên Ban Giám đốc, một cá nhân khác trong hoặc từ bên ngoài doanh nghiệp kiểm toán, có năng lực phù hợp hoặc nhóm các cá nhân nói trên, nhưng không phải là thành viên của nhóm kiểm toán, có đầy đủ kinh nghiệm và thẩm quyền phù hợp để đưa ra đánh giá khách quan về các xét đoán quan trọng và các kết luận mà nhóm kiểm toán đưa ra để hình thành ý kiến trong báo cáo kiểm toán;
 - (d) Nhóm kiểm toán: Bao gồm thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán, kiểm toán viên hành nghề phụ trách cuộc kiểm toán và các cán bộ, nhân viên thực hiện cuộc kiểm toán, và bất kỳ cá nhân nào được doanh nghiệp kiểm toán hoặc công ty mạng lưới sử dụng để thực hiện các thủ tục kiểm toán cho cuộc kiểm toán. Nhóm kiểm toán không bao gồm chuyên gia bên ngoài được doanh nghiệp kiểm toán hoặc công ty mạng lưới sử dụng (đoạn 06(a) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 620 định nghĩa thuật ngữ “Chuyên gia của kiểm toán viên”);
 - (e) Doanh nghiệp kiểm toán: Là *doanh nghiệp có đủ điều kiện để kinh doanh dịch vụ kiểm toán theo quy định của Luật kiểm toán độc lập và các quy định khác của pháp luật có liên quan*;
 - (f) Kiểm tra: Là các thủ tục kiểm tra được áp dụng đối với cuộc kiểm toán đã hoàn thành, được thiết kế để cung cấp bằng chứng về sự tuân thủ của nhóm kiểm

toán đối với các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán;

- (g) Tổ chức niêm yết: Là pháp nhân có cổ phần, cổ phiếu hoặc các công cụ nợ được chào bán hoặc niêm yết trên sàn giao dịch chứng khoán hoặc được giao dịch theo các quy định của sàn giao dịch chứng khoán hoặc các định chế khác tương tự;
- (h) Giám sát: Là quy trình xem xét và đánh giá liên tục về hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán, bao gồm kiểm tra lại định kỳ một số hợp đồng dịch vụ đã hoàn thành được lựa chọn nhằm cung cấp cho doanh nghiệp kiểm toán sự đảm bảo hợp lý rằng hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp hoạt động hữu hiệu;
- (i) Công ty mạng lưới: Là công ty hoặc pháp nhân thuộc cùng một mạng lưới;
- (j) Mạng lưới: Là sự liên kết giữa các tổ chức để:
 - (i) Hướng tới sự hợp tác;
 - (ii) Hướng tới việc chia sẻ lợi nhuận hoặc chi phí, hoặc cùng được sở hữu, kiểm soát hoặc quản lý chung, có chung các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng, chiến lược kinh doanh, sử dụng chung thương hiệu, hoặc cùng chung một phần đáng kể nguồn lực chuyên môn.
- (k) Thành viên Ban Giám đốc: Là người đủ điều kiện hành nghề và được doanh nghiệp kiểm toán giao trách nhiệm thực hiện hợp đồng dịch vụ chuyên nghiệp; giữ chức danh như Tổng Giám đốc, Phó Tổng Giám đốc, Giám đốc, Phó Giám đốc Công ty hoặc có thể là Giám đốc, Phó Giám đốc Chi nhánh;
- (l) Nhân sự: Gồm các thành viên Ban Giám đốc và cán bộ, nhân viên;
- (m) Chuẩn mực nghề nghiệp: Gồm các chuẩn mực kiểm toán, chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan;
- (n) Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan: Là các quy định về đạo đức nghề nghiệp mà nhóm kiểm toán và người soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán phải tuân thủ, thường bao gồm Phần A và Phần B trong Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính cùng với các quy định có liên quan;
- (o) Cán bộ, nhân viên: Là tất cả cán bộ, nhân viên chuyên nghiệp do doanh nghiệp kiểm toán thuê thông qua hợp đồng lao động, trừ thành viên Ban Giám đốc;
- (p) Cá nhân bên ngoài doanh nghiệp có năng lực phù hợp: Là người không thuộc doanh nghiệp kiểm toán, có trình độ chuyên môn, năng lực và kinh nghiệm để có thể giữ vai trò người soát xét việc kiểm soát chất lượng tương đương với thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán, ví dụ, thành viên Ban Giám đốc của một doanh nghiệp kiểm toán khác, hoặc cá nhân có kinh nghiệm phù hợp của tổ chức nghề nghiệp mà các hội viên của tổ chức nghề nghiệp này có thể thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính, hoặc là người của một tổ chức có cung cấp các dịch vụ kiểm soát chất lượng phù hợp.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Trách nhiệm của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán đối với chất lượng hoạt động kiểm toán

08. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải chịu trách nhiệm về chất lượng chung của từng cuộc kiểm toán mà mình được giao phụ trách (xem hướng dẫn tại đoạn A3 Chuẩn mực này).

Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan

09. Trong suốt cuộc kiểm toán, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải duy trì sự cảnh giác đối với những bằng chứng về việc các thành viên trong nhóm kiểm toán không tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan, thông qua quá trình quan sát và tiến hành tìm hiểu khi cần thiết (xem hướng dẫn tại đoạn A4 - A5 Chuẩn mực này).
10. Nếu thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán, thông qua hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán hoặc theo cách khác, phát hiện thấy các thành viên trong nhóm kiểm toán không tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan thì thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán, sau khi trao đổi với các thành viên khác trong doanh nghiệp, phải đưa ra biện pháp xử lý phù hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A5 Chuẩn mực này).

Tính độc lập

11. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải đưa ra kết luận về sự tuân thủ các quy định về tính độc lập được áp dụng trong cuộc kiểm toán. Để đưa ra kết luận, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải:
- (a) Thu thập các thông tin liên quan từ doanh nghiệp kiểm toán và công ty mạng lưới, nếu cần thiết, để có thể phát hiện và đánh giá các yếu tố và các mối quan hệ đe dọa đến tính độc lập;
 - (b) Đánh giá thông tin về các vi phạm phát hiện được (nếu có) đối với chính sách và thủ tục đảm bảo tính độc lập của doanh nghiệp kiểm toán để xác định xem liệu các vi phạm đó có đe dọa đến tính độc lập của cuộc kiểm toán hay không;
 - (c) Tiến hành các biện pháp thích hợp để loại bỏ các đe dọa trên hoặc giảm thiểu xuống mức có thể chấp nhận được bằng cách áp dụng các biện pháp bảo vệ, hoặc nếu cần, có thể rút khỏi cuộc kiểm toán trong trường hợp pháp luật và các quy định có liên quan cho phép. Nếu xét thấy không có khả năng giải quyết vấn đề, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải báo cáo kịp thời với Giám đốc doanh nghiệp kiểm toán để có biện pháp giải quyết phù hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A5 - A7 Chuẩn mực này).

Chấp nhận, duy trì quan hệ khách hàng và hợp đồng kiểm toán

12. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải đảm bảo đã áp dụng các thủ tục phù hợp về chấp nhận, duy trì quan hệ khách hàng và hợp đồng kiểm toán, và phải chứng minh các kết luận đưa ra về vấn đề này là phù hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A8 - A9 Chuẩn mực này).

13. Nếu nhận được thông tin có thể làm cho doanh nghiệp kiểm toán từ chối hợp đồng kiểm toán thì thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải thông báo kịp thời cho Giám đốc doanh nghiệp kiểm toán để doanh nghiệp kiểm toán và thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán có thể áp dụng biện pháp cần thiết (xem hướng dẫn tại đoạn A9 Chuẩn mực này).

Phân công nhóm kiểm toán

14. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải đảm bảo cho nhóm kiểm toán và các chuyên gia không thuộc nhóm kiểm toán có năng lực chuyên môn và khả năng phù hợp để:
- (a) Thực hiện cuộc kiểm toán phù hợp với các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan;
 - (b) Tạo điều kiện để báo cáo kiểm toán được phát hành phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A10 - A12 Chuẩn mực này).

Thực hiện cuộc kiểm toán

Hướng dẫn, giám sát và thực hiện

15. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải chịu trách nhiệm về:
- (a) Hướng dẫn, giám sát và thực hiện cuộc kiểm toán tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A13 - A15, A20 Chuẩn mực này);
 - (b) Báo cáo kiểm toán được lập phù hợp với tình hình thực tế của cuộc kiểm toán.

Soát xét

16. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải chịu trách nhiệm đảm bảo việc soát xét được thực hiện phù hợp với các chính sách và thủ tục soát xét của doanh nghiệp kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A16 - A17, A20 Chuẩn mực này).
17. Tại ngày hoặc trước ngày lập báo cáo kiểm toán, thông qua việc soát xét tài liệu, hồ sơ kiểm toán và thảo luận với nhóm kiểm toán, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải đảm bảo đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để xác nhận các kết luận kiểm toán và cho mục đích phát hành báo cáo kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A18 - A20 Chuẩn mực này).

Tham khảo ý kiến tư vấn

18. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải:
- (a) Chịu trách nhiệm đảm bảo nhóm kiểm toán đã thực hiện tham khảo ý kiến tư vấn thích hợp về các vấn đề phức tạp hoặc dễ gây tranh cãi;
 - (b) Đảm bảo các thành viên trong nhóm kiểm toán đã thực hiện tham khảo ý kiến tư vấn cần thiết trong suốt cuộc kiểm toán, bao gồm tham khảo ý kiến tư vấn trong phạm vi nhóm và giữa nhóm kiểm toán với các thành viên khác ở cấp độ phù hợp trong hoặc ngoài doanh nghiệp kiểm toán;
 - (c) Đảm bảo nội dung, phạm vi cũng như kết quả tư vấn đã được thống nhất với bên tư vấn;

- (d) Đảm bảo các kết quả tư vấn đã được thực hiện (xem hướng dẫn tại đoạn A21 - A22 Chuẩn mực này).

Soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán

19. Đối với hoạt động kiểm toán báo cáo tài chính của các tổ chức niêm yết và các cuộc kiểm toán khác mà doanh nghiệp kiểm toán thấy cần thiết phải thực hiện công việc soát xét kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán, thì thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải:

- (a) Đảm bảo rằng người soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán phải được bổ nhiệm;
- (b) Thảo luận với người soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán về các vấn đề trọng yếu phát sinh trong suốt cuộc kiểm toán, bao gồm cả những vấn đề được phát hiện trong quá trình soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán;
- (c) Không đề ngày lập báo cáo kiểm toán trước khi hoàn thành công việc soát xét kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A23 - A25 Chuẩn mực này).

20. Người soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán phải thực hiện đánh giá khách quan về các xét đoán quan trọng và các kết luận của nhóm kiểm toán để có thể hình thành báo cáo kiểm toán. Đánh giá này phải dựa trên:

- (a) Thảo luận với thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán về các vấn đề trọng yếu;
- (b) Soát xét báo cáo tài chính và dự thảo báo cáo kiểm toán;
- (c) Soát xét tài liệu, hồ sơ kiểm toán được lựa chọn liên quan đến các xét đoán quan trọng và các kết luận của nhóm kiểm toán;
- (d) Đánh giá các kết luận đưa ra để hình thành báo cáo kiểm toán và xem xét tính hợp lý của dự thảo báo cáo kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A26 - A27, A29 - A31 Chuẩn mực này).

21. Trong trường hợp kiểm toán báo cáo tài chính của tổ chức niêm yết, người soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán phải xem xét các yếu tố sau:

- (a) Đánh giá của nhóm kiểm toán về tính độc lập của doanh nghiệp kiểm toán liên quan đến cuộc kiểm toán;
- (b) Liệu nhóm kiểm toán đã tham khảo ý kiến tư vấn cần thiết về các vấn đề còn khác biệt về quan điểm, các vấn đề phức tạp hoặc dễ gây tranh cãi, và các kết luận thu được từ việc tham khảo ý kiến tư vấn hay chưa;
- (c) Tài liệu, hồ sơ kiểm toán được lựa chọn để soát xét có phản ánh các công việc đã thực hiện liên quan đến các xét đoán quan trọng và có hỗ trợ cho các kết luận của nhóm kiểm toán đưa ra hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A28 - A31 Chuẩn mực này).

Khác biệt về quan điểm

22. Nếu có phát sinh các vấn đề còn khác biệt về quan điểm trong nội bộ nhóm kiểm toán với bên tư vấn hoặc giữa thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán với người soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán, nhóm kiểm toán

phải xử lý và giải quyết những vấn đề khác biệt về quan điểm dựa trên các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp kiểm toán.

Giám sát

23. Hệ thống kiểm soát chất lượng có hiệu quả bao gồm một quy trình giám sát được thiết kế nhằm cung cấp cho doanh nghiệp kiểm toán mức độ bảo đảm hợp lý rằng các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp kiểm toán về hệ thống kiểm soát chất lượng là phù hợp, đầy đủ và có hiệu quả. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải xem xét kết quả quy trình giám sát của doanh nghiệp kiểm toán theo quy định hiện hành của doanh nghiệp kiểm toán hoặc công ty mạng lưới, và đánh giá xem các khiếm khuyết trong các quy định đó có thể ảnh hưởng đến cuộc kiểm toán hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A32 - A34 Chuẩn mực này).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

24. Kiểm toán viên phải lưu trong hồ sơ kiểm toán tài liệu về những nội dung sau (xem đoạn 08 - 11 và đoạn A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230):

- (a) Các vấn đề đã phát hiện liên quan đến việc tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan và biện pháp giải quyết đã áp dụng;
- (b) Kết luận về việc tuân thủ các yêu cầu về tính độc lập áp dụng trong cuộc kiểm toán, và nội dung thảo luận giữa Giám đốc doanh nghiệp kiểm toán và nhóm kiểm toán nhằm hỗ trợ cho các kết luận trên;
- (c) Kết luận về việc chấp nhận, duy trì quan hệ khách hàng và hợp đồng kiểm toán;
- (d) Nội dung, phạm vi và các kết luận có được từ việc tham khảo ý kiến tư vấn trong suốt cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A35 Chuẩn mực này).

25. Đối với các cuộc kiểm toán đã được soát xét, người soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán phải lưu lại tài liệu về những nội dung sau:

- (a) Các thủ tục đã được thực hiện theo quy định của doanh nghiệp kiểm toán về soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán;
- (b) Quy trình soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán đã được hoàn thành tại ngày hoặc trước ngày lập báo cáo kiểm toán;
- (c) Ý kiến của người soát xét cho rằng không còn bất kỳ vấn đề nào chưa được giải quyết mà vấn đề đó có thể làm cho người soát xét tin rằng các xét đoán quan trọng và các kết luận của nhóm kiểm toán đưa ra là không phù hợp.

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Hệ thống kiểm soát chất lượng và vai trò của nhóm kiểm toán (hướng dẫn đoạn 02 Chuẩn mực này)

A1. Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1 và các quy định về kiểm soát chất lượng có liên quan quy định trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán trong việc xây dựng và duy trì hệ thống kiểm soát chất lượng cho các cuộc kiểm toán. Hệ thống kiểm soát chất lượng bao gồm các chính sách và thủ tục cho các yếu tố sau:

- (1) Trách nhiệm của Ban Giám đốc về chất lượng trong doanh nghiệp kiểm toán;
- (2) Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan;

- (3) Chấp nhận, duy trì quan hệ khách hàng và cuộc kiểm toán cụ thể;
- (4) Nguồn nhân lực;
- (5) Thực hiện cuộc kiểm toán;
- (6) Giám sát.

Sự tin tưởng vào hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán (hướng dẫn đoạn 04 Chuẩn mực này)

A2. Trừ khi doanh nghiệp kiểm toán hoặc các bên khác đưa ra thông tin khác, nhóm kiểm toán có thể tin tưởng vào hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán liên quan đến, ví dụ :

- (1) Năng lực của cán bộ, nhân viên thông qua quá trình tuyển dụng và đào tạo chính thức;
- (2) Tính độc lập thông qua tích lũy và trao đổi thông tin phù hợp về tính độc lập;
- (3) Duy trì khách hàng thông qua hệ thống chấp nhận và duy trì quan hệ khách hàng;
- (4) Tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan thông qua quá trình giám sát.

Trách nhiệm của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán đối với chất lượng hoạt động kiểm toán (hướng dẫn đoạn 08 Chuẩn mực này)

A3. Để thực hiện trách nhiệm về chất lượng tổng thể của từng cuộc kiểm toán, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải có các biện pháp và chỉ đạo phù hợp tới các thành viên khác trong nhóm kiểm toán, trong đó cần nhấn mạnh:

- (a) Tầm quan trọng của chất lượng kiểm toán trong việc:
 - (i) Thực hiện cuộc kiểm toán tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan;
 - (ii) Tuân thủ các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp kiểm toán về kiểm soát chất lượng;
 - (iii) Phát hành báo cáo kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế của cuộc kiểm toán;
 - (iv) Nhóm kiểm toán có khả năng nêu ra những vấn đề còn bất đồng mà không sợ bị đe dọa;
- (b) Chất lượng là yếu tố thiết yếu khi thực hiện các cuộc kiểm toán.

Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan

Tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

A4. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán quy định các nguyên tắc cơ bản về đạo đức nghề nghiệp, gồm:

- (a) Độc lập;
- (b) Chính trực;
- (c) Khách quan;

- (d) Năng lực chuyên môn và tính thận trọng;
- (e) Tính bảo mật;
- (f) Tư cách nghề nghiệp;
- (g) Tuân thủ chuẩn mực chuyên môn.

Thuật ngữ “Doanh nghiệp kiểm toán”, “Mạng lưới” và “Công ty mạng lưới” (hướng dẫn đoạn 09 - 11 Chuẩn mực này)

A5. Định nghĩa “Doanh nghiệp kiểm toán”, “Mạng lưới” hoặc “Công ty mạng lưới” trong chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan có thể khác với định nghĩa trong Chuẩn mực này. Ví dụ, Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán định nghĩa “Doanh nghiệp kiểm toán” là một tổ chức có thể gồm:

- (a) Một doanh nghiệp cung cấp dịch vụ kiểm toán độc lập theo quy định của pháp luật (như Doanh nghiệp kiểm toán A, Doanh nghiệp kiểm toán B có tư cách pháp nhân độc lập);
- (b) Một tổ chức kiểm soát các doanh nghiệp nêu ở điểm (a) (như Công ty mẹ, Hãng thành viên quốc tế); hoặc/và
- (c) Một tổ chức chịu sự kiểm soát của các doanh nghiệp nêu ở điểm (a) (như chi nhánh công ty, văn phòng đại diện).

Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán cũng đưa ra các chỉ dẫn về các thuật ngữ “mạng lưới” và “công ty mạng lưới.”

Để tuân thủ các quy định trong đoạn 09 - 11 Chuẩn mực này, các định nghĩa sử dụng trong chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan sẽ được áp dụng để có thể hiểu được các quy định về đạo đức nghề nghiệp này.

Sự đe dọa đến tính độc lập (hướng dẫn đoạn 11(c) Chuẩn mực này)

A6. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán có thể nhận thấy sự đe dọa đến tính độc lập của cuộc kiểm toán mà các biện pháp bảo vệ không thể loại trừ hoặc giảm thiểu xuống mức có thể chấp nhận được. Trường hợp này, như quy định tại đoạn 11(c) Chuẩn mực này, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải thông báo cho các cá nhân có liên quan trong doanh nghiệp kiểm toán để có quyết định hành động thích hợp, bao gồm loại trừ các hành vi hoặc lợi ích làm phát sinh sự đe dọa, hoặc rút khỏi cuộc kiểm toán trong trường hợp pháp luật hoặc các quy định có liên quan cho phép.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công

A7. Các biện pháp theo luật định có thể bảo vệ tính độc lập của kiểm toán viên khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công. Tuy nhiên, tùy thuộc vào các điều khoản ràng buộc pháp lý cụ thể, kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán khi tiến hành kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công với tư cách kiểm toán viên theo luật định (được Cơ quan Kiểm toán Nhà nước ủy quyền) cần điều chỉnh phương pháp tiếp cận để tăng cường tính tuân thủ theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực này. Trường hợp quy định về kiểm toán trong lĩnh vực công không cho phép kiểm toán viên rút khỏi cuộc kiểm toán, kiểm toán viên cần thông báo công khai về các tình huống tương tự phải rút khỏi cuộc kiểm toán nếu đó là cuộc kiểm toán đơn vị ngoài lĩnh vực công.

Chấp nhận, duy trì quan hệ khách hàng và hợp đồng kiểm toán (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

A8. Đoạn 27(a) Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1 quy định doanh nghiệp kiểm toán phải thu thập các thông tin cần thiết trong từng tình huống cụ thể trước khi chấp nhận một khách hàng mới hoặc khi quyết định việc tiếp tục duy trì quan hệ khách hàng hiện tại và khi cân nhắc việc chấp nhận cung cấp dịch vụ mới cho khách hàng hiện tại. Những thông tin sau hỗ trợ thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán khi quyết định chấp nhận, duy trì quan hệ khách hàng và hợp đồng kiểm toán:

- (1) Tính chính trực của các chủ sở hữu chính, thành viên chủ chốt của Ban Giám đốc và Ban quản trị;
- (2) Năng lực chuyên môn và khả năng của nhóm kiểm toán trong việc thực hiện cuộc kiểm toán (bao gồm thời gian, nguồn lực...);
- (3) Khả năng của doanh nghiệp kiểm toán và nhóm kiểm toán trong việc tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan;
- (4) Các vấn đề trọng yếu phát sinh trong cuộc kiểm toán năm hiện hành hoặc năm trước và những ảnh hưởng đối với việc duy trì quan hệ khách hàng.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công (hướng dẫn đoạn 12 - 13 Chuẩn mực này)

A9. Đối với cuộc kiểm toán đơn vị trong lĩnh vực công, kiểm toán viên có thể được chỉ định theo các thủ tục do pháp luật quy định. Vì vậy, một số quy định và hướng dẫn về chấp nhận, duy trì quan hệ khách hàng và hợp đồng kiểm toán tại đoạn 12, 13 và A8 của Chuẩn mực này có thể không được áp dụng. Tuy nhiên, những thông tin thu được từ các thủ tục nêu trên có thể có giá trị đối với kiểm toán viên khi đánh giá rủi ro và khi thực hiện trách nhiệm báo cáo.

Phân công nhóm kiểm toán (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

A10. Nhóm kiểm toán có thể có thành viên có kinh nghiệm chuyên sâu trong lĩnh vực riêng biệt liên quan đến kế toán, kiểm toán được doanh nghiệp kiểm toán thuê hoặc tuyển dụng để thực hiện các thủ tục kiểm toán cho cuộc kiểm toán. Tuy nhiên, người có kinh nghiệm như trên sẽ không phải là thành viên nhóm kiểm toán nếu họ chỉ tham gia tư vấn cho nhóm kiểm toán. Các quy định và hướng dẫn về việc tham khảo ý kiến tư vấn được nêu tại đoạn 18, và đoạn A21 - A22 của Chuẩn mực này.

A11. Khi xem xét năng lực chuyên môn và khả năng của nhóm kiểm toán, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán cần lưu ý các vấn đề sau:

- (1) Sự am hiểu và kinh nghiệm thực tiễn của nhóm kiểm toán về các cuộc kiểm toán có tính chất và độ phức tạp tương đương thông qua hoạt động đào tạo và kết quả thực hiện các cuộc kiểm toán trước đó;
- (2) Sự am hiểu các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan;
- (3) Kinh nghiệm chuyên sâu của nhóm kiểm toán, gồm hiểu biết về công nghệ thông tin và lĩnh vực riêng biệt liên quan đến kế toán, kiểm toán;

- (4) Kiến thức của nhóm kiểm toán về ngành nghề hoạt động của đơn vị được kiểm toán;
- (5) Khả năng của nhóm kiểm toán trong việc đưa ra các xét đoán chuyên môn;
- (6) Sự am hiểu của nhóm kiểm toán về các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công

A12. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, theo yêu cầu của pháp luật, kiểm toán viên có thể cần phải có thêm các kỹ năng để thực hiện cuộc kiểm toán như hiểu biết về hệ thống báo cáo áp dụng: báo cáo cho cơ quan quản lý nhà nước, cơ quan khác hoặc báo cáo ra công chúng. Phạm vi kiểm toán trong lĩnh vực công có thể mở rộng, bao gồm kiểm toán hoạt động, kiểm toán tính tuân thủ pháp luật, các quy định hoặc phát hiện và ngăn chặn gian lận và tham nhũng.

Thực hiện cuộc kiểm toán

Hướng dẫn, giám sát và thực hiện (hướng dẫn đoạn 15(a) Chuẩn mực này)

A13. Hướng dẫn cho nhóm kiểm toán thực hiện bằng việc thông báo cho từng thành viên của nhóm kiểm toán các vấn đề sau đây:

- (1) Trách nhiệm của thành viên nhóm kiểm toán, gồm yêu cầu tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan, yêu cầu lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán với thái độ hoài nghi nghề nghiệp như quy định tại đoạn 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200;
- (2) Trách nhiệm của từng thành viên Ban Giám đốc khi cuộc kiểm toán có sự tham gia của hơn một thành viên Ban Giám đốc;
- (3) Mục tiêu của công việc kiểm toán;
- (4) Tính chất ngành nghề kinh doanh của đơn vị được kiểm toán;
- (5) Các vấn đề liên quan đến rủi ro;
- (6) Các khó khăn có thể phát sinh;
- (7) Các thủ tục kiểm toán chi tiết.

Việc thảo luận giữa các thành viên trong nhóm kiểm toán giúp các thành viên ít kinh nghiệm hơn đặt câu hỏi cho các thành viên nhiều kinh nghiệm, qua đó các thông tin có thể được trao đổi một cách thích hợp trong nhóm kiểm toán.

A14. Việc tổ chức làm việc theo nhóm và được đào tạo phù hợp có thể giúp các thành viên ít kinh nghiệm hiểu rõ hơn về mục đích và nội dung của công việc được giao.

A15. Giám sát cuộc kiểm toán bao gồm các việc sau:

- (1) Theo dõi tiến độ của cuộc kiểm toán;
- (2) Đánh giá năng lực chuyên môn và khả năng của từng thành viên nhóm kiểm toán, gồm việc đảm bảo từng thành viên có đủ thời gian thực hiện công việc, hiểu rõ các chỉ dẫn, và đảm bảo công việc được thực hiện theo các thủ tục kiểm toán đã đề ra;

- (3) Giải quyết các vấn đề trọng yếu phát sinh trong cuộc kiểm toán, chú ý đến mức độ ảnh hưởng trọng yếu của vấn đề và điều chỉnh thủ tục kiểm toán một cách thích hợp;
- (4) Xác định các vấn đề cần tham khảo ý kiến tư vấn hoặc cần các thành viên nhiều kinh nghiệm trong nhóm kiểm toán phải quan tâm trong suốt cuộc kiểm toán.

Soát xét

Trách nhiệm soát xét (hướng dẫn đoạn 16 Chuẩn mực này)

A16. Theo đoạn 33 Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC 1, các chính sách và thủ tục về trách nhiệm soát xét của doanh nghiệp kiểm toán phải được xác định dựa trên nguyên tắc các thành viên trong nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ có nhiều kinh nghiệm hơn thực hiện soát xét công việc của các thành viên ít kinh nghiệm hơn trong nhóm.

A17. Việc soát xét có thể bao gồm những nội dung sau:

- (1) Công việc được thực hiện theo các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan;
- (2) Các vấn đề trọng yếu được nêu ra để xem xét;
- (3) Việc tham khảo ý kiến tư vấn đã được tiến hành hợp lý và các kết luận từ việc tham khảo đó đã được ghi lại và thực hiện;
- (4) Sự cần thiết phải điều chỉnh nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán;
- (5) Thủ tục kiểm toán thực hiện phù hợp với các kết luận đạt được và được ghi chép cẩn thận;
- (6) Bằng chứng thu thập được đã đầy đủ và thích hợp để đưa ra ý kiến kiểm toán;
- (7) Mục tiêu của cuộc kiểm toán đã đạt được.

Công việc soát xét của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán
(hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

A18. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán cần thực hiện soát xét kịp thời từng giai đoạn của cuộc kiểm toán để giải quyết kịp thời và thỏa đáng các vấn đề trọng yếu phát sinh ngay trong quá trình kiểm toán cũng như tại ngày hoặc trước ngày lập báo cáo kiểm toán. Các nội dung cần soát xét gồm:

- (1) Các vấn đề quan trọng đòi hỏi phải xét đoán, đặc biệt là các vấn đề phức tạp hoặc dễ gây tranh cãi được phát hiện trong cuộc kiểm toán;
- (2) Các rủi ro đáng kể;
- (3) Các vấn đề khác mà thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán xác định là quan trọng.

Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán không cần soát xét tất cả hồ sơ kiểm toán, trừ khi thấy cần thiết. Tuy nhiên, theo quy định tại đoạn 09(c) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230, thành viên Ban Giám đốc phải ghi lại rõ phạm vi và thời gian thực hiện soát xét.

A19. Trong quá trình thực hiện cuộc kiểm toán, nếu thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán được thay thế một thành viên Ban Giám đốc khác đã phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán thì thành viên mới này có thể áp dụng các thủ tục hướng dẫn tại đoạn A18 Chuẩn mực này để soát xét công việc đã thực hiện tới ngày thay thế để đảm đương trách nhiệm của một thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán.

Lưu ý khi sử dụng một thành viên trong nhóm kiểm toán có kinh nghiệm chuyên sâu trong lĩnh vực riêng biệt liên quan đến kế toán, kiểm toán (hướng dẫn đoạn 15 - 17 Chuẩn mực này)

A20. Khi sử dụng một thành viên trong nhóm kiểm toán có kinh nghiệm chuyên sâu trong lĩnh vực riêng biệt liên quan đến kế toán, kiểm toán thì việc hướng dẫn, giám sát và soát xét công việc của thành viên đó gồm:

- (1) Thống nhất với thành viên đó về nội dung, phạm vi và mục tiêu công việc cần thực hiện và vai trò của thành viên đó với các thành viên còn lại trong nhóm kiểm toán cũng như nội dung, lịch trình và phạm vi trao đổi thông tin giữa thành viên đó với các thành viên còn lại;
- (2) Đánh giá mức độ đầy đủ của công việc mà thành viên đó thực hiện bao gồm tính phù hợp và hợp lý của các phát hiện hoặc kết luận mà thành viên đó đưa ra và sự nhất quán của các phát hiện hoặc kết luận đó với các bằng chứng kiểm toán khác.

Tham khảo ý kiến tư vấn (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A21. Việc tham khảo ý kiến tư vấn của các chuyên gia trong hoặc ngoài doanh nghiệp kiểm toán về các vấn đề quan trọng liên quan đến kỹ thuật, đạo đức nghề nghiệp, các vấn đề khác sẽ có hiệu quả khi những chuyên gia tư vấn này:

- (1) Được cung cấp tất cả thông tin phù hợp để có thể đưa ra ý kiến tư vấn;
- (2) Có kiến thức, thâm niên và kinh nghiệm phù hợp.

A22. Nhóm kiểm toán có thể tham khảo ý kiến tư vấn từ bên ngoài doanh nghiệp kiểm toán nếu doanh nghiệp kiểm toán không có nguồn lực nội bộ thích hợp. Nhóm kiểm toán có thể sử dụng dịch vụ tư vấn của doanh nghiệp kiểm toán khác, tổ chức nghề nghiệp, cơ quan quản lý nhà nước hoặc các chuyên gia độc lập cung cấp dịch vụ kiểm soát chất lượng phù hợp.

Soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán

Hoàn thành việc soát xét kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán trước ngày lập báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 19(c) Chuẩn mực này)

A23. Đoạn 41 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 quy định ngày lập báo cáo kiểm toán không được trước ngày mà kiểm toán viên thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính. Trường hợp kiểm toán báo cáo tài chính của tổ chức niêm yết hoặc khi cuộc kiểm toán có những điều kiện đòi hỏi phải thực hiện việc soát xét kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán thì việc soát xét này sẽ hỗ trợ kiểm toán viên xác định xem đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay chưa.

A24. Thực hiện soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán kịp thời theo từng giai đoạn của cuộc kiểm toán giúp giải quyết nhanh chóng các vấn đề trọng yếu, đáp ứng yêu cầu của người soát xét việc kiểm soát chất lượng tại ngày hoặc trước ngày lập báo cáo kiểm toán.

A25. Hoàn thành việc soát xét kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán có nghĩa là người soát xét việc kiểm soát chất lượng thực hiện đầy đủ các quy định tại đoạn 20 - 21 và tuân thủ quy định tại đoạn 22 Chuẩn mực này, nếu cần thiết. Hồ sơ ghi chép việc soát xét kiểm soát chất lượng có thể được hoàn thành tại ngày hoặc ngay sau ngày lập báo cáo kiểm toán, như một phần của hồ sơ kiểm toán cuối cùng. Đoạn 14 - 16 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230 đã quy định về vấn đề này.

Nội dung, phạm vi và lịch trình thực hiện việc soát xét kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán (hướng dẫn đoạn 20 Chuẩn mực này)

A26. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán cần nhận biết kịp thời các thay đổi trong quá trình kiểm toán để phát hiện các tình huống yêu cầu thực hiện việc soát xét kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán, mặc dù vào thời điểm bắt đầu cuộc kiểm toán thì yêu cầu này chưa được xác định là cần thiết.

A27. Phạm vi của việc soát xét kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán có thể phụ thuộc vào nhiều yếu tố, như độ phức tạp của cuộc kiểm toán, đơn vị được kiểm toán là tổ chức niêm yết và rủi ro đưa ra ý kiến kiểm toán không phù hợp. Soát xét việc kiểm soát chất lượng không làm giảm bớt trách nhiệm của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán và việc thực hiện cuộc kiểm toán.

Soát xét việc kiểm soát chất lượng đối với cuộc kiểm toán tổ chức niêm yết (hướng dẫn đoạn 21 Chuẩn mực này)

A28. Những vấn đề khác liên quan đến việc đánh giá các xét đoán quan trọng của nhóm kiểm toán có thể được xem xét trong quá trình soát xét việc kiểm soát chất lượng đối với cuộc kiểm toán tổ chức niêm yết, gồm:

- (1) Các rủi ro đáng kể phát hiện trong cuộc kiểm toán theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, và các biện pháp được nhóm kiểm toán áp dụng theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, kể cả đánh giá của nhóm kiểm toán và các biện pháp xử lý đối với rủi ro có gian lận theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240;
- (2) Các xét đoán được đưa ra, đặc biệt là mức trọng yếu và rủi ro đáng kể;
- (3) Mức độ ảnh hưởng và xu hướng các sai sót đã được điều chỉnh và chưa được điều chỉnh phát hiện trong cuộc kiểm toán;
- (4) Các vấn đề được trao đổi với Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) và các bên khác như cơ quan quản lý.

Các vấn đề nêu trên phụ thuộc vào từng hoàn cảnh cụ thể, cũng có thể áp dụng cho soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán báo cáo tài chính của các đơn vị khác.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ (hướng dẫn đoạn 20 - 21 Chuẩn mực này)

A29. Ngoài việc kiểm toán báo cáo tài chính các tổ chức niêm yết, soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán cũng có thể được áp dụng cho các cuộc kiểm toán khác theo quy định của doanh nghiệp kiểm toán. Trong một số trường hợp, kiểm toán đơn vị nhỏ không cần phải thực hiện quy trình soát xét nếu không đáp ứng đủ các tiêu chuẩn cần phải thực hiện quy trình soát xét theo quy định của doanh nghiệp kiểm toán.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công (hướng dẫn đoạn 20 - 21 Chuẩn mực này)

A30. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, một kiểm toán viên được pháp luật chỉ định có thể giữ vai trò tương đương với thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán và có trách nhiệm tổng thể đối với cuộc kiểm toán. Khi đó, việc lựa chọn người soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán cần lưu ý đến yêu cầu về tính độc lập đối với đơn vị được kiểm toán và khả năng đưa ra đánh giá khách quan của người soát xét.

A31. Các tổ chức niêm yết như đề cập trong đoạn 21 và A28 Chuẩn mực này không phổ biến trong lĩnh vực công. Tuy nhiên, có thể có những doanh nghiệp công được xem là quan trọng do quy mô, độ phức tạp hoặc có liên quan đến lợi ích công chúng, nên có nhiều cá nhân hoặc tổ chức quan tâm đến doanh nghiệp, như các công ty nhà nước, các công ty cung cấp dịch vụ công cộng. Quá trình chuyển đổi liên tục trong lĩnh vực công cũng có thể làm xuất hiện những loại hình doanh nghiệp quan trọng mới. Không có tiêu chuẩn cố định nào làm cơ sở quyết định mức độ quan trọng của đơn vị trong lĩnh vực công. Tuy nhiên, khi kiểm toán đơn vị trong lĩnh vực công, kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán cần đánh giá tầm quan trọng của đơn vị đó để quyết định thực hiện quy trình soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán.

Giám sát (hướng dẫn đoạn 23 Chuẩn mực này)

A32. Đoạn 48 Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC 1 yêu cầu doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng một quy trình giám sát để có sự đảm bảo hợp lý rằng các chính sách và thủ tục liên quan đến hệ thống kiểm soát chất lượng là phù hợp, đầy đủ và hoạt động hữu hiệu.

A33. Khi xem xét các khiếm khuyết trong hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán có thể tác động đến cuộc kiểm toán, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán có thể tham khảo đến các thủ tục mà doanh nghiệp kiểm toán thực hiện để khắc phục các khiếm khuyết này mà thành viên Ban giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán cho là phù hợp với hoàn cảnh cuộc kiểm toán.

A34. Một khiếm khuyết trong hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán không đồng nghĩa với việc một cuộc kiểm toán nào đó không được thực hiện theo các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan, hoặc cũng không có nghĩa báo cáo kiểm toán là không phù hợp.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

Ghi chép về việc tham khảo ý kiến tư vấn (hướng dẫn đoạn 24(d) Chuẩn mực này)

A35. Các giấy tờ làm việc của kiểm toán viên phải ghi chép việc tham khảo ý kiến tư vấn liên quan đến các vấn đề phức tạp hoặc dễ gây tranh cãi phải được hoàn thiện một cách đầy đủ và chi tiết về:

- (1) Vấn đề đã tham khảo ý kiến tư vấn;
- (2) Kết quả tham khảo ý kiến tư vấn, bao gồm các quyết định được đưa ra, cơ sở của quyết định đó và cách thức thực hiện./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 230: Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

*(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC
ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)*

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) về việc lập tài liệu, hồ sơ kiểm toán cho một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính. Phụ lục của Chuẩn mực này cung cấp danh sách các chuẩn mực kiểm toán khác có các quy định và hướng dẫn cụ thể về tài liệu, hồ sơ kiểm toán. Các quy định và hướng dẫn cụ thể trong các chuẩn mực kiểm toán khác không giới hạn phạm vi áp dụng của Chuẩn mực này. Pháp luật và các quy định có thể có các yêu cầu khác về tài liệu, hồ sơ kiểm toán.

Nội dung và mục đích của tài liệu, hồ sơ kiểm toán

02. Tài liệu, hồ sơ kiểm toán đáp ứng được các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này và các quy định và hướng dẫn về tài liệu, hồ sơ kiểm toán trong các chuẩn mực kiểm toán khác có liên quan là tài liệu có thể cung cấp:

- (a) Bằng chứng của cơ sở đưa ra kết luận của kiểm toán viên về việc đạt được mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200;
- (b) Bằng chứng cho thấy cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện phù hợp với quy định của các chuẩn mực kiểm toán, pháp luật và các quy định có liên quan.

03. Tài liệu, hồ sơ kiểm toán còn phục vụ một số mục đích khác, trong đó có các mục đích dưới đây:

- (a) Trợ giúp cho nhóm kiểm toán trong việc lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán;
- (b) Trợ giúp cho các thành viên chịu trách nhiệm giám sát trong nhóm kiểm toán để chỉ đạo, giám sát công việc kiểm toán và thực hiện soát xét theo quy định tại đoạn 15 - 17 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220;
- (c) Trợ giúp cho nhóm kiểm toán có thể giải trình về công việc của họ;
- (d) Lưu trữ bằng chứng về các vấn đề quan trọng cho các cuộc kiểm toán trong tương lai;
- (e) Phục vụ công việc soát xét kiểm soát chất lượng và kiểm tra theo quy định tại đoạn 32 - 33, 35 - 38 và 48 Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1;
- (f) Phục vụ các cuộc kiểm tra, thanh tra từ bên ngoài theo yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan.

04. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định của Chuẩn mực này trong quá trình lập và lưu trữ tài liệu, hồ sơ kiểm toán.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) phải có những hiểu biết nhất định về Chuẩn mực này để phối hợp công việc và xử lý các mối quan hệ liên quan đến quá trình lập, sử dụng và lưu trữ tài liệu, hồ sơ kiểm toán

Mục tiêu

05. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán khi lập và lưu trữ tài liệu, hồ sơ kiểm toán là để :

- (a) Ghi chép đầy đủ và thích hợp làm cơ sở đưa ra ý kiến trên báo cáo kiểm toán;
- (b) Làm bằng chứng cho thấy cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện phù hợp với quy định của các chuẩn mực kiểm toán, pháp luật và các quy định có liên quan.

Giải thích thuật ngữ

06. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

- (a) Tài liệu kiểm toán: Là các ghi chép và lưu trữ trên giấy và các phương tiện khác về các thủ tục kiểm toán đã thực hiện, các bằng chứng kiểm toán liên quan đã thu thập và kết luận của kiểm toán viên;
- (b) Hồ sơ kiểm toán: Là tập hợp các tài liệu kiểm toán do kiểm toán viên thu thập, phân loại, sử dụng và lưu trữ theo một trật tự nhất định làm bằng chứng cho một cuộc kiểm toán cụ thể. Tài liệu trong hồ sơ kiểm toán được thể hiện trên giấy, trên phim ảnh, trên phương tiện tin học hay bất kỳ phương tiện lưu trữ nào khác theo quy định của pháp luật hiện hành;
- (c) Kiểm toán viên có kinh nghiệm: Là người trong hoặc ngoài doanh nghiệp kiểm toán, có kinh nghiệm thực tế trong lĩnh vực kiểm toán và có sự hiểu biết phù hợp về:
 - (i) Các quy trình kiểm toán;
 - (ii) Các chuẩn mực kiểm toán, yêu cầu của pháp luật và các quy định liên quan;
 - (iii) Môi trường kinh doanh của đơn vị được kiểm toán;
 - (iv) Các vấn đề về kiểm toán, lập và trình bày báo cáo tài chính đối với lĩnh vực hoạt động của đơn vị được kiểm toán.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Lập tài liệu kiểm toán kịp thời

07. Kiểm toán viên phải lập tài liệu kiểm toán một cách kịp thời (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).

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

Hình thức, nội dung và phạm vi của tài liệu kiểm toán

08. Kiểm toán viên phải lập đầy đủ tài liệu kiểm toán để kiểm toán viên có kinh nghiệm không tham gia cuộc kiểm toán dựa vào đó có thể hiểu được (xem hướng dẫn tại đoạn A2 - A5, A16 - A17 Chuẩn mực này):

- (a) Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán đã thực hiện tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A6 - A7 Chuẩn mực này);
 - (b) Kết quả của các thủ tục kiểm toán đã thực hiện và bằng chứng kiểm toán đã thu thập;
 - (c) Các vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình kiểm toán, kết luận đưa ra và các xét đoán chuyên môn quan trọng được thực hiện khi đưa ra các kết luận này (xem hướng dẫn tại đoạn A8 - A11 Chuẩn mực này).
09. Kiểm toán viên phải ghi lại nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán đã thực hiện, bao gồm:
- (a) Đặc điểm xác định của các khoản mục cụ thể hoặc các vấn đề được kiểm tra (xem hướng dẫn tại đoạn A12 Chuẩn mực này);
 - (b) Người thực hiện công việc kiểm toán và ngày hoàn thành công việc đó;
 - (c) Người soát xét công việc kiểm toán đã thực hiện, thời gian và phạm vi của việc soát xét (xem hướng dẫn tại đoạn A13 Chuẩn mực này).
10. Kiểm toán viên phải ghi lại nội dung của những cuộc thảo luận về các vấn đề quan trọng với Ban Giám đốc, Ban quản trị đơn vị được kiểm toán và những người khác, bao gồm nội dung các vấn đề quan trọng được thảo luận, thời gian và người tham gia thảo luận (xem hướng dẫn tại đoạn A14 Chuẩn mực này).
11. Nếu kiểm toán viên phát hiện các thông tin không nhất quán với kết luận cuối cùng của kiểm toán viên về một vấn đề quan trọng, kiểm toán viên phải ghi lại cách giải quyết vấn đề không nhất quán này (xem hướng dẫn tại đoạn A15 Chuẩn mực này).

Không áp dụng một quy định

12. Trong trường hợp đặc biệt, nếu kiểm toán viên xét thấy cần phải không tuân thủ một yêu cầu của một chuẩn mực kiểm toán thì kiểm toán viên phải ghi lại cách thức thực hiện thủ tục kiểm toán thay thế nhằm đạt được mục tiêu của yêu cầu này và lý do của việc không tuân thủ (xem hướng dẫn tại đoạn A18 - A19 Chuẩn mực này).

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

13. Trong trường hợp đặc biệt, nếu kiểm toán viên thực hiện các thủ tục kiểm toán mới hoặc các thủ tục kiểm toán bổ sung hoặc rút ra kết luận mới sau ngày lập báo cáo kiểm toán, thì kiểm toán viên phải ghi lại (xem hướng dẫn tại đoạn A20 Chuẩn mực này):
- (a) Các thông tin về trường hợp đặc biệt này;
 - (b) Các thủ tục kiểm toán mới hoặc các thủ tục kiểm toán bổ sung đã thực hiện, bằng chứng kiểm toán đã thu thập và kết luận đạt được, ảnh hưởng của các thủ tục kiểm toán và bằng chứng kiểm toán đối với báo cáo kiểm toán;
 - (c) Người lập, người soát xét thay đổi của tài liệu kiểm toán và thời điểm thực hiện.

Hoàn thiện hồ sơ kiểm toán

14. Kiểm toán viên phải phân loại, sắp xếp tài liệu kiểm toán vào hồ sơ kiểm toán theo trật tự nhất định của quy trình kiểm toán của doanh nghiệp kiểm toán và thực hiện các

thủ tục hành chính về hoàn thiện hồ sơ kiểm toán kịp thời sau ngày lập báo cáo kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A21 - A22 Chuẩn mực này).

15. Sau khi hoàn thành việc hoàn thiện hồ sơ kiểm toán, kiểm toán viên không được xóa hay hủy bỏ bất cứ tài liệu kiểm toán nào trước khi hết thời hạn lưu trữ (xem hướng dẫn tại đoạn A23 Chuẩn mực này).

16. Ngoài các trường hợp đã nêu tại đoạn 13 Chuẩn mực này, khi kiểm toán viên xét thấy cần phải sửa đổi tài liệu kiểm toán đã lưu trữ hoặc bổ sung tài liệu kiểm toán sau khi đã hoàn thiện hồ sơ kiểm toán do bất cứ nguyên nhân nào, kiểm toán viên phải ghi chép và lưu lại trong hồ sơ kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A24 Chuẩn mực này):

- (a) Lý do cụ thể của việc sửa đổi hoặc bổ sung tài liệu kiểm toán;
- (b) Người lập, người soát xét và thời điểm thực hiện.

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Lập tài liệu kiểm toán kịp thời (hướng dẫn đoạn 07 Chuẩn mực này)

A1. Việc lập các tài liệu kiểm toán đầy đủ, thích hợp một cách kịp thời giúp nâng cao chất lượng của cuộc kiểm toán, tạo điều kiện thuận lợi cho việc soát xét một cách hiệu quả và việc đánh giá các bằng chứng kiểm toán đã thu thập và đưa ra kết luận trước khi hoàn thành và lập báo cáo kiểm toán. Các tài liệu được lập sau khi thực hiện công việc kiểm toán thường kém chính xác hơn các tài liệu được lập ngay khi công việc đó được thực hiện.

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

Hình thức, nội dung và phạm vi của tài liệu kiểm toán (hướng dẫn đoạn 08 Chuẩn mực này)

A2. Hình thức, nội dung và phạm vi của tài liệu kiểm toán phụ thuộc vào các yếu tố như:

- (1) Quy mô và độ phức tạp của đơn vị được kiểm toán;
- (2) Nội dung của các thủ tục kiểm toán được thực hiện;
- (3) Các rủi ro có sai sót trọng yếu đã xác định;
- (4) Mức độ quan trọng của bằng chứng kiểm toán đã thu thập;
- (5) Bản chất và phạm vi của các vấn đề bất thường được xác định;
- (6) Sự cần thiết phải ghi lại kết luận hoặc cơ sở để đưa ra kết luận do chưa thể kết luận được nếu chỉ dựa trên các ghi chép về công việc đã thực hiện hoặc bằng chứng kiểm toán đã thu thập;
- (7) Phương pháp tiếp cận kiểm toán và công cụ sử dụng.

A3. Tài liệu kiểm toán có thể được ghi chép trên giấy, phương tiện điện tử hoặc các hình thức khác. Ví dụ về tài liệu kiểm toán gồm:

- (1) Chương trình kiểm toán (các giấy tờ lưu các thủ tục kiểm toán);
- (2) Các giấy tờ làm việc, bản tính toán, phân tích;
- (3) Biên bản ghi nhớ về các vấn đề;

- (4) Bản tổng hợp các vấn đề quan trọng;
- (5) Thư xác nhận và giải trình;
- (6) Danh mục các vấn đề cần kiểm tra;
- (7) Thư từ (bao gồm cả thư điện tử) liên quan đến các vấn đề quan trọng.

Kiểm toán viên có thể sử dụng bản tóm tắt hoặc bản sao tài liệu của đơn vị được kiểm toán (ví dụ, hợp đồng hoặc thoả thuận quan trọng) làm tài liệu kiểm toán. Tuy nhiên, tài liệu kiểm toán không thể thay thế cho các chứng từ kế toán của đơn vị được kiểm toán.

- A4. Kiểm toán viên không cần lưu trong tài liệu kiểm toán tất cả các bản nháp đã bị thay thế của giấy tờ làm việc và báo cáo tài chính, các ghi chú về những suy xét chưa đầy đủ, các bản sao trước đây của các tài liệu đã được chỉnh sửa lỗi in hoặc các lỗi khác, và các tài liệu trùng lặp.
- A5. Các giải thích bằng lời của kiểm toán viên không được coi là bằng chứng đầy đủ cho công việc mà kiểm toán viên đã thực hiện hoặc kết luận, nhưng có thể được sử dụng để giải thích hoặc làm rõ thông tin trong tài liệu kiểm toán.

Ghi chép về việc tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán khác (hướng dẫn đoạn 08(a) Chuẩn mực này)

- A6. Về nguyên tắc, việc tuân thủ các yêu cầu của Chuẩn mực kiểm toán này sẽ đảm bảo tính đầy đủ và thích hợp của tài liệu kiểm toán trong mọi trường hợp. Các chuẩn mực kiểm toán khác đưa ra quy định về tài liệu kiểm toán nhằm làm rõ hơn việc áp dụng Chuẩn mực này trong các trường hợp cụ thể nhưng không giới hạn việc áp dụng Chuẩn mực kiểm toán này. Trường hợp một chuẩn mực kiểm toán nào đó không đưa ra quy định về ghi chép tài liệu kiểm toán thì kiểm toán viên vẫn cần chuẩn bị tài liệu kiểm toán cho mục đích tuân thủ chuẩn mực kiểm toán đó.
- A7. Tài liệu kiểm toán cung cấp bằng chứng cho thấy cuộc kiểm toán đã tuân thủ với các chuẩn mực kiểm toán. Tuy nhiên, kiểm toán viên không cần thiết phải ghi chép mọi vấn đề đã được xem xét và các xét đoán chuyên môn trong một cuộc kiểm toán. Kiểm toán viên cũng không cần phải ghi chép riêng (ví dụ lập danh mục các vấn đề cần kiểm tra) về một việc tuân thủ nào đó nếu sự tuân thủ này đã được thể hiện qua các tài liệu lưu trong hồ sơ kiểm toán. Ví dụ:
 - (1) Sự hiện hữu của một kế hoạch kiểm toán được ghi chép đầy đủ chứng minh cho việc kiểm toán viên đã lập kế hoạch kiểm toán;
 - (2) Sự hiện hữu của một hợp đồng kiểm toán đã ký kết lưu trong hồ sơ kiểm toán cho thấy kiểm toán viên đã đồng ý với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) về các điều khoản trong hợp đồng kiểm toán;
 - (3) Một báo cáo kiểm toán với ý kiến ngoại trừ được đưa ra một cách phù hợp cho thấy kiểm toán viên đã tuân thủ quy định của chuẩn mực kiểm toán Việt Nam về các trường hợp phải đưa ra ý kiến ngoại trừ;
 - (4) Trong hồ sơ kiểm toán có nhiều cách thể hiện khác nhau về việc tuân thủ các yêu cầu chung của cuộc kiểm toán:

- Ví dụ, có nhiều cách khác nhau để ghi chép sự hoài nghi nghề nghiệp của kiểm toán viên. Tài liệu kiểm toán có thể cung cấp bằng chứng về việc kiểm toán viên đã có các hoài nghi nghề nghiệp theo yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán. Các bằng chứng đó có thể là các thủ tục cụ thể được thực hiện để chứng minh cho phần trả lời của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đối với các câu hỏi của kiểm toán viên.
- Tương tự, việc thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán có trách nhiệm chỉ đạo, giám sát và thực hiện cuộc kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán có thể thể hiện theo nhiều cách trong tài liệu kiểm toán. Việc này bao gồm ghi chép sự tham gia kịp thời của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán trong các khía cạnh của cuộc kiểm toán, như tham gia vào các cuộc thảo luận nhóm theo quy định tại đoạn 10 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315.

Ghi chép các vấn đề quan trọng và các xét đoán chuyên môn quan trọng có liên quan (hướng dẫn đoạn 08(c) Chuẩn mực này)

A8. Khi đánh giá tầm quan trọng của một vấn đề, kiểm toán viên cần phân tích khách quan về hoàn cảnh cụ thể liên quan. Ví dụ về các vấn đề quan trọng cần đánh giá bao gồm:

- (1) Các vấn đề làm phát sinh các rủi ro đáng kể (như định nghĩa trong đoạn 04(e) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315);
- (2) Kết quả của các thủ tục kiểm toán cho thấy (a) Báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu, hoặc (b) Cần phải thay đổi đánh giá trước đó của kiểm toán viên về các rủi ro có sai sót trọng yếu và cách giải quyết của kiểm toán viên đối với các rủi ro đó;
- (3) Các trường hợp gây khó khăn cho kiểm toán viên trong việc thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết;
- (4) Các phát hiện dẫn đến việc đưa ra ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần hoặc bổ sung đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” trong báo cáo kiểm toán.

A9. Một yếu tố quan trọng trong việc xác định hình thức, nội dung và phạm vi của tài liệu kiểm toán đối với các vấn đề quan trọng là phạm vi và mức độ xét đoán chuyên môn được đưa ra khi thực hiện công việc kiểm toán và đánh giá kết quả. Các ghi chép về xét đoán chuyên môn quan trọng giúp giải thích cho kết luận của kiểm toán viên và củng cố chất lượng của xét đoán đó. Những vấn đề đó là mối quan tâm lớn của những người chịu trách nhiệm soát xét tài liệu kiểm toán, kể cả những người sẽ thực hiện kiểm toán năm sau khi soát xét các vấn đề quan trọng (ví dụ, khi thực hiện soát xét lại các ước tính kế toán của các năm trước).

A10. Ví dụ về các trường hợp được coi là phù hợp để lập tài liệu kiểm toán liên quan đến việc sử dụng xét đoán chuyên môn cho các vấn đề trọng yếu theo quy định tại đoạn 08 của Chuẩn mực này, gồm:

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

- (2) Cơ sở cho kết luận của kiểm toán viên về tính hợp lý của các phần hành kiểm toán cần xét đoán chủ quan (ví dụ, tính hợp lý của các ước tính kế toán quan trọng);
- (3) Cơ sở cho kết luận của kiểm toán viên về tính xác thực của một tài liệu khi thực hiện điều tra sâu hơn (như sử dụng chuyên gia hoặc thủ tục xác nhận) do các phát hiện trong quá trình kiểm toán làm kiểm toán viên tin rằng tài liệu đó có thể không xác thực.

A11. Kiểm toán viên cần lập và lưu trong tài liệu kiểm toán một bản tóm tắt (thường gọi là “Bảng tổng hợp kết quả kiểm toán”) mô tả các vấn đề trọng yếu đã phát hiện trong quá trình kiểm toán và cách giải quyết, xử lý các vấn đề đó hoặc tham chiếu đến các tài liệu kiểm toán khác có các thông tin liên quan. Bản tóm tắt này có thể giúp tăng hiệu quả và hiệu suất của việc soát xét và kiểm tra tài liệu, hồ sơ kiểm toán, đặc biệt đối với các cuộc kiểm toán lớn và phức tạp. Ngoài ra, việc lập bản tóm tắt có thể giúp kiểm toán viên tập trung xem xét các vấn đề quan trọng. Dựa trên các thủ tục kiểm toán đã thực hiện và kết luận đã đạt được, Bản tóm tắt có thể giúp kiểm toán viên xem xét sự tồn tại của bất kỳ yêu cầu nào của một chuẩn mực kiểm toán nào đó mà kiểm toán viên không thể đạt được, làm cho kiểm toán viên không thể đạt được mục tiêu tổng thể của mình.

Xác định các khoản mục cụ thể hoặc các vấn đề được kiểm tra và người thực hiện, người soát xét (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

A12. Việc ghi chép các đặc điểm xác định trong tài liệu kiểm toán phục vụ một số mục đích, ví dụ, giúp nhóm kiểm toán giải trình về công việc đã thực hiện và hỗ trợ việc kiểm tra các vấn đề đặc biệt hoặc không nhất quán. Các đặc điểm xác định sẽ thay đổi tùy theo nội dung của thủ tục kiểm toán và khoản mục hoặc vấn đề được kiểm tra. Ví dụ:

- (1) Đối với việc kiểm tra chi tiết các đơn đặt hàng do doanh nghiệp tạo ra, kiểm toán viên có thể xác định các tài liệu được chọn để kiểm tra theo ngày, tháng và số đơn đặt hàng;
- (2) Đối với thủ tục yêu cầu lựa chọn hoặc kiểm tra tất cả các khoản mục lớn hơn một mức giá trị cụ thể trong một tổng thể, kiểm toán viên phải ghi lại phạm vi của thủ tục và xác định tổng thể đã lựa chọn (ví dụ, tất cả các bút toán có giá trị lớn hơn một mức giá trị cụ thể từ sổ chi tiết);
- (3) Đối với thủ tục yêu cầu lấy mẫu hệ thống từ một tổng thể chứng từ, kiểm toán viên có thể xác định các chứng từ được chọn bằng cách ghi lại nguồn gốc của chứng từ, điểm xuất phát và khoảng cách mẫu (ví dụ, việc lấy mẫu hệ thống đối với các vận đơn trong Nhật ký giao hàng trong thời gian từ 01/04 đến 30/09, bắt đầu từ vận đơn số 12345, và cứ 125 vận đơn thì chọn 1);
- (4) Đối với thủ tục yêu cầu phỏng vấn một nhân viên cụ thể của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên phải ghi lại thời gian phỏng vấn, tên và chức danh của nhân viên được phỏng vấn;
- (5) Đối với thủ tục quan sát, kiểm toán viên phải ghi lại quá trình hoặc vấn đề quan sát được, các cá nhân liên quan, trách nhiệm của từng cá nhân và thời gian, địa điểm thực hiện thủ tục quan sát.

A13. Đoạn 17 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220 yêu cầu kiểm toán viên phải soát xét công việc kiểm toán đã thực hiện thông qua soát xét tài liệu, hồ sơ kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán yêu cầu phải ghi lại trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán về nội dung soát xét, người soát xét và thời gian soát xét nhưng yêu cầu này không có nghĩa là từng giấy tờ làm việc phải có bằng chứng của việc soát xét.

Ghi chép lại các cuộc thảo luận về các vấn đề quan trọng với Ban Giám đốc, Ban quản trị và những người khác (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

A14. Các ghi chép không chỉ bao gồm tài liệu do kiểm toán viên lập mà còn bao gồm các tài liệu khác như biên bản họp do đơn vị được kiểm toán lập và được kiểm toán viên đồng ý. Kiểm toán viên có thể thảo luận các vấn đề quan trọng với những người khác, ví dụ nhân sự trong đơn vị được kiểm toán hay các đối tượng bên ngoài đơn vị như những người tư vấn chuyên môn cho đơn vị được kiểm toán.

Ghi chép lại cách giải quyết các vấn đề không nhất quán (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

A15. Chuẩn mực này yêu cầu phải ghi lại trong tài liệu kiểm toán cách thức kiểm toán viên giải quyết các vấn đề không nhất quán, nhưng yêu cầu này không có nghĩa là kiểm toán viên phải lưu lại tài liệu không đúng hoặc đã bị thay thế.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ (hướng dẫn đoạn 08 Chuẩn mực này)

A16. Tài liệu kiểm toán của cuộc kiểm toán đơn vị nhỏ thường có ít nội dung hơn so với cuộc kiểm toán đơn vị lớn. Ngoài ra, đối với cuộc kiểm toán mà nhóm kiểm toán chỉ bao gồm một thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán và một kiểm toán viên hành nghề, trong đó kiểm toán viên hành nghề trực tiếp thực hiện tất cả các công việc kiểm toán thì tài liệu kiểm toán sẽ không bao gồm các vấn đề phải được ghi chép lại để thông báo hoặc hướng dẫn các thành viên của nhóm kiểm toán (ví dụ, không có vấn đề nào cần phải ghi chép lại liên quan đến thảo luận nhóm). Tuy nhiên, kiểm toán viên hành nghề phải tuân thủ yêu cầu ở đoạn 08 Chuẩn mực này về việc lập tài liệu kiểm toán sao cho kiểm toán viên có kinh nghiệm có thể hiểu được, do tài liệu kiểm toán có thể bị soát xét bởi các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp kiểm toán theo quy định hoặc vì các mục đích khác.

A17. Khi lập tài liệu kiểm toán cho cuộc kiểm toán đơn vị nhỏ, kiểm toán viên có thể ghi chép nhiều nội dung của cuộc kiểm toán trên cùng một tài liệu, có tham chiếu đến giấy tờ làm việc liên quan. Ví dụ về các nội dung có thể được trình bày trên cùng một tài liệu trong cuộc kiểm toán đơn vị nhỏ là: Hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và kiểm soát nội bộ của đơn vị; chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán; mức trọng yếu (theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320), đánh giá rủi ro, các vấn đề quan trọng phát hiện trong quá trình kiểm toán và kết luận đạt được.

Không áp dụng một quy định (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

A18. Các quy định của chuẩn mực kiểm toán được đặt ra để giúp kiểm toán viên đạt được mục tiêu quy định trong chuẩn mực kiểm toán, từ đó đạt được mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên. Trừ trường hợp đặc biệt, mỗi chuẩn mực kiểm toán đều yêu cầu kiểm toán viên phải tuân thủ tất cả các quy định phù hợp với từng cuộc kiểm toán.

A19. Quy định về tài liệu kiểm toán phải được áp dụng khi quy định đó phù hợp với thực tế của cuộc kiểm toán. Theo đoạn 22 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, một quy định chỉ được coi là không phù hợp trong các trường hợp sau:

- (a) Toàn bộ chuẩn mực kiểm toán đó không liên quan đến cuộc kiểm toán (ví dụ, nếu đơn vị được kiểm toán không có bộ phận kiểm toán nội bộ thì việc áp dụng Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 610 là không phù hợp);
- (b) Một hoặc một số quy định nào đó là không phù hợp bởi vì quy định đó phải được áp dụng có điều kiện và điều kiện đó lại không tồn tại trong cuộc kiểm toán (ví dụ, quy định kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trong trường hợp bị giới hạn phạm vi kiểm toán và không có khả năng thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhưng thực tế cuộc kiểm toán lại không có tình huống như vậy).

Các vấn đề phát sinh sau ngày lập báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

A20. Ví dụ về các trường hợp đặc biệt đề cập tại đoạn 13 Chuẩn mực này bao gồm các sự kiện mà kiểm toán viên biết sau ngày lập báo cáo kiểm toán nhưng sự kiện đó đã tồn tại từ trước và nếu kiểm toán viên biết trước ngày lập báo cáo kiểm toán thì có thể dẫn đến việc sửa đổi báo cáo tài chính hoặc đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (xem đoạn 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560). Những thay đổi sau đó đối với tài liệu kiểm toán phải được soát xét theo quy định tại đoạn 16 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220, trong đó thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán chịu trách nhiệm cuối cùng đối với các thay đổi.

Hoàn thiện hồ sơ kiểm toán (hướng dẫn đoạn 14 - 16 Chuẩn mực này)

A21. Đoạn 45 Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1 yêu cầu các doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục để hoàn thành việc hoàn thiện hồ sơ kiểm toán kịp thời. Thời hạn phù hợp để hoàn thiện hồ sơ kiểm toán chính thức thường không quá 60 ngày kể từ ngày lập báo cáo kiểm toán (xem đoạn A54 Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1).

A22. Việc hoàn thiện hồ sơ kiểm toán sau ngày lập báo cáo kiểm toán chỉ bao gồm các thủ tục hành chính không liên quan đến việc thực hiện các thủ tục kiểm toán mới hoặc đưa ra kết luận mới. Tuy nhiên, tài liệu kiểm toán có thể bị thay đổi trong quá trình hoàn thiện hồ sơ kiểm toán nếu thay đổi đó có tính chất hành chính. Ví dụ về các thay đổi đó như sau:

- (1) Xóa hoặc hủy bỏ các tài liệu đã bị thay thế;
- (2) Sắp xếp thứ tự, gộp và đánh tham chiếu chéo giữa các giấy tờ làm việc;
- (3) Ký xác nhận trên danh sách kiểm tra liên quan tới quá trình hoàn thiện hồ sơ;
- (4) Lưu trữ các bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên đã thu thập, thảo luận và thống nhất với các thành viên trong nhóm kiểm toán trước ngày lập báo cáo kiểm toán.

A23. Đoạn 47 Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1 yêu cầu các doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng chính sách và thủ tục cho việc lưu trữ tài liệu, hồ sơ kiểm toán. Thời hạn lưu trữ hồ sơ kiểm toán tối thiểu là 10 năm kể từ ngày lập báo cáo kiểm

toán hoặc ngày lập báo cáo kiểm toán tập đoàn (xem đoạn A61 Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1).

- A24. Trong trường hợp kiểm toán viên cần giải thích rõ hơn cho tài liệu kiểm toán có sẵn trong hồ sơ do nhận được ý kiến kiểm tra của các đối tượng bên trong hoặc bên ngoài doanh nghiệp kiểm toán, kiểm toán viên có thể phải thay đổi tài liệu kiểm toán có sẵn hoặc bổ sung tài liệu kiểm toán sau khi hồ sơ kiểm toán đã hoàn thiện./.

CÁC QUY ĐỊNH CỤ THỂ VỀ TÀI LIỆU, HỒ SƠ KIỂM TOÁN NÊU TẠI CÁC CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN KHÁC

Phụ lục này cung cấp danh sách các đoạn trong các chuẩn mực kiểm toán khác có quy định cụ thể về tài liệu, hồ sơ kiểm toán. Danh sách này không thay thế cho các quy định và hướng dẫn cụ thể trong các chuẩn mực kiểm toán khác.

- (1) Đoạn 10 - 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210;
- (2) Đoạn 24 - 25 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220;
- (3) Đoạn 44 - 47 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240;
- (4) Đoạn 29 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 250;
- (5) Đoạn 23 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260;
- (6) Đoạn 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 300;
- (7) Đoạn 32 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315;
- (8) Đoạn 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320;
- (9) Đoạn 28 - 30 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330;
- (10) Đoạn 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450;
- (11) Đoạn 23 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 540;
- (12) Đoạn 28 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 550;
- (13) Đoạn 50 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 600;
- (14) Đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 610./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 240: Trách nhiệm của kiểm toán viên liên quan đến gian lận trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính

*(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC
ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)*

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) đối với gian lận trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính. Đặc biệt, Chuẩn mực này cũng quy định và hướng dẫn thêm cách áp dụng Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 và số 330 đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.

Đặc điểm của gian lận

02. Các sai sót trong báo cáo tài chính có thể phát sinh từ gian lận hoặc nhầm lẫn. Để phân biệt giữa gian lận và nhầm lẫn, cần phải xem xét xem hành vi dẫn đến sai sót trong báo cáo tài chính là cố ý hay không cố ý.
03. Mặc dù gian lận là một khái niệm pháp lý rất rộng, nhưng để đạt được mục đích của các chuẩn mực kiểm toán, kiểm toán viên chỉ phải quan tâm đến những gian lận dẫn đến sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính. Có hai loại sai sót do cố ý mà kiểm toán viên cần quan tâm là sai sót xuất phát từ việc lập báo cáo tài chính gian lận và sai sót do biến thủ tài sản. Mặc dù kiểm toán viên có thể có nghi ngờ hoặc trong một số ít trường hợp xác định được có gian lận xảy ra nhưng kiểm toán viên không được đưa ra quyết định pháp lý về việc có gian lận thực sự hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A6 Chuẩn mực này).

Trách nhiệm ngăn ngừa và phát hiện gian lận

04. Việc ngăn ngừa và phát hiện gian lận trước hết thuộc về trách nhiệm của Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán. Điều quan trọng là Ban Giám đốc, với sự giám sát của Ban quản trị, phải đặc biệt chú ý đến việc ngăn ngừa gian lận nhằm làm giảm bớt các cơ hội thực hiện hành vi gian lận và phát hiện gian lận qua đó thuyết phục các cá nhân không thực hiện hành vi gian lận vì khả năng bị phát hiện và xử phạt. Trách nhiệm này bao gồm việc cam kết tạo ra văn hóa trung thực và hành vi có đạo đức mà có thể được tăng cường bằng hoạt động giám sát tích cực của Ban quản trị. Trong khi thực hiện trách nhiệm giám sát của mình, Ban quản trị phải xem xét khả năng xảy ra hành vi không chế kiểm soát hoặc hành động gây ảnh hưởng không thích hợp đến quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính, ví dụ việc Ban Giám đốc cố gắng điều chỉnh kết quả kinh doanh để các nhà phân tích hiểu không đúng về hiệu quả hoạt động và khả năng sinh lời của đơn vị được kiểm toán.

Trách nhiệm của kiểm toán viên

05. Khi thực hiện kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, kiểm toán viên chịu trách nhiệm đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng liệu báo cáo tài chính, xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn hay không. Do những hạn chế vốn có của kiểm toán, nên có rủi ro không thể tránh khỏi là kiểm

toán viên không phát hiện được một số sai sót làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, kể cả khi cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (xem đoạn A51 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200).

06. Như đã đề cập tại đoạn A51 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, ảnh hưởng của các hạn chế vốn có là đặc biệt nghiêm trọng đối với các sai sót do gian lận. Rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận cao hơn rủi ro có sai sót trọng yếu do nhầm lẫn. Đó là do gian lận có thể được thực hiện thông qua các mảnh khoe tinh vi và được tổ chức chặt chẽ nhằm che giấu hành vi gian lận, như giả mạo hồ sơ, cố ý không ghi chép các giao dịch, hoặc cố ý cung cấp các giải trình sai cho kiểm toán viên. Hành động che giấu còn có thể khó phát hiện hơn khi có sự thông đồng thực hiện hành vi gian lận. Sự thông đồng có thể làm cho kiểm toán viên tin rằng bằng chứng kiểm toán là thuyết phục trong khi thực tế đó là những bằng chứng giả. Khả năng phát hiện gian lận của kiểm toán viên phụ thuộc vào các yếu tố như kỹ năng của thủ phạm, tần suất và mức độ của hành vi thao túng, mức độ thông đồng, giá trị của khoản tiền bị thao túng, cấp bậc của những cá nhân có hành vi gian lận. Mặc dù kiểm toán viên có thể xác định được các cơ hội thực hiện hành vi gian lận, nhưng rất khó để có thể xác định được các sai sót trong các lĩnh vực mà họ xem xét, như các ước tính kế toán, là do gian lận hay nhầm lẫn.
07. Ngoài ra, rủi ro về việc kiểm toán viên không phát hiện hết sai sót trọng yếu xuất phát từ hành vi gian lận của Ban Giám đốc là cao hơn so với việc phát hiện sai sót do gian lận của nhân viên, bởi vì Ban Giám đốc thường xuyên có điều kiện trực tiếp hoặc gián tiếp thao túng việc ghi sổ kế toán, trình bày các thông tin tài chính gian lận hoặc không chế các thủ tục kiểm soát được thiết lập nhằm ngăn ngừa các hành vi gian lận tương tự của các nhân viên khác.
08. Để đạt được sự đảm bảo hợp lý, kiểm toán viên phải duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt quá trình kiểm toán, phải cân nhắc khả năng Ban Giám đốc có thể không chế kiểm soát và phải nhận thức được thực tế là các thủ tục kiểm toán nhằm phát hiện nhầm lẫn một cách hiệu quả có thể không hiệu quả trong việc phát hiện gian lận. Các quy định của chuẩn mực kiểm toán này nhằm hỗ trợ kiểm toán viên trong việc xác định và đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận và thiết lập các thủ tục nhằm phát hiện sai sót đó.
09. *Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính.*
- Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về những quy định trong Chuẩn mực này để phối hợp công việc với doanh nghiệp kiểm toán và kiểm toán viên cũng như quản lý các mối quan hệ liên quan đến các thông tin đã được kiểm toán.*

Mục tiêu

10. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là:

- (a) Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận;
- (b) Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá, thông qua việc thiết kế và thực hiện những biện pháp xử lý thích hợp;

- (c) Có biện pháp xử lý thích hợp đối với gian lận đã được xác định hoặc có nghi vấn trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

11. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
- (a) Gian lận: Là hành vi cố ý do một hay nhiều người trong Ban quản trị, Ban Giám đốc, các nhân viên hoặc bên thứ ba thực hiện bằng các hành vi gian dối để thu lợi bất chính hoặc bất hợp pháp.
 - (b) Các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận: Là các sự kiện hoặc điều kiện phản ánh một động cơ hoặc áp lực phải thực hiện hành vi gian lận hoặc tạo cơ hội thực hiện hành vi gian lận.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Thái độ hoài nghi nghề nghiệp

12. Theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, kiểm toán viên phải duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt cuộc kiểm toán, phải nhận thức được khả năng có thể tồn tại sai sót trọng yếu do gian lận, cho dù trong các cuộc kiểm toán trước, kiểm toán viên đã biết về tính trung thực và chính trực của Ban Giám đốc và Ban quản trị của đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A7 - A8 Chuẩn mực này).
13. Trừ khi có lý do để nghi ngờ, kiểm toán viên có thể thừa nhận tính xác thực của chứng từ và sổ kế toán. Nếu trong quá trình kiểm toán có các điều kiện làm cho kiểm toán viên tin rằng một tài liệu có thể là không xác thực hoặc đã bị sửa đổi mà không rõ lý do thì kiểm toán viên phải tiến hành điều tra thêm (xem hướng dẫn tại đoạn A9 Chuẩn mực này).
14. Trường hợp các giải trình của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị theo yêu cầu của kiểm toán viên là không nhất quán, thì kiểm toán viên phải tiến hành điều tra về các điểm không nhất quán đó.

Thảo luận trong nhóm kiểm toán

15. Đoạn 10 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 yêu cầu nhóm kiểm toán phải tổ chức thảo luận giữa các thành viên trong nhóm và thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải xác định các vấn đề cần trao đổi với các thành viên của nhóm kiểm toán không tham gia cuộc thảo luận nhóm. Cuộc thảo luận này phải đặc biệt tập trung vào nội dung và cách thức mà báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán dễ có sai sót trọng yếu do gian lận, kể cả việc gian lận đó có thể xảy ra như thế nào. Cuộc thảo luận này phải được thực hiện kể cả khi nhóm kiểm toán tin tưởng vào tính trung thực và chính trực của Ban Giám đốc và Ban quản trị của đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A10 - A11 Chuẩn mực này).

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

16. Khi thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan nhằm tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị, bao gồm kiểm soát nội bộ của đơn vị, theo yêu cầu của đoạn 05 - 24 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, kiểm

toán viên phải thực hiện các thủ tục tại các đoạn 17 - 24 của Chuẩn mực này để thu thập thông tin nhằm xác định rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.

Ban Giám đốc và các đối tượng khác trong đơn vị được kiểm toán

17. Kiểm toán viên phải phỏng vấn Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về:

- (a) Đánh giá của Ban Giám đốc về rủi ro có thể có sai sót do gian lận trong báo cáo tài chính, bao gồm nội dung, phạm vi và tần suất của các đánh giá đó (xem hướng dẫn tại đoạn A12 - A13 Chuẩn mực này);
- (b) Quy trình của Ban Giám đốc về xác định và xử lý rủi ro có gian lận trong đơn vị, bao gồm bất kỳ rủi ro có gian lận cụ thể nào mà Ban Giám đốc đã xác định hoặc đã được thông báo, hoặc các nhóm giao dịch, số dư tài khoản, hoặc thông tin thuyết minh mà trong đó có thể tồn tại rủi ro có gian lận (xem hướng dẫn tại đoạn A14 Chuẩn mực này);
- (c) Việc trao đổi của Ban Giám đốc (nếu có) với Ban quản trị về quy trình xác định và xử lý rủi ro có gian lận trong đơn vị;
- (d) Việc trao đổi của Ban Giám đốc (nếu có) với các nhân viên về quan điểm của Ban Giám đốc về các hoạt động kinh doanh và hành vi đạo đức.

18. Kiểm toán viên phải phỏng vấn Ban Giám đốc và các đối tượng khác trong đơn vị được kiểm toán trong phạm vi phù hợp để xác định xem họ có biết về bất kỳ gian lận nào trong thực tế, nghi ngờ có gian lận hoặc cáo buộc gian lận nào ảnh hưởng đến đơn vị hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A15 - A17 Chuẩn mực này).

19. Nếu đơn vị được kiểm toán có bộ phận kiểm toán nội bộ thì kiểm toán viên phải phỏng vấn bộ phận kiểm toán nội bộ để xác định xem họ có biết về bất kỳ gian lận nào trong thực tế, nghi ngờ có gian lận hoặc cáo buộc gian lận nào ảnh hưởng đến đơn vị hay không, và để tìm hiểu các quan điểm của bộ phận kiểm toán nội bộ về rủi ro có gian lận (xem hướng dẫn tại đoạn A18 Chuẩn mực này).

Ban quản trị

20. Trừ khi toàn bộ thành viên Ban quản trị đều tham gia vào Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán (theo đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260), kiểm toán viên phải tìm hiểu cách thức mà Ban quản trị thực hiện chức năng giám sát quy trình xác định và xử lý rủi ro có gian lận trong đơn vị của Ban Giám đốc và kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc thiết lập để giảm thiểu các rủi ro này (xem hướng dẫn tại đoạn A19 - A21 Chuẩn mực này).

21. Trừ khi toàn bộ thành viên Ban quản trị đều tham gia vào Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên phải phỏng vấn Ban quản trị để xác định xem Ban quản trị có biết về bất kỳ gian lận nào trong thực tế, nghi ngờ có gian lận hoặc cáo buộc gian lận nào ảnh hưởng đến đơn vị hay không. Việc phỏng vấn này còn giúp cho việc đối chứng các phản hồi của Ban Giám đốc về các nội dung phỏng vấn đã được kiểm toán viên thực hiện.

Các mối quan hệ bất thường hoặc ngoài dự kiến đã được xác định

22. Kiểm toán viên phải đánh giá xem các mối quan hệ bất thường hoặc ngoài dự kiến đã được xác định trong quá trình thực hiện các thủ tục phân tích, trong đó bao gồm các mối quan hệ liên quan đến các tài khoản phản ánh doanh thu, có thể có dấu hiệu về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hay không.

Các thông tin khác

23. Kiểm toán viên phải cân nhắc xem các thông tin khác do kiểm toán viên thu thập được có dấu hiệu về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A22 Chuẩn mực này).

Đánh giá các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận

24. Kiểm toán viên phải đánh giá xem các thông tin thu thập được từ các thủ tục đánh giá rủi ro khác và các hoạt động liên quan có dấu hiệu cho thấy sự tồn tại của một hoặc nhiều yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận hay không. Mặc dù có các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận nhưng chưa chắc chắn đã có gian lận, nhưng các yếu tố này thường xuất hiện khi các hành vi gian lận đã xảy ra và do đó có thể là dấu hiệu của rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận (xem hướng dẫn tại đoạn A23 - A27 Chuẩn mực này).

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

25. Theo đoạn 25 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, kiểm toán viên phải xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ báo cáo tài chính và ở cấp độ cơ sở dẫn liệu của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh.
26. Khi xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận, kiểm toán viên phải dựa trên giả định rằng có rủi ro có gian lận trong việc ghi nhận doanh thu để đánh giá xem loại doanh thu nào, giao dịch hoặc cơ sở dẫn liệu nào liên quan đến doanh thu mà có thể dẫn đến các rủi ro đó. Đoạn 47 Chuẩn mực này quy định rõ việc phải ghi chép và lưu lại khi kiểm toán viên kết luận rằng giả định đó là không phù hợp trong từng cuộc kiểm toán và do đó, kiểm toán viên không xác định việc ghi nhận doanh thu là một rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận (xem hướng dẫn tại đoạn A28 - A30 Chuẩn mực này).
27. Kiểm toán viên phải coi các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá là các rủi ro đáng kể, do đó, kiểm toán viên phải tìm hiểu các kiểm soát có liên quan của đơn vị, kể cả các hoạt động kiểm soát liên quan đến các rủi ro đó (xem hướng dẫn tại đoạn A31 - A32 Chuẩn mực này).

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

Biện pháp xử lý tổng thể

28. Theo đoạn 05 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, kiểm toán viên phải xác định biện pháp xử lý tổng thể để xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A33 Chuẩn mực này).
29. Khi xác định biện pháp xử lý tổng thể để xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải:
- (a) Phân công và giám sát nhân sự dựa trên kiến thức, kỹ năng và năng lực của các cá nhân sẽ được giao trách nhiệm chính trong cuộc kiểm toán và đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận cho cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A34 - A35 Chuẩn mực này);
 - (b) Đánh giá xem việc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán của đơn vị được kiểm toán, đặc biệt là chính sách liên quan đến các ước tính và xét đoán chủ quan và các giao dịch phức tạp, có dấu hiệu gian lận trong việc lập báo cáo tài chính xuất phát từ nỗ lực nhằm điều chỉnh kết quả kinh doanh của Ban Giám đốc hay không;

- (c) Thay đổi hoặc bổ sung một số yếu tố không thể dự đoán trước được khi lựa chọn nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A36 Chuẩn mực này).

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

30. Theo đoạn 06 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo có nội dung, lịch trình và phạm vi tương ứng với kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ cơ sở dẫn liệu (xem hướng dẫn tại đoạn A37 - A40 Chuẩn mực này).

Thủ tục kiểm toán đối với rủi ro đã được đánh giá liên quan đến việc Ban Giám đốc không chế kiểm soát

31. Ban Giám đốc có điều kiện thực hiện hành vi gian lận vì họ có khả năng làm sai lệch sổ kế toán và lập báo cáo tài chính gian lận bằng cách không chế kiểm soát mà dường như đang hoạt động tốt. Mặc dù mức độ rủi ro xảy ra việc Ban Giám đốc không chế kiểm soát ở mỗi đơn vị là khác nhau, nhưng rủi ro này có thể tồn tại trong tất cả các đơn vị. Do việc không chế kiểm soát xảy ra không thể đoán trước được nên đây là loại rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận và là rủi ro đáng kể.

32. Cho dù kiểm toán viên đã có đánh giá khác nhau về rủi ro xảy ra việc Ban Giám đốc không chế kiểm soát thì kiểm toán viên vẫn phải thiết lập và thực hiện các thủ tục kiểm toán để:

- (a) Kiểm tra tính thích hợp của các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác trong khi lập báo cáo tài chính. Khi thiết lập và thực hiện các thủ tục kiểm toán cho các kiểm tra đó, kiểm toán viên phải:

- (i) Phỏng vấn các cá nhân tham gia vào quá trình ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính về các hoạt động không thích hợp hoặc bất thường liên quan đến các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác;
- (ii) Lựa chọn các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác được thực hiện vào cuối kỳ kế toán;
- (iii) Cân nhắc sự cần thiết phải kiểm tra các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác trong suốt kỳ kế toán (xem hướng dẫn tại đoạn A41 - A44 Chuẩn mực này).

- (b) Soát xét các ước tính kế toán để xem có sự thiên lệch hay không và đánh giá xem các tình huống phát sinh sự thiên lệch (nếu có) có thể hiện rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hay không. Trong khi soát xét, kiểm toán viên phải:

- (i) Đánh giá xem các xét đoán và quyết định của Ban Giám đốc trong việc thực hiện các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính, kể cả khi từng xét đoán và quyết định là hợp lý, có dấu hiệu về sự thiên lệch của Ban Giám đốc mà có thể cho thấy sự tồn tại của rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hay không. Nếu có, kiểm toán viên phải đánh giá lại toàn bộ các ước tính kế toán đó;
- (ii) Thực hiện soát xét hồi tố đối với các đánh giá và giả định mà Ban Giám đốc đã thực hiện liên quan đến các ước tính kế toán quan trọng được phản ánh trong báo cáo tài chính năm trước (xem hướng dẫn tại đoạn A45 - A47 Chuẩn mực này).

(c) Đối với các nghiệp vụ quan trọng phát sinh ngoài quá trình kinh doanh bình thường của đơn vị được kiểm toán, hoặc có biểu hiện bất thường theo xét đoán của kiểm toán viên sau khi đã tìm hiểu về đơn vị và môi trường hoạt động của đơn vị và các thông tin khác thu thập được trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên phải đánh giá xem liệu có lý do kinh tế phù hợp cho các nghiệp vụ đó hay không. Nếu không có lý do phù hợp, kiểm toán viên phải xem xét xem các nghiệp vụ này có được dàn xếp để lập báo cáo tài chính gian lận hoặc che giấu hành vi vi phạm thủ tài sản hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A48 Chuẩn mực này).

33. Để xử lý các rủi ro đã được phát hiện liên quan đến việc Ban Giám đốc không chế kiểm soát, kiểm toán viên phải xác định xem có cần phải thực hiện các thủ tục kiểm toán khác ngoài các thủ tục nêu trên hay không (ví dụ trong trường hợp có rủi ro xảy ra việc Ban Giám đốc không chế kiểm soát chưa được tính đến trong quá trình thực hiện các thủ tục nhằm thỏa mãn các yêu cầu nêu tại đoạn 32 Chuẩn mực này).

Đánh giá bằng chứng kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A49 Chuẩn mực này)

34. Kiểm toán viên phải đánh giá các thủ tục phân tích được thực hiện ở giai đoạn cuối cuộc kiểm toán khi đưa ra kết luận tổng thể (nhằm xác định xem báo cáo tài chính có nhất quán với hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị được kiểm toán hay không) xem có dấu hiệu cho thấy có rủi ro chưa được phát hiện trước đó về sai sót trọng yếu do gian lận hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A50 Chuẩn mực này).

35. Nếu xác định được một sai sót, kiểm toán viên phải đánh giá xem sai sót đó có phải là biểu hiện của gian lận hay không. Nếu có biểu hiện gian lận thì kiểm toán viên phải đánh giá tác động của sai sót đó trong mối liên hệ với các khía cạnh khác của cuộc kiểm toán, đặc biệt là tính tin cậy của các giải trình của Ban Giám đốc, và phải nhận thức được rằng gian lận thường không phải là cá biệt (xem hướng dẫn tại đoạn A51 Chuẩn mực này).

36. Nếu xác định được một sai sót, bất kể có trọng yếu hay không, mà kiểm toán viên có lý do để tin rằng sai sót đó xuất phát từ gian lận hoặc có thể xuất phát từ gian lận và có sự tham gia của Ban Giám đốc (đặc biệt là lãnh đạo cấp cao), thì kiểm toán viên phải xem xét lại đánh giá của mình về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận và ảnh hưởng của sai sót đó tới nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán đối với rủi ro đã đánh giá. Khi xem xét lại độ tin cậy của các bằng chứng đã thu thập được trước đó, kiểm toán viên cũng phải cân nhắc xem các tình huống hoặc điều kiện có biểu hiện hành vi thông đồng liên quan đến các nhân viên, Ban Giám đốc hoặc các bên thứ ba hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A52 Chuẩn mực này).

37. Khi kiểm toán viên khẳng định rằng báo cáo tài chính có chứa đựng sai sót trọng yếu, hoặc không thể đưa ra kết luận được rằng báo cáo tài chính có chứa đựng sai sót trọng yếu do gian lận hay không thì kiểm toán viên phải đánh giá các tác động đối với cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A53 Chuẩn mực này).

Kiểm toán viên không thể tiếp tục hợp đồng kiểm toán

38. Do kết quả của một sai sót do gian lận hoặc nghi ngờ có gian lận, nếu gặp phải tình huống dẫn đến yêu cầu xem xét lại khả năng tiếp tục thực hiện công việc kiểm toán thì kiểm toán viên phải:

(a) Xác định trách nhiệm nghề nghiệp và trách nhiệm pháp lý áp dụng trong tình huống đó, bao gồm trách nhiệm phải báo cáo với đối tượng đã chỉ định thực hiện cuộc kiểm toán hoặc báo cáo với các cơ quan quản lý có thẩm quyền (nếu có);

- (b) Cân nhắc việc rút khỏi hợp đồng kiểm toán nếu pháp luật hoặc các quy định liên quan cho phép;
- (c) Nếu rút khỏi hợp đồng thì kiểm toán viên phải:
 - (i) Trao đổi với cấp quản lý thích hợp trong Ban Giám đốc và Ban quản trị của đơn vị được kiểm toán về việc rút khỏi hợp đồng kiểm toán và lý do rút khỏi hợp đồng kiểm toán;
 - (ii) Xác định trách nhiệm nghề nghiệp hoặc trách nhiệm pháp lý yêu cầu phải báo cáo với đối tượng đã chỉ định thực hiện cuộc kiểm toán hoặc báo cáo với các cơ quan quản lý có thẩm quyền (nếu có) về việc kiểm toán viên rút khỏi hợp đồng kiểm toán và lý do rút khỏi hợp đồng kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A54 - A57 Chuẩn mực này).

Giải trình bằng văn bản

39. Kiểm toán viên phải thu thập giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) về việc:

- (a) Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) thừa nhận trách nhiệm thiết lập, thực hiện và duy trì kiểm soát nội bộ nhằm ngăn ngừa và phát hiện gian lận;
- (b) Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) đã cung cấp cho kiểm toán viên kết quả đánh giá của Ban Giám đốc và Ban quản trị về rủi ro có thể có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận;
- (c) Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) đã cung cấp cho kiểm toán viên các thông tin mà Ban Giám đốc và Ban quản trị biết về gian lận hoặc nghi ngờ có gian lận ảnh hưởng đến đơn vị được kiểm toán, liên quan đến:
 - (i) Ban Giám đốc;
 - (ii) Các nhân viên giữ vai trò quan trọng trong kiểm soát nội bộ; hoặc
 - (iii) Các vấn đề khác, trong trường hợp hành vi gian lận có thể có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính;
- (d) Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) đã cung cấp cho kiểm toán viên các thông tin mà họ biết về bất kỳ cáo buộc gian lận, hoặc nghi ngờ gian lận nào có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán do các nhân viên hiện đang công tác tại đơn vị, các nhân viên đã từng công tác tại đơn vị, các chuyên gia phân tích, các cơ quan quản lý hoặc các đối tượng khác thông báo (xem hướng dẫn tại đoạn A58 - A59 Chuẩn mực này).

Trao đổi với Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán

40. Nếu kiểm toán viên xác định được hành vi gian lận hoặc thu thập được thông tin cho thấy có thể có hành vi gian lận thì kiểm toán viên phải kịp thời trao đổi các vấn đề này với cấp quản lý thích hợp của đơn vị nhằm thông báo với những người có trách nhiệm chính trong việc ngăn ngừa và phát hiện gian lận về các vấn đề liên quan đến trách nhiệm của họ (xem hướng dẫn tại đoạn A60 Chuẩn mực này).

41. Nếu kiểm toán viên xác định được hoặc nghi ngờ rằng hành vi gian lận có liên quan đến:

- (a) Ban Giám đốc ;

- (b) Các nhân viên giữ vai trò quan trọng trong kiểm soát nội bộ; hoặc
- (c) Những người khác trong trường hợp hành vi gian lận dẫn đến sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính

thì kiểm toán viên phải kịp thời trao đổi vấn đề này với Ban quản trị, trừ khi tất cả thành viên Ban quản trị đều tham gia vào Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán. Nếu kiểm toán viên nghi ngờ hành vi gian lận có liên quan đến Ban Giám đốc thì kiểm toán viên phải trao đổi vấn đề này với Ban quản trị và thảo luận với Ban quản trị về nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán cần thiết để hoàn tất cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A61 - A63 Chuẩn mực này).

42. Kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị về bất cứ vấn đề nào khác liên quan đến hành vi gian lận mà kiểm toán viên đánh giá là liên quan đến trách nhiệm của Ban quản trị (xem hướng dẫn tại đoạn A64 Chuẩn mực này).

Trao đổi với các cơ quan quản lý và cơ quan pháp luật có liên quan

43. Nếu xác định được hành vi gian lận hoặc nghi ngờ có hành vi gian lận thì kiểm toán viên phải xác định trách nhiệm báo cáo về hành vi gian lận hoặc nghi ngờ có hành vi gian lận đó với bên thứ ba (nếu có). Mặc dù trách nhiệm bảo mật thông tin của khách hàng có thể không cho phép kiểm toán viên thực hiện việc báo cáo đó nhưng trong một số trường hợp, trách nhiệm pháp lý của kiểm toán viên có thể cao hơn trách nhiệm bảo mật đó (xem hướng dẫn tại đoạn A65 - A67 Chuẩn mực này).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

44. Theo quy định tại đoạn 08 - 11 và hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230, kiểm toán viên phải lưu trong hồ sơ kiểm toán các tài liệu sau để thể hiện những hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị được kiểm toán, môi trường kinh doanh của đơn vị và kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu theo quy định tại đoạn 32 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315:

- (a) Các quyết định quan trọng trong quá trình thảo luận của nhóm kiểm toán về khả năng báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán có sai sót trọng yếu do gian lận;
- (b) Các rủi ro đã được xác định và đánh giá về khả năng có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu.

45. Kiểm toán viên phải lưu trong hồ sơ kiểm toán các tài liệu sau để thể hiện biện pháp xử lý của kiểm toán viên đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá theo quy định tại đoạn 28 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330:

- (a) Biện pháp xử lý tổng thể đối với kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ báo cáo tài chính và nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán, và mối liên hệ giữa các thủ tục đó với kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ cơ sở dẫn liệu;
- (b) Kết quả của các thủ tục kiểm toán, kể cả các thủ tục được thiết lập nhằm xử lý rủi ro Ban Giám đốc không chế kiểm soát.

46. Kiểm toán viên phải ghi chép và lưu lại trong hồ sơ kiểm toán các thông tin về hành vi gian lận đã trao đổi với Ban Giám đốc, Ban quản trị, cơ quan quản lý và các đối tượng khác.

47. Khi kết luận rằng giả định rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận liên quan đến việc ghi nhận doanh thu là không phù hợp với thực tế của cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải lưu trong hồ sơ kiểm toán các cơ sở dẫn đến kết luận đó.

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Đặc điểm của gian lận (hướng dẫn đoạn 03 Chuẩn mực này)

A1. Gian lận, dù là việc lập báo cáo tài chính gian lận hay biển thủ tài sản, đều có liên quan đến động cơ hoặc áp lực phải thực hiện hành vi gian lận, một cơ hội rõ ràng để thực hiện điều đó và việc hợp lý hoá hành vi gian lận. Ví dụ:

- (1) Động cơ hoặc áp lực phải thực hiện hành vi lập báo cáo tài chính gian lận có thể tồn tại khi Ban Giám đốc phải chịu áp lực từ bên ngoài hoặc từ bên trong đơn vị, phải đạt được một mục tiêu về lợi nhuận hoặc kết quả tài chính như dự kiến (và có thể là không thực tế) nhất là trong trường hợp nếu Ban Giám đốc không đạt được các mục tiêu tài chính thì sẽ chịu hậu quả rất lớn. Tương tự như vậy, các cá nhân có thể có một động cơ thực hiện hành vi biển thủ tài sản, ví dụ vì hoàn cảnh kinh tế khó khăn;
- (2) Cơ hội rõ ràng để thực hiện hành vi gian lận có thể tồn tại khi một cá nhân cho rằng có thể không chế kiểm soát nội bộ, ví dụ vì cá nhân đó có một vị trí đáng tin cậy hoặc biết rõ về các khiếm khuyết cụ thể của kiểm soát nội bộ;
- (3) Các cá nhân có thể biện minh cho việc thực hiện hành vi gian lận. Một số cá nhân có thái độ, tính cách hoặc hệ thống các giá trị đạo đức cho phép họ thực hiện một hành vi gian lận một cách cố ý. Tuy nhiên, ngay cả khi không có các điều kiện như vậy thì những cá nhân trung thực cũng có thể thực hiện hành vi gian lận khi ở trong môi trường có áp lực mạnh.

A2. Việc lập báo cáo tài chính gian lận có liên quan đến các sai sót cố ý như cố ý bỏ sót số liệu hoặc thông tin thuyết minh của báo cáo tài chính để lừa dối người sử dụng báo cáo tài chính. Sai sót cố ý có thể xuất phát từ chủ định của Ban Giám đốc nhằm điều chỉnh kết quả kinh doanh, làm người sử dụng báo cáo tài chính hiểu sai về tình hình hoạt động và khả năng sinh lời của đơn vị được kiểm toán. Việc điều chỉnh kết quả kinh doanh có thể bắt đầu từ những hành vi nhỏ hoặc những điều chỉnh không thích hợp đối với các giả định và thay đổi các xét đoán của Ban Giám đốc. Áp lực và động cơ dẫn đến các hành vi nêu trên có thể tăng thêm mức độ ảnh hưởng và dẫn đến việc lập báo cáo tài chính gian lận. Đó là khi do áp lực phải đạt được các mục tiêu về thị trường hoặc mong muốn tối đa hóa tiền lương và thưởng dựa trên hiệu quả hoạt động, Ban Giám đốc cố ý tìm mọi cách lập báo cáo tài chính gian lận bằng cách tạo ra sai sót trọng yếu đối với báo cáo tài chính. Trong một số đơn vị, Ban Giám đốc có thể tìm cách báo cáo giảm lợi nhuận nhằm làm giảm số thuế phải nộp hoặc báo cáo tăng lợi nhuận để việc vay vốn ngân hàng được thực hiện dễ dàng hơn.

A3. Việc lập báo cáo tài chính gian lận có thể được thực hiện thông qua các hành vi sau:

- (1) Xuyên tạc, làm giả (bao gồm cả việc giả mạo chữ ký), hoặc sửa đổi chứng từ, sổ kế toán có chứa đựng các nội dung, số liệu được dùng để lập báo cáo tài chính;
- (2) Làm sai lệch hoặc cố ý không trình bày trong báo cáo tài chính các sự kiện, giao dịch hoặc các thông tin quan trọng khác;

- (3) Có ý áp dụng sai các nguyên tắc kế toán liên quan đến các số liệu, sự phân loại, cách thức trình bày hoặc thuyết minh.

A4. Việc lập báo cáo tài chính gian lận thường cũng bao gồm việc Ban Giám đốc không chế kiểm soát mà dường như đang hoạt động tốt. Ban Giám đốc thường sử dụng các thủ đoạn sau để không chế kiểm soát nhằm thực hiện hành vi gian lận:

- (1) Lập các bút toán không, nhất là vào thời điểm gần cuối kỳ kế toán, để điều chỉnh kết quả kinh doanh hoặc để đạt được các mục đích khác;
- (2) Điều chỉnh các giả định và thay đổi các xét đoán dùng để ước tính số dư tài khoản một cách bất hợp lý;
- (3) Không ghi nhận, ghi nhận trước hoặc trì hoãn việc ghi nhận vào báo cáo tài chính các sự kiện và giao dịch tài chính phát sinh trong kỳ báo cáo;
- (4) Che giấu hoặc không trình bày các sự kiện có thể làm ảnh hưởng đến các khoản mục được ghi nhận trong báo cáo tài chính;
- (5) Dàn xếp các giao dịch phức tạp nhằm làm sai lệch tình hình tài chính hoặc kết quả kinh doanh của đơn vị;
- (6) Sửa đổi các chứng từ và điều khoản liên quan đến các giao dịch lớn và bất thường.

A5. Thủ phạm của hành vi biến thủ tài sản dưới hình thức trộm cắp với giá trị tương đối nhỏ và không mang tính trọng yếu thường là nhân viên trong đơn vị. Tuy nhiên, hành vi biến thủ tài sản cũng có thể do thành viên Ban Giám đốc thực hiện vì họ có điều kiện dễ dàng hơn, theo những cách thức khó phát hiện được. Hành vi biến thủ tài sản có thể được biểu hiện theo nhiều dạng khác nhau, như:

- (1) Biến thủ các khoản thu (ví dụ biến thủ các khoản phải thu đã thu được tiền hoặc chuyển các khoản phải thu đã bị xử lý xóa sổ sang tài khoản cá nhân tại ngân hàng);
- (2) Lấy cắp tài sản vật chất hoặc tài sản trí tuệ (ví dụ lấy cắp hàng tồn kho, phế liệu, bán các tài liệu kỹ thuật cho đối thủ cạnh tranh);
- (3) Làm cho đơn vị phải thanh toán tiền cho hàng hóa và dịch vụ mà đơn vị không nhận được (ví dụ thanh toán cho những người bán không có thực, thanh toán cho người bán với mức cao hơn giá trị thật để cá nhân được hưởng hoa hồng do chênh lệch giá, thanh toán cho các nhân viên không có thực);
- (4) Dùng tài sản của đơn vị để đem lại lợi ích cho cá nhân (ví dụ dùng tài sản của đơn vị làm tài sản thế chấp cho khoản vay cá nhân hoặc khoản vay cho một bên liên quan).

Hành vi biến thủ tài sản thường đi kèm với việc giả mạo chứng từ, tài liệu nhằm che giấu sự thật là các tài sản đó đã bị mất hoặc đã được thế chấp mà không được phép.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công

A6. Trách nhiệm của kiểm toán viên có liên quan đến gian lận khi kiểm toán các đơn vị hoạt động trong lĩnh vực công có thể được quy định trong các văn bản pháp luật hoặc các quy định có liên quan áp dụng cho các đơn vị thuộc lĩnh vực công hoặc được quy định riêng trong chức năng, nhiệm vụ của kiểm toán viên. Do đó, nhiệm vụ của kiểm toán viên khi kiểm toán các đơn vị thuộc lĩnh vực công có thể không chỉ giới hạn

trong việc xem xét các rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính mà còn bao gồm trách nhiệm xem xét rủi ro có gian lận ở phạm vi rộng hơn.

Thái độ hoài nghi nghề nghiệp (hướng dẫn đoạn 12 – 14 Chuẩn mực này)

- A7. Việc duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp đòi hỏi kiểm toán viên phải liên tục đặt câu hỏi xem các thông tin và bằng chứng kiểm toán thu được có dấu hiệu của sai sót trọng yếu do gian lận hay không. Thái độ này bao gồm việc xem xét độ tin cậy của các thông tin sẽ được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán và kiểm soát việc lập và duy trì các thông tin đó. Do đặc điểm của gian lận, thái độ hoài nghi nghề nghiệp của kiểm toán viên đặc biệt quan trọng khi xem xét rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.
- A8. Mặc dù kiểm toán viên đã hiểu biết về sự trung thực và chính trực của Ban Giám đốc và Ban quản trị của đơn vị được kiểm toán, nhưng thái độ hoài nghi nghề nghiệp của kiểm toán viên vẫn đặc biệt quan trọng khi xem xét các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận bởi vì trong nhiều trường hợp đã có thể thay đổi.
- A9. Theo hướng dẫn tại đoạn A47 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam không yêu cầu kiểm toán viên phải xác minh tính xác thực của các tài liệu, và kiểm toán viên cũng không được đào tạo để trở thành chuyên gia và cũng không được coi là chuyên gia trong việc xác minh tính xác thực nói trên. Tuy nhiên, khi kiểm toán viên xác định được các vấn đề làm kiểm toán viên tin rằng một tài liệu có thể không xác thực hoặc các điều khoản trong tài liệu đã bị chỉnh sửa mà không được thông báo cho kiểm toán viên, thì có thể điều tra thêm bằng các thủ tục sau:
- (1) Xác nhận trực tiếp với bên thứ ba;
 - (2) Sử dụng chuyên gia để xác minh tính xác thực của tài liệu đó.

Thảo luận trong nhóm kiểm toán (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

- A10. Việc thảo luận trong nhóm kiểm toán về nghi ngờ báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán có thể có sai sót trọng yếu do gian lận nhằm:
- (1) Tạo cơ hội cho các thành viên có nhiều kinh nghiệm trong nhóm kiểm toán trao đổi quan điểm của mình về cách thức và trường hợp xảy ra khả năng báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu do gian lận;
 - (2) Giúp cho kiểm toán viên có thể xem xét biện pháp xử lý thích hợp đối với khả năng báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu do gian lận và xác định từng thành viên trong nhóm sẽ thực hiện các thủ tục kiểm toán nhất định;
 - (3) Cho phép kiểm toán viên xác định được cách thức trao đổi kết quả thực hiện các thủ tục kiểm toán trong nhóm kiểm toán và cách thức để xử lý các thông tin cáo buộc gian lận mà kiểm toán viên nhận được.
- A11. Nội dung thảo luận trong nhóm kiểm toán có thể bao gồm:
- (1) Trao đổi ý kiến giữa các thành viên trong nhóm kiểm toán về cách thức và trường hợp mà họ cho rằng báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán có khả năng có sai sót trọng yếu do gian lận, cách thức Ban Giám đốc có thể thực hiện và che giấu hành vi lập báo cáo tài chính gian lận và cách thức mà tài sản của đơn vị có thể bị biến thủ;

- (2) Xem xét các tình huống cho thấy có sự điều chỉnh kết quả kinh doanh và các thủ đoạn mà thành viên Ban Giám đốc có thể thực hiện nhằm điều chỉnh kết quả kinh doanh dẫn đến việc lập báo cáo tài chính gian lận;
- (3) Xem xét các yếu tố bên ngoài và bên trong có ảnh hưởng đến đơn vị được kiểm toán có thể tạo ra động cơ hoặc áp lực buộc Ban Giám đốc hoặc những đối tượng khác phải thực hiện hành vi gian lận, tạo cơ hội thực hiện hành vi gian lận, và có yếu tố văn hóa hoặc môi trường tạo điều kiện cho Ban Giám đốc hoặc các đối tượng khác có thể biện minh cho việc thực hiện hành vi gian lận;
- (4) Xem xét sự giám sát của Ban Giám đốc đối với các nhân viên thường tiếp cận với tiền hoặc tài sản dễ bị biến thủ;
- (5) Xem xét các thay đổi bất thường hoặc chưa giải thích được trong hành vi hoặc lối sống của Ban Giám đốc hoặc các nhân viên mà nhóm kiểm toán lưu ý;
- (6) Nhấn mạnh tầm quan trọng của việc duy trì thái độ đúng đắn trong suốt cuộc kiểm toán đối với khả năng tồn tại sai sót trọng yếu do gian lận;
- (7) Xem xét các tình huống có thể có khả năng tồn tại gian lận;
- (8) Xem xét xem bằng cách nào để bổ sung yếu tố mà đơn vị được kiểm toán không thể dự đoán trước được vào nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán sẽ được thực hiện;
- (9) Xem xét và lựa chọn các thủ tục kiểm toán hiệu quả để xử lý khả năng tồn tại sai sót trọng yếu do gian lận trong các báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán;
- (10) Xem xét các thông tin cáo buộc gian lận mà kiểm toán viên nhận được;
- (11) Xem xét rủi ro Ban Giám đốc không chế kiểm soát.

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

Phòng vấn Ban Giám đốc

Đánh giá của Ban Giám đốc về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận (hướng dẫn đoạn 17(a) Chuẩn mực này)

A12. Ban Giám đốc chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ của đơn vị và lập báo cáo tài chính. Vì vậy, kiểm toán viên cần phỏng vấn Ban Giám đốc về đánh giá riêng của Ban Giám đốc đối với rủi ro có gian lận và kiểm soát hiện có trong việc ngăn ngừa và phát hiện rủi ro có gian lận. Nội dung, phạm vi và tần suất của việc Ban Giám đốc đánh giá rủi ro và kiểm soát có thể khác nhau ở mỗi đơn vị. Tại một số đơn vị, Ban Giám đốc có thể thực hiện đánh giá chi tiết hàng năm hoặc ngay trong quá trình giám sát liên tục. Tại một số đơn vị khác, việc đánh giá của Ban Giám đốc có thể không được thực hiện chi tiết và với tần suất thưa hơn. Nội dung, phạm vi và tần suất thực hiện việc đánh giá của Ban Giám đốc giúp kiểm toán viên hiểu rõ hơn về môi trường kiểm soát của đơn vị. Ví dụ việc Ban Giám đốc chưa tiến hành đánh giá rủi ro có gian lận trong một số trường hợp có thể là biểu hiện cho thấy Ban Giám đốc thiếu quan tâm đến kiểm soát nội bộ.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A13. Tại một số đơn vị, đặc biệt là các đơn vị nhỏ, đánh giá của Ban Giám đốc có thể tập trung vào các rủi ro có gian lận và biến thủ tài sản do nhân viên gây ra.

Quy trình xác định và xử lý rủi ro có gian lận của Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 17(b) Chuẩn mực này)

A14. Trường hợp đơn vị được kiểm toán có nhiều địa điểm hoạt động, quy trình xác định và xử lý rủi ro có gian lận của Ban Giám đốc có thể bao gồm các cấp độ giám sát khác nhau đối với các địa điểm hoạt động, hoặc các bộ phận kinh doanh. Ban Giám đốc cũng có thể đã xác định được các địa điểm hoạt động và bộ phận kinh doanh cụ thể mà ở đó có nhiều khả năng có gian lận hơn.

Phòng vấn Ban Giám đốc và các đối tượng khác trong đơn vị (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A15. Việc kiểm toán viên phỏng vấn Ban Giám đốc có thể cung cấp những thông tin hữu ích về các rủi ro có sai sót trọng yếu trong các báo cáo tài chính xuất phát từ gian lận của nhân viên. Tuy nhiên, việc phỏng vấn Ban Giám đốc thường không cung cấp được các thông tin hữu ích về các rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính xuất phát từ gian lận của Ban Giám đốc. Việc phỏng vấn các đối tượng khác trong đơn vị có thể tạo cho họ cơ hội cung cấp thông tin cho kiểm toán viên mà không thể trao đổi được bằng cách nào khác.

A16. Các đối tượng khác trong đơn vị mà kiểm toán viên có thể tiến hành phỏng vấn trực tiếp về việc có gian lận hoặc nghi ngờ có gian lận, gồm:

- (1) Nhân viên tham gia hoạt động kinh doanh không trực tiếp liên quan đến quá trình lập báo cáo tài chính;
- (2) Nhân viên thuộc nhiều cấp bậc khác nhau;
- (3) Nhân viên tham gia vào việc triển khai, xử lý hoặc ghi nhận các giao dịch phức tạp hoặc bất thường và những người chịu trách nhiệm quản lý hoặc giám sát các nhân viên đó;
- (4) Nhân viên bộ phận pháp chế;
- (5) Cán bộ phụ trách về nhân sự;
- (6) Cán bộ phụ trách việc xử lý các cáo buộc về gian lận.

A17. Ban Giám đốc thường có điều kiện tốt nhất để thực hiện hành vi gian lận. Do đó, khi đánh giá các phản hồi của Ban Giám đốc đối với các câu hỏi phỏng vấn của kiểm toán viên, với thái độ hoài nghi nghề nghiệp, kiểm toán viên có thể cần phải xác minh thêm các nội dung phản hồi của Ban Giám đốc từ các nguồn thông tin khác.

Phòng vấn bộ phận kiểm toán nội bộ (hướng dẫn đoạn 19 Chuẩn mực này)

A18. Đoạn 23 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 và Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 610 quy định và hướng dẫn về kiểm toán các đơn vị có bộ phận kiểm toán nội bộ. Để thực hiện các quy định và hướng dẫn của các chuẩn mực kiểm toán này về gian lận, kiểm toán viên có thể phỏng vấn về hoạt động của kiểm toán nội bộ, ví dụ:

- (1) Các thủ tục mà kiểm toán viên nội bộ đã thực hiện trong năm nhằm phát hiện gian lận;
- (2) Ban Giám đốc có các biện pháp xử lý thích hợp đối với các phát hiện từ các thủ tục trên hay không.

Tìm hiểu về hoạt động giám sát của Ban quản trị (hướng dẫn đoạn 20 Chuẩn mực này)

- A19. Ban quản trị của một đơn vị có trách nhiệm giám sát các hệ thống của đơn vị để quản lý rủi ro, kiểm soát tài chính và tuân thủ pháp luật. Do trách nhiệm của Ban quản trị và Ban Giám đốc có thể khác nhau giữa các đơn vị, kiểm toán viên phải hiểu được trách nhiệm liên quan của từng bên để hiểu về hoạt động giám sát của các cá nhân (đoạn A1 - A8 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260 hướng dẫn đối tượng mà kiểm toán viên phải trao đổi khi cơ cấu quản trị của đơn vị không được xác định rõ ràng).
- A20. Việc tìm hiểu về công tác giám sát của Ban quản trị có thể cung cấp cho kiểm toán viên những hiểu biết sâu sắc về mức độ nhạy cảm của đơn vị đối với gian lận ở cấp quản lý, sự đầy đủ và thích hợp của kiểm soát nội bộ đối với rủi ro có gian lận, năng lực và tính chính trực của Ban Giám đốc. Kiểm toán viên có thể tìm hiểu vấn đề này dưới nhiều hình thức, như tham dự các cuộc họp hoặc xem xét biên bản của cuộc họp có liên quan và phỏng vấn Ban quản trị.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

- A21. Trong một số trường hợp, toàn bộ thành viên Ban quản trị đều tham gia vào Ban Giám đốc, ví dụ, một đơn vị có quy mô nhỏ chỉ có một chủ sở hữu vừa làm công việc quản lý vừa làm công việc giám sát. Trường hợp này, kiểm toán viên thường không cần tìm hiểu về hoạt động giám sát của Ban quản trị vì hoạt động giám sát không tách biệt với hoạt động quản lý.

Xem xét các thông tin khác (hướng dẫn đoạn 23 Chuẩn mực này)

- A22. Ngoài các thông tin thu thập được từ việc áp dụng các thủ tục phân tích, các thông tin khác thu thập được về đơn vị và môi trường hoạt động của đơn vị có thể hữu ích trong việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận. Việc thảo luận giữa các thành viên nhóm kiểm toán có thể cung cấp các thông tin hữu ích cho việc xác định các rủi ro này. Ngoài ra, các thông tin thu thập được từ quy trình chấp nhận và duy trì quan hệ khách hàng của doanh nghiệp kiểm toán và những kinh nghiệm thu thập được từ các dịch vụ khác đối với đơn vị có thể có liên quan đến việc xác định các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận, ví dụ dịch vụ soát xét báo cáo tài chính giữa kỳ.

Đánh giá các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận (hướng dẫn đoạn 24 Chuẩn mực này)

- A23. Trên thực tế, hành vi gian lận thường được che giấu và rất khó phát hiện. Tuy nhiên, kiểm toán viên có thể phát hiện được các sự kiện hoặc tình huống cho thấy động cơ, áp lực hoặc cơ hội dẫn đến gian lận (đây là các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận). Ví dụ:
- (1) Sự cần thiết phải đáp ứng mong đợi của bên thứ ba nhằm thu được nguồn tài trợ vốn có thể tạo ra áp lực dẫn đến gian lận;
 - (2) Chính sách thưởng lớn cho việc đạt được mục tiêu lợi nhuận không thực tế có thể tạo ra động cơ dẫn đến gian lận;
 - (3) Môi trường kiểm soát không hiệu quả có thể tạo ra cơ hội dẫn đến gian lận.
- A24. Các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận khó có thể phân loại theo mức độ quan trọng. Tầm quan trọng của các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận là rất khác nhau. Tại một số đơn vị với những điều kiện cụ thể, một số yếu tố này có thể có nhưng không nhất

thiết cho thấy rủi ro có sai sót trọng yếu. Do đó, việc xác định yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận có tồn tại hay không và nó có được xem xét khi đánh giá rủi ro báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu do gian lận hay không đòi hỏi kiểm toán viên phải thực hiện các xét đoán chuyên môn.

A25. Ví dụ về các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận liên quan việc lập báo cáo tài chính gian lận và việc biện minh cho hành vi gian lận được trình bày trong Phụ lục 01 của Chuẩn mực này. Các ví dụ này minh họa cho các yếu tố dẫn đến rủi ro được phân loại dựa trên ba điều kiện thường gặp khi có gian lận:

- (1) Động cơ hoặc áp lực dẫn đến gian lận;
- (2) Cơ hội dẫn đến gian lận;
- (3) Khả năng có thể biện minh cho hành vi gian lận.

Qua quan sát, kiểm toán viên có thể không dễ dàng phát hiện các yếu tố dẫn đến rủi ro phản ánh thái độ biện minh cho hành vi gian lận. Tuy nhiên, kiểm toán viên vẫn có thể nhận thấy được sự tồn tại của các yếu tố đó. Mặc dù các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận được nêu trong Phụ lục 01 bao gồm một loạt các tình huống mà kiểm toán viên có thể gặp phải, tuy nhiên đó chưa phải là tất cả các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận.

A26. Quy mô, mức độ phức tạp và hình thức sở hữu của đơn vị có ảnh hưởng quan trọng đến việc xem xét các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận liên quan. Ví dụ, các đơn vị có quy mô lớn thường có nhiều yếu tố hạn chế các hành động bất hợp pháp của Ban Giám đốc, như:

- (1) Ban quản trị thực hiện công tác giám sát một cách hiệu quả;
- (2) Có bộ phận kiểm toán nội bộ hoạt động hiệu quả;
- (3) Có văn bản quy định về đạo đức và biện pháp chống gian lận có hiệu lực.

Ngoài ra, các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận khi xem xét theo cấp độ từng bộ phận kinh doanh có thể cung cấp những hiểu biết khác với khi so sánh với các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận thu thập được khi xem xét theo cấp độ toàn đơn vị.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A27. Đối với đơn vị nhỏ, một số hoặc toàn bộ các vấn đề kiểm toán viên cần xem xét có thể không phù hợp để áp dụng hoặc rất ít liên quan. Ví dụ, một đơn vị nhỏ có thể không có văn bản quy định về đạo đức và biện pháp chống gian lận nhưng đơn vị vẫn có thể xây dựng văn hóa doanh nghiệp, trong đó nhấn mạnh tầm quan trọng của tính chính trực và đạo đức nghề nghiệp thông qua tuyên truyền phổ biến và sự gương mẫu của Ban Giám đốc. Sự độc quyền về quản lý của một cá nhân riêng lẻ trong một đơn vị nhỏ thường không có nghĩa là Ban Giám đốc không có sự quan tâm hợp lý đối với kiểm soát nội bộ và quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị. Trong một số đơn vị, việc Ban Giám đốc trực tiếp kiểm tra, phê duyệt có thể làm giảm bớt các khiếm khuyết trong kiểm soát và giảm rủi ro về gian lận của nhân viên. Tuy nhiên, sự độc quyền về quản lý của một cá nhân riêng lẻ có thể là một khiếm khuyết tiềm tàng vì khả năng Ban Giám đốc không chế kiểm soát.

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

Rủi ro có gian lận trong ghi nhận doanh thu (hướng dẫn đoạn 26 Chuẩn mực này)

- A28. Sai sót trọng yếu do việc lập báo cáo tài chính gian lận liên quan đến ghi nhận doanh thu thường xuất phát từ việc ghi nhận thừa doanh thu thông qua việc, ví dụ ghi nhận doanh thu trước kỳ hoặc ghi nhận doanh thu không. Sai sót này cũng có thể xuất phát từ việc ghi nhận thiếu doanh thu thông qua việc, ví dụ chuyển ghi nhận doanh thu sang kỳ sau một cách không thích hợp.
- A29. Trong một số đơn vị, rủi ro có gian lận trong việc ghi nhận doanh thu có thể cao hơn so với các đơn vị khác. Ví dụ, tại các tổ chức niêm yết, khi hiệu quả hoạt động được đánh giá bằng tăng trưởng doanh thu hoặc lợi nhuận giữa các năm, Ban Giám đốc có thể gặp phải áp lực hoặc động cơ dẫn đến việc lập báo cáo tài chính gian lận bằng cách ghi nhận doanh thu không hợp lý. Tương tự, những rủi ro có gian lận về ghi nhận doanh thu có thể có khả năng tồn tại cao hơn nếu đơn vị bán hàng chủ yếu theo phương thức thu tiền mặt.
- A30. Kiểm toán viên có thể loại trừ giả định về sự tồn tại của rủi ro có gian lận trong ghi nhận doanh thu. Ví dụ, kiểm toán viên có thể kết luận rằng không có rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận liên quan đến ghi nhận doanh thu khi đơn vị chỉ có một loại giao dịch doanh thu đơn giản duy nhất, ví dụ doanh thu cho thuê bất động sản từ một bất động sản cho thuê duy nhất.

Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận và tìm hiểu về các kiểm soát có liên quan của đơn vị (hướng dẫn đoạn 27 Chuẩn mực này)

- A31. Theo hướng dẫn tại đoạn A48 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể thực hiện các xét đoán về phạm vi, mức độ các kiểm soát mà Ban Giám đốc lựa chọn thực hiện và về phạm vi, mức độ rủi ro mà họ quyết định chấp nhận. Để xác định các kiểm soát nào cần thực hiện để ngăn chặn và phát hiện rủi ro, Ban Giám đốc cần xem xét các rủi ro báo cáo tài chính có thể có sai sót trọng yếu do hậu quả của gian lận. Khi xem xét vấn đề này, Ban Giám đốc có thể kết luận rằng việc thực hiện và duy trì một kiểm soát cụ thể để giảm thiểu rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận là không hiệu quả về mặt chi phí.
- A32. Kiểm toán viên cần quan tâm tìm hiểu về các kiểm soát mà Ban Giám đốc đã thiết kế, thực hiện và duy trì để ngăn chặn và phát hiện gian lận. Trong quá trình tìm hiểu, kiểm toán viên có thể biết được các thông tin như liệu Ban Giám đốc có chủ ý lựa chọn chấp nhận rủi ro đi kèm với việc không phân quyền hay không. Thông tin thu thập được từ việc tìm hiểu này có thể hữu ích giúp kiểm toán viên xác định các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận mà có thể ảnh hưởng đến đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro báo cáo tài chính có thể chứa đựng sai sót trọng yếu do gian lận.

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

Biện pháp xử lý tổng thể (hướng dẫn đoạn 28 Chuẩn mực này)

- A33. Việc xác định biện pháp xử lý tổng thể đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá thường bao gồm việc xem xét cách thức để nâng cao thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt cuộc kiểm toán, ví dụ:

- (1) Nâng cao độ nhạy cảm trong việc lựa chọn nội dung, phạm vi tài liệu kiểm tra đối với các giao dịch trọng yếu;

- (2) Nâng cao nhận thức về sự cần thiết phải có đầy đủ các bằng chứng thích hợp về các giải thích hoặc giải trình của Ban Giám đốc đối với các vấn đề trọng yếu.

Việc xác định các biện pháp nêu trên cũng bao gồm việc xem xét trên phạm vi rộng hơn ngoài các thủ tục cụ thể khác đã được lập kế hoạch; phạm vi xem xét này bao gồm các vấn đề quy định tại đoạn 29 và hướng dẫn tại đoạn A34 - A36 Chuẩn mực này.

Phân công và giám sát nhân sự (hướng dẫn đoạn 29(a) Chuẩn mực này)

- A34. Kiểm toán viên có thể xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã xác định bằng các cách như phân công thêm các cá nhân có kỹ năng và kiến thức chuyên môn (như các chuyên gia tư vấn pháp luật và công nghệ thông tin), hoặc bằng cách phân công thêm các cá nhân có kinh nghiệm tham gia cuộc kiểm toán.
- A35. Mức độ giám sát tùy thuộc vào đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận cũng như năng lực chuyên môn của nhóm kiểm toán.

Sử dụng các yếu tố không thể dự đoán trước khi lựa chọn các thủ tục kiểm toán (hướng dẫn đoạn 29(c) Chuẩn mực này)

- A36. Việc bổ sung yếu tố không thể dự đoán trước khi lựa chọn nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán sẽ thực hiện có ý nghĩa rất quan trọng, do các cá nhân trong đơn vị được kiểm toán là những người đã nắm rõ các thủ tục thường thực hiện trong cuộc kiểm toán nên càng có nhiều khả năng che đậy gian lận trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Các yếu tố không thể dự đoán trước có thể được bổ sung bằng các cách như:

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

Thủ tục kiểm toán đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ cơ sở dẫn liệu đã được đánh giá (hướng dẫn đoạn 30 Chuẩn mực này)

- A37. Các biện pháp kiểm toán đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ cơ sở dẫn liệu đã được đánh giá có thể bao gồm việc thay đổi nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán theo các hình thức sau đây:

- (1) Nội dung của các thủ tục kiểm toán sẽ thực hiện có thể cần thay đổi nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán phù hợp và đáng tin cậy hơn hoặc để thu thập thêm các thông tin chứng thực bổ sung. Việc này có thể ảnh hưởng đến loại thủ tục kiểm toán và sự kết hợp giữa các loại thủ tục này. Ví dụ:
 - a. Việc quan sát hoặc kiểm tra thực tế một số tài sản có thể trở nên quan trọng hơn hoặc kiểm toán viên có thể chọn cách sử dụng các kỹ thuật kiểm toán được máy tính trợ giúp để thu thập nhiều bằng chứng hơn về các dữ liệu trong các tài khoản hoặc các tài liệu (file) giao dịch điện tử quan trọng;

- b. Kiểm toán viên có thể thiết kế các thủ tục kiểm toán bổ sung nhằm thu thập thêm các thông tin chứng thực. Ví dụ, nếu kiểm toán viên xác định được rằng Ban Giám đốc đang chịu áp lực để đạt được mục tiêu lợi nhuận, có thể có rủi ro là Ban Giám đốc đang ghi nhận thừa doanh thu bằng cách ký kết các hợp đồng bán hàng có điều khoản cho phép ghi nhận doanh thu trước hoặc phát hành hóa đơn bán hàng trước khi giao hàng. Trong trường hợp này, kiểm toán viên có thể thiết kế các xác nhận độc lập không chỉ xác nhận số dư mà còn xác nhận chi tiết về các hợp đồng bán hàng, bao gồm ngày ký, quyền trả lại hàng bán và điều khoản giao hàng. Ngoài ra, để bổ sung cho các xác nhận độc lập trên, kiểm toán viên có thể phỏng vấn các nhân viên không thuộc phòng tài chính trong đơn vị về bất kỳ thay đổi nào trong các hợp đồng bán hàng và các điều khoản giao hàng.
- (2) Lịch trình thực hiện các thử nghiệm cơ bản có thể cần điều chỉnh lại. Kiểm toán viên có thể xác định rằng việc thực hiện thử nghiệm cơ bản tại ngày hoặc gần ngày kết thúc kỳ báo cáo sẽ hiệu quả hơn đối với những rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá. Kiểm toán viên có thể kết luận rằng, do có sai sót cố ý hoặc thao túng có chủ định đã được đánh giá, các thủ tục kiểm toán để suy rộng kết luận kiểm toán từ thời điểm giữa kỳ đến thời điểm cuối kỳ sẽ không hiệu quả. Ngược lại, do một sai sót cố ý (như sai sót liên quan đến việc ghi nhận doanh thu) có thể xuất phát từ giữa kỳ, kiểm toán viên có thể lựa chọn áp dụng thử nghiệm cơ bản đối với các giao dịch phát sinh từ trước đó trong kỳ hoặc đối với các giao dịch phát sinh trong toàn bộ kỳ báo cáo.
- (3) Phạm vi các thủ tục được áp dụng tùy thuộc vào đánh giá của kiểm toán viên đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận. Ví dụ, việc tăng cỡ mẫu hoặc việc thực hiện các thủ tục phân tích chi tiết hơn có thể là cần thiết. Đồng thời, các kỹ thuật kiểm toán được máy tính trợ giúp có thể cho phép thực hiện thử nghiệm sâu hơn về các giao dịch và dữ liệu điện tử. Các kỹ thuật này có thể được sử dụng để chọn mẫu các giao dịch điện tử chính, phân loại các giao dịch với những đặc điểm cụ thể, hoặc để thử nghiệm toàn bộ tổng thể thay vì một mẫu.
- A38. Nếu kiểm toán viên phát hiện rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ảnh hưởng đến số lượng hàng tồn kho, việc kiểm tra sổ kế toán hàng tồn kho của đơn vị có thể giúp xác định địa điểm hoặc các khoản mục cần lưu ý đặc biệt trong hoặc sau khi kiểm kê hàng tồn kho. Việc rà soát này có thể dẫn đến quyết định thực hiện quan sát kiểm kê hàng tồn kho tại một số địa điểm nhất định không được thông báo trước hoặc thực hiện kiểm kê hàng tồn kho tại toàn bộ các địa điểm vào cùng một thời điểm.
- A39. Kiểm toán viên có thể xác định rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ảnh hưởng đến một tài khoản và cơ sở dẫn liệu. Các tài khoản và cơ sở dẫn liệu này có thể bao gồm: đánh giá tài sản, các ước tính kế toán liên quan đến các giao dịch cụ thể (như các giao dịch mua lại, tái cơ cấu hoặc thanh lý một bộ phận kinh doanh) và các khoản nợ quan trọng khác đã phát sinh (như nghĩa vụ khắc phục ô nhiễm môi trường). Rủi ro cũng có thể liên quan đến những thay đổi lớn về các giả định liên quan đến các ước tính. Các thông tin thu thập được thông qua việc tìm hiểu đơn vị và môi trường hoạt động của đơn vị có thể giúp kiểm toán viên đánh giá tính hợp lý của các ước tính kế toán và các xét đoán, giả định làm cơ sở cho ước tính của Ban Giám đốc. Việc xem xét lại các xét đoán và giả định tương tự của Ban Giám đốc đã

áp dụng trong các kỳ trước sẽ giúp kiểm toán viên hiểu rõ hơn về tính hợp lý của các xét đoán và giả định làm cơ sở cho các ước tính của Ban Giám đốc.

- A40. Phụ lục 02 của Chuẩn mực này cung cấp ví dụ về các thủ tục kiểm toán có thể áp dụng để xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá, bao gồm các thủ tục về kết hợp yếu tố không thể dự đoán trước. Phụ lục này cũng đưa ra ví dụ về các biện pháp đối với đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu xuất phát từ việc lập báo cáo tài chính gian lận (kể cả việc lập báo cáo tài chính gian lận do ghi nhận doanh thu) và từ hành vi biển thủ tài sản.

Thủ tục kiểm toán đối với các rủi ro liên quan đến việc Ban Giám đốc không chế kiểm soát

Bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác (hướng dẫn đoạn 32(a) Chuẩn mực này)

- A41. Sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận thường bao gồm các hành vi thao túng quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính bằng cách thực hiện các bút toán ghi sổ không phù hợp hoặc không được phê duyệt. Việc này có thể diễn ra trong suốt kỳ hoặc tại thời điểm cuối kỳ báo cáo, hoặc bằng việc Ban Giám đốc tự điều chỉnh số liệu trong báo cáo tài chính mà các điều chỉnh này không được phản ánh trong sổ kế toán, chẳng hạn thông qua các điều chỉnh hợp nhất và việc phân loại lại.
- A42. Kiểm toán viên cần xem xét các rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến việc không chế một cách bất hợp lý kiểm soát đối với các bút toán ghi sổ vì các quy trình và các hoạt động kiểm soát tự động có thể giảm bớt rủi ro về nhầm lẫn do sơ suất nhưng không khắc phục được rủi ro do các cá nhân lạm dụng các quy trình tự động trên một cách không hợp lý, ví dụ, bằng cách thay đổi các giá trị được tự động nhập vào Sổ Cái hoặc vào hệ thống báo cáo tài chính. Ngoài ra, khi sử dụng công nghệ thông tin để chuyển tải thông tin tự động, có thể có rất ít hoặc không có bằng chứng rõ ràng về sự can thiệp đó trong các hệ thống thông tin.
- A43. Khi xác định và lựa chọn các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác để kiểm tra và xác định phương pháp thích hợp để kiểm tra cơ sở của các khoản mục đã lựa chọn, kiểm toán viên cần quan tâm đến các vấn đề sau:
- (1) *Đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận:* Sự tồn tại của các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận và các thông tin khác thu thập được từ đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận có thể giúp kiểm toán viên xác định các loại bút toán ghi sổ cụ thể và các điều chỉnh khác để tiến hành kiểm tra.
 - (2) *Các kiểm soát được thực hiện đối với các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác:* Các kiểm soát hữu hiệu đối với việc lập và thực hiện các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác có thể làm giảm mức độ thử nghiệm cơ bản cần thiết, với điều kiện là kiểm toán viên đã kiểm tra tính hữu hiệu của các kiểm soát đó.
 - (3) *Quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị và nội dung các bằng chứng có thể thu thập được:* Đối với nhiều đơn vị, quy trình xử lý giao dịch là sự kết hợp các bước, các thủ tục thủ công và tự động. Tương tự, việc xử lý bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác có thể bao gồm các thủ tục và hoạt động kiểm soát được thực hiện thủ công và tự động. Khi áp dụng công nghệ thông tin trong quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính, các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác có thể chỉ tồn tại dưới dạng dữ liệu điện tử.

- (4) *Đặc điểm của các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh có gian lận:* Các bút toán ghi sổ hoặc các điều chỉnh không phù hợp thường có các đặc điểm nhận dạng riêng biệt. Các đặc điểm này có thể bao gồm các bút toán (a) được thực hiện ở các tài khoản không phù hợp, bất thường hoặc ít khi sử dụng, (b) được lập bởi các cá nhân thường không lập các bút toán ghi sổ, (c) được ghi nhận tại cuối kỳ hoặc sau khi khóa sổ mà không có hoặc có rất ít giải thích hoặc diễn giải, (d) được lập trước hoặc trong quá trình lập báo cáo tài chính mà không được phản ánh vào tài khoản kế toán hoặc (e) có số tiền là số được làm tròn hoặc có số đuôi đồng nhất.
- (5) *Nội dung và tính phức tạp của các tài khoản:* Các bút toán ghi sổ hoặc các điều chỉnh không thích hợp có thể được ghi vào các tài khoản (a) có các nghiệp vụ có nội dung phức tạp và bất thường, (b) có các ước tính quan trọng và các điều chỉnh cuối kỳ, (c) đã từng dẫn đến sai sót trong quá khứ, (d) không được đối chiếu kịp thời hoặc có các chênh lệch chưa được đối chiếu, (e) có các giao dịch nội bộ hoặc (f) có liên quan đến một rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được xác định. Khi kiểm toán các đơn vị có nhiều địa điểm kinh doanh hoặc các đơn vị thành viên, đơn vị trực thuộc, kiểm toán viên cần lưu ý lựa chọn các bút toán ghi sổ từ các địa điểm khác nhau.
- (6) *Các bút toán ghi sổ hoặc các điều chỉnh khác được xử lý khác với cách giải quyết thông thường:* Các bút toán ghi sổ bất thường có thể không bị kiểm soát như các bút toán ghi sổ để ghi nhận các giao dịch diễn ra thường xuyên như doanh thu hàng tháng, các khoản mua sắm và các khoản chi tiêu tiền mặt.

A44. Kiểm toán viên cần sử dụng xét đoán chuyên môn khi xác định nội dung, lịch trình, phạm vi kiểm tra các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác. Tuy nhiên, đoạn 32(a)(ii) Chuẩn mực này quy định kiểm toán viên phải lựa chọn các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác được thực hiện tại thời điểm cuối kỳ báo cáo, do các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác có gian lận thường được lập vào thời điểm này. Ngoài ra, đoạn 32(a)(iii) Chuẩn mực này yêu cầu kiểm toán viên xem xét sự cần thiết phải thực hiện kiểm tra các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác trong suốt kỳ báo cáo, vì các sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận có thể phát sinh trong suốt kỳ và gian lận có thể được che giấu tinh vi.

Các ước tính kế toán (hướng dẫn đoạn 32(b) Chuẩn mực này)

A45. Khi lập và trình bày báo cáo tài chính, Ban Giám đốc phải thực hiện một số xét đoán hoặc giả định ảnh hưởng đến các ước tính kế toán quan trọng và liên tục giám sát tính hợp lý của các ước tính đó. Việc lập báo cáo tài chính gian lận thường được thực hiện bằng những sai sót có chủ định trong ước tính kế toán. Điều này có thể đạt được thông qua việc, ví dụ, ghi nhận thiếu hoặc thừa toàn bộ hoặc một phần các khoản dự phòng hoặc các khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu theo cùng một hướng nhằm tạo ra lợi nhuận tăng trưởng đều đặn trong hai hay nhiều kỳ kế toán hoặc để đạt được mức lợi nhuận dự kiến, làm cho người sử dụng báo cáo tài chính nhận thức không đúng về tình hình hoạt động và khả năng sinh lời của đơn vị.

A46. Mục đích của việc xem xét lại các xét đoán và giả định làm cơ sở cho các ước tính kế toán quan trọng của Ban Giám đốc trong báo cáo tài chính năm trước là để xác định liệu có tồn tại dấu hiệu cho thấy sự thiên lệch của Ban Giám đốc hay không. Việc xem xét này không nhằm đánh giá các xét đoán chuyên môn mà kiểm toán viên đã đưa ra trong năm trước dựa trên các thông tin có sẵn tại thời điểm đó.

A47. Đoạn 09 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 540 cũng yêu cầu kiểm toán viên phải xem xét lại các xét đoán và giả định làm cơ sở cho các ước tính kế toán quan trọng của Ban Giám đốc trong báo cáo tài chính năm trước. Việc xem xét này được thực hiện như một thủ tục đánh giá rủi ro nhằm thu thập thông tin về tính hữu hiệu của quy trình thực hiện ước tính của Ban Giám đốc trong kỳ trước, thu thập bằng chứng kiểm toán về kết quả thực hiện của các giao dịch liên quan đến các ước tính kế toán trong kỳ trước có liên quan đến các ước tính kế toán trong kỳ hiện tại và thu thập bằng chứng kiểm toán về các vấn đề như khả năng không chắc chắn của các ước tính cần phải thuyết minh trong báo cáo tài chính. Việc xem xét lại các xét đoán và giả định của Ban Giám đốc để xác định sự thiên lệch có khả năng phản ánh rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận theo quy định của Chuẩn mực này có thể được thực hiện kết hợp với việc xem xét theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 540.

Lý do kinh tế của các nghiệp vụ quan trọng (hướng dẫn đoạn 32(c) Chuẩn mực này)

A48. Các dấu hiệu cho thấy các nghiệp vụ quan trọng không thuộc quá trình hoạt động thông thường của đơn vị hoặc các nghiệp vụ bất thường có thể được thực hiện để lập báo cáo tài chính gian lận hoặc để che dấu việc biến thủ tài sản, gồm:

- (1) Hình thức của các nghiệp vụ đó quá phức tạp (ví dụ, nghiệp vụ liên quan đến nhiều đơn vị trong một tập đoàn phải lập báo cáo tài chính hợp nhất hoặc nhiều bên thứ ba không phải là bên liên quan);
- (2) Ban Giám đốc không thảo luận với Ban quản trị của đơn vị về nội dung, phương pháp kế toán các nghiệp vụ đó và không có đầy đủ chứng từ, sổ sách liên quan;
- (3) Ban Giám đốc nhấn mạnh vào yêu cầu hạch toán kế toán cụ thể hơn là vào nội dung kinh tế của giao dịch đó;
- (4) Các giao dịch với các bên liên quan không được hợp nhất, bao gồm các đơn vị có mục đích đặc biệt (như các công ty con được thành lập với mục đích chuyển lãi, lỗ...) không được Ban quản trị của đơn vị rà soát và phê duyệt thích hợp;
- (5) Các giao dịch với các bên liên quan chưa được xác định trước đây hoặc các bên không có tiềm lực hoặc khả năng tài chính để thực hiện giao dịch nếu không có sự hỗ trợ của đơn vị được kiểm toán.

Đánh giá bằng chứng kiểm toán (hướng dẫn đoạn 34 - 37 Chuẩn mực này)

A49. Đoạn 25 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 yêu cầu kiểm toán viên phải xem xét liệu các đánh giá về rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu có còn thích hợp hay không, trên cơ sở các thủ tục kiểm toán đã thực hiện và các bằng chứng đã thu thập. Mặc dù việc xem xét này chủ yếu mang tính định tính dựa trên xét đoán của kiểm toán viên nhưng có thể giúp kiểm toán viên hiểu rõ hơn về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận và xác định sự cần thiết phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung hoặc các thủ tục kiểm toán khác. Phụ lục 03 của Chuẩn mực này đưa ra các ví dụ về các trường hợp có thể cho thấy khả năng gian lận.

Thủ tục phân tích được thực hiện ở cuối cuộc kiểm toán khi hình thành kết luận tổng thể (hướng dẫn đoạn 34 Chuẩn mực này)

A50. Kiểm toán viên cần sử dụng xét đoán chuyên môn trong việc xác định xu hướng và các quan hệ cụ thể có thể là dấu hiệu của rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận, đặc

biệt là các mối quan hệ bất thường liên quan đến doanh thu và thu nhập tại thời điểm cuối năm như: các khoản thu nhập lớn không có nội dung rõ ràng được ghi nhận gần cuối kỳ báo cáo hoặc các giao dịch bất thường; hoặc thu nhập không phù hợp với xu hướng lưu chuyển tiền tệ từ hoạt động kinh doanh.

Xem xét các sai sót đã được xác định (hướng dẫn đoạn 35 - 37 Chuẩn mực này)

- A51. Gian lận thường không phát sinh riêng lẻ vì gian lận thường liên quan đến động cơ, áp lực hay cơ hội để thực hiện gian lận hoặc sự biện minh cho hành vi gian lận. Theo đó, các sai sót, ví dụ số lượng lớn các sai sót tại một địa điểm cụ thể mặc dù mức độ ảnh hưởng lũy kế là không trọng yếu, nhưng vẫn có thể cho thấy sự tồn tại của rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.
- A52. Tùy từng trường hợp mà ý nghĩa của gian lận đã được xác định có thể khác nhau. Ví dụ, một hành vi gian lận không quan trọng có thể trở nên quan trọng nếu gian lận đó liên quan đến nhà quản lý cấp cao. Trường hợp này, kiểm toán viên có thể phải xem xét lại độ tin cậy của bằng chứng đã thu thập, do có nghi ngờ về tính đầy đủ, trung thực của các giải trình và về tính xác thực của tài liệu kế toán hoặc có thể có sự thông đồng giữa nhân viên với Ban Giám đốc hoặc bên thứ ba.
- A53. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450 và số 700 quy định và hướng dẫn cách đánh giá, xử lý các sai sót và ảnh hưởng của các sai sót này đối với ý kiến của kiểm toán viên trong báo cáo kiểm toán.

Kiểm toán viên không thể tiếp tục thực hiện hợp đồng kiểm toán (hướng dẫn đoạn 38 Chuẩn mực này)

- A54. Ví dụ về các trường hợp ít xảy ra có thể phát sinh và có thể làm cho kiểm toán viên phải cân nhắc việc tiếp tục thực hiện hợp đồng kiểm toán, gồm:
- (1) Đơn vị không thực hiện biện pháp phù hợp để xử lý gian lận mà kiểm toán viên cho là cần thiết trong hoàn cảnh cụ thể, kể cả khi các gian lận này không ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính;
 - (2) Việc kiểm toán viên xem xét rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận và kết quả của các thử nghiệm kiểm toán cho thấy có rủi ro đáng kể do gian lận mang tính trọng yếu và lan tỏa; hoặc
 - (3) Kiểm toán viên lo ngại về năng lực hoặc tính chính trực của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị.
- A55. Do thực tế rất đa dạng nên Chuẩn mực này không thể mô tả chính xác tình huống thích hợp để kiểm toán viên cân nhắc việc rút khỏi hợp đồng kiểm toán. Một số yếu tố làm cho kiểm toán viên phải cân nhắc rút khỏi hợp đồng kiểm toán là khi thành viên Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán có liên quan đến gian lận (có thể ảnh hưởng đến độ tin cậy của các giải trình của Ban Giám đốc) và các ảnh hưởng đối với kiểm toán viên nếu tiếp tục thực hiện hợp đồng kiểm toán.
- A56. Kiểm toán viên có trách nhiệm nghề nghiệp và trách nhiệm pháp lý trong trường hợp không thể tiếp tục thực hiện hợp đồng kiểm toán. Tùy theo từng trường hợp cụ thể và theo quy định của pháp luật, kiểm toán viên có thể cần xin ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật khi quyết định rút khỏi một hợp đồng kiểm toán và khi xác định các hành động thích hợp, bao gồm thực hiện việc báo cáo cho các cổ đông, cơ quan quản lý và các bên khác. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán

Việt Nam hướng dẫn kiểm toán viên trao đổi với kiểm toán viên thay thế khi rút khỏi hợp đồng kiểm toán.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công

A57. Trong nhiều trường hợp, khi kiểm toán các đơn vị hoạt động trong lĩnh vực công, kiểm toán viên không được rút khỏi hợp đồng kiểm toán theo quy định của pháp luật hoặc để đáp ứng lợi ích của công chúng.

Giải trình bằng văn bản (hướng dẫn đoạn 39 Chuẩn mực này)

A58. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 580 quy định và hướng dẫn cách thức thu thập các giải trình thích hợp từ Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) trong quá trình kiểm toán. Ngoài việc xác nhận đã hoàn thành trách nhiệm của mình trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính, Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) phải thừa nhận trách nhiệm của mình đối với việc thiết lập, thực hiện và duy trì kiểm soát nội bộ nhằm ngăn chặn và phát hiện gian lận, bất kể quy mô của đơn vị thế nào.

A59. Do bản chất của gian lận và những khó khăn mà kiểm toán viên gặp phải trong việc phát hiện các sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận, kiểm toán viên cần phải thu thập được giải trình bằng văn bản từ Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) xác nhận rằng họ đã cung cấp cho kiểm toán viên:

- (a) Kết quả đánh giá của Ban Giám đốc về rủi ro báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu do gian lận;
- (b) Sự nhận biết của Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) về những gian lận trong thực tế, nghi ngờ hoặc cáo buộc gian lận có ảnh hưởng đến đơn vị.

Trao đổi với Ban Giám đốc và Ban quản trị

Trao đổi với Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 40 Chuẩn mực này)

A60. Khi đã thu thập được bằng chứng về sự tồn tại hoặc có thể tồn tại gian lận, kiểm toán viên cần trao đổi ngay với cấp quản lý thích hợp của đơn vị được kiểm toán, kể cả khi vấn đề phát hiện được có thể được coi là không có ảnh hưởng đáng kể (ví dụ, việc biến thủ tài sản có giá trị nhỏ của một nhân viên cấp thấp trong đơn vị). Việc xác định cấp quản lý thích hợp của đơn vị để trao đổi tùy thuộc vào xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên và chịu ảnh hưởng bởi các yếu tố như khả năng thông đồng, nội dung và mức độ nghiêm trọng của gian lận. Thông thường, cấp quản lý thích hợp của đơn vị phải cao hơn ít nhất một cấp so với những người có liên quan đến gian lận.

Trao đổi với Ban quản trị (hướng dẫn đoạn 41 Chuẩn mực này)

A61. Kiểm toán viên có thể trao đổi với Ban quản trị bằng lời hoặc bằng văn bản. Đoạn A38 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260 xác định các yếu tố mà kiểm toán viên cần xem xét để quyết định cách thức trao đổi bằng lời hay bằng văn bản. Do nội dung và độ nhạy cảm của gian lận có liên quan đến nhà quản lý cấp cao, hoặc gian lận dẫn đến sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính, kiểm toán viên cần báo cáo các vấn đề trên một cách kịp thời và có thể xem xét sự cần thiết phải báo cáo bằng văn bản.

A62. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể thấy cần trao đổi với Ban quản trị mặc dù gian lận được phát hiện chỉ liên quan đến các nhân viên mà không phải là Ban Giám đốc và không dẫn đến sai sót trọng yếu. Tương tự, Ban quản trị có thể mong muốn được thông báo về những trường hợp đó. Quy trình trao đổi này sẽ được thực hiện hiệu quả nếu kiểm toán viên và Ban quản trị đã thống nhất ngay trong giai đoạn đầu của cuộc kiểm toán về nội dung và mức độ thông báo của kiểm toán viên đối với vấn đề liên quan đến gian lận.

A63. Trường hợp có nghi ngờ về tính chính trực hay tính trung thực của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị, thì kiểm toán viên cần cân nhắc việc xin ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật để xác định biện pháp thích hợp.

Các vấn đề khác liên quan đến gian lận (hướng dẫn đoạn 42 Chuẩn mực này)

A64. Các vấn đề khác liên quan đến gian lận cần được thảo luận với Ban quản trị của đơn vị có thể bao gồm:

- (1) Lo ngại về nội dung, phạm vi và tần suất thực hiện đánh giá của Ban Giám đốc đối với các kiểm soát đang được thực hiện để ngăn chặn và phát hiện gian lận và đối với rủi ro làm cho báo cáo tài chính có thể bị sai sót;
- (2) Ban Giám đốc không khắc phục được các khiếm khuyết nghiêm trọng đã được phát hiện trong kiểm soát nội bộ, hoặc không xử lý được một cách thích hợp đối với các gian lận đã được phát hiện;
- (3) Đánh giá của kiểm toán viên về môi trường kiểm soát của đơn vị, bao gồm các nghi ngờ về năng lực và tính chính trực của Ban Giám đốc;
- (4) Các hành động của Ban Giám đốc có thể cho thấy việc lập báo cáo tài chính gian lận, như việc Ban Giám đốc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán có thể cho thấy mục đích của Ban Giám đốc là để điều chỉnh kết quả kinh doanh làm cho người sử dụng báo cáo tài chính hiểu không đúng về tình hình hoạt động và khả năng sinh lời của đơn vị;
- (5) Các lo ngại về tính thích hợp và tính đầy đủ của việc phê duyệt các nghiệp vụ bất thường của đơn vị.

Thông báo với các cơ quan quản lý và cơ quan pháp luật có liên quan (hướng dẫn đoạn 43 Chuẩn mực này)

A65. Trách nhiệm nghề nghiệp của kiểm toán viên về bảo mật thông tin của khách hàng có thể không cho phép kiểm toán viên báo cáo những gian lận cho các bên không phải là khách hàng. Tuy nhiên, trong một số trường hợp nhất định, theo yêu cầu của pháp luật hoặc các quy định có liên quan, kiểm toán viên phải báo cáo về các gian lận với cơ quan quản lý và cơ quan pháp luật có liên quan.

A66. Tùy theo từng trường hợp cụ thể, kiểm toán viên có thể phải xin ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật để xác định sự cần thiết phải báo cáo về các gian lận với cơ quan quản lý, cơ quan pháp luật có liên quan để đảm bảo các bước công việc cần thiết đối với lợi ích công chúng trước ảnh hưởng của các gian lận đã phát hiện.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công

A67. Trong lĩnh vực công, tùy theo yêu cầu của pháp luật hoặc các quy định có liên quan, kiểm toán viên có thể phải báo cáo về việc đã phát hiện hay không phát hiện được gian lận nào trong quá trình kiểm toán.

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

Phụ lục này đưa ra các ví dụ về các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận mà kiểm toán viên thường gặp trong thực tế. Các ví dụ này được trình bày theo hai loại gian lận (lập báo cáo tài chính gian lận và biến thủ tài sản) tương ứng với cách thức xem xét của kiểm toán viên. Đối với mỗi loại gian lận, các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận sẽ được phân loại cụ thể hơn dựa trên ba điều kiện thường tồn tại khi có sai sót trọng yếu do gian lận, gồm: (a) động cơ hoặc áp lực, (b) cơ hội và (c) thái độ hoặc sự biện minh cho hành động. Ngoài các yếu tố dẫn đến rủi ro nêu ra trong các ví dụ sau, kiểm toán viên cần xác định thêm các yếu tố khác dẫn đến rủi ro. Không phải toàn bộ các ví dụ này đều phù hợp với tất cả các tình huống, và một số ví dụ có thể có ý nghĩa khác nhau tùy theo quy mô, đặc điểm sở hữu hoặc tình hình thực tế tại các đơn vị. Đồng thời, thứ tự các ví dụ về các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận được trình bày không nhằm phản ánh tầm quan trọng hay tần suất phát sinh của các yếu tố đó.

A. Ví dụ về các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận liên quan đến sai sót phát sinh từ việc lập báo cáo tài chính gian lận**A.1 Động cơ hoặc áp lực**

A.1.1 Sự ổn định tài chính hay khả năng sinh lời bị ảnh hưởng bởi tình hình kinh tế, ngành nghề kinh doanh hay điều kiện hoạt động của đơn vị, ví dụ:

- (1) Mức độ cạnh tranh cao hay thị trường bão hòa, kèm theo lợi nhuận suy giảm;
- (2) Dễ bị tác động trước những thay đổi nhanh chóng, như những thay đổi về công nghệ, sản phẩm bị lỗi thời hoặc sự thay đổi lãi suất;
- (3) Nhu cầu của khách hàng suy giảm đáng kể và số đơn vị thất bại trong ngành hoặc trong nền kinh tế ngày càng tăng;
- (4) Lỗ từ hoạt động kinh doanh dẫn đến nguy cơ phá sản, tịch biên tài sản hoặc xiết nợ;
- (5) Liên tục phát sinh luồng tiền âm từ hoạt động kinh doanh hoặc không có khả năng tạo ra luồng tiền từ hoạt động kinh doanh trong khi báo cáo vẫn lãi và tăng trưởng;
- (6) Tăng trưởng nhanh hoặc có tỷ suất lợi nhuận bất thường, đặc biệt là khi so sánh với các công ty cùng ngành nghề;
- (7) Phát sinh các quy định mới về kế toán, pháp luật hoặc các quy định có liên quan.

A.1.2 Áp lực cao đối với Ban Giám đốc nhằm đáp ứng các yêu cầu hoặc kỳ vọng của các bên thứ ba do:

- (1) Tỷ suất lợi nhuận hay kỳ vọng theo xu thế của các chuyên gia phân tích đầu tư, các nhà đầu tư là các tổ chức, các chủ nợ quan trọng, hoặc các bên độc lập khác (đặc biệt là các kỳ vọng quá mức hoặc phi thực tế), bao gồm những kỳ vọng của Ban Giám đốc trong các thông cáo báo chí hoặc các thông tin quá lạc quan trong báo cáo thường niên;

- (2) Nhu cầu huy động thêm các nguồn tài trợ dưới hình thức cho vay hoặc góp vốn nhằm giữ vững khả năng cạnh tranh, bao gồm việc tài trợ cho công tác nghiên cứu và phát triển hoặc các khoản chi đầu tư lớn;
- (3) Đơn vị sắp đáp ứng các yêu cầu niêm yết hoặc các yêu cầu thanh toán nợ hoặc các yêu cầu của các hợp đồng nợ khác;
- (4) Ảnh hưởng bất lợi của việc báo cáo kết quả tài chính không tốt đối với các giao dịch lớn chưa thực hiện như hợp nhất kinh doanh hoặc đấu thầu.

A.1.3 Các thông tin cho thấy tình hình tài chính cá nhân của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị bị ảnh hưởng bởi kết quả hoạt động của doanh nghiệp do:

- (1) Các lợi ích tài chính lớn trong đơn vị;
- (2) Phần lớn các khoản thu nhập của Ban Giám đốc và Ban quản trị (như tiền thưởng, quyền mua chứng khoán và các thỏa thuận thanh toán theo mức lợi nhuận) là chưa chắc chắn và phụ thuộc vào việc đạt được các mục tiêu về giá chứng khoán, kết quả kinh doanh, tình hình tài chính hoặc luồng tiền. Các khoản thu nhập này phụ thuộc vào việc đạt được các mục tiêu chỉ liên quan đến một số tài khoản cụ thể hoặc các hoạt động được lựa chọn của đơn vị, mặc dù nếu xét trên phương diện tổng thể thì các tài khoản hoặc hoạt động này có thể không trọng yếu đối với đơn vị;
- (3) Bảo lãnh cá nhân về các khoản nợ của đơn vị.

A.1.4 Áp lực cao đối với Ban Giám đốc hoặc nhân sự điều hành để đạt được các mục tiêu tài chính mà Ban quản trị đặt ra, bao gồm các chính sách khen thưởng theo doanh thu hay tỷ suất lợi nhuận.

A.2 Các cơ hội

A.2.1 Đặc điểm của ngành hay các hoạt động của đơn vị có thể tạo ra cơ hội cho gian lận trong báo cáo tài chính thường phát sinh từ:

- (1) Các giao dịch quan trọng với bên liên quan nằm ngoài quá trình kinh doanh thông thường hoặc với các đơn vị liên quan chưa được kiểm toán hoặc được doanh nghiệp kiểm toán khác kiểm toán;
- (2) Tiềm lực tài chính mạnh chiếm ưu thế vượt trội trong một ngành nhất định cho phép đơn vị có thể áp đặt các điều kiện đối với nhà cung cấp hoặc khách hàng, có thể dẫn đến các giao dịch không hợp lý hoặc giao dịch bất thường;
- (3) Tài sản, nợ phải trả, doanh thu, hoặc chi phí được xác định dựa trên những ước tính kế toán quan trọng liên quan đến những xét đoán chủ quan hoặc các yếu tố không chắc chắn khác;
- (4) Những nghiệp vụ có giá trị bất thường hoặc rất phức tạp, đặc biệt là những nghiệp vụ phát sinh gần thời điểm kết thúc kỳ kế toán;
- (5) Những hoạt động lớn được tổ chức hoặc được thực hiện giữa các nước có môi trường và văn hóa kinh doanh khác nhau;
- (6) Sử dụng các đơn vị kinh doanh trung gian nhưng không có lý do rõ ràng;
- (7) Mở tài khoản ngân hàng, thành lập công ty con hoặc chi nhánh ở những nơi có ưu đãi về thuế nhưng không có lý do rõ ràng.

A.2.2 Việc giám sát hoạt động của Ban Giám đốc không hiệu quả do những nguyên nhân sau:

- (1) Sự độc quyền trong quản lý của một người hoặc một nhóm người mà không có những thủ tục kiểm soát bổ sung;
- (2) Hoạt động giám sát của Ban quản trị đối với báo cáo tài chính và kiểm soát nội bộ kém hiệu quả.

A.2.3 Cơ cấu tổ chức phức tạp hoặc không ổn định, được thể hiện như sau:

- (1) Khó khăn trong việc xác định tổ chức hoặc cá nhân có quyền kiểm soát trong đơn vị;
- (2) Cơ cấu tổ chức quá phức tạp, trong đó có những pháp nhân hoặc những cấp quản lý bất thường;
- (3) Thay đổi thường xuyên Ban quản trị, Ban Giám đốc hoặc chuyên gia tư vấn pháp luật.

A.2.4 Kiểm soát nội bộ kém hiệu lực do những nguyên nhân sau:

- (1) Thiếu sự giám sát đối với các kiểm soát bao gồm kiểm soát tự động và kiểm soát báo cáo tài chính giữa niên độ;
- (2) Thay đổi thường xuyên hoặc tuyển dụng không hiệu quả nhân viên kế toán, nhân viên kiểm toán nội bộ hoặc nhân viên công nghệ thông tin;
- (3) Hệ thống kế toán và hệ thống thông tin không hiệu quả.

A.3 Thái độ hoặc sự biện minh cho hành động

- (1) Cấp quản lý truyền đạt, thực hiện, hỗ trợ hoặc yêu cầu thực hiện văn hoá doanh nghiệp hoặc tiêu chuẩn đạo đức nghề nghiệp không phù hợp và không hiệu quả;
- (2) Thành viên Ban Giám đốc không có chuyên môn nghiệp vụ về tài chính nhưng can thiệp hoặc áp đặt quá mức trong việc lựa chọn chính sách kế toán hoặc xác định những ước tính kế toán quan trọng;
- (3) Đã có tiền sử vi phạm pháp luật về chứng khoán hoặc pháp luật và các quy định khác, hoặc đơn vị bị khiếu kiện, hoặc Ban quản trị, Ban Giám đốc bị cáo buộc gian lận hoặc vi phạm pháp luật và các quy định;
- (4) Ban Giám đốc quan tâm quá mức tới việc duy trì hoặc gia tăng giá cổ phiếu hoặc xu hướng thu nhập của doanh nghiệp;
- (5) Ban Giám đốc cam kết với các chuyên gia phân tích, các chủ nợ và bên thứ ba sẽ đạt được những mức dự báo quá cao hoặc không thực tế;
- (6) Ban Giám đốc không thể kịp thời sửa chữa những khiếm khuyết nghiêm trọng đã được xác định trong kiểm soát nội bộ;
- (7) Sự quan tâm của Ban Giám đốc trong việc sử dụng các biện pháp không phù hợp để làm giảm lợi nhuận báo cáo vì các lý do liên quan đến thuế;
- (8) Yếu kém về đạo đức trong thành viên Ban Giám đốc;
- (9) Ban Giám đốc đồng thời là chủ sở hữu, không tách biệt giao dịch cá nhân với giao dịch kinh doanh;
- (10) Tranh chấp giữa những cổ đông trong một đơn vị có ít thành viên;

- (11) Ban Giám đốc liên tục cố gắng biện minh cho các phương pháp kế toán không phù hợp dựa trên mức trọng yếu;
- (12) Căng thẳng trong mối quan hệ giữa Ban Giám đốc với doanh nghiệp kiểm toán hiện tại hoặc doanh nghiệp kiểm toán tiền nhiệm, thể hiện qua các tình huống sau:
- Mâu thuẫn thường xuyên với doanh nghiệp kiểm toán hiện tại hoặc doanh nghiệp kiểm toán tiền nhiệm về vấn đề kế toán, kiểm toán, hoặc báo cáo;
 - Có những yêu cầu bất hợp lý đối với kiểm toán viên, ví dụ như thúc ép không thực tế về thời gian hoàn thành cuộc kiểm toán hoặc việc phát hành báo cáo kiểm toán;
 - Hạn chế đối với kiểm toán viên như hạn chế quyền tiếp cận nhân viên, tiếp cận thông tin hoặc khả năng thông báo với Ban quản trị;
 - Ban Giám đốc có hành vi không chế kiểm toán viên, hạn chế phạm vi kiểm toán, việc lựa chọn hoặc tiếp xúc với nhân viên được phân công để tham gia hoặc tư vấn cho cuộc kiểm toán.

B. Ví dụ về các yếu tố dẫn đến rủi ro liên quan đến sai sót do biến thủ tài sản

Các yếu tố dẫn đến rủi ro liên quan đến sai sót do biến thủ tài sản cũng được phân loại theo ba điều kiện thường tồn tại khi có gian lận: động cơ hoặc áp lực, cơ hội, thái độ hoặc sự biện minh cho hành động. Khi có sai sót phát sinh từ hành vi biến thủ tài sản thì cũng xuất hiện các yếu tố dẫn đến rủi ro liên quan đến sai sót phát sinh từ gian lận trong báo cáo tài chính. Ví dụ, sai sót về gian lận trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính hoặc biến thủ tài sản thường tồn tại ở những đơn vị thiếu sự giám sát hiệu quả đối với hoạt động của Ban Giám đốc và yếu kém trong kiểm soát nội bộ. Sau đây là những ví dụ về các yếu tố dẫn đến rủi ro liên quan đến sai sót do biến thủ tài sản.

B.1 Động cơ hoặc áp lực

Ban Giám đốc hoặc nhân viên có thể chịu áp lực từ các nghĩa vụ tài chính cá nhân khi họ tiếp cận với tiền mặt hoặc những tài sản dễ bị trộm cắp khác khiến họ biến thủ các tài sản này.

Khi xuất hiện quan hệ tiêu cực giữa đơn vị với nhân viên được quyền tiếp cận với tiền mặt hoặc tài sản khác dễ bị trộm cắp khiến họ có động cơ biến thủ tài sản. Ví dụ, mối quan hệ tiêu cực có thể phát sinh từ những tình huống sau:

- Biết rõ hoặc đoán trước sẽ bị buộc thôi việc;
- Những thay đổi gần đây hoặc dự kiến thay đổi về kế hoạch lương, thưởng cho nhân viên;
- Sự thăng chức, mức lương thưởng, hoặc những chính sách khen thưởng khác không được như mong muốn.

B.2 Cơ hội

B.2.1 Một số đặc điểm hoặc hoàn cảnh khiến cho tài sản trở nên dễ bị trộm cắp hoặc biến thủ. Ví dụ cơ hội biến thủ tài sản tăng lên trong những tình huống sau:

- Nắm giữ hoặc xử lý một số tiền lớn;
- Hàng tồn kho kích thước nhỏ, giá trị cao và có nhu cầu cao trên thị trường;

- (3) Tài sản dễ chuyển đổi thành tiền mặt như trái phiếu vô danh, kim cương, chip máy tính;
- (4) Tài sản cố định có kích thước nhỏ, dễ bán ra thị trường, hoặc thiếu cơ sở nhận dạng chủ sở hữu.

B.2.2 Kiểm soát nội bộ kém hiệu quả đối với tài sản có thể làm gia tăng khả năng biến thủ tài sản, ví dụ như các tình huống sau:

- (1) Phân công nhiệm vụ không rõ ràng hoặc nhiệm vụ kiểm tra độc lập không đầy đủ;
- (2) Giám sát không đầy đủ đối với chi phí của Ban quản trị, Ban Giám đốc, như chi phí đi lại hoặc các chi phí khác;
- (3) Thiếu sự giám sát của Ban Giám đốc đối với những nhân viên chịu trách nhiệm về tài sản, nhất là ở những địa bàn xa xôi;
- (4) Việc soát xét không đầy đủ đối với hồ sơ xin việc của các nhân viên được tiếp cận với tài sản;
- (5) Hồ sơ tài sản không được lưu giữ đầy đủ;
- (6) Việc ủy quyền và phê duyệt các nghiệp vụ chi tiêu và mua sắm tài sản không hiệu quả;
- (7) Thiếu biện pháp bảo vệ đối với tiền mặt, tài sản đầu tư, hàng tồn kho, tài sản cố định;
- (8) Việc kiểm kê và đối chiếu tài sản không đầy đủ và kịp thời;
- (9) Hồ sơ, chứng từ giao dịch không được lưu giữ đầy đủ, kịp thời và phù hợp;
- (10) Không thực hiện chế độ nghỉ phép bắt buộc đối với những nhân viên kiểm soát chính;
- (11) Ban Giám đốc không hiểu rõ về công nghệ thông tin khiến cho nhân viên công nghệ thông tin dễ có cơ hội biến thủ;
- (12) Thiếu kiểm soát đối với các thông tin dữ liệu do hệ thống máy tính tạo ra, bao gồm các kiểm soát và soát xét các nhật ký của hệ thống máy tính.

B.3 Thái độ hoặc sự biện minh cho hành động

- (1) Không quan tâm đến sự cần thiết phải giám sát hoặc giảm thiểu rủi ro biến thủ tài sản;
- (2) Không quan tâm đến kiểm soát nội bộ đối với rủi ro biến thủ tài sản do hành vi không chế kiểm soát hoặc không có biện pháp trong việc khắc phục những khiếm khuyết đã xác định trong kiểm soát nội bộ;
- (3) Những hành vi cho thấy sự không hài lòng hoặc bất mãn với đơn vị hoặc cách thức đối xử với nhân viên của đơn vị;
- (4) Thay đổi hành vi hoặc lối sống cho thấy có thể có hành vi biến thủ tài sản;
- (5) Dễ dàng bỏ qua những vụ ăn cắp vặt.

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

Phụ lục này đưa ra các ví dụ về những thủ tục kiểm toán đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá, xuất phát từ việc lập báo cáo tài chính gian lận hoặc biến thủ tài sản. Không phải toàn bộ các thủ tục nêu sau đây đều phù hợp với mọi tình huống của cuộc kiểm toán. Đồng thời, thứ tự sắp xếp của các thủ tục không nhằm phản ánh tầm quan trọng của các thủ tục đó.

A. Xem xét ở cấp độ cơ sở dẫn liệu

Biện pháp cụ thể cho những kết quả đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận sẽ khác nhau tùy theo loại hoặc tổng hợp các yếu tố hoặc điều kiện rủi ro xác định được, và nhóm giao dịch, số dư tài khoản, thông tin thuyết minh và các cơ sở dẫn liệu mà rủi ro đó có thể ảnh hưởng.

Ví dụ về các biện pháp xử lý cụ thể:

- (1) Đến thăm hiện trường hoặc thực hiện một vài thủ tục kiểm tra đột xuất hoặc không thông báo trước. Ví dụ, quan sát kiểm kê hàng tồn kho ở những địa điểm không được thông báo trước về sự tham gia của kiểm toán viên hoặc kiểm kê đột xuất tiền mặt tại một ngày cụ thể;
- (2) Yêu cầu kiểm kê hàng tồn kho tại cuối kỳ kế toán hoặc tại ngày gần thời điểm cuối kỳ để giảm thiểu rủi ro thay đổi số dư trong giai đoạn giữa ngày kết thúc kiểm kê và ngày kết thúc kỳ báo cáo;
- (3) Điều chỉnh phương pháp kiểm toán trong năm hiện tại. Ví dụ, liên hệ trực tiếp (gặp mặt, gọi điện, gửi email) với khách hàng và nhà cung cấp chính ngoài những liên hệ bằng văn bản như gửi thư xác nhận, yêu cầu xác nhận hoặc tìm kiếm thêm thông tin dưới hình thức khác;
- (4) Thực hiện rà soát chi tiết đối với những bút toán cuối quý hoặc cuối kỳ và kiểm tra những bút toán có vẻ bất thường về bản chất hoặc giá trị;
- (5) Điều tra khả năng các bên liên quan và nguồn tài chính hỗ trợ cho những giao dịch có giá trị lớn và bất thường, nhất là những giao dịch diễn ra gần hoặc tại thời điểm cuối kỳ kế toán;
- (6) Thực hiện thủ tục phân tích cơ bản đối với các số liệu riêng biệt. Ví dụ, so sánh doanh thu bán hàng và giá vốn hàng bán theo địa điểm, theo dòng sản phẩm hoặc theo tháng với số liệu do kiểm toán viên dự kiến;
- (7) Phỏng vấn các nhân viên tham gia vào những lĩnh vực đã xác định được rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận để thu thập ý kiến của họ về rủi ro, khả năng và cách thức mà các kiểm soát có thể xác định được rủi ro;
- (8) Thảo luận với doanh nghiệp kiểm toán độc lập khác (nếu có) đang thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính của một hoặc nhiều công ty con, bộ phận hoặc chi nhánh về phạm vi công việc cần thiết để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận từ những nghiệp vụ hay hoạt động giữa những đơn vị này;

- (9) Nếu công việc của chuyên gia trở nên quan trọng đối với khoản mục báo cáo tài chính có mức độ rủi ro sai sót do gian lận là rất cao thì kiểm toán viên cần thực hiện các thủ tục bổ sung liên quan đến các giả thiết, phương pháp hay phát hiện của các chuyên gia để xác định rằng các giả thiết, phương pháp hay phát hiện đó là hợp lý, hoặc để đề cử thêm chuyên gia thực hiện công việc này;
- (10) Thực hiện các thủ tục phân tích các khoản mục được lựa chọn trên bảng cân đối kế toán của báo cáo tài chính năm trước đã được kiểm toán (như dự phòng giảm giá hàng tồn kho) để đánh giá xem liệu các xét đoán và ước tính kế toán có phù hợp với các thông tin thu được trong quá trình kiểm toán hay không;
- (11) Thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với các tài khoản hoặc các tài liệu đối chiếu do đơn vị chuẩn bị, kể cả các tài liệu đối chiếu giữa kỳ;
- (12) Thực hiện các kỹ thuật kiểm toán với sự hỗ trợ của máy tính như kỹ thuật tìm kiếm số liệu để kiểm tra sự bất thường trong một tổng thể;
- (13) Kiểm tra tính chính xác của sổ kế toán và nghiệp vụ do máy tính lập ra;
- (14) Tìm kiếm bằng chứng kiểm toán bổ sung từ những nguồn bên ngoài đơn vị được kiểm toán.

B. Các biện pháp xử lý cụ thể đối với sai sót do gian lận trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính

Ví dụ về các biện pháp xử lý cụ thể đối với kết quả đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính như sau:

B.1 Ghi nhận doanh thu

- (1) Thực hiện thủ tục phân tích cơ bản đối với doanh thu bằng cách sử dụng các số liệu riêng rẽ, ví dụ, so sánh doanh thu theo tháng và theo dòng sản phẩm hoặc theo bộ phận kinh doanh trong kỳ kế toán hiện hành so với các kỳ kế toán trước. Các kỹ thuật kiểm toán với sự hỗ trợ của máy tính có thể rất hữu dụng trong việc xác định những mối liên hệ hoặc nghiệp vụ về doanh thu bất thường hoặc ngoài dự kiến;
- (2) Xác nhận với khách hàng của đơn vị được kiểm toán về một số điều khoản của hợp đồng và những “thỏa thuận phụ” không được cung cấp, vì việc hạch toán thường bị ảnh hưởng bởi các điều khoản hoặc thỏa thuận thường không được ghi chép đầy đủ trong hồ sơ. Ví dụ, tiêu chuẩn nghiệm thu, các điều khoản hoàn thành và thanh toán, các nghĩa vụ tương lai của bên bán hàng; quyền trả lại sản phẩm; giá trị bán lại được đảm bảo...;
- (3) Phỏng vấn nhân viên bán hàng, nhân viên tiếp thị hoặc chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị về việc bán hàng hoặc giao hàng tại thời điểm gần cuối kỳ kế toán và nhận thức của họ về những điều khoản hoặc điều kiện bất thường liên quan đến những nghiệp vụ này;
- (4) Có mặt tại một hoặc một số địa điểm tại thời điểm kết thúc kỳ kế toán để chứng kiến hàng hóa đã được vận chuyển đi hay đã sẵn sàng để vận chuyển (hoặc hàng trả lại chờ xử lý) và thực hiện các thủ tục kiểm tra chia cắt niên độ đối với doanh thu và hàng tồn kho;

- (5) Trường hợp nghiệp vụ doanh thu được hạch toán bằng máy tính thì tiến hành kiểm tra hệ thống kiểm soát để đảm bảo các nghiệp vụ doanh thu được hạch toán đầy đủ và phù hợp.

B.2 Số lượng hàng tồn kho

- (1) Kiểm tra sổ kế toán hàng tồn kho của đơn vị để xác định những địa điểm hay loại hàng cần đặc biệt lưu ý trong và sau quá trình kiểm kê hàng tồn kho;
- (2) Kiểm tra đột xuất việc kiểm kê hàng tồn kho tại một địa điểm bất kỳ hoặc tại tất cả các điểm trong cùng một ngày;
- (3) Yêu cầu kiểm kê hàng tồn kho tại cuối kỳ kế toán hoặc tại ngày gần thời điểm cuối kỳ để giảm thiểu rủi ro thay đổi số dư trong giai đoạn giữa ngày kết thúc kiểm kê và ngày kết thúc kỳ báo cáo;
- (4) Thực hiện các thủ tục bổ sung trong quá trình quan sát kiểm kê, ví dụ, kiểm tra bên trong các thùng chứa hàng, cách thức hàng hóa được sắp xếp (ví dụ, theo kiểu hình vuông rộng) hoặc dán nhãn, và chất lượng hàng hóa lỏng (độ tinh khiết, phẩm cấp, nồng độ) như nước hoa hoặc các hóa chất chuyên dùng. Nên sử dụng chuyên gia để thực hiện việc kiểm tra này;
- (5) So sánh số lượng hàng tồn kho cuối kỳ với các kỳ trước theo từng nhóm, từng loại hàng tồn kho, từng vị trí hoặc theo các tiêu chí khác, hoặc so sánh số lượng kiểm kê thực tế với sổ kế toán;
- (6) Sử dụng các kỹ thuật kiểm toán với sự hỗ trợ của máy tính để kiểm tra kỹ hơn về quá trình lập báo cáo kiểm kê hàng tồn kho, ví dụ, phân loại theo mã số nhãn hàng để kiểm tra hệ thống kiểm soát nhãn hàng hoặc theo số sê-ri của mặt hàng để kiểm tra khả năng bỏ sót hoặc đếm trùng khi kiểm kê hàng tồn kho.

B.3 Các ước tính kế toán của Ban Giám đốc

- (1) Sử dụng chuyên gia thực hiện một ước tính độc lập để so sánh với ước tính của Ban Giám đốc;
- (2) Phòng vấn các cá nhân không thuộc Ban Giám đốc và phòng kế toán để xác nhận về khả năng và dự định của Ban Giám đốc để thực hiện các kế hoạch liên quan đến các ước tính kế toán.

C. Các biện pháp xử lý cụ thể đối với sai sót do biến thủ tài sản

Tùy theo từng tình huống cụ thể mà kiểm toán viên có thể áp dụng những biện pháp xử lý khác nhau. Thông thường, các biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do biến thủ tài sản đã được đánh giá sẽ được định hướng tập trung vào một số số dư tài khoản và loại nghiệp vụ nhất định. Mặc dù có thể áp dụng một số biện pháp đã nêu ở phần A và B của phụ lục này đối với sai sót do biến thủ tài sản, phạm vi công việc thực hiện vẫn phải liên kết với những thông tin cụ thể về rủi ro đã được xác định liên quan đến biến thủ tài sản.

Ví dụ về thủ tục kiểm toán đối với đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu do biến thủ tài sản như sau:

- (1) Kiểm kê tiền mặt hoặc chứng khoán tại ngày hoặc gần ngày kết thúc kỳ kế toán;

- (2) Xác nhận trực tiếp với khách hàng của đơn vị được kiểm toán về các giao dịch với đơn vị trong kỳ kế toán (gồm các thỏa thuận nợ, các giao dịch hàng bán trả lại, ngày thanh toán);
- (3) Phân tích khả năng thu hồi các khoản nợ đã xóa sổ;
- (4) Phân tích sự thiếu hụt hàng tồn kho theo địa điểm hoặc theo loại hàng;
- (5) So sánh các tỷ suất liên quan đến hàng tồn kho với các đơn vị khác cùng ngành hoặc với thông lệ của ngành;
- (6) Kiểm tra các chứng từ làm căn cứ hạch toán giảm trong sổ kế toán hàng tồn kho ghi chép theo phương pháp kê khai thường xuyên;
- (7) Đối chiếu danh sách nhà cung cấp với danh sách nhân viên để tìm những địa chỉ hoặc số điện thoại liên hệ trùng nhau;
- (8) Kiểm tra chứng từ thanh toán lương để tìm địa chỉ hoặc số Giấy chứng minh nhân dân, mã số thuế hoặc số tài khoản của nhân viên có trùng lặp;
- (9) Rà soát hồ sơ nhân sự có rất ít hoặc không có bằng chứng về hoạt động, ví dụ, thiếu bảng đánh giá hiệu quả hoạt động;
- (10) Phân tích tài khoản giảm giá hàng bán hoặc hàng bán bị trả lại để phát hiện những tình huống bất thường;
- (11) Xác nhận với bên thứ ba về các điều khoản đặc biệt trong hợp đồng;
- (12) Thu thập bằng chứng về việc hợp đồng đã được thực hiện theo đúng điều khoản hợp đồng;
- (13) Rà soát tính hợp lý của những khoản chi tiêu lớn và bất thường;
- (14) Rà soát việc phê duyệt và giá trị của các khoản nợ lớn của thành viên Ban quản trị, Ban Giám đốc và các bên liên quan;
- (15) Rà soát mức độ và tính thích hợp của các khoản chi tiêu của Ban quản trị, Ban Giám đốc.

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

Phụ lục này đưa ra ví dụ về những tình huống có thể cho thấy khả năng báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu do gian lận.

A. Sự khác biệt giữa thực tế với sổ kế toán, gồm:

- (1) Các giao dịch không được ghi nhận đầy đủ và kịp thời, hoặc bị ghi nhận sai về giá trị, sai kỳ kế toán, phân loại sai hoặc không phù hợp với chính sách của đơn vị;
- (2) Số dư tài khoản hoặc giao dịch không có chứng từ chứng minh hoặc không được phê duyệt;
- (3) Các bút toán điều chỉnh vào thời điểm cuối kỳ kế toán có ảnh hưởng trọng yếu đến kết quả tài chính;
- (4) Bảng chứng cho thấy có nhân viên không có trách nhiệm đã truy cập vào hệ thống kế toán hoặc hồ sơ lưu của đơn vị;
- (5) Tiết lộ hoặc phàn nàn với kiểm toán viên về những cáo buộc gian lận.

B. Bảng chứng mâu thuẫn với nhau hoặc thiếu bằng chứng, gồm:

- (1) Chứng từ, tài liệu kế toán bị mất;
- (2) Có tài liệu có khả năng bị xuyên tạc;
- (3) Chỉ cung cấp tài liệu dưới dạng bản sao hoặc dưới dạng điện tử (file mềm) thay vì cung cấp bản gốc;
- (4) Không có giải trình hoặc giải trình không rõ ràng cho các khoản chênh lệch lớn bị phát hiện khi đối chiếu;
- (5) Có những thay đổi bất thường trong Bảng cân đối kế toán, thay đổi xu hướng hay các thay đổi quan trọng về tỷ suất tài chính hoặc mối tương quan trong báo cáo tài chính, ví dụ, các khoản phải thu có tốc độ tăng nhanh hơn doanh thu;
- (6) Có ý kiến phản hồi không nhất quán, không rõ ràng của Ban Giám đốc hoặc nhân viên trước yêu cầu phỏng vấn hay thủ tục phân tích;
- (7) Chênh lệch bất thường giữa sổ kế toán của đơn vị với xác nhận của bên thứ ba;
- (8) Có nhiều bút toán ghi Có và nhiều bút toán điều chỉnh khác trong sổ kế toán tài khoản phải thu;
- (9) Các chênh lệch giữa sổ chi tiết tài khoản phải thu và bảng tổng hợp số dư, hoặc chênh lệch giữa sổ chi tiết của khách hàng và sổ chi tiết của đơn vị được kiểm toán không được giải thích hoặc giải thích không đầy đủ;
- (10) Các tờ séc đã hủy bị mất hoặc không được gửi về đơn vị kèm theo sổ phụ (báo Có, báo Nợ) ngân hàng;
- (11) Hàng tồn kho hoặc tài sản bị mất với số lượng lớn;
- (12) Các bằng chứng điện tử không có hoặc đã bị mất, không phù hợp với thông lệ hoặc chính sách quản lý dữ liệu của đơn vị;
- (13) Số thư xác nhận nợ phản hồi ít hoặc nhiều hơn dự kiến;

- (14) Không thể cung cấp bằng chứng về việc phát triển hệ thống thông tin chủ chốt hoặc thử nghiệm thay đổi chương trình và các hoạt động thực hiện liên quan đến việc thay đổi và triển khai hệ thống thông tin trong năm hiện hành.

C. Mỗi quan hệ bất thường hoặc có vấn đề giữa kiểm toán viên và Ban Giám đốc gồm:

- (1) Ban Giám đốc từ chối hoặc hạn chế kiểm toán viên tiếp cận với hồ sơ, tài liệu, sổ kế toán, cơ sở vật chất, một số nhân viên, khách hàng, nhà cung cấp hoặc một số cá nhân khác có khả năng giúp kiểm toán viên thu thập bằng chứng kiểm toán;
- (2) Ban Giám đốc đặt ra cho kiểm toán viên áp lực thời gian bất hợp lý để giải quyết những vấn đề phức tạp hay có bất đồng;
- (3) Ban Giám đốc phản nản về việc thực hiện kiểm toán hoặc Ban Giám đốc có hành vi đe dọa thành viên nhóm kiểm toán, nhất là khi liên quan đến những đánh giá phê bình của kiểm toán viên về bằng chứng kiểm toán hoặc về việc giải quyết những bất đồng tiềm tàng với Ban Giám đốc;
- (4) Những trì hoãn bất thường của đơn vị trong việc cung cấp tài liệu, thông tin theo yêu cầu của kiểm toán viên;
- (5) Không tạo điều kiện cho kiểm toán viên tiếp cận các tài liệu điện tử quan trọng để kiểm tra bằng các kỹ thuật kiểm toán với sự trợ giúp của máy tính;
- (6) Từ chối cho kiểm toán viên tiếp cận các nhân viên công nghệ thông tin hoặc thiết bị công nghệ thông tin chủ chốt, bao gồm nhân viên an ninh, vận hành và phát triển hệ thống;
- (7) Không sẵn sàng bổ sung hoặc sửa đổi thuyết minh báo cáo tài chính để các thuyết minh trở nên đầy đủ và dễ hiểu hơn;
- (8) Không sẵn sàng khắc phục kịp thời các khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ đã được xác định.

D. Tình huống khác

- (1) Ban Giám đốc không sẵn sàng đồng ý cho kiểm toán viên làm việc riêng với Ban quản trị;
- (2) Những chính sách kế toán khác biệt so với thông lệ của ngành;
- (3) Thay đổi thường xuyên các ước tính kế toán mà không có nguyên nhân thích hợp;
- (4) Đơn vị nhượng bộ trước những vi phạm về đạo đức nghề nghiệp./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM
Chuẩn mực kiểm toán số 250: Xem xét tính tuân thủ pháp luật
và các quy định trong kiểm toán báo cáo tài chính
(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC
ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) khi xem xét tính tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị được kiểm toán trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính. Chuẩn mực kiểm toán này không áp dụng với các hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác mà theo đó kiểm toán viên phải kiểm tra và báo cáo riêng về tính tuân thủ của đơn vị đối với các luật và quy định cụ thể.

Ảnh hưởng của pháp luật và các quy định

02. Ảnh hưởng của pháp luật và các quy định đối với báo cáo tài chính có thể khác nhau đáng kể. Pháp luật và các quy định điều chỉnh hoạt động của đơn vị được kiểm toán cấu thành nên khuôn khổ pháp luật và các quy định có liên quan. Các điều khoản của một số luật và quy định có ảnh hưởng trực tiếp đến báo cáo tài chính, thông qua việc quy định các số liệu và thuyết minh phải trình bày trong báo cáo tài chính của đơn vị. Một số luật và quy định khác yêu cầu Ban Giám đốc phải tuân thủ hoặc có các điều khoản yêu cầu đơn vị phải tuân thủ trong quá trình hoạt động của mình nhưng không ảnh hưởng trực tiếp đến báo cáo tài chính của đơn vị. Một số đơn vị được kiểm toán hoạt động trong các ngành chịu sự điều chỉnh của nhiều quy định pháp luật (như ngân hàng, chứng khoán, bảo hiểm hoặc các công ty hóa chất...). Một số đơn vị khác chỉ chịu ảnh hưởng của một số luật và quy định liên quan đến hoạt động nói chung (như các luật và quy định liên quan đến sức khỏe và an toàn lao động và cơ hội lao động bình đẳng). Hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định có thể sẽ khiến đơn vị bị phạt, kiện tụng hoặc các hậu quả khác có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính.

Trách nhiệm tuân thủ pháp luật và các quy định (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A6 Chuẩn mực này)

03. Trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, dưới sự giám sát của Ban quản trị, là đảm bảo rằng các hoạt động của đơn vị được thực hiện theo các điều khoản của pháp luật và các quy định, bao gồm việc tuân thủ các điều khoản của luật và các quy định về các số liệu và thuyết minh được trình bày trên báo cáo tài chính.

Trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán

04. Thực hiện các quy định của Chuẩn mực này giúp kiểm toán viên phát hiện các sai sót trọng yếu của báo cáo tài chính do hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định. Tuy nhiên, kiểm toán viên không có trách nhiệm ngăn ngừa và không thể kỳ vọng kiểm toán viên phát hiện hành vi không tuân thủ của đơn vị được kiểm toán đối với tất cả các luật và quy định có liên quan.

05. Đoạn 05 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 yêu cầu kiểm toán viên đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính, xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn hay không. Khi tiến hành cuộc kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải xem xét khuôn khổ pháp luật và các quy định được áp dụng. Theo đoạn A51 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, do hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán, sẽ có rủi ro không thể tránh được là một số sai sót trọng yếu có thể không được phát hiện, kể cả khi cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện một cách phù hợp theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Khi xem xét pháp luật và các quy định, các ảnh hưởng có thể có từ những hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán đến khả năng phát hiện sai sót trọng yếu của kiểm toán viên sẽ lớn hơn do một số nguyên nhân sau:

- (1) Có nhiều luật và các quy định chủ yếu liên quan đến hoạt động của đơn vị mà không ảnh hưởng đến báo cáo tài chính và không được lưu trữ trong hệ thống thông tin của đơn vị liên quan đến báo cáo tài chính;
- (2) Hành vi không tuân thủ có thể liên quan đến các hành động nhằm che giấu hành vi đó, như sự cấu kết, giả mạo, cố tình bỏ sót giao dịch, Ban Giám đốc không chế kiểm soát hoặc cố ý giải trình sai với kiểm toán viên;
- (3) Một hành động có được coi là hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định hay không hoàn toàn phụ thuộc vào phán quyết của tòa án.

Thông thường, nếu hành vi không tuân thủ càng ít liên quan đến những sự kiện và giao dịch phản ánh trong báo cáo tài chính thì kiểm toán viên càng khó nhận biết về hành vi không tuân thủ đó.

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

- (a) Các điều khoản của pháp luật và các quy định thường có ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định các số liệu và thuyết minh trọng yếu trên báo cáo tài chính, như luật và các quy định về thuế (xem đoạn 13 Chuẩn mực này);
- (b) Pháp luật và các quy định khác không có ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính, nhưng việc tuân thủ pháp luật và các quy định này có thể là yêu cầu nền tảng đối với hoạt động của đơn vị, đối với khả năng tiếp tục hoạt động kinh doanh, hoặc để tránh các khoản phạt nặng (ví dụ, việc tuân thủ các điều khoản trong giấy phép hoạt động, tuân thủ các yêu cầu về năng lực tài chính, hoặc tuân thủ yêu cầu về môi trường); hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định này có thể có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính (xem đoạn 14 Chuẩn mực này).

07. Chuẩn mực kiểm toán này quy định các yêu cầu khác nhau cho từng nhóm luật và các quy định nêu trên. Đối với nhóm luật và các quy định tại đoạn 06(a) Chuẩn mực này, trách nhiệm của kiểm toán viên là thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc tuân thủ các luật và quy định này. Đối với nhóm luật và các quy định tại đoạn 06(b) Chuẩn mực này, trách nhiệm của kiểm toán viên được giới hạn trong việc thực hiện các thủ tục kiểm toán cụ thể để phát hiện các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định có thể có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính.

08. Chuẩn mực này yêu cầu kiểm toán viên phải luôn duy trì sự cảnh giác đối với khả năng các thủ tục kiểm toán khác được thực hiện với mục đích đưa ý kiến về báo cáo

tài chính có thể dẫn tới phát hiện hay nghi ngờ về hành vi không tuân thủ. Trong trường hợp này, theo quy định tại đoạn 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, kiểm toán viên phải duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt quá trình kiểm toán do ảnh hưởng đáng kể của pháp luật và các quy định đối với đơn vị.

09. *Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này khi xem xét tính tuân thủ pháp luật và các quy định trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.*

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) 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 và doanh nghiệp kiểm toán, cũng như xử lý các mối quan hệ liên quan đến các thông tin đã được kiểm toán.

Mục tiêu

10. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là:

- (a) Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến việc tuân thủ các điều khoản của pháp luật và các quy định có ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định các số liệu và thuyết minh trọng yếu trên báo cáo tài chính;
- (b) Thực hiện các thủ tục kiểm toán cụ thể để phát hiện các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định khác có thể có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính;
- (c) Có biện pháp xử lý phù hợp đối với các hành vi không tuân thủ hoặc nghi ngờ không tuân thủ pháp luật và các quy định đã phát hiện trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

11. Trong Chuẩn mực kiểm toán này, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

- (a) **Hành vi không tuân thủ:** Là các hành vi bỏ sót hay vi phạm của đơn vị được kiểm toán, bất kể cố ý hay vô ý, trái với pháp luật và các quy định hiện hành. Các hành vi này bao gồm các giao dịch do đơn vị thực hiện dưới danh nghĩa của đơn vị hoặc do Ban quản trị, Ban Giám đốc hoặc nhân viên thực hiện thay mặt đơn vị. Hành vi không tuân thủ không bao gồm các vấn đề mang tính cá nhân (không liên quan đến hoạt động kinh doanh của đơn vị) do Ban quản trị, Ban Giám đốc hoặc nhân viên của đơn vị gây ra;
- (b) **Pháp luật và các quy định:** Là những văn bản quy phạm pháp luật do các cơ quan có thẩm quyền ban hành (như: Quốc hội, Ủy ban Thường vụ Quốc hội, Chủ tịch nước, Chính phủ, Thủ tướng Chính phủ, các Bộ và cơ quan ngang Bộ, cơ quan thuộc Chính phủ; văn bản liên tịch của các cơ quan, tổ chức có thẩm quyền, Hội đồng Nhân dân và Ủy ban nhân dân các cấp và các cơ quan, tổ chức khác theo quy định của pháp luật); các văn bản do cấp trên, tổ chức nghề nghiệp, doanh nghiệp và tổ chức quy định không trái với pháp luật mà đơn vị được kiểm toán phải tuân thủ;
- (c) **Cơ quan Nhà nước có thẩm quyền mà kiểm toán viên có trách nhiệm phải báo cáo:** Là Ủy ban Chứng khoán Nhà nước (nếu đơn vị được kiểm toán là công ty đại chúng, tổ chức phát hành chứng khoán, tổ chức kinh doanh chứng khoán, quỹ đầu tư chứng khoán), Ngân hàng Nhà nước (nếu đơn vị được kiểm toán là tổ chức tín dụng), Cục Quản lý và giám sát Bảo hiểm (nếu đơn vị được kiểm toán là doanh nghiệp bảo hiểm).

ng nghiệp bảo hiểm, doanh nghiệp tái bảo hiểm, môi giới bảo hiểm) và các cơ quan, tổ chức khác theo quy định pháp lý có liên quan.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

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

12. Trong quá trình tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, kiểm toán viên phải thu thập những hiểu biết chung về:
 - (a) Khuôn khổ pháp luật và các quy định áp dụng cho đơn vị được kiểm toán cũng như ngành nghề và lĩnh vực mà đơn vị hoạt động;
 - (b) Đơn vị đã tuân thủ pháp luật và các quy định như thế nào (xem hướng dẫn tại đoạn A7 Chuẩn mực này).
13. Kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc tuân thủ các điều khoản của pháp luật và các quy định có ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định các số liệu và thuyết minh trọng yếu trong báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A8 Chuẩn mực này).
14. Kiểm toán viên phải thực hiện những thủ tục kiểm toán sau để xác định các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định khác có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A9 - A10 Chuẩn mực này):
 - (a) Phỏng vấn Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) để xem đơn vị có tuân thủ pháp luật và các quy định đó hay không;
 - (b) Kiểm tra các văn bản, tài liệu trao đổi giữa đơn vị được kiểm toán với các cơ quan cấp phép hoặc cơ quan quản lý nhà nước, đơn vị cấp trên (nếu có).
15. Trong suốt cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải luôn duy trì sự cảnh giác đối với khả năng các thủ tục kiểm toán khác được thực hiện có thể dẫn tới phát hiện hay nghi ngờ về hành vi không tuân thủ (xem hướng dẫn tại đoạn A11 Chuẩn mực này).
16. Kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) cung cấp giải trình bằng văn bản về việc đơn vị đã thông báo cho kiểm toán viên về toàn bộ hành vi không tuân thủ, hoặc nghi ngờ không tuân thủ pháp luật và các quy định mà đơn vị đã biết và cần xem xét ảnh hưởng trong quá trình lập báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A12 Chuẩn mực này).
17. Trong trường hợp không phát hiện hoặc không nghi ngờ về hành vi không tuân thủ, kiểm toán viên không cần thực hiện những thủ tục kiểm toán liên quan đến việc tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị, ngoài những thủ tục quy định tại đoạn 12 - 16 Chuẩn mực này.

Các thủ tục kiểm toán khi phát hiện hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ

18. Nếu kiểm toán viên nhận biết được thông tin liên quan đến hành vi không tuân thủ hoặc nghi ngờ không tuân thủ pháp luật và các quy định, kiểm toán viên phải thu thập (xem hướng dẫn tại đoạn A13 Chuẩn mực này):

- (a) Hiểu biết về bản chất của hành vi và hoàn cảnh xuất hiện hành vi;
 - (b) Những thông tin bổ sung để đánh giá ảnh hưởng có thể có đối với báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A14 Chuẩn mực này).
19. Nếu kiểm toán viên nghi ngờ có hành vi không tuân thủ, kiểm toán viên phải thảo luận vấn đề này với Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp). Nếu Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị không cung cấp được thông tin chứng minh rằng đơn vị đã tuân thủ pháp luật và các quy định và theo xét đoán của kiểm toán viên, ảnh hưởng của việc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật đối với báo cáo tài chính là trọng yếu, kiểm toán viên phải cân nhắc sự cần thiết của việc tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật (xem hướng dẫn tại đoạn A15 - A16 Chuẩn mực này).
20. Nếu không thể thu thập được đầy đủ thông tin về việc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ, kiểm toán viên phải đánh giá ảnh hưởng của việc không có đầy đủ bằng chứng thích hợp đối với ý kiến kiểm toán.
21. Kiểm toán viên phải đánh giá ảnh hưởng của những hành vi không tuân thủ đến những khía cạnh khác của cuộc kiểm toán, bao gồm việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên và độ tin cậy của các giải trình bằng văn bản và có hành động phù hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A17 - A18 Chuẩn mực này).

Báo cáo về phát hiện hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ

Báo cáo với Ban quản trị đơn vị về hành vi không tuân thủ

22. Kiểm toán viên phải thông báo với Ban quản trị những vấn đề liên quan đến hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định mà kiểm toán viên nhận thấy trong quá trình kiểm toán, trừ khi các vấn đề đó rõ ràng là không đáng kể. Kiểm toán viên không cần thực hiện điều này nếu toàn bộ thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, và do đó đã biết được những vấn đề liên quan đến việc phát hiện hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ được kiểm toán viên thông báo (theo quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260).
23. Nếu kiểm toán viên đánh giá những hành vi không tuân thủ đã nêu tại đoạn 22 Chuẩn mực này là do cố ý và trọng yếu, kiểm toán viên phải thông báo vấn đề này cho Ban quản trị ngay khi có thể.
24. Nếu kiểm toán viên nghi ngờ rằng Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị có liên quan đến hành vi không tuân thủ, kiểm toán viên phải thông báo vấn đề này cho cấp cao hơn trong đơn vị, như Đại hội đồng cổ đông, Ban kiểm soát. Khi không có cấp cao hơn hoặc nếu kiểm toán viên tin rằng việc thông báo có thể không được giải quyết hoặc không chắc chắn người có thẩm quyền nào nên báo cáo, kiểm toán viên cần cân nhắc sự cần thiết phải tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật.

Báo cáo về hành vi không tuân thủ trong báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính

25. Nếu kiểm toán viên kết luận rằng hành vi không tuân thủ có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính nhưng không được phản ánh đúng trong báo cáo tài chính thì theo quy định tại đoạn 07 - 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán dạng ngoại trừ hoặc ý kiến trái ngược về báo cáo tài chính.

26. Nếu Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị ngăn cản kiểm toán viên thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đánh giá xem liệu đã có, hoặc có thể có, hành vi không tuân thủ ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính hay không, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán dạng ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính do hạn chế phạm vi kiểm toán theo quy định tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705.
27. Nếu kiểm toán viên không thể xác định liệu có hành vi không tuân thủ xảy ra hay không do hạn chế phạm vi kiểm toán xuất phát từ hoàn cảnh thực tế hay do Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đặt ra, kiểm toán viên phải đánh giá mức độ ảnh hưởng của vấn đề này đến ý kiến kiểm toán theo quy định tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705.

Báo cáo về hành vi không tuân thủ cho cơ quan có thẩm quyền

28. Nếu phát hiện có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, kiểm toán viên phải có trách nhiệm báo cáo những hành vi này với các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền, *thông báo với đại diện chủ sở hữu của đơn vị được kiểm toán (Chủ tịch công ty, Hội đồng quản trị, Hội đồng thành viên và đại diện chủ sở hữu khác (nếu có) theo quy định của pháp luật)* và các đối tượng bên ngoài đơn vị được kiểm toán (nếu có). Nếu nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để làm rõ những nghi ngờ này, đồng thời phải xác định xem liệu kiểm toán viên có trách nhiệm báo cáo về các nghi ngờ này với các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền, *thông báo với đại diện chủ sở hữu và các đối tượng bên ngoài đơn vị được kiểm toán hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A19 - A20 Chuẩn mực này)*.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

29. Theo quy định tại đoạn 08 - 11 và hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230, kiểm toán viên phải lưu vào hồ sơ kiểm toán các tài liệu về những hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định đã được phát hiện hoặc nghi ngờ, cũng như kết quả thảo luận với Ban Giám đốc, Ban quản trị và các bên liên quan ngoài đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A21 Chuẩn mực này).

Mối quan hệ với kiểm toán viên khác

- 29VN. Trong trường hợp kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán tiền nhiệm rút khỏi hợp đồng kiểm toán khi phát hiện đơn vị được kiểm toán có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, nếu kiểm toán viên hiện tại yêu cầu cung cấp thông tin về đơn vị được kiểm toán thì kiểm toán viên tiền nhiệm phải có trách nhiệm:

- (a) Nếu đơn vị được kiểm toán cho phép thảo luận về công việc của họ thì kiểm toán viên tiền nhiệm phải đưa ra những thông tin về hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, lý do chấm dứt hợp đồng và các khuyến nghị (nếu có);
- (b) Nếu đơn vị được kiểm toán không cho phép thảo luận về công việc của họ thì kiểm toán viên tiền nhiệm cũng phải thông báo về việc không cho phép này cho kiểm toán viên hiện tại.

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200

Trách nhiệm tuân thủ pháp luật và các quy định (hướng dẫn đoạn 03 - 08 Chuẩn mực này)

A1. Trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, dưới sự giám sát của Ban quản trị đơn vị, là đảm bảo rằng các hoạt động của đơn vị được thực hiện theo pháp luật và các quy định. Pháp luật và các quy định có thể ảnh hưởng đến báo cáo tài chính của đơn vị theo nhiều cách khác nhau: ví dụ, phần lớn là trực tiếp ảnh hưởng đến các thuyết minh cụ thể trên báo cáo tài chính của đơn vị hoặc đưa ra khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính. Pháp luật và các quy định này cũng có thể thiết lập các quyền và nghĩa vụ hợp pháp của đơn vị, trong đó, một số quyền và nghĩa vụ này được ghi nhận trong báo cáo tài chính của đơn vị. Đồng thời, pháp luật và các quy định cũng có thể quy định các khoản phạt trong trường hợp không tuân thủ.

A2. Một số chính sách và thủ tục dưới đây có thể giúp đơn vị ngăn ngừa, phát hiện hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định:

- (1) Nắm bắt kịp thời yêu cầu của pháp luật và các quy định, đồng thời đảm bảo rằng các thủ tục hoạt động được thiết kế để đáp ứng các yêu cầu đó;
- (2) Thiết lập và vận hành hệ thống kiểm soát nội bộ thích hợp;
- (3) Xây dựng, công bố và thực hiện các quy tắc hành xử trong hoạt động của đơn vị;
- (4) Đảm bảo tất cả cán bộ, nhân viên của đơn vị đều được tập huấn và nắm rõ các quy tắc hành xử trong hoạt động của đơn vị;
- (5) Theo dõi việc tuân thủ các quy tắc hành xử trong hoạt động và có hình thức kỷ luật phù hợp đối với các trường hợp vi phạm;
- (6) Sử dụng dịch vụ tư vấn pháp luật để hỗ trợ việc nắm bắt các yêu cầu của pháp luật và các quy định;
- (7) Lưu trữ đầy đủ các văn bản pháp luật và các quy định quan trọng mà đơn vị phải tuân thủ trong lĩnh vực hoạt động của đơn vị và những tài liệu về các khiếu nại tranh chấp.

Đối với một số đơn vị lớn, các chính sách và thủ tục này có thể được hỗ trợ bằng cách giao trách nhiệm phù hợp cho:

- (8) Bộ phận kiểm toán nội bộ;
- (9) Ban kiểm soát;
- (10) Bộ phận quản lý việc tuân thủ pháp luật.

Trách nhiệm của kiểm toán viên

A3. Hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị có thể dẫn đến sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính. Việc phát hiện ra hành vi không tuân thủ, dù có trọng yếu hay không, có thể ảnh hưởng đến các khía cạnh khác của cuộc kiểm toán, như sự cân nhắc của kiểm toán viên về tính chính trực của Ban Giám đốc hoặc nhân viên đơn vị được kiểm toán.

- A4. Thông thường, một hành vi có được coi là không tuân thủ pháp luật và các quy định hay không là vấn đề có tính pháp lý vượt qua năng lực chuyên môn của kiểm toán viên. Tuy nhiên, kiến thức, kinh nghiệm và hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị được kiểm toán và lĩnh vực kinh doanh có thể là những cơ sở để giúp kiểm toán viên nhận diện một số hành động có thể là không tuân thủ pháp luật và các quy định.
- A5. Theo một số quy định của pháp luật, kiểm toán viên có thể phải báo cáo cụ thể về tính tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị được kiểm toán như một phần của cuộc kiểm toán báo cáo tài chính. Trong trường hợp này, đoạn 38 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 và đoạn 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 800 quy định cách trình bày về trách nhiệm này trong báo cáo kiểm toán. Hơn nữa, nếu có các yêu cầu báo cáo đặc biệt theo pháp luật, kiểm toán viên có thể phải đưa vào kế hoạch kiểm toán các thủ tục kiểm tra đối với việc tuân thủ pháp luật và các quy định.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công

- A6. Trong lĩnh vực công, kiểm toán viên có thể có thêm trách nhiệm kiểm toán về tính tuân thủ pháp luật và các quy định liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính hoặc có thể mở rộng đến các khía cạnh hoạt động khác của đơn vị.

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

Tìm hiểu về khuôn khổ pháp luật và quy định (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

- A7. Để hiểu biết về khuôn khổ pháp luật và các quy định cũng như sự tuân thủ của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên có thể:
- (1) Sử dụng các kiến thức hiện có của kiểm toán viên liên quan đến lĩnh vực kinh doanh của đơn vị, các quy định và các yếu tố bên ngoài;
 - (2) Cập nhật hiểu biết về pháp luật và các quy định có ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định các số liệu và thuyết minh trình bày trong báo cáo tài chính;
 - (3) Trao đổi với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về pháp luật và các quy định khác có ảnh hưởng lớn đến hoạt động của đơn vị;
 - (4) Trao đổi với Ban Giám đốc đơn vị về những chính sách và thủ tục của đơn vị liên quan đến việc tuân thủ pháp luật và các quy định;
 - (5) Trao đổi với Ban Giám đốc đơn vị về những chính sách hoặc thủ tục mà đơn vị đang áp dụng để phát hiện, đánh giá và giải quyết các khiếu nại tranh chấp.

Pháp luật và các quy định có ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định các số liệu và thuyết minh trọng yếu trong báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

- A8. Một số luật và các quy định lâu đời, rộng rãi được đơn vị kiểm toán và các đơn vị khác trong cùng lĩnh vực hoạt động biết đến và có liên quan đến báo cáo tài chính của đơn vị (như đã nêu tại đoạn 06(a) Chuẩn mực này). Các luật và quy định này liên quan tới các vấn đề như:
- (1) Hình thức và nội dung của báo cáo tài chính;
 - (2) Các vấn đề báo cáo tài chính mang tính đặc thù của lĩnh vực hoạt động;
 - (3) Hạch toán các giao dịch theo các hợp đồng với Chính phủ; hoặc

(4) Trích trước hoặc ghi nhận các chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp.

Một số điều khoản trong pháp luật và các quy định trên có thể liên quan trực tiếp đến các cơ sở dẫn liệu nhất định trong báo cáo tài chính (ví dụ, tính đầy đủ của thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp), trong khi các điều khoản khác có thể liên quan trực tiếp đến tổng thể báo cáo tài chính (ví dụ, các báo cáo cần thiết để tạo thành một bộ báo cáo tài chính đầy đủ). Mục đích của quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực này là kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến các số liệu và thuyết minh trong báo cáo tài chính theo các điều khoản của pháp luật và các quy định có liên quan.

Hành vi không tuân thủ các điều khoản khác của pháp luật và các quy định nói trên có thể dẫn đến các khoản phạt, kiện tụng, tranh chấp hoặc hậu quả khác cho đơn vị mà chi phí cho các vụ việc này có thể cần phải được phản ánh trong báo cáo tài chính, nhưng không được coi là có ảnh hưởng trực tiếp đối với báo cáo tài chính như đã nêu tại đoạn 06(a) Chuẩn mực này.

Thủ tục để xác định các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định khác (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

A9. Kiểm toán viên cần đặc biệt lưu ý đến một số luật và quy định khác mà các luật và quy định này có ảnh hưởng lớn đến các hoạt động của đơn vị (như đã nêu tại đoạn 06(b) Chuẩn mực này). Hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định có ảnh hưởng lớn đến hoạt động của đơn vị có thể làm cho đơn vị ngừng hoạt động, hoặc gây nghi ngờ về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị. Ví dụ, hành vi không tuân thủ các yêu cầu về giấy phép của đơn vị, hoặc không tuân thủ các yêu cầu để được thực hiện các quyền khác trong hoạt động của đơn vị có thể gây ra ảnh hưởng nói trên (như việc không tuân thủ các quy định về vốn hoặc quy định về đầu tư đối với một ngân hàng). Cũng có nhiều luật và các quy định liên quan chủ yếu đến hoạt động của đơn vị mà thường không ảnh hưởng đến báo cáo tài chính và không được lưu trữ trong hệ thống thông tin liên quan đến báo cáo tài chính của đơn vị.

A10. Do các luật và quy định khác có thể có ảnh hưởng khác nhau đến báo cáo tài chính, phụ thuộc vào đặc thù hoạt động của đơn vị, các thủ tục kiểm toán quy định tại đoạn 14 Chuẩn mực này hướng kiểm toán viên tập trung vào các trường hợp không tuân thủ pháp luật và các quy định có thể gây ảnh hưởng trọng yếu đối với báo cáo tài chính.

Hành vi không tuân thủ được kiểm toán viên phát hiện thông qua các thủ tục kiểm toán khác (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

A11. Các thủ tục kiểm toán được thực hiện để hình thành ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính có thể giúp cho kiểm toán viên nhận thấy hành vi không tuân thủ hoặc nghi ngờ không tuân thủ pháp luật và các quy định. Ví dụ, các thủ tục kiểm toán này có thể bao gồm:

- (1) Xem xét các biên bản họp;
- (2) Trao đổi với Ban Giám đốc và chuyên gia tư vấn pháp luật nội bộ của đơn vị được kiểm toán hoặc chuyên gia tư vấn pháp luật bên ngoài liên quan tới việc kiện tụng tranh chấp, khiếu nại và bồi thường;
- (3) Thực hiện các thủ tục kiểm tra chi tiết các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh.

Giải trình bằng văn bản (hướng dẫn đoạn 16 Chuẩn mực này)

A12. Do ảnh hưởng của pháp luật và các quy định đối với báo cáo tài chính có thể khác nhau đáng kể, các giải trình bằng văn bản sẽ cung cấp bằng chứng kiểm toán cần thiết về nhận thức của Ban Giám đốc đối với hành vi không tuân thủ hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định mà có thể gây ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính. Tuy nhiên, theo quy định tại đoạn 04 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 580, bản thân các giải trình bằng văn bản không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp và do đó không ảnh hưởng đến tính chất và phạm vi của các bằng chứng kiểm toán khác được kiểm toán viên thu thập.

Các thủ tục kiểm toán khi phát hiện hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ

Dấu hiệu của hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A13. Nếu kiểm toán viên nhận thấy sự tồn tại hay có thông tin về các vấn đề sau, thì đó có thể là dấu hiệu của hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định:

- (1) Đã có sự điều tra của các cơ quan quản lý và cơ quan Nhà nước có liên quan hoặc có các khoản thanh toán tiền phạt, bồi thường;
- (2) Có những khoản thanh toán cho những dịch vụ không rõ ràng hoặc các khoản cho vay đối với các bên tư vấn, các bên liên quan, nhân viên của đơn vị hoặc nhân viên của cơ quan quản lý Nhà nước;
- (3) Các khoản hoa hồng bán hàng hoặc phí đại lý quá cao so với mức thông thường của đơn vị hoặc so với các đơn vị khác cùng ngành hoặc so với giá trị thực tế của dịch vụ nhận được;
- (4) Giá mua quá cao hoặc quá thấp so với giá thị trường;
- (5) Các khoản thanh toán bất thường bằng tiền mặt hoặc bằng séc do người cầm séc thụ hưởng;
- (6) Các giao dịch bất thường với những công ty đăng ký kinh doanh tại những nước có nhiều ưu đãi về thuế;
- (7) Thanh toán hàng hóa và dịch vụ cho một nước khác với xuất xứ của hàng hóa, dịch vụ đó;
- (8) Các khoản thanh toán không có chứng từ hợp lệ;
- (9) Hệ thống thông tin không có khả năng theo dõi và lưu lại các hoạt động truy cập, thay đổi trong hệ thống hoặc không cung cấp được các bằng chứng đầy đủ, dù là do thiết kế hay do sai sót;
- (10) Những nghiệp vụ không được phê duyệt hoặc những nghiệp vụ ghi chép sai;
- (11) Nhận xét tiêu cực của báo chí.

Các vấn đề liên quan đến đánh giá của kiểm toán viên (hướng dẫn đoạn 18(b) Chuẩn mực này)

A14. Các vấn đề liên quan đến đánh giá của kiểm toán viên về ảnh hưởng có thể có đối với báo cáo tài chính bao gồm:

- (1) Hậu quả có thể có về tài chính của hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định trên báo cáo tài chính như tiền phạt, thiệt hại, nguy cơ bị tịch biên tài sản, buộc đơn vị được kiểm toán phải ngừng hoạt động và kiện tụng, tranh chấp;
- (2) Liệu hậu quả có thể có về tài chính có phải được trình bày trong phần thuyết minh báo cáo tài chính hay không;
- (3) Liệu các hậu quả có thể có về tài chính có nghiêm trọng tới mức tính trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính bị nghi ngờ hoặc có thể làm sai lệch báo cáo tài chính hay không.

Các thủ tục kiểm toán (hướng dẫn đoạn 19 Chuẩn mực này)

- A15. Kiểm toán viên có thể thảo luận những phát hiện với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán khi Ban quản trị có thể cung cấp thêm các bằng chứng kiểm toán. Ví dụ, kiểm toán viên có thể xác nhận rằng Ban quản trị có những hiểu biết tương tự về hoàn cảnh và các tình huống liên quan đến các giao dịch hoặc sự kiện dẫn đến khả năng có thể xảy ra hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định.
- A16. Nếu Ban Giám đốc đơn vị hoặc Ban quản trị (khi thích hợp) không cung cấp đầy đủ thông tin cho kiểm toán viên để chứng minh rằng trên thực tế đơn vị vẫn tuân thủ pháp luật và các quy định thì kiểm toán viên có thể xem xét tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật nội bộ hoặc chuyên gia tư vấn pháp luật bên ngoài của đơn vị về việc áp dụng pháp luật và các quy định trong các hoàn cảnh cụ thể này, bao gồm cả khả năng xảy ra gian lận, và ảnh hưởng có thể có đến báo cáo tài chính. Nếu kiểm toán viên coi việc tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị là không thích hợp hoặc không thỏa mãn với ý kiến tư vấn này, kiểm toán viên có thể xem xét tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật của doanh nghiệp kiểm toán về khả năng tồn tại hành vi vi phạm luật hoặc các quy định, các hậu quả pháp lý có thể có, kể cả khả năng xảy ra gian lận và những thủ tục kiểm toán viên cần tiến hành thêm (nếu cần).

Đánh giá ảnh hưởng của hành vi không tuân thủ (hướng dẫn đoạn 21 Chuẩn mực này)

- A17. Theo quy định tại đoạn 21 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải đánh giá ảnh hưởng của những hành vi không tuân thủ đối với những khía cạnh khác của cuộc kiểm toán, bao gồm việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên và độ tin cậy của các giải trình bằng văn bản. Ảnh hưởng của các hành vi không tuân thủ cụ thể do kiểm toán viên phát hiện phụ thuộc vào mối quan hệ giữa việc thực hiện và che giấu (nếu có) các hành vi vi phạm và mối quan hệ giữa các hoạt động kiểm soát cụ thể và mức độ liên quan của các cấp quản lý hoặc nhân viên của đơn vị được kiểm toán, đặc biệt là khi có dấu hiệu cho thấy có sự tham gia của người có thẩm quyền cao nhất trong đơn vị.
- A18. Trong trường hợp hãn hữu, kiểm toán viên có thể xem xét việc rút khỏi cuộc kiểm toán, nếu pháp luật cho phép, khi Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị không thực hiện các biện pháp xử lý mà kiểm toán viên cho là cần thiết trong hoàn cảnh cụ thể, kể cả khi hành vi không tuân thủ đó không ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính. Khi quyết định có cần thiết phải rút khỏi cuộc kiểm toán hay không, kiểm toán viên có thể tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật. Nếu không thể rút khỏi cuộc kiểm toán, kiểm toán viên có thể xem xét biện pháp thay thế, bao gồm việc mô tả hành vi không tuân thủ trong đoạn “Các vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán (theo quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 706).

Báo cáo về phát hiện hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ

Báo cáo về hành vi không tuân thủ cho cơ quan có thẩm quyền (hướng dẫn đoạn 28 Chuẩn mực này)

A19. Trách nhiệm nghề nghiệp của kiểm toán viên trong việc duy trì tính bảo mật thông tin của khách hàng có thể không cho phép kiểm toán viên thông báo với bên thứ ba ngoài đơn vị được kiểm toán về việc kiểm toán viên đã xác định hay nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, pháp luật hoặc tòa án có thể bắt buộc kiểm toán viên không tuân thủ trách nhiệm bảo mật thông tin này. Ví dụ, kiểm toán viên thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính của các tổ chức tài chính có thể có trách nhiệm báo cáo với các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền giám sát về các hành vi không tuân thủ đã xảy ra hoặc nghi ngờ có thể xảy ra. Đồng thời, theo quy định của pháp luật, kiểm toán viên có thể có trách nhiệm báo cáo các sai sót cho các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền trong trường hợp Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán không thực hiện sửa chữa sai sót này. Kiểm toán viên có thể cân nhắc việc tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật để xác định các hành động thích hợp.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công

A20. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, kiểm toán viên có thể có nghĩa vụ phải báo cáo với cơ quan quản lý Nhà nước hoặc phải trình bày trong báo cáo kiểm toán về các trường hợp không tuân thủ pháp luật và các quy định.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán (hướng dẫn đoạn 29 Chuẩn mực này)

A21. Tài liệu của kiểm toán viên về những phát hiện liên quan đến việc xác định hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, bao gồm:

- (1) Bản sao các ghi chép hoặc các tài liệu;
- (2) Biên bản thảo luận với Ban Giám đốc, Ban quản trị đơn vị được kiểm toán hoặc các đối tượng bên ngoài đơn vị. /.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 260: Trao đổi các vấn đề với

Ban quản trị đơn vị được kiểm toán

(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC

ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) trong việc trao đổi các vấn đề liên quan đến cuộc kiểm toán báo cáo tài chính với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Chuẩn mực này áp dụng cho mọi cuộc kiểm toán báo cáo tài chính, không phụ thuộc vào quy mô hay cơ cấu bộ máy quản trị của đơn vị được kiểm toán. Chuẩn mực này không quy định và hướng dẫn việc kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán trao đổi với Ban Giám đốc hoặc chủ sở hữu đơn vị được kiểm toán, trừ khi những cá nhân đó đều tham gia vào Ban quản trị đơn vị được kiểm toán.
02. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính và có thể được áp dụng để kiểm toán các thông tin tài chính quá khứ với sự thay đổi cho phù hợp với tình hình thực tế khi Ban quản trị đơn vị được kiểm toán có trách nhiệm giám sát việc lập và trình bày các thông tin đó.
03. Do tầm quan trọng và hiệu quả của việc trao đổi thông tin 2 chiều trong quá trình kiểm toán, Chuẩn mực kiểm toán này đưa ra các quy định về nội dung cần trao đổi giữa kiểm toán viên với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán, đồng thời hướng dẫn một số vấn đề cụ thể cần trao đổi. Ngoài yêu cầu của Chuẩn mực này, các chuẩn mực kiểm toán khác cũng quy định và hướng dẫn về một số vấn đề khác mà kiểm toán viên cần trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (xem Phụ lục 01). Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 265 cũng quy định và hướng dẫn việc trao đổi với Ban quản trị đơn vị về các khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên phát hiện được trong quá trình kiểm toán. Kiểm toán viên còn có thể phải trao đổi thêm các vấn đề bổ sung khác với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán theo yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan, theo thỏa thuận với đơn vị hoặc theo một số yêu cầu khác đặt ra cho cuộc kiểm toán, như hướng dẫn của tổ chức nghề nghiệp. Chuẩn mực này không hạn chế kiểm toán viên trao đổi bất kỳ vấn đề nào khác với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A24 - A27 Chuẩn mực này).

Vai trò của quá trình trao đổi

04. Chuẩn mực kiểm toán này chủ yếu đề cập đến việc trao đổi giữa kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Việc trao đổi 2 chiều hiệu quả có vai trò quan trọng trong việc hỗ trợ:
 - (a) Kiểm toán viên, doanh nghiệp kiểm toán và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán hiểu được các vấn đề liên quan đến quá trình kiểm toán và tăng cường

quan hệ hỗ trợ lẫn nhau trong công việc. Mỗi quan hệ này được phát triển trong khi kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán vẫn đảm bảo tính độc lập, khách quan;

- (b) Kiểm toán viên thực hiện việc thu thập thông tin liên quan đến cuộc kiểm toán từ Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Ví dụ, Ban quản trị đơn vị được kiểm toán có thể giúp kiểm toán viên hiểu về đơn vị và môi trường kinh doanh của đơn vị, nhận biết các nguồn cung cấp bằng chứng kiểm toán phù hợp và cung cấp thông tin về các giao dịch và sự kiện cụ thể;
- (c) Ban quản trị đơn vị được kiểm toán hoàn thành trách nhiệm giám sát quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính, từ đó giảm thiểu rủi ro xảy ra các sai sót trọng yếu đối với báo cáo tài chính.

05. Kiểm toán viên có trách nhiệm trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về các vấn đề quan trọng quy định tại Chuẩn mực này. Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cũng có trách nhiệm trao đổi với Ban quản trị đơn vị về những vấn đề quản trị cần quan tâm. Việc trao đổi của kiểm toán viên không làm giảm trách nhiệm của Ban Giám đốc. Việc Ban Giám đốc trao đổi với Ban quản trị về các vấn đề mà kiểm toán viên phải trao đổi không làm giảm trách nhiệm phải trao đổi của kiểm toán viên. Tuy nhiên, quá trình trao đổi của Ban Giám đốc có thể ảnh hưởng đến hình thức và thời gian của việc trao đổi giữa kiểm toán viên và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán.

06. Theo yêu cầu của các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, một số vấn đề bắt buộc phải được trao đổi một cách cụ thể với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Tuy nhiên, chuẩn mực kiểm toán không yêu cầu kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục cụ thể nhằm phát hiện các vấn đề khác để trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán.

07. Pháp luật và các quy định có liên quan có thể hạn chế việc kiểm toán viên trao đổi một số vấn đề nhất định với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Ví dụ, pháp luật và các quy định có thể nghiêm cấm việc trao đổi hoặc bất kỳ hành động nào khác gây tổn hại đến quá trình điều tra của cơ quan chức năng về hành vi vi phạm hoặc nghi ngờ có hành vi vi phạm pháp luật. Trong một số trường hợp, nếu gặp mâu thuẫn phức tạp giữa nghĩa vụ bảo mật và trách nhiệm trao đổi thông tin của kiểm toán viên thì kiểm toán viên cần tham khảo ý kiến của các chuyên gia tư vấn pháp luật.

08. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định của Chuẩn mực này trong quá trình trao đổi các vấn đề với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) phải có những hiểu biết cần thiết về Chuẩn mực này để phối hợp công việc và xử lý các mối quan hệ liên quan đến quá trình kiểm toán viên trao đổi các vấn đề với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán.

Mục tiêu

09. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là:

- (a) Thông báo đầy đủ cho Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán trong cuộc kiểm toán, phạm vi

kiểm toán và thời gian thực hiện cuộc kiểm toán báo cáo tài chính;

- (b) Thu thập từ Ban quản trị đơn vị được kiểm toán các thông tin liên quan đến cuộc kiểm toán;
- (c) Kịp thời thông báo cho Ban quản trị đơn vị được kiểm toán các vấn đề đáng lưu ý mà kiểm toán viên biết được khi thực hiện cuộc kiểm toán liên quan đến trách nhiệm giám sát quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính của Ban quản trị đơn vị được kiểm toán;
- (d) Tăng cường hiệu quả trao đổi thông tin 2 chiều giữa kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

10. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

- (a) Ban quản trị: Là một bộ phận có trách nhiệm giám sát việc điều hành hoạt động và thực hiện nghĩa vụ giải trình, kể cả trách nhiệm giám sát việc lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán. Tùy theo từng đơn vị, Ban quản trị có thể bao gồm Hội đồng quản trị, Hội đồng quản lý hoặc Hội đồng thành viên, trong đó có thể bao gồm cả các thành viên Ban Giám đốc. Trong doanh nghiệp tư nhân, Ban quản trị có thể chỉ là một người có trách nhiệm phê duyệt báo cáo tài chính mà công việc này thường do chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc thực hiện. Đoạn A1 - A8 của Chuẩn mực này hướng dẫn tính đa dạng của bộ máy quản trị đơn vị;
- (b) Ban Giám đốc: Là những người có trách nhiệm trực tiếp quản lý và điều hành hoạt động của doanh nghiệp, tổ chức hoặc các chức danh khác theo quy định của Điều lệ công ty hoặc văn bản của cấp quản lý có thẩm quyền về tổ chức bộ máy hoạt động của tổ chức. Tùy theo từng đơn vị, Ban Giám đốc có thể bao gồm toàn bộ hoặc một số thành viên trong Ban quản trị của đơn vị, ví dụ Giám đốc đồng thời là thành viên Ban quản trị, hoặc chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc đối với doanh nghiệp tư nhân. *Thành viên Ban Giám đốc bao gồm những người có chức danh: Tổng Giám đốc, Phó Tổng Giám đốc, Giám đốc, Phó Giám đốc Công ty, hoặc có thể là Giám đốc, Phó Giám đốc Chi nhánh Công ty.*

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Ban quản trị đơn vị được kiểm toán

11. Kiểm toán viên phải xác định thành viên nào phù hợp trong Ban quản trị đơn vị được kiểm toán mà kiểm toán viên cần trao đổi thông tin khi thực hiện kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A4 Chuẩn mực này).

Trao đổi với một bộ phận trong Ban quản trị đơn vị được kiểm toán

12. Khi trao đổi các vấn đề với một bộ phận hoặc một cá nhân cụ thể trong Ban quản trị, kiểm toán viên phải xác định xem có cần trao đổi lại với toàn bộ Ban quản trị hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A5 - A7 Chuẩn mực này).

Trường hợp toàn bộ Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc của đơn vị

13. Có trường hợp toàn bộ thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán như tại doanh nghiệp quy mô nhỏ, doanh nghiệp tư nhân thì chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc doanh nghiệp và không tổ chức Ban quản trị. Trong trường hợp này, nếu các vấn đề cần trao đổi đồng thời với Ban quản trị và Ban Giám đốc theo quy định tại đoạn 16(c) Chuẩn mực này đã được trao đổi với Ban Giám đốc thì kiểm toán viên không cần phải trao đổi lại với chính các cá nhân đó trên cương vị là Ban quản trị nữa. Tuy nhiên, kiểm toán viên phải chắc chắn rằng các nội dung đã trao đổi với Ban Giám đốc đã được thông báo đầy đủ tới các thành viên có vai trò là Ban quản trị trong đơn vị (xem hướng dẫn tại đoạn A8 Chuẩn mực này).

Các vấn đề cần trao đổi

Trách nhiệm của kiểm toán viên liên quan đến cuộc kiểm toán báo cáo tài chính

14. Kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về trách nhiệm của kiểm toán viên trong cuộc kiểm toán báo cáo tài chính, gồm:

- (a) Kiểm toán viên có trách nhiệm đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính do Ban Giám đốc đơn vị chịu trách nhiệm lập và trình bày dưới sự giám sát của Ban quản trị đơn vị được kiểm toán;
- (b) Việc thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính không làm giảm trách nhiệm của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A9 - A10 Chuẩn mực này).

Phạm vi và lịch trình kiểm toán theo kế hoạch

15. Kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán các nội dung chính về phạm vi và lịch trình thực hiện cuộc kiểm toán theo kế hoạch (xem hướng dẫn tại đoạn A11 - A15 Chuẩn mực này).

Các phát hiện quan trọng khi thực hiện kiểm toán

16. Kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán các vấn đề sau (xem hướng dẫn tại đoạn A16 Chuẩn mực này):

- (a) Nhận xét của kiểm toán viên về khía cạnh định tính của công việc kế toán của đơn vị, bao gồm chính sách kế toán, ước tính kế toán và các thông tin công bố trong báo cáo tài chính. Nếu cần thiết, kiểm toán viên cần giải thích cho Ban quản trị đơn vị được kiểm toán biết lý do tại sao kiểm toán viên cho rằng công việc kế toán của đơn vị đã tuân thủ các quy định của chuẩn mực và chế độ kế toán có liên quan nhưng chưa hoàn toàn phù hợp với điều kiện cụ thể của đơn vị (xem hướng dẫn tại đoạn A17 Chuẩn mực này);
- (b) Những khó khăn (nếu có) phát sinh trong quá trình kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A18 Chuẩn mực này);
- (c) (i) Các vấn đề quan trọng (nếu có) phát sinh trong quá trình kiểm toán được kiểm toán viên trực tiếp trao đổi hay lập thành văn bản gửi Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A19 Chuẩn mực này);
(ii) Các vấn đề cần Ban Giám đốc và Ban quản trị giải trình bằng văn bản.

(Khi toàn bộ thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, nếu các vấn đề cần trao đổi đồng thời với Ban quản trị và Ban Giám đốc nêu tại đoạn c(i), c(ii) trên đây đã được trao đổi với Ban Giám đốc thì kiểm toán viên không cần phải trao đổi lại với chính các cá nhân đó trên cương vị thành viên Ban quản trị.)

- (d) Các vấn đề khác (nếu có) phát sinh trong quá trình kiểm toán mà theo xét đoán của kiểm toán viên là quan trọng đối với việc giám sát quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A20 Chuẩn mực này).

Tính độc lập của kiểm toán viên

17. Trường hợp đơn vị được kiểm toán là tổ chức niêm yết, kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị các vấn đề sau đây:

- (a) Sự tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan đến tính độc lập của nhóm kiểm toán và các cá nhân khác trong doanh nghiệp kiểm toán, của doanh nghiệp kiểm toán và các công ty mạng lưới.
- (b) (i) Tất cả các mối quan hệ và các vấn đề liên quan giữa doanh nghiệp kiểm toán, công ty mạng lưới và đơn vị được kiểm toán, theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên, có thể ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên. Trong đó có tổng số phí dịch vụ kiểm toán và phí kiểm toán trong kỳ kế toán do doanh nghiệp kiểm toán và công ty mạng lưới cung cấp cho đơn vị được kiểm toán và các đơn vị thành viên chịu sự kiểm soát của đơn vị. Số phí này phải được phân tích phù hợp theo từng loại dịch vụ nhằm hỗ trợ Ban quản trị đơn vị đánh giá ảnh hưởng của các dịch vụ đó đối với tính độc lập của kiểm toán viên.
- (ii) Các biện pháp bảo vệ đã được áp dụng để hạn chế nguy cơ đe dọa đến tính độc lập của kiểm toán viên hoặc để giảm thiểu nguy cơ này xuống mức có thể chấp nhận được (xem hướng dẫn tại đoạn A21 - A23 Chuẩn mực này).

Quá trình trao đổi

Thiết lập quá trình trao đổi

18. Kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về hình thức, thời gian và nội dung dự kiến trao đổi (xem hướng dẫn tại đoạn A28 - A36 Chuẩn mực này).

Hình thức trao đổi

19. Kiểm toán viên phải trao đổi bằng văn bản với Ban quản trị đơn vị về những vấn đề quan trọng phát hiện ra trong quá trình kiểm toán mà theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên thì việc trao đổi bằng lời là không thích hợp. Kiểm toán viên không nhất thiết phải trao đổi bằng văn bản về mọi vấn đề phát sinh trong quá trình kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A37 - A39 Chuẩn mực này).
20. Kiểm toán viên phải trao đổi bằng văn bản với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về tính độc lập của kiểm toán viên theo quy định tại đoạn 17 Chuẩn mực này.

Thời điểm trao đổi

21. Kiểm toán viên phải kịp thời trao đổi các vấn đề nêu trên với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A40 - A41 Chuẩn mực này).

Tính thoả đáng của quá trình trao đổi

22. Kiểm toán viên phải đánh giá xem nội dung trao đổi 2 chiều giữa kiểm toán viên với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán đã thoả đáng cho mục đích của cuộc kiểm toán hay chưa. Nếu thấy nội dung trao đổi chưa đủ, kiểm toán viên phải đánh giá mức độ ảnh hưởng (nếu có) đến quá trình đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu và khả năng thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, đồng thời thực hiện thêm các biện pháp khắc phục phù hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A42 - A44 Chuẩn mực này).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

23. Khi trao đổi bằng lời về các vấn đề quan trọng theo quy định của Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải ghi lại nội dung của các vấn đề đã trao đổi, thời gian thực hiện và những người tham gia trao đổi. Trường hợp trao đổi bằng văn bản, kiểm toán viên phải lưu trong hồ sơ kiểm toán văn bản trao đổi (xem hướng dẫn tại đoạn 08 - 11, đoạn A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230 và đoạn A45 Chuẩn mực này).

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

A1. Bộ máy quản trị của từng đơn vị được kiểm toán có thể khác nhau, phụ thuộc vào quy định của pháp luật, quy mô doanh nghiệp và hình thức sở hữu. Ví dụ:

- (1) Một số doanh nghiệp có Hội đồng quản trị, Hội đồng thành viên hoặc Hội đồng quản lý (với toàn bộ hoặc hầu hết thành viên không tham gia điều hành) độc lập về pháp lý với Ban Giám đốc (cơ cấu 2 tầng). Tại một số doanh nghiệp khác, chức năng giám sát và chức năng điều hành là trách nhiệm pháp lý của một bộ phận duy nhất, như Ban Giám đốc trong doanh nghiệp tư nhân (cơ cấu 1 tầng).
- (2) Tại một số doanh nghiệp, thành viên Ban quản trị là những cá nhân đang làm việc tại đơn vị. Tại một số doanh nghiệp và tổ chức khác, như công ty cổ phần, công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên, thành viên Ban quản trị có thể là các cá nhân bên ngoài doanh nghiệp hoặc tổ chức đó.
- (3) Trong một số trường hợp, một số hoặc toàn bộ thành viên Ban quản trị đơn vị đều tham gia Ban Giám đốc đơn vị. Các trường hợp khác, thành viên Ban quản trị hoàn toàn không tham gia Ban Giám đốc đơn vị.
- (4) Trong một số trường hợp, Ban quản trị chịu trách nhiệm phê duyệt báo cáo tài chính còn đa số các trường hợp khác đây là trách nhiệm của Ban Giám đốc (như đã nêu tại đoạn A40 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700, “chịu trách nhiệm phê duyệt” nghĩa là có quyền kết luận về tất cả các báo cáo, gồm báo cáo tài chính và các thuyết minh kèm theo đã được lập).

- A2. Tại hầu hết các đơn vị, quản trị doanh nghiệp là trách nhiệm tập thể của bộ phận có chức năng quản trị, như Hội đồng quản trị, Hội đồng thành viên, Ban Kiểm soát, chủ doanh nghiệp, người được ủy quyền hoặc những người nắm giữ các vị trí tương đương. Ở các đơn vị có quy mô nhỏ, quản trị doanh nghiệp có thể chỉ là 1 người vừa nắm giữ vai trò chủ doanh nghiệp vừa kiêm Giám đốc, đồng thời doanh nghiệp không có chủ sở hữu hay người được ủy quyền nào khác. Khi quản trị doanh nghiệp thuộc trách nhiệm tập thể, một bộ phận nhỏ như Ban kiểm soát hoặc thậm chí chỉ một cá nhân, có thể được giao nhiệm vụ hỗ trợ Ban quản trị thực hiện trách nhiệm của Ban quản trị. Bộ phận hoặc cá nhân này có thể chịu trách nhiệm cụ thể trước pháp luật và độc lập với trách nhiệm của Ban quản trị.
- A3. Do tính đa dạng nêu trên, Chuẩn mực này không quy định và hướng dẫn đầy đủ toàn bộ các vị trí trong đơn vị được kiểm toán là đối tượng mà kiểm toán viên cần trao đổi các vấn đề liên quan đến cuộc kiểm toán. Trong một số trường hợp, việc xác định chính xác người thích hợp để kiểm toán viên trao đổi là rất khó khăn do các quy định của pháp luật hoặc điều kiện cụ thể của đơn vị, như các đơn vị không thiết lập Ban quản trị (doanh nghiệp tư nhân, tổ chức phi lợi nhuận,...). Trường hợp này, kiểm toán viên cần thảo luận và thống nhất với đơn vị được kiểm toán về người mà mình cần trao đổi thông tin. Để xác định được người cần trao đổi thông tin, kiểm toán viên cần tìm hiểu bộ máy và quy trình quản trị của đơn vị được kiểm toán theo quy định và hướng dẫn tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315. Người được lựa chọn để trao đổi có thể thay đổi phù hợp với nội dung của vấn đề cần trao đổi.
- A4. Đoạn 46 - 49, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 600 quy định các vấn đề cụ thể mà kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Khi đơn vị được kiểm toán là đơn vị thành viên của một tập đoàn, việc lựa chọn người mà kiểm toán viên của đơn vị thành viên cần trao đổi phụ thuộc vào tình hình cuộc kiểm toán và nội dung vấn đề cần trao đổi. Trong nhiều trường hợp, các đơn vị thành viên cùng hoạt động trong một lĩnh vực kinh doanh, cùng áp dụng một hệ thống kiểm soát nội bộ, cùng sử dụng một hệ thống kế toán và có cùng một Ban quản trị (ví dụ có chung Hội đồng quản trị), kiểm toán viên có thể trao đổi về các vấn đề của các đơn vị thành viên trong cùng một cuộc trao đổi.

Trao đổi với một bộ phận trong Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

- A5. Khi cân nhắc nội dung trao đổi với một bộ phận trong Ban quản trị đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên cần phải lưu ý đến các vấn đề sau:
- (1) Trách nhiệm của từng bộ phận và của Ban quản trị;
 - (2) Nội dung của vấn đề cần trao đổi;
 - (3) Pháp luật và các quy định có liên quan;
 - (4) Liệu bộ phận trong Ban quản trị có đủ thẩm quyền tiến hành các biện pháp xử lý đối với các vấn đề được trao đổi và có thể cung cấp thêm thông tin và giải trình mà kiểm toán viên cần hay không.
- A6. Khi quyết định có nên trao đổi đầy đủ hay tóm tắt thông tin với Ban quản trị, kiểm toán viên cần đánh giá về mức độ phù hợp và tính hiệu quả của việc trao đổi thông tin giữa từng bộ phận của Ban quản trị với toàn thể Ban quản trị. Kiểm toán

viên có thể nêu rõ trong điều khoản của hợp đồng kiểm toán rằng nếu pháp luật không ngăn cấm thì kiểm toán viên có quyền trao đổi trực tiếp với Ban quản trị.

A7. Ở các doanh nghiệp có Ban kiểm soát (hoặc bộ phận tương tự), mặc dù quyền hạn và chức năng cụ thể của Ban này có thể khác nhau nhưng việc trao đổi với Ban kiểm soát (nếu có) là một việc cần thiết trong quá trình trao đổi thông tin của kiểm toán viên với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Nguyên tắc quản trị tốt khuyến nghị các điểm sau:

- (1) Nên mời kiểm toán viên tham dự các cuộc họp của Ban kiểm soát;
- (2) Trưởng ban và các thành viên Ban kiểm soát nên định kỳ đối thoại với kiểm toán viên;
- (3) Ban kiểm soát nên gặp kiểm toán viên ít nhất một năm một lần mà không có sự tham gia của thành viên Ban Giám đốc.

Trường hợp toàn bộ Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc của đơn vị (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

A8. Trường hợp toàn bộ thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán thì việc áp dụng các quy định về trao đổi thông tin cần được thay đổi phù hợp với tình hình cụ thể. Trong trường hợp đó, việc trao đổi với người (hoặc những người) trong Ban Giám đốc có thể không truyền đạt hết thông tin tới tất cả những người mà kiểm toán viên cần phải trao đổi với họ với tư cách là thành viên Ban quản trị. Ví dụ, trong một công ty mà tất cả thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc, một số thành viên (như thành viên phụ trách bán hàng) có thể không biết về những vấn đề quan trọng đã được trao đổi với một thành viên khác (như thành viên phụ trách về tài chính).

Các vấn đề cần trao đổi

Trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán liên quan đến cuộc kiểm toán báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

A9. Trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán khi thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính thường được ghi rõ trong hợp đồng kiểm toán. Cung cấp cho Ban quản trị đơn vị được kiểm toán một bản sao hợp đồng kiểm toán là cách hợp lý để trao đổi với họ những vấn đề như:

- (1) Trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán khi thực hiện kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam nhằm đưa ý kiến về báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán. Các nội dung cần trao đổi theo yêu cầu của các chuẩn mực kiểm toán bao gồm những vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính liên quan đến Ban quản trị đơn vị được kiểm toán khi giám sát quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính.
- (2) Thực tế là các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam không yêu cầu kiểm toán viên phải thiết kế các thủ tục nhằm tìm ra các vấn đề khác để trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán.
- (3) Trách nhiệm của kiểm toán viên về việc trao đổi các vấn đề cụ thể theo yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan, theo thỏa thuận với đơn vị hoặc các hướng dẫn khác, như các hướng dẫn của tổ chức nghề nghiệp áp dụng cho cuộc kiểm toán.

A10. Pháp luật và các quy định có liên quan, thỏa thuận với đơn vị hoặc các yêu cầu khác đặt ra cho cuộc kiểm toán có thể yêu cầu kiểm toán viên phải mở rộng phạm vi trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Ví dụ (a) thỏa thuận với đơn vị có thể hướng kiểm toán viên tới các vấn đề cụ thể cần trao đổi phát sinh từ các dịch vụ do doanh nghiệp kiểm toán hay công ty mạng lưới cung cấp ngoài cuộc kiểm toán báo cáo tài chính; hoặc (b) quy định về kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công có thể yêu cầu phải trao đổi các vấn đề do kiểm toán viên phát hiện ra từ kết quả thực hiện các dịch vụ khác (ví dụ kiểm toán hoạt động).

Phạm vi và lịch trình kiểm toán theo kế hoạch (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

A11. Việc trao đổi về phạm vi và lịch trình kiểm toán theo kế hoạch nhằm:

- (a) Giúp Ban quản trị đơn vị được kiểm toán hiểu rõ hơn về trình tự công việc kiểm toán; thảo luận các vấn đề về rủi ro và mức trọng yếu và xác định phạm vi công việc yêu cầu kiểm toán viên thực hiện các thủ tục bổ sung;
- (b) Giúp kiểm toán viên hiểu rõ hơn về đơn vị được kiểm toán và môi trường kinh doanh của đơn vị.

A12. Kiểm toán viên cần thận trọng khi trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về phạm vi và lịch trình kiểm toán theo kế hoạch để không ảnh hưởng đến hiệu quả cuộc kiểm toán, đặc biệt trong trường hợp một số hoặc toàn bộ thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc đơn vị. Ví dụ, việc trao đổi về nội dung và lịch trình thực hiện các thủ tục kiểm toán chi tiết có thể làm giảm tính hiệu quả của các thủ tục này vì đơn vị được kiểm toán có thể dự đoán trước các bước thực hiện.

A13. Các vấn đề cần được trao đổi có thể gồm:

- (1) Biện pháp kiểm toán viên đề xuất để xử lý rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu do gian lận hay nhầm lẫn;
- (2) Cách thức kiểm toán viên tiếp cận kiểm soát nội bộ của đơn vị;
- (3) Việc áp dụng mức trọng yếu cho cuộc kiểm toán theo quy định tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320.

A14. Những vấn đề khác phát sinh khi lập kế hoạch kiểm toán cần thảo luận, trao đổi với Ban quản trị đơn vị, gồm:

- (1) Phạm vi sử dụng công việc của kiểm toán nội bộ và cách thức phối hợp với kiểm toán viên nội bộ trên tinh thần xây dựng và hỗ trợ lẫn nhau, trong trường hợp đơn vị có bộ phận kiểm toán nội bộ.
- (2) Quan điểm của Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về:
 - Cử thành viên Ban quản trị chịu trách nhiệm trao đổi thông tin với kiểm toán viên;
 - Phân công trách nhiệm giữa các thành viên Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị;
 - Mục tiêu và chiến lược hoạt động của đơn vị và rủi ro kinh doanh liên quan có thể dẫn đến các sai sót trọng yếu;

- Những vấn đề Ban quản trị đặc biệt quan tâm trong quá trình kiểm toán, và các phần hành đòi hỏi kiểm toán viên thực hiện các thủ tục bổ sung;
 - Các nội dung quan trọng cần báo cáo với cơ quan quản lý Nhà nước;
 - Các vấn đề mà Ban quản trị cho là có thể ảnh hưởng đến cuộc kiểm toán báo cáo tài chính.
- (3) Thái độ, nhận thức và hành động của Ban quản trị đơn vị liên quan đến (a) kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán và tầm quan trọng của kiểm soát nội bộ trong đơn vị, bao gồm cách thức Ban quản trị giám sát tính hiệu quả của kiểm soát nội bộ, và (b) những phát hiện hoặc khả năng xảy ra gian lận.
- (4) Biện pháp mà Ban quản trị áp dụng khi có những thay đổi về chuẩn mực và chế độ kế toán, quy chế tổ chức và hoạt động của đơn vị được kiểm toán, quy định về niêm yết chứng khoán và các vấn đề liên quan.
- (5) Sự phản hồi của Ban quản trị về những vấn đề mà kiểm toán viên đã trao đổi trước đây.

A15. Việc trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán có thể hỗ trợ kiểm toán viên lập kế hoạch về phạm vi và lịch trình kiểm toán nhưng không làm thay đổi trách nhiệm của kiểm toán viên trong việc lập chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán, bao gồm nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục cần thực hiện để thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp.

Các phát hiện quan trọng khi thực hiện kiểm toán (hướng dẫn đoạn 16 Chuẩn mực này)

A16. Nội dung trao đổi về các phát hiện khi thực hiện cuộc kiểm toán bao gồm việc yêu cầu Ban quản trị đơn vị cung cấp thông tin bổ sung nhằm củng cố các bằng chứng kiểm toán đã thu thập. Ví dụ kiểm toán viên có thể xác nhận rằng Ban quản trị đơn vị có cùng nhận thức về thực trạng và tình tiết của các giao dịch và sự kiện cụ thể.

Khía cạnh định tính quan trọng trong công việc kế toán (hướng dẫn đoạn 16(a) Chuẩn mực này)

A17. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho phép đơn vị được thực hiện ước tính kế toán, lựa chọn chính sách kế toán và các nội dung cần thuyết minh trên báo cáo tài chính. Khi trao đổi cởi mở, mang tính xây dựng về khía cạnh định tính quan trọng trong công việc kế toán của đơn vị, kiểm toán viên có thể đánh giá tính phù hợp với điều kiện thực tế thực hiện công việc kế toán tại đơn vị. Các vấn đề có thể trao đổi được trình bày tại Phụ lục 02 của Chuẩn mực này.

Những khó khăn phát sinh trong quá trình kiểm toán (hướng dẫn đoạn 16(b) Chuẩn mực này)

A18. Những khó khăn phát sinh trong quá trình kiểm toán có thể là:

- (1) Ban Giám đốc trì hoãn việc cung cấp thông tin theo yêu cầu;
- (2) Thời hạn yêu cầu hoàn thành cuộc kiểm toán là quá ngắn;
- (3) Kiểm toán viên mất nhiều thời gian hơn so với dự kiến ban đầu để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp;
- (4) Không có sẵn các thông tin cần thu thập;
- (5) Những hạn chế mà Ban Giám đốc đặt ra với kiểm toán viên;

- (6) Ban Giám đốc không thực hiện đầy đủ việc đánh giá về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị theo yêu cầu của kiểm toán viên.

Trong nhiều trường hợp, những khó khăn nêu trên có thể cấu thành hạn chế về phạm vi kiểm toán và dẫn đến ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (xem quy định tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705).

Các vấn đề quan trọng cần thảo luận, hoặc thông báo bằng văn bản cho Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 16(c)(i) Chuẩn mực này)

A19. Các vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình kiểm toán cần thảo luận, hoặc thông báo bằng văn bản cho Ban Giám đốc, gồm:

- (1) Điều kiện kinh doanh ảnh hưởng đến đơn vị, chiến lược và kế hoạch kinh doanh của đơn vị có thể dẫn đến rủi ro có sai sót trọng yếu;
- (2) Mọi lo ngại về việc Ban Giám đốc thuê kiểm toán viên khác để tư vấn các vấn đề về kế toán hoặc kiểm toán;
- (3) Thảo luận trực tiếp hoặc trao đổi bằng văn bản liên quan đến việc bổ nhiệm kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* năm đầu tiên hoặc hàng năm trong đó có đề cập đến thực tế thực hiện công tác kế toán, việc áp dụng chuẩn mực kiểm toán, hoặc mức phí dịch vụ kiểm toán và dịch vụ khác.

Những vấn đề quan trọng khác liên quan đến quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 16(d) Chuẩn mực này)

A20. Các vấn đề quan trọng khác phát sinh từ cuộc kiểm toán liên quan trực tiếp đến việc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán khi giám sát quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính có thể bao gồm các vấn đề như sai sót trọng yếu về tính có thật hoặc tính không nhất quán của các thông tin được trình bày kèm theo báo cáo tài chính đã được kiểm toán ngay cả khi các sai sót không nhất quán này đã được sửa chữa.

Tính độc lập của kiểm toán viên (hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

A21. Theo quy định tại đoạn 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, kiểm toán viên phải tuân thủ các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp có liên quan, bao gồm cả tính độc lập liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính.

A22. Kiểm toán viên cần trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về các mối quan hệ, vấn đề liên quan và các biện pháp bảo vệ. Việc trao đổi này có thể thay đổi theo điều kiện cụ thể của từng cuộc kiểm toán nhưng thường đề cập tới các nội dung sau:

- (a) Nguy cơ đe dọa tính độc lập của kiểm toán viên có thể phân loại thành: Nguy cơ do tư lợi, nguy cơ tự kiểm tra, nguy cơ về sự bào chữa, nguy cơ từ sự quen thuộc và nguy cơ bị đe dọa;
- (b) Các biện pháp bảo vệ theo yêu cầu nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan; biện pháp bảo vệ trong đơn vị được kiểm toán và biện pháp bảo vệ trong hệ thống và quy trình của doanh nghiệp kiểm toán.

Nội dung trao đổi theo quy định ở đoạn 17(a) Chuẩn mực này bao gồm cả sự vô ý vi phạm chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan đến tính độc lập của kiểm toán viên và các biện pháp khắc phục đã áp dụng hoặc kiến nghị.

A23. Yêu cầu trao đổi liên quan đến tính độc lập của kiểm toán viên áp dụng trong trường hợp kiểm toán tổ chức niêm yết cũng có thể áp dụng đối với một số đơn vị khác, đặc biệt là các đơn vị có lợi ích công chúng, vì xét trên khía cạnh hoạt động kinh doanh, quy mô và vị thế doanh nghiệp, các đơn vị này có số lượng đồng đảo các đối tượng liên quan thuộc mọi lĩnh vực. Ví dụ về các đơn vị không phải là tổ chức niêm yết nhưng cần áp dụng việc trao đổi về tính độc lập của kiểm toán viên là các tổ chức tín dụng, công ty tài chính, công ty bảo hiểm, quỹ đầu tư... Mặt khác, trong một số trường hợp, việc trao đổi với Ban quản trị về tính độc lập của kiểm toán viên là không cần thiết, như khi tất cả các thành viên Ban quản trị đơn vị đồng thời là thành viên Ban Giám đốc và đã nắm được thông tin thông qua việc điều hành, quản lý của họ. Trường hợp này đặc biệt phổ biến khi đơn vị được kiểm toán do chính chủ sở hữu quản lý, và các doanh nghiệp kiểm toán hoặc công ty mạng lưới ít có quan hệ với đơn vị ngoài việc kiểm toán báo cáo tài chính.

Các vấn đề khác cần trao đổi (hướng dẫn đoạn 03 Chuẩn mực này)

A24. Ban quản trị có trách nhiệm giám sát hoạt động của Ban Giám đốc đơn vị để đảm bảo đơn vị được kiểm toán đã thiết kế, thực hiện và duy trì kiểm soát nội bộ phù hợp nhằm đạt được sự tin cậy của báo cáo tài chính, hiệu quả và hiệu suất của các hoạt động và sự tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan của đơn vị.

A25. Kiểm toán viên có thể nhận biết các vấn đề khác không liên quan đến việc giám sát quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị, nhưng lại trở nên quan trọng khi xem xét trách nhiệm của Ban quản trị đơn vị trong việc giám sát thực hiện chiến lược hay nghĩa vụ giải trình của đơn vị. Các vấn đề này có thể được thể hiện qua những thiếu sót trong bộ máy và quy trình điều hành doanh nghiệp, các quyết định quan trọng và biện pháp áp dụng do nhà quản lý chưa đủ thẩm quyền đưa ra.

A26. Khi quyết định có nên trao đổi các vấn đề khác với Ban quản trị đơn vị hay không, kiểm toán viên có thể cần thảo luận trước với người phụ trách liên quan đến vấn đề cần trao đổi, trừ khi kiểm toán viên nhận thấy việc thảo luận này là không cần thiết.

A27. Khi trao đổi các vấn đề khác, kiểm toán viên cần lưu ý với Ban quản trị đơn vị là:

- (a) Việc phát hiện và trao đổi vấn đề này là phần bổ sung cho mục đích chính của cuộc kiểm toán là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính;
- (b) Kiểm toán viên không áp dụng thủ tục kiểm toán nào đối với vấn đề này ngoài các thủ tục cần thiết phải thực hiện để đưa ý kiến về báo cáo tài chính;
- (c) Kiểm toán viên không áp dụng thủ tục kiểm toán nào để xác định các vấn đề này thực sự tồn tại.

Quá trình trao đổi

Thiết lập quá trình trao đổi (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A28. Để thiết lập mối quan hệ trao đổi 2 chiều hiệu quả, kiểm toán viên cần trao đổi cụ thể với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về trách nhiệm của kiểm toán viên, phạm vi, lịch trình kiểm toán theo kế hoạch và nội dung tổng quát các vấn đề cần trao đổi.

A29. Để tăng cường hiệu quả trao đổi 2 chiều, kiểm toán viên cần thảo luận các vấn đề sau:

- (1) Mục đích của việc trao đổi: Khi xác định rõ mục đích trao đổi, kiểm toán viên và Ban quản trị đơn vị sẽ hiểu rõ hơn về các vấn đề liên quan và các biện pháp cần áp dụng phát sinh từ quá trình trao đổi;
- (2) Hình thức trao đổi;
- (3) Thành viên nhóm kiểm toán và thành viên Ban quản trị đơn vị tham gia trao đổi về từng vấn đề cụ thể;
- (4) Mong muốn của kiểm toán viên là thông tin được trao đổi 2 chiều và Ban quản trị sẽ trao đổi với kiểm toán viên các vấn đề họ cho là liên quan đến cuộc kiểm toán, như các quyết định chiến lược có thể ảnh hưởng đáng kể đến nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán; sự nghi ngờ hoặc phát hiện về gian lận và xem xét tính chính trực, năng lực của thành viên Ban Giám đốc;
- (5) Quy trình thực hiện các biện pháp và báo cáo lại về các vấn đề mà kiểm toán viên đã trao đổi;
- (6) Quy trình thực hiện các biện pháp và báo cáo lại về các vấn đề mà Ban quản trị đơn vị đã trao đổi.

A30. Quy trình trao đổi có thể thay đổi phù hợp với hoàn cảnh cụ thể, trong đó có yếu tố quy mô và cơ cấu tổ chức bộ máy quản lý của đơn vị, cách thức làm việc của Ban quản trị và đánh giá của kiểm toán viên về tầm quan trọng của các vấn đề được trao đổi. Khó khăn trong việc hình thành quan hệ trao đổi 2 chiều một cách hiệu quả có thể cho thấy quá trình trao đổi giữa kiểm toán viên và Ban quản trị đơn vị là chưa phù hợp với mục đích của cuộc kiểm toán (xem thêm đoạn A44 Chuẩn mực này).

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A31. Khi kiểm toán các đơn vị nhỏ, kiểm toán viên có thể trao đổi với Ban quản trị theo cách thức đơn giản hơn so với các tổ chức niêm yết hoặc công ty có quy mô lớn.

Trao đổi với Ban Giám đốc

A32. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên sẽ trao đổi nhiều vấn đề với Ban Giám đốc, trong đó có các vấn đề cần trao đổi với Ban quản trị theo quy định tại Chuẩn mực này. Những cuộc thảo luận như vậy nhằm khẳng định rõ trách nhiệm của Ban Giám đốc trong việc quản lý và điều hành hoạt động của đơn vị, đặc biệt là trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính.

A33. Trước khi trao đổi với Ban quản trị đơn vị, kiểm toán viên có thể thảo luận các vấn đề liên quan với Ban Giám đốc, trừ khi kiểm toán viên nhận thấy việc trao đổi trước như vậy là không phù hợp, ví dụ thảo luận với Ban Giám đốc về năng lực và tính chính trực của chính các thành viên Ban Giám đốc. Ngoài việc nhằm khẳng định rõ trách nhiệm điều hành của Ban Giám đốc, các cuộc thảo luận này còn nhằm làm rõ một số vấn đề và sự kiện, và tạo điều kiện cho Ban Giám đốc có cơ hội cung cấp thêm thông tin và giải trình liên quan. Tương tự, nếu đơn vị có bộ phận kiểm toán nội bộ, kiểm toán viên có thể thảo luận các vấn đề liên quan với

bộ phận kiểm toán nội bộ trước khi trao đổi với Ban quản trị đơn vị.

Trao đổi với bên thứ ba

A34. Ban quản trị đơn vị có thể muốn cung cấp cho bên thứ ba (như ngân hàng, cơ quan chức năng, ...) các thông tin, văn bản trao đổi do kiểm toán viên cung cấp. Trong một số trường hợp, việc cung cấp tài liệu cho bên thứ ba là bất hợp pháp hoặc không phù hợp. Khi văn bản trao đổi do kiểm toán viên cung cấp cho Ban quản trị lại được cung cấp cho bên thứ ba thì bên thứ ba cần được thông báo rằng văn bản này không được lập cho mục đích sử dụng của bên thứ ba, bằng cách ghi rõ trong văn bản trao đổi với Ban quản trị đơn vị các vấn đề sau:

- (a) Văn bản trao đổi được lập chỉ cho mục đích sử dụng của Ban quản trị đơn vị, và nếu cần thiết, có thể cung cấp cho Ban Giám đốc tập đoàn và kiểm toán viên tập đoàn, và không phục vụ cho mục đích của bên thứ ba;
- (b) Kiểm toán viên không chịu trách nhiệm với bên thứ ba về các thông tin trong văn bản;
- (c) Hạn chế về công bố hoặc cung cấp văn bản trao đổi cho bên thứ ba.

A35. Theo yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan, kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán có thể phải:

- (1) Thông báo cho cơ quan chức năng một số vấn đề đã trao đổi với Ban quản trị đơn vị. Ví dụ, kiểm toán viên có nhiệm vụ thông báo với Ủy ban Chứng khoán Nhà nước về các sai sót *trọng yếu* của đơn vị được kiểm toán trong trường hợp Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị không thực hiện các biện pháp khắc phục;
- (2) Nộp bản sao một số báo cáo do kiểm toán viên lập cho Ban quản trị đơn vị lên các cơ quan chức năng, tổ chức tài trợ, hoặc các tổ chức khác; hoặc,
- (3) Công bố báo cáo do kiểm toán viên lập cho Ban quản trị đơn vị sử dụng ra công chúng.

A36. Trừ khi pháp luật và các quy định có liên quan yêu cầu cung cấp văn bản trao đổi của kiểm toán viên với Ban quản trị đơn vị, trước khi kiểm toán viên cung cấp tài liệu cho bên thứ ba phải được sự đồng ý của Ban quản trị đơn vị.

Hình thức trao đổi (hướng dẫn đoạn 19 - 20 Chuẩn mực này)

A37. Ngoài trao đổi bằng văn bản, trao đổi bằng lời cũng có thể là hình thức trao đổi hiệu quả. Kiểm toán viên có thể trao đổi bằng văn bản hoặc bằng lời về các vấn đề khác ngoài các vấn đề quy định tại đoạn 19 - 20 Chuẩn mực này. Trao đổi bằng văn bản có thể dưới dạng công văn, thư điện tử do kiểm toán viên gửi cho Ban quản trị đơn vị.

A38. Hình thức trao đổi (bằng lời hoặc văn bản, nội dung chi tiết hoặc tổng hợp, văn bản theo mẫu hoặc tùy ý) chịu ảnh hưởng bởi tầm quan trọng của vấn đề cần trao đổi. Ngoài ra, hình thức trao đổi có thể bị ảnh hưởng bởi các yếu tố sau:

- (1) Vấn đề trao đổi đã được giải quyết thỏa đáng hay chưa;
- (2) Ban Giám đốc đã báo cáo với Ban quản trị hay chưa;
- (3) Quy mô, cơ cấu hoạt động, môi trường kiểm soát, cơ cấu tổ chức theo

quy định của pháp luật và của đơn vị được kiểm toán;

- (4) Trong trường hợp thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính vì mục đích đặc biệt, kiểm toán viên có đồng thời thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính vì mục đích chung hay không;
- (5) Yêu cầu của pháp luật và các quy định: Trong một số trường hợp văn bản trao đổi với Ban quản trị đơn vị phải theo đúng mẫu quy định của pháp luật;
- (6) Mong muốn của Ban quản trị đơn vị có các cuộc gặp hoặc trao đổi định kỳ với kiểm toán viên;
- (7) Số lượng các cuộc gặp và trao đổi giữa kiểm toán viên và Ban quản trị đơn vị;
- (8) Có sự thay đổi đáng kể về thành viên Ban quản trị đơn vị.

A39. Khi thảo luận các vấn đề quan trọng với một thành viên trong Ban quản trị đơn vị, như Trưởng Ban kiểm soát, kiểm toán viên có thể cần tóm tắt lại vấn đề đó trong các cuộc trao đổi sau với toàn bộ thành viên Ban quản trị để họ nắm được đầy đủ thông tin.

Thời điểm trao đổi (hướng dẫn đoạn 21 Chuẩn mực này)

A40. Thời điểm thực hiện trao đổi thay đổi phù hợp với điều kiện của từng cuộc kiểm toán. Các điều kiện này bao gồm nội dung, tầm quan trọng của vấn đề và các biện pháp Ban quản trị đơn vị dự định áp dụng, ví dụ:

- (1) Những trao đổi liên quan đến việc lập kế hoạch thường được thực hiện ngay khi kiểm toán viên chuẩn bị thực hiện cuộc kiểm toán. Đặc biệt đối với kiểm toán năm đầu tiên, thủ tục này được thực hiện trong quá trình thương thảo hợp đồng kiểm toán.
- (2) Kiểm toán viên cần trao đổi càng sớm càng tốt về các khó khăn nghiêm trọng gặp phải trong quá trình kiểm toán để Ban quản trị đơn vị được kiểm toán có thể hỗ trợ kiểm toán viên khắc phục khó khăn, hoặc nếu những khó khăn đó dẫn đến việc kiểm toán viên đưa ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần. Tương tự, kiểm toán viên cần trao đổi ngay bằng lời với Ban quản trị về những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên phát hiện ra, trước khi thực hiện việc trao đổi bằng văn bản theo quy định tại đoạn 09 và đoạn A14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 265.
- (3) Trao đổi về tính độc lập của kiểm toán viên cần được thực hiện vào thời điểm kiểm toán viên đưa ra những xét đoán quan trọng về nguy cơ đe dọa tính độc lập và các biện pháp bảo vệ liên quan, như khi chấp nhận thực hiện hợp đồng dịch vụ phi kiểm toán hay khi hợp kết thúc kiểm toán. Cuộc họp kết thúc kiểm toán là thời điểm phù hợp để trao đổi các phát hiện trong quá trình kiểm toán, trong đó kiểm toán viên trình bày đánh giá của mình về khía cạnh định tính của công việc kế toán của đơn vị được kiểm toán.
- (4) Khi cùng thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính vì mục đích chung và báo cáo tài chính vì mục đích đặc biệt, kiểm toán viên cần kết hợp các thời điểm trao đổi cho phù hợp.

A41. Những yếu tố khác ảnh hưởng đến thời điểm trao đổi, gồm:

- (1) Quy mô, cơ cấu hoạt động, môi trường kiểm soát, cơ cấu tổ chức theo quy định của pháp luật của đơn vị được kiểm toán;
- (2) Pháp luật và các quy định có liên quan yêu cầu phải trao đổi một số vấn đề cụ thể trong khoảng thời gian nhất định;
- (3) Mong muốn của Ban quản trị đơn vị có các cuộc gặp hoặc trao đổi định kỳ với kiểm toán viên;
- (4) Thời điểm kiểm toán viên phát hiện ra vấn đề cần trao đổi, ví dụ kiểm toán viên có thể không phát hiện kịp thời một vấn đề về tuân thủ pháp luật và các quy định cần trao đổi để đơn vị có các biện pháp ngăn chặn, nhưng việc trao đổi của kiểm toán viên về vấn đề này sẽ hỗ trợ đơn vị tiến hành kịp thời các biện pháp khắc phục.

Tính thoả đáng của quá trình trao đổi (hướng dẫn đoạn 22 Chuẩn mực này)

A42. Kiểm toán viên không cần lập các thủ tục chi tiết để hỗ trợ việc đánh giá hiệu quả trao đổi 2 chiều giữa kiểm toán viên và Ban quản trị đơn vị mà việc đánh giá chủ yếu sẽ dựa trên kết quả xem xét thu được từ các thủ tục kiểm toán khác. Các nội dung cần xem xét có thể là:

- (1) Tính phù hợp và tính kịp thời trong việc áp dụng các biện pháp của Ban quản trị đối với những phát hiện của kiểm toán viên. Nếu các vấn đề quan trọng được trao đổi lần trước với Ban quản trị không được xử lý thoả đáng, kiểm toán viên cần tiếp tục phỏng vấn để tìm hiểu lý do vì sao vấn đề chưa được xử lý thoả đáng, và xem xét khả năng tiếp tục trao đổi về vấn đề này. Thực hiện thủ tục này để tránh rủi ro do Ban quản trị cho rằng kiểm toán viên đã hài lòng vì vấn đề đã được giải quyết triệt để và không còn trọng yếu nữa.
- (2) Thái độ cởi mở của Ban quản trị đơn vị khi trao đổi với kiểm toán viên;
- (3) Sự sẵn sàng và khả năng của Ban quản trị đơn vị khi trao đổi với kiểm toán viên mà không có đại diện Ban Giám đốc tham dự;
- (4) Khả năng Ban quản trị hiểu rõ các vấn đề mà kiểm toán viên đặt ra, như mức độ mà Ban quản trị xem xét các vấn đề và phản hồi các khuyến nghị mà kiểm toán viên đưa ra;
- (5) Khó khăn trong việc thống nhất với Ban quản trị đơn vị về hình thức, thời điểm tiến hành trao đổi và nội dung khái quát của cuộc trao đổi;
- (6) Nhận thức của Ban quản trị về ảnh hưởng của các vấn đề trao đổi với kiểm toán viên đến trách nhiệm giám sát cũng như trách nhiệm điều hành, quản lý của Ban quản trị khi tất cả hoặc một số thành viên trong Ban quản trị đơn vị tham gia vào Ban Giám đốc;
- (7) Việc trao đổi 2 chiều giữa kiểm toán viên và Ban quản trị đơn vị có tuân thủ các yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan hay không.

A43. Như quy định tại đoạn 04 Chuẩn mực này, việc trao đổi 2 chiều có hiệu quả sẽ hỗ trợ cho cả kiểm toán viên và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Đoạn A70 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 hướng dẫn sự tham gia của Ban quản trị đơn vị, kể cả tác động tới kiểm toán viên nội bộ (nếu có) và kiểm toán viên độc

lập, như một yếu tố trong môi trường kiểm soát của đơn vị. Việc trao đổi 2 chiều không đầy đủ cho thấy môi trường kiểm soát của đơn vị đang hoạt động không hiệu quả và ảnh hưởng đến việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu của kiểm toán viên. Kiểm toán viên có thể gặp rủi ro không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính được kiểm toán.

A44. Khi trao đổi 2 chiều giữa kiểm toán viên và Ban quản trị đơn vị không được đầy đủ và tình hình không được cải thiện, kiểm toán viên có thể phải áp dụng các biện pháp sau:

- (1) Đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần do bị hạn chế về phạm vi kiểm toán;
- (2) Tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật về hậu quả của từng biện pháp có thể thực hiện;
- (3) Trao đổi với bên thứ ba như tổ chức nghề nghiệp, cơ quan quản lý Nhà nước hoặc người có thẩm quyền cao hơn trong bộ máy quản trị nhưng không trực tiếp làm việc tại đơn vị, như chủ sở hữu doanh nghiệp, đại hội đồng cổ đông hoặc lãnh đạo các Bộ, ngành liên quan thuộc Chính phủ hay Quốc hội nếu đơn vị được kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực công;
- (4) Rút khỏi hợp đồng kiểm toán nếu thấy phù hợp với yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán (hướng dẫn đoạn 23 Chuẩn mực này)

A45. Trong hồ sơ kiểm toán, kiểm toán viên phải lưu giữ các tài liệu ghi lại các cuộc trao đổi bằng lời, bao gồm tài liệu do đơn vị hoặc kiểm toán viên lập dưới hình thức biên bản (biên bản họp, biên bản làm việc, biên bản trao đổi...). Các biên bản này là một phần kết quả của cuộc trao đổi và là bằng chứng kiểm toán về các cuộc trao đổi.

CÁC YÊU CẦU CỤ THỂ TRONG CHUẨN MỰC KIỂM SOÁT CHẤT LƯỢNG VSQC 1 VÀ CÁC CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN KHÁC CÓ QUY ĐỊNH VÀ HƯỚNG DẪN VỀ VIỆC TRAO ĐỔI VỚI BAN QUẢN TRỊ ĐƠN VỊ ĐƯỢC KIỂM TOÁN

Phụ lục này cung cấp danh mục các đoạn trong Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1 và các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác đưa ra yêu cầu trao đổi một số vấn đề nhất định với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Danh mục này không sử dụng thay cho việc xem xét các quy định và hướng dẫn trong các chuẩn mực kiểm toán:

- (01) Đoạn 30(a), Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1;
- (02) Đoạn 21, 38(c)(i) và 40 - 42, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240;
- (03) Đoạn 14, 19 và 22 - 24, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 250;
- (04) Đoạn 09, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 265;
- (05) Đoạn 12 - 13, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450;
- (06) Đoạn 09, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 505;
- (07) Đoạn 07, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 510;
- (08) Đoạn 27, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 550;
- (09) Đoạn 07(b)(c), 10(a), 13(b), 14(a) và 17 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560;
- (10) Đoạn 23, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 570;
- (11) Đoạn 49, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 600;
- (12) Đoạn 12, 14, 19 (a) và 28, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705;
- (13) Đoạn 09, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 706;
- (14) Đoạn 18, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 710;
- (15) Đoạn 10, 13 và 16, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 720.

KHÍA CẠNH ĐỊNH TÍNH CỦA CÔNG VIỆC KẾ TOÁN

Nội dung trao đổi quy định tại đoạn 16(a) và hướng dẫn tại đoạn A17 Chuẩn mực này bao gồm các vấn đề sau:

A. Chính sách kế toán

- (1) Tính phù hợp của chính sách kế toán trong điều kiện cụ thể của đơn vị trong mối tương quan giữa yêu cầu cân đối chi phí cung cấp thông tin và lợi ích có thể thu được của người sử dụng báo cáo tài chính của đơn vị. Trường hợp đơn vị được kiểm toán được phép lựa chọn các chính sách kế toán thay thế, nội dung trao đổi có thể bao gồm việc xác định các khoản mục trên báo cáo tài chính chịu ảnh hưởng từ việc lựa chọn chính sách kế toán quan trọng cũng như các thông tin về chính sách kế toán mà các đơn vị cùng lĩnh vực áp dụng.
- (2) Việc lựa chọn chính sách kế toán quan trọng lần đầu và thay đổi chính sách kế toán quan trọng, bao gồm việc áp dụng các chuẩn mực và chế độ kế toán mới ban hành. Nội dung trao đổi bao gồm: ảnh hưởng của thời điểm và phương pháp áp dụng thay đổi trong chính sách kế toán đến lợi nhuận của đơn vị trong năm hiện tại và các năm tiếp theo; thời điểm thay đổi chính sách kế toán liên quan đến các chuẩn mực và chế độ kế toán mới sắp có hiệu lực.
- (3) Ảnh hưởng của các chính sách kế toán quan trọng trong các lĩnh vực mới hoặc đang gây tranh cãi (hay các chính sách đặc thù đối với từng ngành nghề, đặc biệt khi không có hướng dẫn chính thống hay sự đồng thuận khi áp dụng).
- (4) Ảnh hưởng của thời điểm phát sinh các nghiệp vụ kinh tế trong mối liên hệ với kỳ kế toán mà các nghiệp vụ này được ghi nhận.

B. Ước tính kế toán

Đối với những khoản mục mà việc sử dụng ước tính kế toán là quan trọng, các vấn đề cần trao đổi được quy định và hướng dẫn tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 540, bao gồm:

- (1) Việc nhận diện các ước tính kế toán của Ban Giám đốc;
- (2) Quá trình thiết lập các ước tính kế toán của Ban Giám đốc;
- (3) Rủi ro có sai sót trọng yếu;
- (4) Dấu hiệu có thể có sự thiên lệch của Ban Giám đốc;
- (5) Trình bày tính không chắc chắn của các ước tính kế toán trên báo cáo tài chính.

C. Công bố thông tin trên báo cáo tài chính

- (1) Các vấn đề và các xét đoán liên quan đưa ra nhằm hình thành các thông tin công bố đặc biệt nhạy cảm trên báo cáo tài chính (ví dụ, các thông tin công bố liên quan đến

ghi nhận doanh thu, tiền lương, tiền thưởng, tính hoạt động liên tục, các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán và các tài sản, nợ tiềm tàng...).

- (2) Tính khách quan, nhất quán và rõ ràng của các thông tin công bố trên báo cáo tài chính.

D. Các vấn đề liên quan

- (1) Ảnh hưởng tiềm tàng đối với báo cáo tài chính từ các rủi ro đáng kể, sự kiện rõ ràng hay không chắc chắn, như các vụ kiện tụng chờ tòa phân xử, được trình bày trên báo cáo tài chính.
- (2) Mức độ ảnh hưởng của các nghiệp vụ bất thường đến báo cáo tài chính, bao gồm các khoản mục không phát sinh thường xuyên được ghi nhận trong kỳ và mức độ chi tiết mà các nghiệp vụ này được trình bày trên báo cáo tài chính.
- (3) Các yếu tố ảnh hưởng đến giá trị ghi sổ của tài sản và nợ phải trả, bao gồm cơ sở xác định thời gian sử dụng hữu ích cho tài sản cố định hữu hình và tài sản cố định vô hình của đơn vị. Nội dung trao đổi có thể bao hàm giải thích về cách thức lựa chọn nhân tố ảnh hưởng đến giá trị ghi sổ của các khoản mục và mức độ ảnh hưởng đến báo cáo tài chính nếu lựa chọn phương pháp khác.
- (4) Việc sửa chữa các sai sót mang tính lựa chọn, ví dụ chỉ sửa các sai sót dẫn đến khai tăng thu nhập mà không sửa các sai sót dẫn đến khai giảm thu nhập./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 265: Trao đổi về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ với Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán

(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC

ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) trong việc trao đổi một cách phù hợp với Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ (đoạn 04 và 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315) mà kiểm toán viên đã phát hiện được khi kiểm toán báo cáo tài chính. Chuẩn mực này không quy định thêm các trách nhiệm của kiểm toán viên đối với việc tìm hiểu về kiểm soát nội bộ và thiết kế, thực hiện thử nghiệm kiểm soát ngoài những yêu cầu của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 và số 330. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260 quy định và hướng dẫn cụ thể hơn về trách nhiệm của kiểm toán viên trong việc trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán liên quan đến cuộc kiểm toán.
02. Theo quy định tại đoạn 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, khi xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu, kiểm toán viên phải tìm hiểu về kiểm soát nội bộ liên quan đến cuộc kiểm toán (đoạn A60 - A65 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 hướng dẫn về các kiểm soát nội bộ liên quan đến cuộc kiểm toán). Trong quá trình đánh giá rủi ro, kiểm toán viên xem xét kiểm soát nội bộ để thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với thực tế của đơn vị được kiểm toán nhưng không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ. Kiểm toán viên có thể phát hiện những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ không chỉ trong quá trình đánh giá rủi ro mà còn trong bất kỳ giai đoạn nào khác của cuộc kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn về những khiếm khuyết phát hiện được mà kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán.
03. Chuẩn mực kiểm toán này không giới hạn việc kiểm toán viên trao đổi với Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về những vấn đề khác về kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên đã phát hiện trong quá trình kiểm toán.
04. *Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình trao đổi về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ với Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán trong khi kiểm toán và cung cấp dịch vụ liên quan.*

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) 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 thực hiện trách nhiệm của mình và để phối hợp công việc với kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Mục tiêu

05. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là trao đổi một cách phù hợp với Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên đã phát hiện trong quá trình kiểm toán và theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên thì các vấn đề này là nghiêm trọng và cần sự lưu ý của Ban quản trị và Ban Giám đốc.

Giải thích thuật ngữ

06. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

(a) Khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ: Khiếm khuyết này tồn tại khi:

- (i) Cách thức thiết kế, thực hiện hoặc vận hành một kiểm soát không thể ngăn chặn, hoặc phát hiện và sửa chữa một cách kịp thời những sai sót trong báo cáo tài chính; hoặc
- (ii) Thiếu một kiểm soát cần thiết để ngăn chặn, hoặc phát hiện và sửa chữa một cách kịp thời những sai sót trong báo cáo tài chính.

(b) Khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ: Là một hoặc nhiều khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ kết hợp lại mà theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên là đủ nghiêm trọng và cần sự lưu ý của Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A5 Chuẩn mực này).

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

07. Dựa trên cơ sở công việc kiểm toán đã thực hiện, kiểm toán viên phải xác định xem đã phát hiện được một hay nhiều khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ hay chưa (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A4 Chuẩn mực này).

08. Nếu phát hiện ra một hoặc nhiều khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên phải dựa trên cơ sở công việc kiểm toán đã thực hiện để xác định xem liệu một khiếm khuyết riêng lẻ hay các khiếm khuyết kết hợp lại có tạo nên những khiếm khuyết nghiêm trọng hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A5 - A11 Chuẩn mực này).

09. Kiểm toán viên phải trao đổi bằng văn bản một cách kịp thời (ví dụ dưới hình thức thư đề nghị, thư quản lý) với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ được phát hiện trong quá trình kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A12 - A18, A27 Chuẩn mực này).

10. Kiểm toán viên cũng phải trao đổi một cách kịp thời với Ban Giám đốc và cấp quản lý phù hợp của đơn vị được kiểm toán (sau đây gọi là “Ban Giám đốc”) về (xem hướng dẫn tại đoạn A19, A27 Chuẩn mực này):

- (a) Những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên đã trao đổi hoặc có ý định trao đổi với Ban quản trị, trừ khi các nội dung này không thích hợp để trao đổi trực tiếp với Ban Giám đốc. Những nội dung này phải được trao đổi bằng văn bản (xem hướng dẫn tại đoạn A14, A20 - A21 Chuẩn mực này);
- (b) Những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ được phát hiện trong quá trình kiểm toán mà chưa được các bên khác trao đổi với Ban Giám đốc và theo xét đoán

chuyên môn của kiểm toán viên là nghiêm trọng và cần sự lưu ý của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A22 - A26 Chuẩn mực này).

11. Trong văn bản trao đổi về những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên phải trình bày các nội dung sau:

- (a) Mô tả các khiếm khuyết và giải thích những ảnh hưởng tiềm tàng của các khiếm khuyết đó (xem hướng dẫn tại đoạn A28 Chuẩn mực này);
- (b) Các thông tin đầy đủ để giúp Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán hiểu được bối cảnh của thông tin trao đổi. Cụ thể là, kiểm toán viên phải giải thích (xem hướng dẫn tại đoạn A29 - A30 Chuẩn mực này):
 - (i) Mục đích của cuộc kiểm toán là để kiểm toán viên đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính;
 - (ii) Công việc kiểm toán bao gồm xem xét kiểm soát nội bộ liên quan đến quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính để thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp, nhưng không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ;
 - (iii) Các vấn đề được báo cáo chỉ bao gồm những khiếm khuyết mà kiểm toán viên đã phát hiện trong quá trình kiểm toán mà kiểm toán viên cho là nghiêm trọng và cần báo cáo với Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán.

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Xác định liệu kiểm toán viên có phát hiện được các khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ hay không (hướng dẫn đoạn 07 Chuẩn mực này)

A1. Để xác định liệu kiểm toán viên có phát hiện được một hoặc nhiều khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ hay không, kiểm toán viên có thể thảo luận những sự kiện và tình huống mà kiểm toán viên phát hiện với Ban Giám đốc và cấp quản lý phù hợp của đơn vị được kiểm toán. Việc thảo luận này giúp kiểm toán viên cảnh báo cho Ban Giám đốc một cách kịp thời về sự tồn tại của những khiếm khuyết mà Ban Giám đốc có thể không biết từ trước. Cấp quản lý phù hợp để thảo luận về những phát hiện này thường là người nắm rõ lĩnh vực kiểm soát nội bộ có liên quan và có quyền sửa chữa những khiếm khuyết phát hiện được trong kiểm soát nội bộ. Trong một số trường hợp, việc thảo luận trực tiếp những khiếm khuyết phát hiện được với Ban Giám đốc có thể là không thích hợp, ví dụ những phát hiện dẫn đến nghi vấn về tính chính trực và năng lực của Ban Giám đốc (Xem hướng dẫn tại đoạn A20 Chuẩn mực này).

A2. Khi thảo luận với Ban Giám đốc về những sự kiện và tình huống đã phát hiện, kiểm toán viên có thể thu thập được những thông tin phù hợp để xem xét thêm, như:

- (1) Hiểu biết của Ban Giám đốc về nguyên nhân thực tế hoặc nguyên nhân nghi vấn dẫn đến những khiếm khuyết;
- (2) Những trường hợp ngoại lệ phát sinh từ những khiếm khuyết mà Ban Giám đốc đã nhận thấy, ví dụ, những sai sót không được ngăn chặn bởi các kiểm soát bằng công nghệ thông tin phù hợp;
- (3) Dấu hiệu ban đầu về phản ứng của Ban Giám đốc đối với những phát hiện của kiểm toán viên.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

- A3. Mặc dù những khái niệm cơ bản về hoạt động kiểm soát của các đơn vị nhỏ có thể tương tự với những đơn vị lớn nhưng cách thức vận hành hoạt động kiểm soát tại các đơn vị này sẽ khác nhau. Hơn nữa, tại các đơn vị nhỏ, một số hoạt động kiểm soát nhất định có thể là không cần thiết do các kiểm soát trực tiếp của Ban Giám đốc. Ví dụ, việc chỉ có Ban Giám đốc được quyền cấp tín dụng cho khách hàng và duyệt những khoản mua lớn có thể tạo ra sự kiểm soát hữu hiệu đối với những số dư tài khoản và giao dịch quan trọng, làm giảm hoặc loại bỏ sự cần thiết phải có những hoạt động kiểm soát chi tiết hơn.
- A4. Ngoài ra, các đơn vị nhỏ thường có ít nhân viên nên có thể hạn chế mức độ phân nhiệm. Tuy nhiên, trong một đơn vị nhỏ mà Giám đốc đồng thời là chủ sở hữu, Giám đốc có thể thực hiện chức năng giám sát hiệu quả hơn so với một đơn vị lớn. Mức độ giám sát của Ban Giám đốc càng cao thì khả năng Ban Giám đốc không chế kiểm soát càng lớn.

Những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ (hướng dẫn đoạn 06(b), 08 Chuẩn mực này)

- A5. Sự nghiêm trọng của một khiếm khuyết hoặc của các khiếm khuyết kết hợp lại trong kiểm soát nội bộ không chỉ phụ thuộc vào việc sai sót đã thực sự xảy ra hay chưa, mà còn phụ thuộc vào khả năng sai sót có thể xảy ra và mức độ nghiêm trọng của sai sót. Do đó, những khiếm khuyết nghiêm trọng vẫn có thể tồn tại mặc dù kiểm toán viên không phát hiện được các sai sót trong quá trình kiểm toán.
- A6. Ví dụ về những vấn đề mà kiểm toán viên có thể xem xét khi xác định một khiếm khuyết hoặc các khiếm khuyết kết hợp lại trong kiểm soát nội bộ có tạo thành khiếm khuyết nghiêm trọng hay không, bao gồm:
- (1) Khả năng các khiếm khuyết dẫn đến những sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính trong tương lai;
 - (2) Khả năng mất mát hoặc gian lận về tài sản hoặc nợ phải trả;
 - (3) Tính chủ quan và sự phức tạp của việc xác định giá trị ước tính, như các ước tính kế toán liên quan đến giá trị hợp lý;
 - (4) Những khoản mục trong báo cáo tài chính chịu ảnh hưởng bởi các khiếm khuyết;
 - (5) Số lượng giao dịch đã hoặc có thể phát sinh trong số dư tài khoản hoặc các nhóm giao dịch có thể chịu ảnh hưởng của các khiếm khuyết;
 - (6) Tầm quan trọng của các kiểm soát đối với quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính, ví dụ:
 - Các kiểm soát giám sát chung (như giám sát đối với Ban Giám đốc);
 - Các kiểm soát đối với việc ngăn chặn và phát hiện gian lận;
 - Các kiểm soát đối với việc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán quan trọng;
 - Các kiểm soát đối với những giao dịch quan trọng với các bên liên quan;

- Các kiểm soát đối với những giao dịch quan trọng ngoài quá trình hoạt động thông thường của đơn vị;
 - Các kiểm soát đối với quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính vào cuối kỳ kế toán (như kiểm soát đối với những bút toán không thường xuyên).
- (7) Nguyên nhân và tần suất của những trường hợp ngoại lệ được phát hiện do những khiếm khuyết trong kiểm soát;
- (8) Sự tương tác của khiếm khuyết này với những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ.
- A7. Ví dụ về những dấu hiệu cho thấy những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ, bao gồm:
- (1) Bằng chứng về các khía cạnh không hữu hiệu của môi trường kiểm soát, như:
 - Những dấu hiệu cho thấy các giao dịch quan trọng mà Ban Giám đốc có lợi ích về tài chính nhưng không được Ban quản trị xem xét kỹ lưỡng;
 - Phát hiện về gian lận của Ban Giám đốc mà kiểm soát nội bộ của đơn vị không ngăn chặn được, dù gian lận đó có trọng yếu hay không;
 - Ban Giám đốc không thực hiện thành công việc khắc phục đối với những khiếm khuyết nghiêm trọng đã được trao đổi trước đó.
 - (2) Đơn vị không có quy trình đánh giá rủi ro mà lẽ ra phải có;
 - (3) Bằng chứng về quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị hoạt động không hữu hiệu, ví dụ Ban Giám đốc không xác định được rủi ro có sai sót trọng yếu mà kiểm toán viên kỳ vọng là quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị phải xác định được;
 - (4) Bằng chứng về một biện pháp xử lý không hữu hiệu đối với những rủi ro đáng kể xác định được (ví dụ, không có kiểm soát đối với rủi ro đó);
 - (5) Kiểm soát nội bộ của đơn vị không ngăn chặn, hoặc phát hiện và sửa chữa được những sai sót mà kiểm toán viên phát hiện;
 - (6) Điều chỉnh lại báo cáo tài chính đã phát hành các kỳ trước để phản ánh việc sửa chữa một sai sót trọng yếu do nhầm lẫn hoặc gian lận;
 - (7) Bằng chứng về việc Ban Giám đốc không có khả năng giám sát việc lập và trình bày báo cáo tài chính.
- A8. Theo hướng dẫn tại đoạn A66 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, các kiểm soát có thể được thiết kế để thực hiện riêng lẻ hoặc kết hợp lại để ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa những sai sót một cách hữu hiệu. Ví dụ, các kiểm soát đối với các khoản phải thu có thể bao gồm cả kiểm soát tự động và kiểm soát thủ công được thiết kế để cùng ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa những sai sót trong sổ dư tài khoản. Bản thân một khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ có thể không đủ để hình thành nên một khiếm khuyết nghiêm trọng. Tuy nhiên, sự kết hợp của các khiếm khuyết có ảnh hưởng đến cùng sổ dư tài khoản, thông tin thuyết minh, cơ sở dữ liệu liên quan, hoặc thành phần của kiểm soát nội bộ có thể làm tăng rủi ro sai sót tới mức có thể làm phát sinh một khiếm khuyết nghiêm trọng.

- A9. Pháp luật và các quy định có thể yêu cầu (đặc biệt đối với việc kiểm toán các tổ chức niêm yết) kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị hoặc các bên liên quan khác (như các cơ quan quản lý) về một hoặc nhiều loại khiếm khuyết cụ thể trong kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên đã phát hiện trong quá trình kiểm toán. Khi pháp luật và các quy định đã xây dựng những thuật ngữ và định nghĩa cụ thể cho từng loại khiếm khuyết và yêu cầu kiểm toán viên sử dụng những thuật ngữ và định nghĩa này cho mục đích trao đổi thông tin, kiểm toán viên phải tuân thủ các yêu cầu của pháp luật và các quy định.
- A10. Khi pháp luật và các quy định đã xây dựng những thuật ngữ cụ thể cho các loại khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ cần phải được trao đổi nhưng không định nghĩa những thuật ngữ đó, kiểm toán viên có thể cần phải sử dụng xét đoán của mình để xác định các vấn đề cần phải được trao đổi thêm theo yêu cầu của pháp luật và các quy định. Khi làm như vậy, kiểm toán viên có thể vận dụng các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này. Ví dụ, nếu yêu cầu của pháp luật hoặc các quy định được đặt ra với mục đích lưu ý Ban quản trị về các vấn đề kiểm soát nội bộ mà Ban quản trị cần biết thì có thể coi những vấn đề đó tương đương với những khiếm khuyết nghiêm trọng mà Chuẩn mực này yêu cầu trao đổi với Ban quản trị.
- A11. Các quy định của Chuẩn mực này vẫn được áp dụng ngay cả khi pháp luật hoặc các quy định có thể yêu cầu kiểm toán viên sử dụng những thuật ngữ hoặc định nghĩa cụ thể.

Trao đổi về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ

Trao đổi về những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

- A12. Việc trao đổi bằng văn bản với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về những khiếm khuyết nghiêm trọng cho thấy tầm quan trọng của những khiếm khuyết này và giúp Ban quản trị thực hiện trách nhiệm giám sát của họ. Đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260 quy định những nội dung kiểm toán viên cần xem xét liên quan đến việc trao đổi với Ban quản trị khi tất cả thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc.
- A13. Để xác định thời điểm thực hiện việc trao đổi bằng văn bản, kiểm toán viên có thể xem xét liệu văn bản trao đổi đó có phải là một yếu tố quan trọng giúp Ban quản trị hoàn thành trách nhiệm giám sát của họ hay không. Ngoài ra, đối với những tổ chức niêm yết, Ban quản trị có thể cần nhận được văn bản trao đổi của kiểm toán viên trước ngày phê duyệt báo cáo tài chính để hoàn thành trách nhiệm cụ thể liên quan đến kiểm soát nội bộ theo quy định hoặc vì mục đích khác. Đối với các đơn vị khác, kiểm toán viên có thể cung cấp văn bản trao đổi vào thời điểm muộn hơn. Tuy nhiên, ở trường hợp sau, vì văn bản trao đổi của kiểm toán viên về những khiếm khuyết nghiêm trọng là một bộ phận của hồ sơ kiểm toán chính thức, văn bản trao đổi là rất cần thiết để kiểm toán viên hoàn thành kịp thời việc tập hợp hồ sơ kiểm toán chính thức (theo quy định tại đoạn 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230). Đoạn A21 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230 quy định thời hạn phù hợp để hoàn thiện hồ sơ kiểm toán chính thức thường không quá 60 ngày kể từ ngày lập báo cáo kiểm toán.
- A14. Dù việc trao đổi bằng văn bản diễn ra vào thời điểm nào, kiểm toán viên vẫn có thể trao đổi trước bằng lời với Ban Giám đốc và khi cần thiết với Ban quản trị về những

khiểm khuyết nghiêm trọng nhằm giúp họ có hành động sửa chữa kịp thời để giảm thiểu rủi ro có sai sót trọng yếu. Tuy nhiên, việc trao đổi bằng lời không có nghĩa là kiểm toán viên không phải trao đổi bằng văn bản như yêu cầu của Chuẩn mực này.

A15. Kiểm toán viên cần sử dụng xét đoán chuyên môn trong từng trường hợp để xác định mức độ chi tiết của những khiếm khuyết nghiêm trọng được trao đổi. Ví dụ về những yếu tố mà kiểm toán viên có thể xem xét khi quyết định mức độ chi tiết phù hợp của việc trao đổi, bao gồm:

- (1) Bản chất của đơn vị được kiểm toán. Ví dụ, yêu cầu về trao đổi đặt ra đối với một đơn vị có lợi ích công chúng có thể khác so với đơn vị không có lợi ích công chúng;
- (2) Quy mô và tính phức tạp của đơn vị được kiểm toán. Ví dụ, yêu cầu về trao đổi đặt ra đối với một đơn vị phức tạp có thể khác so với một đơn vị đơn giản;
- (3) Bản chất của những khiếm khuyết nghiêm trọng mà kiểm toán viên phát hiện;
- (4) Thành phần Ban quản trị của đơn vị. Ví dụ, yêu cầu trao đổi có thể cần chi tiết hơn nếu Ban quản trị gồm những thành viên không có nhiều kinh nghiệm về ngành nghề của đơn vị hoặc về những lĩnh vực bị ảnh hưởng;
- (5) Các yêu cầu của pháp luật và các quy định liên quan đến việc trao đổi những loại khiếm khuyết cụ thể trong kiểm soát nội bộ.

A16. Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán có thể đã biết về những khiếm khuyết mà kiểm toán viên phát hiện trong quá trình kiểm toán và có thể quyết định không sửa chữa những khiếm khuyết đó, vì lý do chi phí hoặc lý do khác. Trách nhiệm cân nhắc yếu tố chi phí và lợi ích của việc thực hiện hành động sửa chữa thuộc về Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị. Theo đó, kiểm toán viên phải áp dụng yêu cầu trong đoạn 09 Chuẩn mực này, bất kể việc Ban Giám đốc và Ban quản trị có xem xét yếu tố chi phí hay những yếu tố khác khi quyết định có cần sửa chữa những khiếm khuyết đó hay không.

A17. Việc kiểm toán viên đã trao đổi với Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về một khiếm khuyết nghiêm trọng trong lần kiểm toán trước không loại bỏ sự cần thiết phải trao đổi lại nếu hành động sửa chữa không được thực hiện. Nếu một khiếm khuyết nghiêm trọng đã được trao đổi trước đó vẫn còn tồn tại, việc trao đổi của năm nay có thể lặp lại mô tả từ lần trao đổi trước, hoặc đơn giản hơn là nhắc đến lần trao đổi trước. Kiểm toán viên có thể phỏng vấn Ban Giám đốc và Ban quản trị khi thích hợp về lý do khiếm khuyết đó chưa được sửa chữa. Nếu không có giải thích hợp lý, bản thân việc không thực hiện hành động sửa chữa đã là một khiếm khuyết nghiêm trọng.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A18. Khi kiểm toán các đơn vị nhỏ, kiểm toán viên có thể trao đổi với Ban quản trị theo một cách đơn giản hơn so với những đơn vị được kiểm toán lớn.

Trao đổi về những khiếm khuyết của kiểm soát nội bộ với Ban Giám đốc và các cấp quản lý phù hợp (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

A19. Thông thường, cấp quản lý phù hợp là những người có trách nhiệm và thẩm quyền đánh giá những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ và thực hiện hành động sửa chữa cần thiết. Đối với những khiếm khuyết nghiêm trọng, cấp quản lý phù hợp để

trao đổi có thể là Giám đốc điều hành hoặc Giám đốc tài chính (hoặc tương đương) vì những vấn đề này cũng cần được trao đổi với Ban quản trị. Đối với những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ, cấp quản lý phù hợp để trao đổi có thể là những cá nhân tham gia trực tiếp nhiều hơn vào các lĩnh vực kiểm soát bị ảnh hưởng và có quyền thực hiện hành động sửa chữa thích hợp.

Trao đổi về những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ với Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 10(a) Chuẩn mực này)

A20. Việc phát hiện một số khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ có thể dẫn đến nghi vấn về tính chính trực và năng lực của Ban Giám đốc. Ví dụ, có thể có bằng chứng về việc Ban Giám đốc gian lận hoặc cố ý không tuân thủ pháp luật và các quy định, hoặc Ban Giám đốc cho thấy không có khả năng giám sát việc lập và trình bày báo cáo tài chính một cách đầy đủ có thể đặt ra nghi vấn về năng lực của Ban Giám đốc. Theo đó, việc trao đổi trực tiếp với Ban Giám đốc về những khiếm khuyết này là không thích hợp.

A21. Đoạn 22 - 28 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 250 quy định và hướng dẫn về việc báo cáo về hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định mà kiểm toán viên phát hiện hoặc nghi ngờ, bao gồm cả trường hợp Ban quản trị có liên quan đến hành vi không tuân thủ. Đoạn 41 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 quy định và hướng dẫn về việc trao đổi với Ban quản trị khi kiểm toán viên phát hiện ra gian lận hoặc nghi ngờ có hành vi gian lận liên quan đến Ban Giám đốc.

Trao đổi về những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ với Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 10(b) Chuẩn mực này)

A22. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên có thể phát hiện ra những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ tuy không phải là khiếm khuyết nghiêm trọng nhưng có thể là những vấn đề khá quan trọng mà Ban Giám đốc quan tâm. Kiểm toán viên cần thực hiện các xét đoán chuyên môn để xác định khiếm khuyết nào trong kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc cần quan tâm, có tính đến khả năng và mức độ nghiêm trọng tiềm tàng của những sai sót có thể phát sinh trong báo cáo tài chính do những khiếm khuyết đó gây ra.

A23. Việc trao đổi những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc quan tâm không nhất thiết phải bằng văn bản mà có thể bằng lời. Nếu đã thảo luận với Ban Giám đốc về những sự kiện và tình huống liên quan đến phát hiện của kiểm toán viên, kiểm toán viên có thể coi đó chính là việc trao đổi bằng lời về những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ. Theo đó, kiểm toán viên không cần thực hiện việc trao đổi chính thức sau đó.

A24. Nếu trong kỳ trước, kiểm toán viên đã trao đổi với Ban Giám đốc về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ, tuy nhiên không phải là khiếm khuyết nghiêm trọng, và Ban Giám đốc đã quyết định không sửa chữa những khiếm khuyết đó do chi phí hoặc những lý do khác thì kiểm toán viên không cần trao đổi lại những vấn đề này trong kỳ hiện tại. Kiểm toán viên cũng không phải lặp lại thông tin về những khiếm khuyết này nếu các bên khác (như kiểm toán viên nội bộ hoặc cơ quan quản lý) đã trao đổi với Ban Giám đốc. Tuy nhiên, kiểm toán viên có thể trao đổi lại về những khiếm khuyết khác này nếu có sự thay đổi thành viên Ban Giám đốc, hoặc kiểm toán viên nhận thấy có thông tin mới làm thay đổi hiểu biết trước đây của kiểm toán viên và Ban Giám đốc về các khiếm khuyết. Tuy nhiên, việc Ban Giám đốc không

sửa chữa được những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ đã được trao đổi từ trước có thể trở thành một khiếm khuyết nghiêm trọng cần trao đổi với Ban quản trị. Việc này có xảy ra hay không tùy thuộc vào xét đoán của kiểm toán viên trong trường hợp đó.

A25. Trong một số trường hợp, Ban quản trị có thể muốn biết chi tiết về những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên đã trao đổi với Ban Giám đốc, hoặc muốn được thông báo ngắn gọn về bản chất của những khiếm khuyết khác. Kiểm toán viên cũng có thể thấy thích hợp khi thông báo cho Ban quản trị về việc trao đổi những khiếm khuyết khác với Ban Giám đốc. Trong cả hai trường hợp, kiểm toán viên có thể báo cáo bằng lời hoặc bằng văn bản với Ban quản trị khi thích hợp.

A26. Đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260 quy định những vấn đề cần lưu ý liên quan đến việc trao đổi với Ban quản trị khi tất cả thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công (hướng dẫn đoạn 09 - 10 Chuẩn mực này)

A27. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, kiểm toán viên có thể có thêm trách nhiệm trao đổi những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên đã phát hiện trong quá trình kiểm toán với cách thức trao đổi, mức độ chi tiết phải trao đổi và với các bên mà Chuẩn mực này chưa quy định và hướng dẫn. Ví dụ, những khiếm khuyết nghiêm trọng có thể phải trao đổi với cơ quan giám sát hoặc cơ quan quản lý. Pháp luật và các quy định hoặc cơ quan có thẩm quyền cũng có thể yêu cầu kiểm toán viên khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công phải báo cáo về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ, cho dù những khiếm khuyết đó có thể có ảnh hưởng nghiêm trọng đến mức độ nào. Ngoài ra, pháp luật và các quy định có thể yêu cầu kiểm toán viên khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công phải báo cáo về những vấn đề liên quan đến kiểm soát nội bộ với phạm vi rộng hơn so với những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ cần trao đổi theo Chuẩn mực này, ví dụ, những kiểm soát liên quan đến việc tuân thủ pháp luật, các quy định, hoặc các điều khoản của hợp đồng hoặc thỏa thuận tài trợ.

Nội dung của văn bản trao đổi về những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

A28. Khi giải thích những ảnh hưởng tiềm tàng của những khiếm khuyết nghiêm trọng, kiểm toán viên không cần định lượng những ảnh hưởng đó. Những khiếm khuyết nghiêm trọng có thể được nhóm lại với nhau cho mục đích báo cáo nếu thích hợp. Kiểm toán viên cũng có thể đưa vào văn bản trao đổi những gợi ý về hành động sửa chữa các khiếm khuyết, biện pháp xử lý thực tế hoặc dự kiến của Ban Giám đốc, và đề cập đến việc kiểm toán viên có thực hiện các bước để kiểm tra xem Ban Giám đốc có thực hiện những biện pháp xử lý hay không.

A29. Kiểm toán viên có thể đưa thêm những nội dung sau vào văn bản trao đổi:

- (1) Một đoạn nói rõ rằng nếu kiểm toán viên thực hiện thêm các thủ tục kiểm tra đối với kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên có thể phát hiện thêm những khiếm khuyết cần báo cáo, hoặc chỉ ra một số khiếm khuyết đã báo cáo nhưng thực tế có thể lại không cần phải báo cáo;

(2) Một đoạn nói rõ là văn bản trao đổi đó được cung cấp cho những mục đích của Ban quản trị, và có thể không phù hợp cho các mục đích khác.

A30. Pháp luật và các quy định có thể yêu cầu kiểm toán viên hoặc Ban Giám đốc cung cấp cho cơ quan quản lý nhà nước có thẩm quyền một bản sao văn bản trao đổi về những khiếm khuyết nghiêm trọng. Trong trường hợp này, văn bản trao đổi của kiểm toán viên có thể cần nêu rõ tên cơ quan quản lý nhà nước có thẩm quyền đó./.

www.LuatVietnam.vn

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 300: Lập kế hoạch kiểm toán báo cáo tài chính

(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC

ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) trong việc lập kế hoạch kiểm toán báo cáo tài chính. Chuẩn mực kiểm toán này được áp dụng cho các cuộc kiểm toán báo cáo tài chính định kỳ (hoặc năm tiếp theo). Những xem xét bổ sung cho kiểm toán năm đầu tiên được quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực này.

Vai trò và lịch trình lập kế hoạch kiểm toán

02. Lập kế hoạch kiểm toán bao gồm việc xây dựng: (1) Chiến lược kiểm toán tổng thể và (2) Kế hoạch kiểm toán cho cuộc kiểm toán. Kế hoạch kiểm toán phù hợp sẽ đem lại lợi ích cho việc kiểm toán báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A3 Chuẩn mực này), như sau:
- (a) Trợ giúp kiểm toán viên tập trung đúng mức vào các phần hành quan trọng của cuộc kiểm toán;
 - (b) Trợ giúp kiểm toán viên xác định và giải quyết các vấn đề có thể xảy ra một cách kịp thời;
 - (c) Trợ giúp kiểm toán viên tổ chức và quản lý cuộc kiểm toán một cách thích hợp nhằm đảm bảo cuộc kiểm toán được tiến hành một cách hiệu quả;
 - (d) Hỗ trợ trong việc lựa chọn thành viên nhóm 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;
 - (e) Tạo điều kiện cho việc chỉ đạo, giám sát nhóm kiểm toán và soát xét công việc của nhóm;
 - (f) Hỗ trợ việc điều phối công việc do các kiểm toán viên đơn vị thành viên và chuyên gia thực hiện, khi cần thiết.
03. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định của Chuẩn mực này trong quá trình lập và thực hiện kế hoạch kiểm toán.
- Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) phải có những hiểu biết cần thiết về Chuẩn mực này để phối hợp công việc và xử lý các mối quan hệ liên quan đến quá trình lập và thực hiện kế hoạch kiểm toán.*

Mục tiêu

04. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán trong việc lập kế hoạch kiểm toán là để đảm bảo cuộc kiểm toán được tiến hành một cách có hiệu quả.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Vai trò của các thành viên chính trong cuộc kiểm toán

05. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán và các thành viên chính trong nhóm kiểm toán phải tham gia vào quá trình lập kế hoạch kiểm toán, bao gồm lập kế hoạch và thảo luận với các thành viên khác trong nhóm kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A4 Chuẩn mực này).

Các thủ tục ban đầu của cuộc kiểm toán

06. Khi bắt đầu cuộc kiểm toán năm hiện tại, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục sau đây (hướng dẫn tại đoạn A5 - A7 Chuẩn mực này):
- (a) Thực hiện các thủ tục đối với việc chấp nhận, duy trì quan hệ khách hàng và hợp đồng kiểm toán cụ thể theo quy định tại đoạn 12 - 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220;
 - (b) Đánh giá việc tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, bao gồm tính độc lập theo quy định tại đoạn 09 - 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220;
 - (c) Hiểu về các điều khoản của hợp đồng kiểm toán theo quy định tại đoạn 09 - 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210.

Thủ tục lập kế hoạch kiểm toán

07. Kiểm toán viên phải xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể để xác định phạm vi, lịch trình, định hướng của cuộc kiểm toán và để làm cơ sở lập kế hoạch kiểm toán.
08. Trong việc xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể, kiểm toán viên phải (xem hướng dẫn tại đoạn A8 - A11 Chuẩn mực này):
- (a) Xác định đặc điểm của cuộc kiểm toán nhằm xác định phạm vi kiểm toán;
 - (b) Xác định mục tiêu báo cáo của cuộc kiểm toán nhằm thiết lập lịch trình kiểm toán và yêu cầu trao đổi thông tin;
 - (c) Xem xét các yếu tố mà theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên là có vai trò quan trọng trong việc xác định công việc trọng tâm của nhóm kiểm toán;
 - (d) Xem xét kết quả của các thủ tục ban đầu của cuộc kiểm toán cũng như những hiểu biết mà thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán đã thu được từ việc cung cấp các dịch vụ trước đây cho đơn vị được kiểm toán đó có phù hợp với cuộc kiểm toán này không;
 - (e) Xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các nguồn lực cần thiết để thực hiện cuộc kiểm toán.
09. Kiểm toán viên phải xây dựng kế hoạch kiểm toán, bao gồm:
- (a) Nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục đánh giá rủi ro theo quy định và hướng dẫn tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315;
 - (b) Nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo ở cấp độ cơ sở dẫn liệu theo quy định và hướng dẫn tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330;

- (c) Các thủ tục kiểm toán bắt buộc khác để đảm bảo cuộc kiểm toán tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (xem hướng dẫn tại đoạn A12 Chuẩn mực này).
10. Khi cần thiết, kiểm toán viên phải cập nhật và điều chỉnh chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán trong suốt quá trình thực hiện cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A13 Chuẩn mực này).
11. Kiểm toán viên phải xác định nội dung, lịch trình, phạm vi trong việc chỉ đạo, giám sát các thành viên trong nhóm kiểm toán và soát xét công việc của họ (xem hướng dẫn tại đoạn A14 - A15 Chuẩn mực này).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

12. Theo quy định tại đoạn 08 - 11 và hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230, kiểm toán viên phải lưu vào hồ sơ kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A16 - A19 Chuẩn mực này):
- (a) Chiến lược kiểm toán tổng thể;
 - (b) Kế hoạch kiểm toán;
 - (c) Bất kỳ thay đổi quan trọng nào liên quan đến chiến lược kiểm toán tổng thể, kế hoạch kiểm toán và lý do của những thay đổi đó.

Thủ tục bổ sung khi kiểm toán năm đầu tiên

13. Khi bắt đầu một cuộc kiểm toán năm đầu tiên, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục sau đây (xem hướng dẫn tại đoạn A20 Chuẩn mực này):
- (a) Thực hiện các thủ tục liên quan đến việc chấp nhận khách hàng và cuộc kiểm toán cụ thể theo quy định tại đoạn 12 - 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220;
 - (b) Trao đổi với kiểm toán viên tiền nhiệm khi có sự thay đổi doanh nghiệp kiểm toán, nhằm tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan.

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Vai trò và lịch trình lập kế hoạch kiểm toán (hướng dẫn đoạn 02 Chuẩn mực này)

- A1. Nội dung và phạm vi công việc lập kế hoạch kiểm toán có thể khác nhau tùy theo quy mô và sự phức tạp của đơn vị được kiểm toán cũng như kinh nghiệm trước đây của các thành viên trong nhóm kiểm toán đối với đơn vị đó, và những thay đổi phát sinh trong cuộc kiểm toán.
- A2. Lập kế hoạch không phải là một giai đoạn tách rời của cuộc kiểm toán, mà là một quá trình được lặp đi, lặp lại và bắt đầu ngay sau khi hoặc cùng lúc kết thúc cuộc kiểm toán trước và tiếp tục cho đến khi kết thúc cuộc kiểm toán hiện tại. Tuy nhiên, lập kế hoạch kiểm toán bao gồm cả việc xem xét lịch trình của một số hoạt động và các thủ tục kiểm toán cần phải hoàn thành trước khi thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo. Ví dụ, trước khi xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu, kiểm toán viên cần phải xem xét các vấn đề sau:
- (1) Các thủ tục phân tích được áp dụng để đánh giá rủi ro;

- (2) Tìm hiểu khuôn khổ pháp luật và các quy định mà đơn vị được kiểm toán phải thực hiện cũng như mức độ tuân thủ của đơn vị;
 - (3) Xác định mức trọng yếu;
 - (4) Sự tham gia của các chuyên gia;
 - (5) Thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro khác.
- A3. Kiểm toán viên có thể thảo luận một số vấn đề về lập kế hoạch kiểm toán với Ban Giám đốc của đơn vị được kiểm toán nhằm tạo thuận lợi cho việc thực hiện và quản lý cuộc kiểm toán (ví dụ, kết hợp một số thủ tục trong kế hoạch kiểm toán với công việc của đơn vị được kiểm toán). Mặc dù có thảo luận với đơn vị được kiểm toán nhưng kiểm toán viên vẫn chịu trách nhiệm về chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán. Khi thảo luận các vấn đề trong chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên cần thận trọng để không làm ảnh hưởng đến hiệu quả của cuộc kiểm toán. Ví dụ, việc thảo luận nội dung và lịch trình của các thủ tục kiểm toán chi tiết với Ban Giám đốc có thể làm ảnh hưởng đến hiệu quả của cuộc kiểm toán do các thủ tục kiểm toán rất dễ dự đoán trước.

Vai trò của các thành viên chính trong cuộc kiểm toán (hướng dẫn đoạn 05 Chuẩn mực này)

- A4. Sự tham gia của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán và các thành viên chính của nhóm kiểm toán trong quá trình lập kế hoạch kiểm toán dựa vào kinh nghiệm và sự hiểu biết của họ sẽ làm tăng hiệu quả và hiệu suất của quá trình lập kế hoạch kiểm toán (xem đoạn 10 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 quy định và hướng dẫn việc thảo luận của nhóm kiểm toán về khả năng báo cáo tài chính để có sai sót trọng yếu và đoạn 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 quy định và hướng dẫn các việc cần nhấn mạnh khi thảo luận về khả năng báo cáo tài chính được kiểm toán để có sai sót trọng yếu do gian lận).

Các thủ tục ban đầu của cuộc kiểm toán (hướng dẫn đoạn 06 Chuẩn mực này)

- A5. Các thủ tục ban đầu của cuộc kiểm toán hiện tại quy định tại đoạn 06 Chuẩn mực này nhằm hỗ trợ kiểm toán viên trong việc xác định và đánh giá các sự kiện hoặc tình huống có thể ảnh hưởng tiêu cực đến khả năng của kiểm toán viên trong việc lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán.
- A6. Thực hiện các thủ tục ban đầu của cuộc kiểm toán cho phép kiểm toán viên lập kế hoạch cho cuộc kiểm toán để:
- (1) Kiểm toán viên duy trì tính độc lập và khả năng thực hiện hợp đồng kiểm toán;
 - (2) Không có vấn đề về tính chính trực của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể ảnh hưởng tới sự chấp thuận của kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* đối với hợp đồng kiểm toán;
 - (3) Không có sự hiểu nhầm giữa kiểm toán viên và khách hàng/đơn vị được kiểm toán về các điều khoản của hợp đồng kiểm toán.
- A7. Trong suốt cuộc kiểm toán, khi có sự thay đổi hay phát sinh các điều kiện mới, kiểm toán viên cần cân nhắc về việc tiếp tục duy trì khách hàng và chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, bao gồm tính độc lập. Các thủ tục ban đầu về việc tiếp tục chấp nhận khách hàng và đánh giá các yêu cầu về đạo đức, tính độc lập, cần được hoàn thành trước khi thực hiện các thủ tục kiểm toán quan trọng khác cho cuộc kiểm

toán hiện tại. Đối với những hợp đồng kiểm toán năm tiếp theo, các thủ tục ban đầu này thường được thực hiện ngay sau khi hoặc cùng lúc hoàn thành cuộc kiểm toán trước.

Thủ tục lập kế hoạch kiểm toán

Chiến lược kiểm toán tổng thể (hướng dẫn đoạn 07 - 08 Chuẩn mực này)

A8. Tùy thuộc vào việc hoàn thành các thủ tục đánh giá rủi ro, quá trình xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể sẽ hỗ trợ kiểm toán viên xác định các vấn đề sau:

- (1) Nguồn lực cho các phần hành kiểm toán đặc biệt, ví dụ: bố trí các thành viên nhóm kiểm toán có kinh nghiệm phù hợp cho các phần hành kiểm toán có rủi ro cao hay bố trí chuyên gia vào các vấn đề chuyên môn phức tạp;
- (2) Quy mô nguồn lực phân bổ cho các phần hành kiểm toán cụ thể, ví dụ: số lượng thành viên nhóm kiểm toán tham gia quan sát kiểm kê tại các địa điểm trọng yếu, phạm vi soát xét công việc của kiểm toán viên khác trong trường hợp thực hiện kiểm toán cho tập đoàn, hoặc thời gian dành cho các phần hành kiểm toán có rủi ro cao;
- (3) Thời điểm triển khai các nguồn lực, ví dụ: tại giai đoạn kiểm toán sơ bộ hoặc tại thời điểm chia cắt niên độ quan trọng;
- (4) Phương thức quản lý, chỉ đạo và giám sát các nguồn lực, ví dụ: khi nào cần tổ chức cuộc họp nhóm kiểm toán để hướng dẫn và rút kinh nghiệm, cách thức tiến hành soát xét của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán và chủ nhiệm kiểm toán (như tại đơn vị được kiểm toán hay tại văn phòng), và sự cần thiết phải soát xét việc kiểm soát chất lượng cuộc kiểm toán.

A9. Phụ lục của Chuẩn mực này trình bày các điểm cần chú ý khi xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể.

A10. Sau khi hoàn thành chiến lược kiểm toán tổng thể, kế hoạch kiểm toán cần được xây dựng để xử lý các vấn đề đã được xác định trong chiến lược kiểm toán tổng thể, trên cơ sở đảm bảo đạt được mục đích của cuộc kiểm toán thông qua việc sử dụng có hiệu quả các nguồn lực của kiểm toán viên. Việc xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán không nhất thiết phải là các quá trình riêng rẽ hoặc liên tiếp mà có mối liên hệ chặt chẽ với nhau khi thay đổi quá trình này có thể làm thay đổi quá trình kia.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A11. Để kiểm toán các đơn vị nhỏ, chỉ cần một nhóm kiểm toán nhỏ. *Các cuộc kiểm toán loại này có thể chỉ do một thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán và một kiểm toán viên hành nghề thực hiện.* Với một nhóm kiểm toán nhỏ, sự liên hệ và trao đổi giữa các thành viên trong nhóm được thực hiện dễ dàng hơn. Xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể cho cuộc kiểm toán nhỏ không cần phải phức tạp và mất nhiều thời gian, được thay đổi theo quy mô của từng đơn vị được kiểm toán, độ phức tạp của cuộc kiểm toán và quy mô của nhóm kiểm toán. Ví dụ, một bản ghi nhớ tóm tắt được lập khi kết thúc cuộc kiểm toán năm trước, dựa vào việc soát xét các giấy tờ làm việc và các vấn đề nổi bật đã được xác định trong cuộc kiểm toán vừa hoàn thành, được cập nhật trong kỳ hiện tại dựa vào việc thảo luận với người đứng đầu đơn vị được kiểm toán, có thể được sử dụng như là chiến lược

kiểm toán cho cuộc kiểm toán hiện tại nếu bản ghi nhớ này bao hàm được các công việc quy định ở đoạn 08 Chuẩn mực này.

Kế hoạch kiểm toán (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

A12. Kế hoạch kiểm toán được lập chi tiết hơn so với chiến lược kiểm toán tổng thể, bao gồm nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán sẽ được các thành viên của nhóm kiểm toán thực hiện. Việc lập kế hoạch kiểm toán được thực hiện trong suốt quá trình kiểm toán. Ví dụ, lập kế hoạch cho các thủ tục đánh giá rủi ro được thực hiện khi bắt đầu cuộc kiểm toán. Tuy nhiên, lập kế hoạch cho nội dung, lịch trình và phạm vi của thủ tục kiểm toán cụ thể tiếp theo lại phụ thuộc vào kết quả của thủ tục đánh giá rủi ro. Ngoài ra, kiểm toán viên có thể bắt đầu thực hiện một số thủ tục kiểm toán cho một số giao dịch, số dư tài khoản và thuyết minh trước khi lập kế hoạch cho tất cả các thủ tục kiểm toán còn lại.

Thay đổi kế hoạch đã lập trong quá trình kiểm toán (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

A13. Khi xảy ra các sự kiện ngoài dự kiến, thay đổi điều kiện hoặc bằng chứng kiểm toán thu thập được từ kết quả của các thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên có thể cần phải thay đổi chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán, theo đó, dẫn đến thay đổi nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo trong kế hoạch đã lập, dựa vào việc xem xét lại các rủi ro đã được đánh giá. Việc thay đổi này có thể xảy ra trong trường hợp thông tin do kiểm toán viên thu thập được có sự khác biệt lớn so với thông tin sử dụng để lập kế hoạch kiểm toán, hoặc bằng chứng kiểm toán thu thập được từ việc thực hiện các thủ tục kiểm tra chi tiết có thể mâu thuẫn với bằng chứng kiểm toán thu thập được từ việc thực hiện các thử nghiệm kiểm soát.

Chỉ đạo, giám sát và soát xét (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

A14. Nội dung, lịch trình và phạm vi của việc chỉ đạo, giám sát các thành viên trong nhóm kiểm toán và sự soát xét công việc của họ thay đổi theo các yếu tố sau:

- (1) Quy mô và mức độ phức tạp của đơn vị được kiểm toán;
- (2) Các phân hành kiểm toán;
- (3) Rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá (ví dụ khi một phân hành kiểm toán có mức độ rủi ro có sai sót trọng yếu được đánh giá là cao thì phạm vi và mức độ kịp thời trong việc chỉ đạo, giám sát đối với thành viên nhóm kiểm toán thường phải được tăng lên, cũng như việc soát xét công việc của họ phải được thực hiện chi tiết hơn);
- (4) Khả năng và năng lực chuyên môn của từng thành viên nhóm kiểm toán khi thực hiện công việc của họ.

Đoạn 15 - 17 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220 quy định cụ thể việc chỉ đạo, giám sát và soát xét công việc kiểm toán.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A15. Một cuộc kiểm toán các đơn vị, dù nhỏ thế nào thì cũng phải do một kiểm toán viên hành nghề phụ trách cuộc kiểm toán thực hiện kiểm toán và một thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán chịu trách nhiệm soát xét và ký báo cáo kiểm toán.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

- A16. Hồ sơ về chiến lược kiểm toán tổng thể là tài liệu ghi lại các quyết định và thông tin quan trọng cần thiết cho việc lập kế hoạch kiểm toán. Ví dụ, kiểm toán viên có thể tóm tắt chiến lược kiểm toán tổng thể thành một bản ghi nhớ, trong đó bao gồm các quyết định quan trọng về phạm vi, lịch trình và cách thức tổng thể thực hiện cuộc kiểm toán.
- A17. Hồ sơ về kế hoạch kiểm toán là tài liệu ghi lại nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục đánh giá rủi ro và các thủ tục kiểm toán tiếp theo ở cấp độ cơ sở dẫn liệu đối với các rủi ro đã được đánh giá. Việc ghi chép này giúp cho việc soát xét và phê duyệt các thủ tục kiểm toán trước khi thực hiện. Kiểm toán viên có thể sử dụng các chương trình kiểm toán mẫu hoặc danh mục các thủ tục kiểm toán cần hoàn thành, được sửa đổi cho phù hợp với từng cuộc kiểm toán cụ thể.
- A18. Hồ sơ kiểm toán về lập kế hoạch kiểm toán cần ghi chép và lưu lại các thay đổi quan trọng đối với chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán, dẫn đến thay đổi nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán, lý do của các thay đổi quan trọng này, chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán cuối cùng được áp dụng cho cuộc kiểm toán, cũng như phản ánh các biện pháp thích hợp để xử lý những thay đổi phát sinh trong quá trình kiểm toán.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

- A19. Như hướng dẫn ở đoạn A11 Chuẩn mực này, một bản ghi nhớ tóm tắt phù hợp có thể được sử dụng như là chiến lược kiểm toán tổng thể cho một đơn vị được kiểm toán nhỏ. Kiểm toán viên có thể sử dụng chương trình kiểm toán mẫu hay danh mục các thủ tục kiểm toán cần hoàn thành (xem hướng dẫn tại đoạn A17 Chuẩn mực này) được xây dựng dựa trên giả định rằng, đơn vị nhỏ có ít hoạt động kiểm soát liên quan để làm kế hoạch kiểm toán, với điều kiện là các tài liệu này được sửa đổi phù hợp với từng cuộc kiểm toán và bao gồm cả các đánh giá rủi ro của kiểm toán viên.

Thủ tục bổ sung khi kiểm toán năm đầu tiên (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

- A20. Mục đích của việc lập kế hoạch kiểm toán trong cuộc kiểm toán hàng năm và kiểm toán năm đầu tiên là như nhau. Tuy nhiên, đối với cuộc kiểm toán năm đầu tiên, kiểm toán viên cần mở rộng các công việc khi lập kế hoạch do kiểm toán viên chưa có kinh nghiệm trong quá khứ về khách hàng đó. Đối với cuộc kiểm toán năm đầu tiên, khi xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên cần chú ý đến các vấn đề bổ sung sau đây:

- (1) Làm việc với kiểm toán viên tiền nhiệm (ví dụ, để soát xét các giấy làm việc của kiểm toán viên tiền nhiệm), trừ khi pháp luật và các quy định không cho phép;
- (2) Những vấn đề chính như việc áp dụng các nguyên tắc kế toán hay các chuẩn mực kiểm toán và chuẩn mực về lập và trình bày báo cáo tài chính cần thảo luận với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán khi lần đầu được lựa chọn làm kiểm toán, các vấn đề cần trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán và sự ảnh hưởng của các vấn đề này tới chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán;

- (3) Các thủ tục kiểm toán cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về số dư đầu kỳ theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 510;
- (4) Các thủ tục kiểm toán khác theo yêu cầu của hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán đối với cuộc kiểm toán năm đầu tiên, ví dụ hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán có thể yêu cầu thành viên khác trong Ban Giám đốc hay kiểm toán viên cấp cao hơn tham gia soát xét chiến lược kiểm toán tổng thể trước khi tiến hành các thủ tục kiểm toán quan trọng hoặc soát xét báo cáo kiểm toán trước khi phát hành.

CÁC ĐIỂM CẦN CHÚ Ý KHI XÂY DỰNG CHIẾN LƯỢC KIỂM TOÁN TỔNG THỂ

Phụ lục này đưa ra các ví dụ về các vấn đề kiểm toán viên cần chú ý khi xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể. Một số vấn đề cũng có thể ảnh hưởng đến kế hoạch kiểm toán chi tiết. Các ví dụ này bao gồm nhiều vấn đề có thể áp dụng đối với nhiều cuộc kiểm toán. Tuy nhiên, không phải tất cả các vấn đề này đều phù hợp với mọi cuộc kiểm toán và danh sách các điểm này cũng không phải là danh sách đầy đủ tất cả các vấn đề.

A. Đặc điểm của cuộc kiểm toán

- (1) Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được sử dụng làm cơ sở cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính, kể cả yêu cầu phải đối chiếu với một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác;
- (2) Các yêu cầu về lập báo cáo tài chính theo quy định của ngành;
- (3) Phạm vi kiểm toán dự kiến, bao gồm số lượng và địa điểm của các đơn vị thành viên trong tập đoàn;
- (4) Bản chất của mối quan hệ kiểm soát giữa công ty mẹ và các đơn vị thành viên, ảnh hưởng đến cách thức hợp nhất báo cáo tài chính của tập đoàn;
- (5) Phạm vi công việc tại các đơn vị thành viên được kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* khác thực hiện kiểm toán;
- (6) Đặc điểm lĩnh vực kinh doanh của đơn vị được kiểm toán và các yêu cầu về kiến thức chuyên ngành đối với kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán*;
- (7) Đồng tiền kế toán được sử dụng và các trường hợp phải chuyển đổi đồng tiền để lập báo cáo tài chính sẽ được kiểm toán;
- (8) Sự cần thiết phải kiểm toán các báo cáo tài chính riêng đồng thời với kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất;
- (9) Tình hình kiểm toán nội bộ và mức độ tin tưởng của kiểm toán viên đối với công việc của kiểm toán nội bộ;
- (10) Việc đơn vị được kiểm toán sử dụng các tổ chức cung cấp dịch vụ và cách thức kiểm toán viên thu thập bằng chứng liên quan đến việc thiết kế hoặc vận hành các kiểm soát do các tổ chức này thực hiện;
- (11) Sử dụng các bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước, như bằng chứng kiểm toán liên quan đến thủ tục đánh giá rủi ro và thử nghiệm kiểm soát;
- (12) Ảnh hưởng của công nghệ thông tin đến thủ tục kiểm toán, mức độ sẵn có của dữ liệu và khả năng áp dụng phương pháp kiểm toán bằng máy tính;
- (13) Sự phối hợp giữa phạm vi và lịch trình kiểm toán với bất kỳ công việc soát xét thông tin giữa kỳ nào và sự ảnh hưởng của các thông tin thu thập được từ công việc soát xét đó;
- (14) Mức độ sẵn có của dữ liệu và nhân sự của đơn vị được kiểm toán.

B. Mục tiêu báo cáo, thời gian kiểm toán và nội dung trao đổi thông tin

- (1) Thời gian lập báo cáo tài chính giữa kỳ và cuối năm của đơn vị được kiểm toán;
- (2) Tổ chức các buổi họp với Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán để thảo luận về nội dung, lịch trình và phạm vi của cuộc kiểm toán;
- (3) Thảo luận với Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về yêu cầu báo cáo, loại báo cáo, thời gian phát hành và các trao đổi khác, bằng lời và bằng văn bản, bao gồm báo cáo kiểm toán, thư quản lý và các thông tin trao đổi với Ban quản trị đơn vị;
- (4) Thảo luận với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về nội dung trao đổi dự kiến liên quan đến tình hình công việc kiểm toán trong suốt cuộc kiểm toán;
- (5) Trao đổi với kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* khác kiểm toán các đơn vị thành viên về loại báo cáo, thời gian phát hành báo cáo kiểm toán và các vấn đề khác liên quan đến kiểm toán các đơn vị thành viên;
- (6) Thời gian và nội dung thảo luận giữa các thành viên trong nhóm kiểm toán, bao gồm thời gian và nội dung của cuộc họp và thời gian soát xét công việc đã thực hiện;
- (7) Các thảo luận khác với bên thứ ba, bao gồm trách nhiệm báo cáo, báo cáo bắt buộc hoặc theo quy định trong hợp đồng kiểm toán.

C. Các yếu tố quan trọng, các thủ tục ban đầu của cuộc kiểm toán và kiến thức thu thập được từ các cuộc kiểm toán khác

- (1) Xác định mức trọng yếu theo quy định và hướng dẫn tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 và:
 - Xác định mức trọng yếu đối với các đơn vị thành viên và trao đổi về mức trọng yếu này với kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* khác kiểm toán đơn vị thành viên theo quy định tại đoạn 21 - 23 và 40(c) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 600;
 - Xác định sơ bộ các đơn vị thành viên chính và các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thuyết minh có tính chất trọng yếu.
- (2) Xác định sơ bộ các phần hành có rủi ro cao về sai sót trọng yếu;
- (3) Ảnh hưởng của các rủi ro về sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ tổng thể báo cáo tài chính đến việc chỉ đạo, giám sát và soát xét cuộc kiểm toán;
- (4) Cách thức kiểm toán viên nhấn mạnh với thành viên nhóm kiểm toán về sự cần thiết phải duy trì tình trạng nghi vấn và hoài nghi nghề nghiệp trong quá trình thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán;
- (5) Kết quả các cuộc kiểm toán trước trong việc đánh giá tính hiệu quả của kiểm soát nội bộ, bao gồm nội dung của các khiếm khuyết đã được phát hiện và biện pháp khắc phục các khiếm khuyết đó;
- (6) Thảo luận với những cá nhân cùng doanh nghiệp kiểm toán có trách nhiệm cung cấp các dịch vụ khác cho đơn vị được kiểm toán về các vấn đề có thể ảnh hưởng tới cuộc kiểm toán;

- (7) Bảng chứng về các cam kết của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về việc thiết kế, thực hiện và duy trì kiểm soát nội bộ, bao gồm bảng chứng được thể hiện trong hồ sơ về kiểm soát nội bộ đó;
- (8) Khối lượng các giao dịch, từ đó kiểm toán viên có thể xác định tính hiệu quả của việc dựa vào kiểm soát nội bộ;
- (9) Tầm quan trọng của kiểm soát nội bộ trong hoạt động của đơn vị được kiểm toán tác động đến sự thành công của hoạt động kinh doanh;
- (10) Những phát triển kinh doanh quan trọng ảnh hưởng đến đơn vị được kiểm toán, bao gồm những thay đổi về công nghệ thông tin và các chu trình kinh doanh, thay đổi nhân sự quản lý chủ chốt, và hoạt động mua, bán, hợp nhất;
- (11) Những phát triển quan trọng trong ngành như thay đổi các quy định của ngành và các yêu cầu mới về báo cáo;
- (12) Những thay đổi quan trọng trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, như thay đổi chuẩn mực kế toán;
- (13) Các phát triển quan trọng khác có liên quan, như thay đổi môi trường pháp lý có ảnh hưởng đến đơn vị được kiểm toán.

D. Nội dung, lịch trình và phạm vi của các nguồn lực

- (1) Bố trí nhóm kiểm toán (kể cả người soát xét việc kiểm soát chất lượng) và phân công công việc kiểm toán cho các thành viên, kể cả việc phân công người có kinh nghiệm thích hợp cho các phần hành có thể có rủi ro có sai sót trọng yếu cao hơn;
- (2) Bố trí các nguồn lực cho cuộc kiểm toán, kể cả việc bố trí thời gian thích hợp cho các phần hành kiểm toán có thể có rủi ro có sai sót trọng yếu cao hơn./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 315: Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị

*(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC
ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)*

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) trong việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ.

02. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) 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 và doanh nghiệp kiểm toán cũng như xử lý các mối quan hệ liên quan đến các thông tin đã được kiểm toán.

Mục tiêu

03. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu, thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ, từ đó cung cấp cơ sở cho việc thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá.

Giải thích thuật ngữ

04. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

(a) Cơ sở dẫn liệu: Là các khẳng định của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán một cách trực tiếp hoặc dưới hình thức khác về các khoản mục và thông tin trình bày trong báo cáo tài chính và được kiểm toán viên sử dụng để xem xét các loại sai sót có thể xảy ra;

(b) Rủi ro kinh doanh: Là rủi ro phát sinh từ các điều kiện, sự kiện, tình huống, việc thực hiện hay không thực hiện các hành động có ảnh hưởng đáng kể mà có thể dẫn đến ảnh hưởng bất lợi tới khả năng đạt được mục tiêu và thực hiện được chiến lược kinh doanh của đơn vị, hoặc là rủi ro phát sinh từ việc xác định mục tiêu và chiến lược kinh doanh không phù hợp;

(c) Kiểm soát nội bộ: Là quy trình do Ban quản trị, Ban Giám đốc và các cá nhân khác trong đơn vị thiết kế, thực hiện và duy trì để tạo ra sự đảm bảo hợp lý về khả năng đạt được mục tiêu của đơn vị trong việc đảm bảo độ tin cậy của báo cáo tài chính, đảm bảo hiệu quả, hiệu suất hoạt động, tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan. Thuật ngữ “kiểm soát” được hiểu là bất cứ khía cạnh nào của một hoặc nhiều thành phần của kiểm soát nội bộ;

(d) Thủ tục đánh giá rủi ro: Là thủ tục kiểm toán được thực hiện để thu thập các hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ, nhằm xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn ở cấp độ báo cáo tài chính hoặc cấp độ cơ sở dẫn liệu;

(e) Rủi ro đáng kể: Là rủi ro có sai sót trọng yếu đã được xác định và đánh giá mà theo xét đoán của kiểm toán viên phải đặc biệt lưu ý khi kiểm toán.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

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

05. Kiểm toán viên phải thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro để có cơ sở xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu. Tuy nhiên, nếu chỉ thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro thì chưa cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A5 Chuẩn mực này).

06. Thủ tục đánh giá rủi ro phải bao gồm các bước sau:

(a) Phòng vấn Ban Giám đốc và các cá nhân khác trong đơn vị mà theo xét đoán của kiểm toán viên có khả năng cung cấp thông tin hỗ trợ cho việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn (xem hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực này);

(b) Thực hiện thủ tục phân tích (xem hướng dẫn tại đoạn A7 - A10 Chuẩn mực này);

(c) Quan sát và điều tra (xem hướng dẫn tại đoạn A11 Chuẩn mực này).

07. Kiểm toán viên phải xem xét liệu các thông tin thu thập được từ thủ tục đánh giá chấp nhận hoặc duy trì khách hàng có liên quan đến việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu hay không.

08. Trong trường hợp thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán đã cung cấp các dịch vụ khác cho đơn vị được kiểm toán thì thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán đó phải xem xét liệu thông tin đã thu thập được trước đây có phù hợp để xác định rủi ro có sai sót trọng yếu hay không.

09. Trường hợp dự định sử dụng các thông tin thu thập được từ kinh nghiệm làm việc với đơn vị được kiểm toán và từ các thủ tục kiểm toán đã thực hiện trong các năm trước hoặc kinh nghiệm từ các cuộc kiểm toán trước, kiểm toán viên phải cân nhắc liệu có các thay đổi diễn ra trong thời gian từ cuộc kiểm toán trước đến cuộc kiểm toán hiện tại có thể ảnh hưởng tới sự phù hợp của các thông tin đó đối với cuộc kiểm toán hiện tại hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A12 - A13 Chuẩn mực này).

10. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán và các thành viên chính trong nhóm kiểm toán phải thảo luận về khả năng báo cáo tài chính của đơn vị có dễ xảy ra sai sót trọng yếu và việc áp dụng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có phù hợp với điều kiện và hoàn cảnh của đơn vị không. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải quyết định những vấn đề cần thông báo cho các thành viên nhóm kiểm toán không tham gia thảo luận (xem hướng dẫn tại đoạn A14 - A16 Chuẩn mực này).

Những hiểu biết cần có về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ

Đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị

11. Kiểm toán viên phải tìm hiểu các thông tin sau:

- (a) Ngành nghề kinh doanh, các quy định pháp lý và các yếu tố bên ngoài khác, bao gồm cả khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (xem hướng dẫn tại đoạn A17 - A22 Chuẩn mực này);
- (b) Đặc điểm của đơn vị, bao gồm:
 - (i) Lĩnh vực hoạt động;
 - (ii) Loại hình sở hữu và bộ máy quản trị;
 - (iii) Các hình thức đầu tư mà đơn vị đang và sẽ tham gia, kể cả đầu tư vào các đơn vị có mục đích đặc biệt;
 - (iv) Cơ cấu tổ chức, sản xuất kinh doanh và quản lý và cơ cấu nguồn vốn của đơn vị.

Các thông tin này giúp kiểm toán viên hiểu được các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần được trình bày trên báo cáo tài chính của đơn vị (xem hướng dẫn tại đoạn A23 - A27 Chuẩn mực này).

- (c) Các chính sách kế toán mà đơn vị lựa chọn áp dụng và lý do thay đổi (nếu có). Kiểm toán viên phải đánh giá các chính sách kế toán mà đơn vị đang áp dụng có phù hợp với lĩnh vực hoạt động kinh doanh của đơn vị, có nhất quán với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính và các chính sách kế toán mà các đơn vị trong cùng lĩnh vực hoạt động đang áp dụng hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A28 Chuẩn mực này).
- (d) Mục tiêu, chiến lược của đơn vị và những rủi ro kinh doanh có liên quan mà có thể dẫn đến rủi ro có sai sót trọng yếu (xem hướng dẫn tại đoạn A29 - A35 Chuẩn mực này);
- (e) Việc đo lường và đánh giá kết quả hoạt động của đơn vị (xem hướng dẫn tại đoạn A36 - A41 Chuẩn mực này).

Kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán

12. Kiểm toán viên phải tìm hiểu các thông tin về kiểm soát nội bộ của đơn vị có liên quan đến cuộc kiểm toán. Mặc dù hầu hết các kiểm soát liên quan tới cuộc kiểm toán thường liên quan tới báo cáo tài chính nhưng không phải tất cả các kiểm soát liên quan tới báo cáo tài chính đều liên quan đến cuộc kiểm toán. Kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định kiểm soát nào, riêng lẻ hay kết hợp với kiểm soát khác, có liên quan tới cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A42 - A65 Chuẩn mực này).

Nội dung và mức độ hiểu biết về các kiểm soát có liên quan

13. Khi thu thập thông tin về các kiểm soát có liên quan đến cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải đánh giá về mặt thiết kế của các kiểm soát và xác định xem các kiểm soát này đã được thực hiện tại đơn vị hay chưa, bằng cách tiến hành thêm một số thủ tục kiểm toán ngoài việc phỏng vấn các nhân viên của đơn vị (xem hướng dẫn tại đoạn A66 - A68 Chuẩn mực này).

Các thành phần của kiểm soát nội bộ

Môi trường kiểm soát

14. Kiểm toán viên phải tìm hiểu về môi trường kiểm soát của đơn vị. Trong quá trình tìm hiểu, kiểm toán viên phải đánh giá liệu:

- (a) Ban Giám đốc, với sự giám sát của Ban quản trị, đã thiết kế và duy trì văn hóa trung thực và hành vi đạo đức hay chưa;
- (b) Các điểm mạnh của môi trường kiểm soát có kết hợp lại tạo thành cơ sở vững chắc cho các thành phần khác của kiểm soát nội bộ hay không, và các thành phần đó có bị suy yếu do các khiếm khuyết của môi trường kiểm soát hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A69 - A78 Chuẩn mực này).

Quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị

15. Kiểm toán viên phải tìm hiểu liệu đơn vị đã có một quy trình để:

- (a) Xác định rủi ro kinh doanh liên quan tới mục tiêu lập và trình bày báo cáo tài chính;
- (b) Ước tính mức độ của rủi ro;
- (c) Đánh giá khả năng xảy ra rủi ro;
- (d) Quyết định các hành động thích hợp đối với các rủi ro đó (xem hướng dẫn tại đoạn A79 Chuẩn mực này).

16. Nếu đơn vị đã có một quy trình đánh giá rủi ro như đã nêu tại đoạn 15 Chuẩn mực này (sau đây gọi là “quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị”), kiểm toán viên phải tìm hiểu nội dung và kết quả của quy trình này. Trường hợp kiểm toán viên phát hiện có rủi ro có sai sót trọng yếu mà Ban Giám đốc của đơn vị không phát hiện được, kiểm toán viên phải đánh giá liệu rủi ro này có liên quan đến một rủi ro mà quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị được cho là có khả năng phát hiện nhưng thực tế lại không phát hiện được hay không. Nếu có rủi ro đó, kiểm toán viên phải tìm hiểu lý do quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị không phát hiện được rủi ro đó và đánh giá xem quy trình này có phù hợp với điều kiện của đơn vị hay chưa, hoặc xác định xem có những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ liên quan đến quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị hay không.

17. Nếu đơn vị chưa có một quy trình hoặc đã có quy trình nhưng chưa được chuẩn hóa, kiểm toán viên phải trao đổi với Ban Giám đốc đơn vị liệu các rủi ro kinh doanh liên quan tới mục tiêu lập và trình bày báo cáo tài chính đã được phát hiện hay chưa và được xử lý thế nào. Kiểm toán viên phải đánh giá liệu việc không có văn bản quy định quy trình đánh giá rủi ro có phù hợp trong các trường hợp cụ thể hay không hoặc trường hợp không có văn bản quy định có cho thấy khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ của đơn vị hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A80 Chuẩn mực này).

Hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, bao gồm các quy trình kinh doanh có liên quan, và trao đổi thông tin

18. Kiểm toán viên phải tìm hiểu về hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, bao gồm các quy trình kinh doanh có liên quan, gồm các nội dung sau:

- (a) Các nhóm giao dịch trong hoạt động của đơn vị có tính chất quan trọng đối với báo cáo tài chính;
 - (b) Các thủ tục được thực hiện trong hệ thống công nghệ thông tin hoặc thủ công, để tạo lập, ghi chép, xử lý, chỉnh sửa các giao dịch, ghi nhận vào Sổ Cái và trình bày báo cáo tài chính;
 - (c) Các tài liệu kế toán liên quan, các thông tin hỗ trợ và các khoản mục cụ thể trên báo cáo tài chính được dùng để tạo lập, ghi chép, xử lý và báo cáo giao dịch, kể cả việc chỉnh sửa các thông tin không chính xác và cách thức dữ liệu được phản ánh vào Sổ Cái. Các tài liệu kế toán này có thể dưới dạng bản giấy hoặc bản điện tử;
 - (d) Cách thức hệ thống thông tin tiếp nhận các sự kiện và tình huống có tính chất quan trọng đối với báo cáo tài chính (không bao gồm các giao dịch);
 - (e) Quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị, bao gồm cả các ước tính kế toán và thông tin thuyết minh quan trọng;
 - (f) Các kiểm soát đối với những bút toán, kể cả bút toán ghi sổ không thông dụng để ghi nhận các giao dịch không thường xuyên, các giao dịch bất thường hoặc các điều chỉnh (xem hướng dẫn tại đoạn A81 - A85 Chuẩn mực này).
19. Kiểm toán viên phải tìm hiểu cách thức đơn vị trao đổi thông tin về vai trò, trách nhiệm và các vấn đề quan trọng khác liên quan tới báo cáo tài chính, gồm (xem hướng dẫn tại đoạn A86 - A87 Chuẩn mực này):
- (a) Trao đổi giữa Ban Giám đốc và Ban quản trị;
 - (b) Thông tin với bên ngoài, ví dụ với các cơ quan quản lý có thẩm quyền.

Các hoạt động kiểm soát liên quan đến cuộc kiểm toán

20. Kiểm toán viên phải tìm hiểu những hoạt động kiểm soát liên quan đến cuộc kiểm toán mà theo xét đoán của kiểm toán viên là cần thiết để có thể đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu và thiết kế các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với rủi ro đã đánh giá. Đối với mỗi cuộc kiểm toán, kiểm toán viên không bắt buộc phải tìm hiểu hết toàn bộ các hoạt động kiểm soát liên quan đến từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản, thông tin thuyết minh trên báo cáo tài chính hoặc tới từng cơ sở dẫn liệu có liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A88 - A94 Chuẩn mực này).
21. Khi tìm hiểu hoạt động kiểm soát của đơn vị, kiểm toán viên phải tìm hiểu cách thức đơn vị xử lý rủi ro phát sinh từ công nghệ thông tin (xem hướng dẫn tại đoạn A95 - A97 Chuẩn mực này).

Giám sát các kiểm soát

22. Kiểm toán viên phải tìm hiểu những phương thức chủ yếu mà đơn vị sử dụng để giám sát kiểm soát nội bộ về lập và trình bày báo cáo tài chính, gồm các hoạt động kiểm soát có liên quan đến cuộc kiểm toán và cách thức đơn vị khắc phục các khiếm khuyết trong các kiểm soát của đơn vị (xem hướng dẫn tại đoạn A98 - A100 Chuẩn mực này).
23. Nếu đơn vị có kiểm toán nội bộ (xem thuật ngữ “kiểm toán nội bộ” tại đoạn 07(a) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 610), kiểm toán viên phải tìm hiểu các nội dung sau để xác định xem kiểm toán nội bộ có liên quan đến cuộc kiểm toán không:

- (a) Trách nhiệm và vị trí của kiểm toán nội bộ trong cơ cấu tổ chức của đơn vị;
- (b) Các hoạt động mà kiểm toán nội bộ đã và sẽ thực hiện (xem hướng dẫn tại đoạn A101 - A103 Chuẩn mực này).

24. Kiểm toán viên phải tìm hiểu nguồn gốc của thông tin được sử dụng trong hoạt động giám sát của đơn vị và cơ sở để Ban Giám đốc đánh giá là thông tin đủ tin cậy cho mục đích giám sát (xem hướng dẫn tại đoạn A104 Chuẩn mực này).

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

25. Để làm cơ sở cho việc thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo, kiểm toán viên phải xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở các cấp độ sau:

- (a) Cấp độ báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A105 - A108 Chuẩn mực này);
- (b) Cấp độ cơ sở dẫn liệu của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh (xem hướng dẫn tại đoạn A109 - A113 Chuẩn mực này).

26. Để đạt được yêu cầu tại đoạn 25 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải:

- (a) Xác định rủi ro thông qua quá trình tìm hiểu về đơn vị và môi trường của đơn vị, bao gồm tìm hiểu các kiểm soát phù hợp liên quan đến rủi ro và xác định rủi ro thông qua xem xét các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trong báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A114 - A115 Chuẩn mực này);
- (b) Đánh giá những rủi ro đã xác định và đánh giá liệu chúng có ảnh hưởng lan tỏa đến tổng thể báo cáo tài chính và ảnh hưởng tiềm tàng đến nhiều cơ sở dẫn liệu hay không;
- (c) Liên hệ những rủi ro đã xác định với các sai sót có thể xảy ra ở cấp độ cơ sở dẫn liệu và cân nhắc xem những kiểm soát nào kiểm toán viên dự định kiểm tra (xem hướng dẫn tại đoạn A116 - A118 Chuẩn mực này);
- (d) Cân nhắc khả năng xảy ra sai sót, kể cả khả năng xảy ra nhiều sai sót, và liệu sai sót tiềm tàng đó có dẫn đến sai sót trọng yếu hay không.

Rủi ro phải đặc biệt lưu ý khi kiểm toán

27. Khi thực hiện quy trình đánh giá rủi ro quy định tại đoạn 25 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải dựa vào xét đoán chuyên môn để quyết định xem liệu rủi ro đã xác định có phải là rủi ro đáng kể hay không. Khi xét đoán, kiểm toán viên phải loại trừ ảnh hưởng của các kiểm soát đã được xác định liên quan đến rủi ro đó.

28. Khi xét đoán xem rủi ro nào được coi là rủi ro đáng kể, kiểm toán viên phải xem xét những nội dung tối thiểu sau:

- (a) Rủi ro đó có phải là rủi ro do gian lận hay không;
- (b) Rủi ro đó có liên quan tới những thay đổi lớn gần đây trong nền kinh tế, trong lĩnh vực kế toán và các lĩnh vực khác, do đó, cần phải đặc biệt lưu ý hay không;
- (c) Mức độ phức tạp của các giao dịch;
- (d) Rủi ro đó có gắn liền với các giao dịch quan trọng với các bên liên quan hay không;

- (e) Mức độ chủ quan trong việc định lượng thông tin tài chính liên quan tới rủi ro, đặc biệt là những thông tin mà việc định lượng còn yếu tố chưa chắc chắn;
 - (f) Rủi ro đó có liên quan tới những giao dịch lớn nằm ngoài phạm vi hoạt động kinh doanh bình thường của đơn vị, hoặc có liên quan tới giao dịch có dấu hiệu bất thường hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A119 - A123 Chuẩn mực này).
29. Khi đã xác định có rủi ro đáng kể, kiểm toán viên phải tìm hiểu các kiểm soát của đơn vị, kể cả các hoạt động kiểm soát, có liên quan đến rủi ro đó (xem hướng dẫn tại đoạn A124 - A126 Chuẩn mực này).

Những rủi ro mà nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản sẽ không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp

30. Đối với một số loại rủi ro, kiểm toán viên có thể xét đoán rằng nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản sẽ không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Những rủi ro này liên quan tới việc ghi chép không chính xác hoặc không đầy đủ các nhóm giao dịch và số dư tài khoản có tính chất thường xuyên và quan trọng mà thường được xử lý tự động, có ít hoặc không có sự can thiệp thủ công. Trong trường hợp này, các kiểm soát của đơn vị đối với các rủi ro này được coi là có liên quan đến cuộc kiểm toán và kiểm toán viên phải tìm hiểu về các kiểm soát đó (xem hướng dẫn tại đoạn A127 - A129 Chuẩn mực này).

Xem xét lại đánh giá rủi ro

31. Đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu có thể thay đổi trong quá trình kiểm toán khi kiểm toán viên thu thập được thêm bằng chứng kiểm toán. Trường hợp các bằng chứng kiểm toán thu thập được từ việc thực hiện thủ tục kiểm toán tiếp theo hoặc các thông tin mới thu thập được không nhất quán với những bằng chứng kiểm toán ban đầu mà kiểm toán viên đã dựa vào đó để đánh giá rủi ro thì kiểm toán viên phải xem xét lại những đánh giá trước đó và từ đó sửa đổi các thủ tục kiểm toán tiếp theo đã đề ra (xem hướng dẫn tại đoạn A130 Chuẩn mực này).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

32. Kiểm toán viên phải lưu lại trong hồ sơ kiểm toán (xem đoạn 08 - 11 và A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230):
- (a) Những trao đổi giữa các thành viên nhóm kiểm toán theo quy định tại đoạn 10 Chuẩn mực này, và tất cả các quyết định quan trọng đã thống nhất;
 - (b) Những nội dung chính tìm hiểu được về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực này và từng thành phần của kiểm soát nội bộ theo quy định tại đoạn 14 - 24 Chuẩn mực này, các nguồn thông tin mà kiểm toán viên đã sử dụng để thu thập các hiểu biết và các thủ tục đánh giá rủi ro đã thực hiện;
 - (c) Những rủi ro có sai sót trọng yếu đã được xác định và đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu theo quy định tại đoạn 25 Chuẩn mực này;
 - (d) Những rủi ro đã xác định và các kiểm soát liên quan mà kiểm toán viên đã tìm hiểu, theo quy định tại đoạn 27 - 30 Chuẩn mực này (xem hướng dẫn tại đoạn A131 - A134 Chuẩn mực này).

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan (hướng dẫn đoạn 05 Chuẩn mực này)

A1. Thu thập những hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ (sau đây gọi là “hiểu biết về đơn vị”) là một quy trình liên tục và linh hoạt trong việc thu thập, cập nhật và phân tích thông tin trong suốt quá trình kiểm toán. Hiểu biết về đơn vị cung cấp cho kiểm toán viên cơ sở để lập kế hoạch kiểm toán và thực hiện các xét đoán chuyên môn trong suốt quá trình kiểm toán, ví dụ trong các công việc như:

- (1) Đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính;
- (2) Xác định mức trọng yếu theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320;
- (3) Đánh giá sự phù hợp của việc chọn lựa, áp dụng các chính sách kế toán và tính đầy đủ, thích hợp của các thuyết minh báo cáo tài chính;
- (4) Xác định các khoản mục phải đặc biệt lưu ý khi kiểm toán, ví dụ giao dịch với các bên liên quan, sự phù hợp trong giả định của Ban Giám đốc về tính hoạt động liên tục của đơn vị, hoặc xem xét mục đích kinh tế của các giao dịch;
- (5) Xây dựng các ước tính để sử dụng khi thực hiện thủ tục phân tích;
- (6) Biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá, gồm thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo để thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp;
- (7) Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập, như đánh giá sự phù hợp của các giả định và của các giải trình bằng lời và bằng văn bản của Ban Giám đốc.

A2. Kiểm toán viên có thể sử dụng thông tin thu thập được từ thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan để làm bằng chứng kiểm toán hỗ trợ cho việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu. Ngoài ra, kiểm toán viên vẫn có thể thu thập bằng chứng kiểm toán về các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh và các cơ sở dẫn liệu liên quan và về tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát, mặc dù các thủ tục này không được lập kế hoạch cụ thể là thử nghiệm cơ bản hay thử nghiệm kiểm soát. Kiểm toán viên cũng có thể chọn cách tiến hành thử nghiệm cơ bản hoặc thử nghiệm kiểm soát đồng thời với các thủ tục đánh giá rủi ro bởi vì đây là cách thực hiện hiệu quả.

A3. Kiểm toán viên cần sử dụng xét đoán chuyên môn để quyết định mức độ hiểu biết cần phải có. Vấn đề chính mà kiểm toán viên cần xem xét là những hiểu biết đã có liệu đã đáp ứng được mục tiêu quy định trong Chuẩn mực này hay chưa. Chuẩn mực này không yêu cầu kiểm toán viên phải có hiểu biết tổng thể sâu sắc về đơn vị như yêu cầu đối với Ban Giám đốc trong quá trình điều hành đơn vị.

A4. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn việc đánh giá rủi ro, bao gồm cả rủi ro do gian lận và rủi ro do nhầm lẫn. Tuy nhiên, do mức độ nghiêm trọng của gian lận, đoạn 12 - 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 đã quy định chi tiết các thủ tục

đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan để thu thập thông tin nhằm xác định rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.

A5. Trong quá trình thu thập các hiểu biết cần thiết về đơn vị được kiểm toán (xem đoạn 11 - 24 Chuẩn mực này), kiểm toán viên phải thực hiện toàn bộ các thủ tục đánh giá rủi ro theo quy định tại đoạn 06 Chuẩn mực này nhưng không nhất thiết phải thực hiện toàn bộ các thủ tục cho mỗi khía cạnh của thông tin cần tìm hiểu. Kiểm toán viên có thể áp dụng các thủ tục khác nếu xét thấy thông tin thu thập được sẽ hữu ích cho việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu. Ví dụ về thủ tục khác bao gồm:

- (1) Soát xét các thông tin thu được từ các nguồn bên ngoài như tạp chí về thương mại và kinh tế, báo cáo phân tích của các chuyên gia, ngân hàng hoặc các tổ chức xếp hạng; hoặc các tạp chí của cơ quan quản lý ngành và tạp chí tài chính;
- (2) Phòng vấn chuyên gia tư vấn pháp luật và chuyên gia định giá bên ngoài mà đơn vị được kiểm toán đã từng sử dụng.

Phòng vấn Ban Giám đốc và các cá nhân khác trong đơn vị được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 06(a) Chuẩn mực này)

A6. Kiểm toán viên thu thập được phần lớn thông tin từ việc phỏng vấn Ban Giám đốc và những người chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Tuy nhiên, kiểm toán viên cũng có thể phỏng vấn những cá nhân khác và nhân viên ở các cấp bậc, chức vụ khác nhau trong đơn vị được kiểm toán để thu thập thông tin hữu ích hoặc những quan điểm, ý kiến khác giúp cho việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu. Ví dụ:

- (1) Phòng vấn trực tiếp Ban quản trị có thể giúp kiểm toán viên nắm được môi trường lập báo cáo tài chính;
- (2) Phòng vấn trực tiếp kiểm toán viên nội bộ có thể giúp cung cấp thông tin về các thủ tục mà kiểm toán viên nội bộ đã thực hiện trong năm, liên quan đến thiết kế và hiệu quả của kiểm soát nội bộ và liệu Ban Giám đốc đã có các biện pháp thích hợp đối với những phát hiện của kiểm toán viên nội bộ hay chưa;
- (3) Phòng vấn nhân viên chịu trách nhiệm ghi chép, xử lý và hạch toán các giao dịch phức tạp và bất thường có thể giúp kiểm toán viên đánh giá tính phù hợp của việc lựa chọn và áp dụng chính sách kế toán của đơn vị;
- (4) Phòng vấn trực tiếp luật sư của đơn vị có thể cung cấp thông tin về các vấn đề như kiện tụng, tuân thủ pháp luật và các quy định, những thông tin về gian lận và các cáo buộc gian lận ảnh hưởng tới đơn vị, nghĩa vụ bảo hành, hậu mãi, các thỏa thuận (ví dụ liên doanh, liên kết) với đối tác kinh doanh và ý nghĩa của các điều khoản hợp đồng;
- (5) Phòng vấn trực tiếp nhân viên tiếp thị và bán hàng có thể cung cấp thông tin về những thay đổi trong chiến lược thị trường, xu hướng bán hàng của đơn vị hoặc các thỏa thuận với khách hàng.

Thủ tục phân tích (hướng dẫn đoạn 06(b) Chuẩn mực này)

A7. Các thủ tục phân tích sử dụng làm thủ tục đánh giá rủi ro có thể giúp kiểm toán viên xác định các đặc điểm của đơn vị mà kiểm toán viên chưa biết và giúp đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu để làm cơ sở cho việc thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với rủi ro đã đánh giá. Thủ tục phân tích sử dụng trong quy trình đánh giá

rủi ro có thể liên quan đến các thông tin tài chính và phi tài chính, như mối quan hệ giữa doanh thu và số lượng hàng bán.

- A8. Thủ tục phân tích có thể giúp kiểm toán viên xác định sự tồn tại của các giao dịch, sự kiện bất thường, các số liệu, tỷ trọng và xu hướng có thể là dấu hiệu của các vấn đề có ảnh hưởng đến cuộc kiểm toán. Phát hiện được những mối quan hệ bất thường và không mong đợi có thể giúp kiểm toán viên xác định được rủi ro có sai sót trọng yếu, đặc biệt là những rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.
- A9. Tuy nhiên, khi thủ tục phân tích sử dụng những dữ liệu tổng hợp (như trường hợp thực hiện thủ tục phân tích để đánh giá rủi ro), kết quả phân tích chỉ cung cấp những thông tin chung ban đầu về khả năng có thể xảy ra sai sót trọng yếu. Do đó, việc xem xét những thông tin khác đã thu thập được khi xác định rủi ro có sai sót trọng yếu cùng với kết quả của thủ tục phân tích có thể giúp kiểm toán viên hiểu và đánh giá kết quả của thủ tục phân tích.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

- A10. Một số đơn vị nhỏ có thể không có các thông tin tài chính giữa niên độ hay hàng tháng để phục vụ cho việc phân tích. Trong trường hợp này, mặc dù kiểm toán viên có thể thực hiện một số thủ tục phân tích nhất định để phục vụ lập kế hoạch kiểm toán hoặc thu thập thông tin qua phỏng vấn nhưng kiểm toán viên có thể cần phải có kế hoạch thực hiện thủ tục phân tích để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ngay khi có dự thảo báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán.

Quan sát và điều tra (hướng dẫn đoạn 06(c) Chuẩn mực này)

- A11. Quan sát và điều tra có thể hỗ trợ việc phỏng vấn Ban Giám đốc và các cá nhân khác trong đơn vị, đồng thời cung cấp thêm những thông tin về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị. Ví dụ về những nội dung quan sát và điều tra, bao gồm:

- (1) Hoạt động của đơn vị;
- (2) Các tài liệu (như kế hoạch và chiến lược kinh doanh), hồ sơ, tài liệu hướng dẫn về kiểm soát nội bộ;
- (3) Các loại báo cáo do Ban Giám đốc lập (như báo cáo quản lý hàng quý và báo cáo tài chính giữa niên độ) và báo cáo do Ban quản trị lập (như biên bản họp hội đồng quản trị);
- (4) Cơ sở hạ tầng, nhà xưởng, máy móc thiết bị...

Thông tin thu thập từ các cuộc kiểm toán trước (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

- A12. Kinh nghiệm trước đó về đơn vị được kiểm toán và các thủ tục kiểm toán đã thực hiện trong các cuộc kiểm toán trước có thể sẽ cung cấp cho kiểm toán viên những thông tin như:

- (1) Những sai sót trong quá khứ và liệu việc sửa chữa đã được thực hiện kịp thời hay chưa;
- (2) Đặc điểm của đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ (bao gồm những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ);

- (3) Các thay đổi quan trọng của đơn vị hoặc trong các hoạt động của đơn vị kể từ kỳ kế toán trước cho đến thời điểm hiện tại có thể giúp kiểm toán viên hiểu biết đầy đủ hơn về đơn vị để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu.

A13. Kiểm toán viên phải đánh giá những thông tin đã có từ cuộc kiểm toán trước có còn phù hợp để sử dụng cho cuộc kiểm toán hiện tại hay không, vì những thay đổi trong môi trường kiểm soát có thể ảnh hưởng tới tính thích hợp của những thông tin đã thu thập được trước đây. Để xác định những thay đổi này có ảnh hưởng đến tính thích hợp của thông tin hay không, kiểm toán viên có thể cần phỏng vấn và thực hiện các thủ tục kiểm toán phù hợp khác như thực hiện thủ tục kiểm tra từng bước (walk throughs) đối với quy trình có liên quan.

Thảo luận trong nhóm kiểm toán (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

A14. Việc thảo luận trong nhóm kiểm toán về khả năng báo cáo tài chính dễ xảy ra sai sót trọng yếu nhằm:

- (1) Tạo cơ hội cho các thành viên có nhiều kinh nghiệm trong nhóm kiểm toán, trong đó có thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán, chia sẻ những quan điểm dựa trên những kinh nghiệm và hiểu biết về đơn vị;
- (2) Cho phép các thành viên nhóm kiểm toán trao đổi thông tin về những rủi ro kinh doanh mà đơn vị có khả năng gặp phải, những khoản mục trong báo cáo tài chính dễ bị sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn và cách thức dẫn đến những sai sót đó;
- (3) Giúp các thành viên nhóm kiểm toán hiểu rõ hơn những sai sót trọng yếu tiềm tàng trong báo cáo tài chính cụ thể theo từng khoản mục đã được phân công cho các thành viên, cũng như hiểu được kết quả của các thủ tục kiểm toán họ đang thực hiện có ảnh hưởng như thế nào tới cuộc kiểm toán, kể cả việc xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo;
- (4) Tạo cơ sở cho các thành viên nhóm kiểm toán trao đổi và chia sẻ những thông tin mới thu thập được trong suốt quá trình kiểm toán có ảnh hưởng tới việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu hoặc những thủ tục kiểm toán đã thực hiện đối với các rủi ro này.

Đoạn 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 quy định nội dung thảo luận giữa các thành viên nhóm kiểm toán về rủi ro do gian lận.

A15. Một cuộc thảo luận của nhóm kiểm toán (nhất là đối với những cuộc kiểm toán ở nhiều địa điểm) có thể không cần phải có sự tham gia của toàn bộ thành viên nhóm kiểm toán và cũng không nhất thiết phải thông báo toàn bộ nội dung thảo luận tới từng thành viên. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán có thể chỉ thảo luận với những thành viên chính trong nhóm kiểm toán, kể cả các chuyên gia và những người chịu trách nhiệm đối với kiểm toán công ty con, đơn vị thành viên, nếu cần thiết. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán có thể ủy quyền lại việc trao đổi với những thành viên khác, có xem xét đến những thông tin cần truyền đạt cho toàn bộ nhóm kiểm toán. Việc truyền đạt thông tin nên được lập kế hoạch với sự phê duyệt của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A16. Nhiều cuộc kiểm toán nhỏ có thể chỉ do một người (một kiểm toán viên hoặc một thành viên Ban Giám đốc) thực hiện. Trường hợp này, thành viên đó vừa là người chịu trách nhiệm thiết kế kế hoạch kiểm toán, vừa là người xác định sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn của báo cáo tài chính, tuy nhiên vẫn phải có sự soát xét của một kiểm toán viên hoặc một thành viên Ban Giám đốc khác.

Những hiểu biết cần có về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ

Đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị

Các yếu tố ngành nghề, pháp lý và những yếu tố bên ngoài khác (hướng dẫn đoạn 11(a) Chuẩn mực này)

Các yếu tố ngành nghề

A17. Những yếu tố có ảnh hưởng đến ngành nghề bao gồm môi trường cạnh tranh, mối quan hệ với nhà cung cấp, với khách hàng và các tiến bộ khoa học kỹ thuật. Kiểm toán viên cần chú ý đến các vấn đề như:

- (1) Thị trường và sự cạnh tranh, bao gồm nhu cầu, khả năng sản xuất và sự cạnh tranh về giá cả;
- (2) Các hoạt động mang tính chu kỳ hoặc thời vụ;
- (3) Công nghệ có liên quan tới sản phẩm của đơn vị;
- (4) Nguồn cung cấp năng lượng và chi phí.

A18. Ngành mà đơn vị đang hoạt động có thể làm phát sinh những rủi ro có sai sót trọng yếu do tính chất hoạt động kinh doanh hoặc do các quy định áp dụng. Ví dụ, các hợp đồng dài hạn có thể liên quan đến những ước tính lớn về doanh thu và chi phí, do đó làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu. Trong trường hợp này, theo quy định tại đoạn 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220, nhóm kiểm toán cần có thành viên có đủ kiến thức chuyên môn và kinh nghiệm phù hợp.

Các yếu tố pháp lý

A19. Các yếu tố pháp lý bao gồm môi trường pháp lý, trong đó có khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, môi trường chính trị và pháp luật. Ví dụ về các vấn đề kiểm toán viên cần xem xét bao gồm:

- (1) Chế độ kế toán mà ngành nghề đang áp dụng và các thông lệ của ngành (nếu có);
- (2) Hệ thống các quy định cho từng ngành nghề;
- (3) Hệ thống pháp luật và các quy định có ảnh hưởng lớn tới hoạt động của đơn vị, trong đó có các hoạt động giám sát trực tiếp;
- (4) Thuế (thuế thu nhập doanh nghiệp và các loại thuế khác);
- (5) Các chính sách do Nhà nước ban hành hiện đang ảnh hưởng tới hoạt động của đơn vị, ví dụ như chính sách tiền tệ, kiểm soát ngoại hối, tài khóa, các ưu đãi tài chính (ví dụ các chương trình viện trợ của Chính phủ), hàng rào thuế quan hoặc các chính sách hạn chế thương mại;

(6) Các quy định về môi trường ảnh hưởng đến ngành nghề và hoạt động của đơn vị.

A20. Đoạn 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 250 quy định cụ thể về hệ thống pháp luật và các quy định áp dụng cho đơn vị và ngành nghề của đơn vị.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công

A21. Đối với các đơn vị trong lĩnh vực công, hoạt động của đơn vị có thể chịu ảnh hưởng của pháp luật, các quy định hoặc các hướng dẫn của cơ quan quản lý. Kiểm toán viên cần xem xét những vấn đề này trong quá trình tìm hiểu thông tin về đơn vị và môi trường của đơn vị.

Các yếu tố bên ngoài khác

A22. Kiểm toán viên có thể cần tìm hiểu các yếu tố bên ngoài khác có ảnh hưởng đến đơn vị như tình hình chung về kinh tế, lãi suất và các nguồn tài chính nhân rồi, lạm phát hoặc biến động tỷ giá.

Đặc điểm của đơn vị (hướng dẫn đoạn 11(b) Chuẩn mực này)

A23. Hiểu biết về đặc điểm của đơn vị giúp kiểm toán viên hiểu được các vấn đề như:

- (1) Liệu đơn vị có cơ cấu tổ chức phức tạp, như có các công ty con hoặc đơn vị thành viên tại nhiều địa điểm khác nhau hay không. Cơ cấu tổ chức phức tạp thường dẫn đến những vấn đề có thể làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu. Những vấn đề đó có thể bao gồm liệu giá trị của lợi thế thương mại, các liên doanh, các khoản đầu tư hoặc các đơn vị có mục đích đặc biệt có được hạch toán phù hợp hay không;
- (2) Quyền sở hữu và các mối quan hệ giữa các chủ sở hữu với những cá nhân hoặc đơn vị khác. Hiểu biết về vấn đề này giúp kiểm toán viên xác định được các giao dịch với các bên liên quan đã được ghi nhận và hạch toán phù hợp hay chưa. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 550 quy định và hướng dẫn kiểm toán viên xem xét các vấn đề đối với các bên liên quan.

A24. Ví dụ về một số vấn đề mà kiểm toán viên có thể cần xem xét khi tìm hiểu về đặc điểm của đơn vị, bao gồm:

(1) Vấn đề liên quan đến hoạt động kinh doanh như:

- Bản chất của các nguồn doanh thu, sản phẩm hay dịch vụ, và các thị trường bao gồm cả thương mại điện tử như bán hàng và tiếp thị qua Internet;
- Thực hiện các hoạt động (ví dụ: các giai đoạn và quy trình sản xuất, những hoạt động chịu tác động của rủi ro môi trường);
- Liên doanh, liên kết và các hoạt động thuê ngoài;
- Sự phân tán về mặt địa lý và phân khúc thị trường;
- Địa điểm sản xuất, nhà kho, văn phòng, số lượng và địa điểm hàng tồn kho;
- Các khách hàng chính và các nhà cung cấp hàng hóa và dịch vụ chính, các thỏa thuận lao động (bao gồm tham gia công đoàn, hưu trí và các quyền lợi

khác sau khi nghỉ việc, quyền mua cổ phiếu hoặc các ưu đãi khác và các quy định của Nhà nước liên quan đến người lao động);

- Các hoạt động và chỉ tiêu cho nghiên cứu và phát triển;
- Các giao dịch với các bên liên quan.

(2) Vấn đề liên quan đến các khoản đầu tư và các hoạt động đầu tư như:

- Việc mua, bán hoặc chia tách doanh nghiệp đã được lập kế hoạch hoặc được thực hiện gần đây;
- Mua, bán chứng khoán và các khoản nợ;
- Các hoạt động đầu tư vốn;
- Các khoản đầu tư vào các đơn vị không hợp nhất trong đó có công ty hợp danh, công ty liên doanh và các đơn vị có mục đích đặc biệt.

(3) Vấn đề liên quan đến các khoản tài trợ và các hoạt động tài trợ như:

- Các công ty con và các đơn vị liên kết lớn, kể cả các đơn vị được hợp nhất hay không hợp nhất;
- Cơ cấu nợ và các điều khoản liên quan, bao gồm cả các thỏa thuận tài trợ và cho thuê tài chính được phản ánh ngoài Bảng cân đối kế toán;
- Đối tượng thụ hưởng (trong nước, ngoài nước, uy tín kinh doanh và kinh nghiệm) và các bên liên quan;
- Sử dụng các công cụ tài chính phái sinh.

(4) Vấn đề liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính như:

- Các nguyên tắc kế toán và các thông lệ riêng của từng ngành, kể cả các ngành có đặc thù riêng (ví dụ, nguyên tắc áp dụng cho các khoản cho vay và đầu tư của ngân hàng, hay nghiên cứu và phát triển của ngành dược);
- Cách thức ghi nhận doanh thu;
- Kế toán giá trị hợp lý;
- Các tài sản, các khoản nợ phải trả và các giao dịch có nguồn gốc ngoại tệ;
- Kế toán các giao dịch bất thường hoặc phức tạp, bao gồm các giao dịch đang tranh cãi hay các lĩnh vực mới (ví dụ, kế toán cho khoản chi thường bằng cổ phiếu).

A25. Các thay đổi đáng kể của đơn vị so với các kỳ trước có thể làm phát sinh hoặc làm thay đổi rủi ro có sai sót trọng yếu.

Đặc điểm của các đơn vị có mục đích đặc biệt

A26. Đơn vị có mục đích đặc biệt là một đơn vị được thành lập vì mục đích hẹp và đã xác định trước, như cho thuê tài sản hay chứng khoán hóa tài sản tài chính, hay để

thực hiện các hoạt động nghiên cứu và phát triển. Đơn vị này có thể là doanh nghiệp, tổ chức tín thác, công ty hợp danh hoặc đơn vị trực thuộc không có tư cách pháp nhân. Đơn vị tạo lập ra đơn vị có mục đích đặc biệt thường chuyển giao tài sản cho đơn vị có mục đích đặc biệt (như một phần của giao dịch ghi giảm tài sản tài chính), tạo ra quyền sử dụng tài sản của đơn vị có mục đích đặc biệt, hay cung cấp dịch vụ cho đơn vị có mục đích đặc biệt, trong khi các bên khác có thể cấp vốn cho đơn vị có mục đích đặc biệt này. Theo hướng dẫn tại đoạn A7 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 550, trong một số trường hợp, đơn vị có mục đích đặc biệt có thể là bên liên quan của đơn vị được kiểm toán.

- A27. Các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính thường quy định rõ các điều kiện cụ thể cho thấy mức độ kiểm soát hay tình huống cụ thể mà theo đó đơn vị có mục đích đặc biệt phải được hợp nhất báo cáo tài chính. Việc diễn giải các quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính thường đòi hỏi phải có hiểu biết chi tiết về các thỏa thuận liên quan đến đơn vị có mục đích đặc biệt.

Các chính sách kế toán mà đơn vị lựa chọn áp dụng (hướng dẫn đoạn 11(c) Chuẩn mực này)

- A28. Việc tìm hiểu về các chính sách kế toán mà đơn vị lựa chọn áp dụng có thể bao gồm các vấn đề sau:

- (1) Các phương pháp mà đơn vị sử dụng để hạch toán các giao dịch quan trọng và các giao dịch bất thường;
- (2) Ảnh hưởng của các chính sách kế toán quan trọng đối với các vấn đề gây tranh cãi và các lĩnh vực mới do thiếu hướng dẫn cụ thể hay chưa thống nhất;
- (3) Những thay đổi trong chính sách kế toán của đơn vị;
- (4) Các chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính, pháp luật và các quy định mới đối với đơn vị và thời điểm, cách thức đơn vị thực hiện các yêu cầu này.

Mục tiêu, chiến lược và những rủi ro kinh doanh có liên quan (hướng dẫn đoạn 11(d) Chuẩn mực này)

- A29. Đơn vị hoạt động trong bối cảnh ngành nghề, các yếu tố liên quan đến quy định pháp luật và những yếu tố bên trong và bên ngoài khác. Để thích ứng với những yếu tố này, Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị phải đặt ra những mục tiêu để lập kế hoạch tổng thể cho đơn vị. Chiến lược là những phương pháp mà Ban Giám đốc sử dụng để đạt được mục tiêu đề ra. Mục tiêu và chiến lược của đơn vị có thể thay đổi theo thời gian.

- A30. Rủi ro kinh doanh thường rộng hơn và bao gồm cả rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính. Rủi ro kinh doanh có thể phát sinh từ những thay đổi trong đơn vị hoặc từ những hoạt động phức tạp của đơn vị. Việc không nhận biết được nhu cầu thay đổi cũng có thể làm phát sinh rủi ro kinh doanh. Rủi ro kinh doanh có thể phát sinh từ những vấn đề như:

- (1) Chiến lược phát triển sản phẩm hoặc dịch vụ mới không thành công;
- (2) Thị trường không đủ lớn để tiêu thụ hàng hóa, dịch vụ (kể cả thị trường đó đã được phát triển thành công);
- (3) Những sai sót của sản phẩm hoặc dịch vụ có thể dẫn đến trách nhiệm pháp lý hoặc làm ảnh hưởng đến uy tín của đơn vị.

- A31. Hiểu biết về rủi ro kinh doanh mà đơn vị đối mặt sẽ làm tăng khả năng phát hiện rủi ro có sai sót trọng yếu, vì hầu hết những rủi ro kinh doanh sẽ gây ra hậu quả tài chính, do đó làm ảnh hưởng tới báo cáo tài chính của đơn vị. Tuy nhiên, kiểm toán viên không có trách nhiệm phải phát hiện hoặc đánh giá tất cả các loại rủi ro kinh doanh bởi vì không phải tất cả rủi ro kinh doanh đều làm phát sinh rủi ro có sai sót trọng yếu.
- A32. Khi tìm hiểu về mục tiêu, chiến lược cũng như rủi ro kinh doanh liên quan có thể dẫn đến rủi ro có sai sót trọng yếu của báo cáo tài chính của đơn vị, kiểm toán viên có thể cần quan tâm đến những vấn đề như:
- (1) Sự phát triển ngành nghề (có thể dẫn đến rủi ro kinh doanh liên quan như: đơn vị không có đủ tiềm lực về con người cũng như năng lực chuyên môn để thích ứng với những thay đổi trong ngành mình đang hoạt động);
 - (2) Sản phẩm hoặc dịch vụ mới (có thể dẫn đến rủi ro kinh doanh liên quan như: trách nhiệm đối với sản phẩm tăng lên);
 - (3) Mở rộng phạm vi kinh doanh (có thể dẫn đến rủi ro kinh doanh liên quan như: ước tính nhu cầu thị trường không chính xác);
 - (4) Những yêu cầu mới về kế toán (có thể dẫn đến rủi ro kinh doanh liên quan như: thực hiện không đầy đủ, không đúng những yêu cầu mới về kế toán hoặc chi phí thực hiện tăng thêm);
 - (5) Những quy định pháp lý (có thể dẫn đến rủi ro kinh doanh liên quan như: trách nhiệm tuân thủ pháp luật sẽ tăng lên);
 - (6) Những yêu cầu về tài chính của đơn vị trong thời điểm hiện tại và trong tương lai (có thể dẫn đến rủi ro kinh doanh liên quan như: mất nguồn tài trợ vốn do đơn vị không đáp ứng được những yêu cầu);
 - (7) Sử dụng công nghệ thông tin (có thể dẫn đến rủi ro kinh doanh liên quan như: hệ thống và các thủ tục không tương thích với nhau);
 - (8) Ảnh hưởng của việc thực hiện một chiến lược, đặc biệt là những ảnh hưởng dẫn đến những yêu cầu kế toán mới (có thể dẫn đến rủi ro kinh doanh liên quan như: việc thực hiện không đầy đủ hoặc không phù hợp).
- A33. Một rủi ro kinh doanh có thể dẫn đến một rủi ro có sai sót trọng yếu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh ở cấp độ cơ sở dẫn liệu hoặc cấp độ báo cáo tài chính. Ví dụ, rủi ro kinh doanh xuất phát từ việc nguồn khách hàng bị thu hẹp có thể làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu trong việc đánh giá các khoản phải thu. Tuy nhiên, rủi ro này cũng có thể dẫn đến hậu quả dài hạn, nhất là trong một nền kinh tế suy thoái và kiểm toán viên phải cân nhắc khi đánh giá tính phù hợp của giả định đơn vị hoạt động liên tục. Do đó, để xác định một rủi ro kinh doanh có thể dẫn đến rủi ro có sai sót trọng yếu hay không, kiểm toán viên cần xem xét một cách cụ thể kết hợp với hoàn cảnh thực tế của đơn vị. Phụ lục số 02 của Chuẩn mực này cung cấp ví dụ về những tình huống và sự kiện dẫn đến rủi ro có sai sót trọng yếu.
- A34. Thông thường, Ban Giám đốc xác định những rủi ro kinh doanh và đưa ra hướng giải quyết rủi ro. Quy trình đánh giá rủi ro như trên là một phần của kiểm soát nội bộ, được quy định tại đoạn 15 và hướng dẫn tại đoạn A79 - A80 Chuẩn mực này.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công

A35. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, những vấn đề liên quan đến trách nhiệm giải trình trước công luận có thể ảnh hưởng lớn đến mục tiêu của Ban Giám đốc và mục tiêu của Ban Giám đốc có thể bao gồm cả những mục tiêu theo quy định của pháp luật và các cơ quan quản lý Nhà nước.

Việc đo lường và đánh giá kết quả hoạt động của đơn vị (hướng dẫn đoạn 11(e) Chuẩn mực này)

A36. Ban Giám đốc và những cá nhân khác sẽ đo lường và đánh giá những vấn đề được xác định là quan trọng. Việc đo lường kết quả, từ bên trong hay bên ngoài đơn vị, đều sẽ tạo ra những áp lực cho đơn vị. Những áp lực này sẽ lại thúc đẩy Ban Giám đốc thực hiện những hành động nhằm cải thiện kết quả hoạt động hoặc làm sai lệch báo cáo tài chính. Do đó, hiểu biết về cách đo lường kết quả hoạt động của đơn vị sẽ giúp kiểm toán viên xem xét liệu các áp lực để đạt được mục tiêu hoạt động có thể dẫn đến các hành động của Ban Giám đốc làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu, kể cả sai sót do gian lận hay không. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 quy định và hướng dẫn về các rủi ro có gian lận.

A37. Việc đo lường và đánh giá kết quả hoạt động có thể có cùng mục đích, nhưng không hoàn toàn giống như việc giám sát các kiểm soát (một thành phần của kiểm soát nội bộ, trình bày tại đoạn A98 - A104 Chuẩn mực này):

- (1) Việc đo lường và đánh giá kết quả hoạt động được tập trung vào liệu hoạt động kinh doanh có đạt được mục tiêu Ban Giám đốc (hoặc bên thứ 3) đề ra hay không;
- (2) Việc giám sát các kiểm soát có liên quan mật thiết tới hiệu quả của kiểm soát nội bộ.

Tuy nhiên trong một vài tình huống, các chỉ tiêu đánh giá cũng cung cấp thông tin giúp Ban Giám đốc phát hiện được những khiếm khuyết của kiểm soát nội bộ.

A38. Ví dụ về các thông tin nội bộ được Ban Giám đốc sử dụng để đo lường và đánh giá kết quả hoạt động mà kiểm toán viên có thể xem xét, bao gồm:

- (1) Những chỉ tiêu đánh giá kết quả hoạt động chủ yếu (tài chính và phi tài chính), những tỉ suất quan trọng, những xu hướng và số liệu thống kê hoạt động;
- (2) Phân tích kết quả hoạt động theo từng giai đoạn;
- (3) Kế hoạch tài chính, dự báo, phân tích biến động, thông tin về các bộ phận và các báo cáo đánh giá hoạt động của các bộ phận, phòng ban hoặc các cấp khác;
- (4) Đánh giá năng lực của nhân viên và chính sách lương bổng ưu đãi;
- (5) So sánh kết quả hoạt động của đơn vị với các đối thủ cạnh tranh.

A39. Các tổ chức, cá nhân bên ngoài cũng có thể đo lường và đánh giá kết quả hoạt động của đơn vị. Ví dụ, thông tin bên ngoài như các báo cáo phân tích và báo cáo xếp hạng tín nhiệm có thể cung cấp cho kiểm toán viên những thông tin hữu ích. Những loại báo cáo này thường được thu thập từ đơn vị được kiểm toán.

A40. Việc đo lường và đánh giá nội bộ có thể cho thấy các kết quả hoặc xu hướng không mong đợi đòi hỏi Ban Giám đốc phải xác định nguyên nhân và tiến hành những biện pháp khắc phục (trong một số tình huống, phải phát hiện và sửa chữa sai sót

một cách kịp thời). Việc đo lường và đánh giá kết quả hoạt động cũng có thể chỉ ra cho kiểm toán viên thấy các rủi ro có sai sót liên quan đến báo cáo tài chính là có thực. Ví dụ, qua việc đo lường và đánh giá kết quả hoạt động có thể cho thấy sự tăng trưởng nhanh hoặc lợi nhuận bất thường so với các đơn vị khác trong ngành. Đặc biệt, những thông tin này khi kết hợp với các yếu tố khác như hình thức thương hoặc chế độ lương ưu đãi dựa trên kết quả đạt được có thể cho thấy rủi ro tiềm tàng về sự thiếu khách quan của Ban Giám đốc khi lập báo cáo tài chính.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A41. Các đơn vị nhỏ thường không có quy trình đo lường và đánh giá kết quả hoạt động. Việc phỏng vấn Ban Giám đốc sẽ cho kiểm toán viên biết được thông tin về những chỉ tiêu chủ yếu để đo lường và đánh giá kết quả hoạt động và để có những biện pháp phù hợp. Nếu kết quả phỏng vấn cho thấy đơn vị không thực hiện việc đo lường và đánh giá kết quả hoạt động thì có thể có sự gia tăng rủi ro có sai sót không được phát hiện và sửa chữa.

Kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

A42. Hiểu biết về kiểm soát nội bộ giúp kiểm toán viên xác định các loại sai sót tiềm tàng và các yếu tố ảnh hưởng đến rủi ro có sai sót trọng yếu và xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo.

A43. Các hướng dẫn quan trọng về kiểm soát nội bộ được trình bày ở bốn phần sau:

- (1) Bản chất và đặc điểm chung của kiểm soát nội bộ;
- (2) Các kiểm soát liên quan đến cuộc kiểm toán;
- (3) Nội dung và mức độ hiểu biết về các kiểm soát liên quan;
- (4) Các thành phần của kiểm soát nội bộ.

Bản chất và đặc điểm chung của kiểm soát nội bộ.

Mục đích của kiểm soát nội bộ

A44. Kiểm soát nội bộ được thiết kế, thực hiện và duy trì nhằm giải quyết các rủi ro kinh doanh đã được xác định, gây ra nguy cơ đơn vị không đạt được một trong các mục tiêu liên quan đến:

- (1) Độ tin cậy của quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính;
- (2) Hiệu quả và hiệu suất hoạt động;
- (3) Việc tuân thủ pháp luật và các quy định hiện hành.

Việc thiết kế, thực hiện và duy trì kiểm soát nội bộ có thể thay đổi theo quy mô và mức độ phức tạp của đơn vị.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A45. Các đơn vị nhỏ có thể sử dụng ít chức năng, ít thủ tục hơn và các quy trình, thủ tục đơn giản hơn để thực hiện mục tiêu của mình.

Các hạn chế của kiểm soát nội bộ

A46. Kiểm soát nội bộ, dù hiệu quả đến mức nào, cũng chỉ có thể cung cấp cho đơn vị một sự đảm bảo hợp lý để đạt được mục tiêu lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị. Khả năng đạt được mục tiêu chịu ảnh hưởng bởi những hạn chế vốn có của

kiểm soát nội bộ. Các hạn chế này bao gồm việc con người có thể có sai lầm khi đưa ra quyết định và sự thất bại của kiểm soát nội bộ có thể xảy ra do sai sót của con người, ví dụ có thể có sai sót trong việc thiết kế hoặc thay đổi một kiểm soát. Tương tự, một kiểm soát có thể hoạt động không hiệu quả, như thông tin thu thập phục vụ việc kiểm soát nội bộ không được sử dụng hợp lý do người chịu trách nhiệm rà soát thông tin này không hiểu rõ mục đích của thông tin hoặc không có những hành động phù hợp.

A47. Ngoài ra, các kiểm soát có thể bị vô hiệu hóa do sự thông đồng của hai hay nhiều người hoặc bị Ban Giám đốc khống chế. Ví dụ, Ban Giám đốc có thể có các “thỏa thuận phụ” với khách hàng nhằm thay đổi các điều khoản trong hợp đồng bán hàng mẫu của đơn vị, dẫn đến việc ghi nhận doanh thu không chính xác. Cũng như vậy, chức năng của phần mềm máy tính giúp phát hiện và báo cáo về các giao dịch vượt hạn mức tín dụng cho phép có thể bị khống chế hoặc vô hiệu hóa.

A48. Bên cạnh đó, khi thiết kế và thực hiện các kiểm soát, Ban Giám đốc có thể thực hiện các xét đoán về phạm vi, mức độ các kiểm soát mà Ban Giám đốc lựa chọn thực hiện và về phạm vi, mức độ rủi ro mà họ quyết định chấp nhận.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A49. Các đơn vị nhỏ thường có ít nhân lực, do đó hạn chế trong việc phân chia trách nhiệm và quyền hạn. Tuy nhiên, trong đơn vị nhỏ mà người chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc thì người đó có khả năng giám sát tốt hơn so với đơn vị lớn. Sự giám sát này có thể bù đắp những hạn chế trong việc phân chia trách nhiệm và quyền hạn.

A50. Mặt khác, người chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc cũng có nhiều khả năng hơn trong việc khống chế các kiểm soát do hệ thống kiểm soát nội bộ có cơ cấu đơn giản hơn. Kiểm toán viên cần xem xét điều này khi xác định các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.

Sự phân chia kiểm soát nội bộ thành các thành phần

A51. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, kiểm soát nội bộ được chia thành năm thành phần nhằm cung cấp một khuôn khổ giúp kiểm toán viên xem xét các khía cạnh khác nhau trong kiểm soát nội bộ của đơn vị có thể ảnh hưởng tới cuộc kiểm toán như thế nào:

- (a) Môi trường kiểm soát;
- (b) Quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị;
- (c) Hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, bao gồm các quy trình kinh doanh có liên quan, và trao đổi thông tin;
- (d) Các hoạt động kiểm soát;
- (e) Giám sát các kiểm soát.

Sự phân chia này không nhất thiết phải thể hiện cách thức đơn vị thiết kế, thực hiện và duy trì kiểm soát nội bộ hoặc các thành phần đó được phân loại như thế nào. Kiểm toán viên có thể sử dụng các thuật ngữ hay các quy định khác để thể hiện các thành phần khác nhau của kiểm soát nội bộ cũng như sự tác động của các thành phần này đến cuộc kiểm toán, với điều kiện là tất cả các thành phần được mô tả trong Chuẩn mực này đều được đề cập đến.

A52. Đoạn A69 - A104 Chuẩn mực này hướng dẫn áp dụng cho năm thành phần của kiểm soát nội bộ liên quan đến việc kiểm toán báo cáo tài chính. Phụ lục 01 của Chuẩn mực này cung cấp thêm các thành phần của kiểm soát nội bộ.

Đặc điểm của các yếu tố thủ công và các yếu tố tự động trong kiểm soát nội bộ ảnh hưởng đến việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên

A53. Hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị bao gồm các yếu tố thủ công và các yếu tố tự động. Đặc điểm của các yếu tố thủ công và các yếu tố tự động có liên quan đến việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên cũng như các thủ tục kiểm toán tiếp theo dựa trên kết quả đánh giá đó.

A54. Việc sử dụng các yếu tố thủ công hay tự động trong kiểm soát nội bộ cũng ảnh hưởng đến cách thức tạo lập, ghi chép, xử lý và báo cáo các giao dịch:

- (1) Các kiểm soát thủ công có thể bao gồm thủ tục phê duyệt, rà soát các giao dịch, đối chiếu và theo dõi các khoản đối chiếu đó. Ngoài ra, đơn vị có thể sử dụng các kiểm soát tự động để tạo lập, ghi chép, xử lý và báo cáo các giao dịch theo dạng điện tử để thay thế các tài liệu bằng giấy.
- (2) Các kiểm soát trong hệ thống công nghệ thông tin là sự kết hợp cả kiểm soát tự động (ví dụ: các kiểm soát được thiết kế trong các chương trình máy tính) và kiểm soát thủ công. Ngoài ra, các kiểm soát thủ công có thể độc lập với công nghệ thông tin, có thể sử dụng các dữ liệu từ hệ thống công nghệ thông tin, hoặc có thể giới hạn trong việc giám sát tính hữu hiệu của công nghệ thông tin, tính hữu hiệu của các kiểm soát tự động và để giải quyết các tình huống ngoại lệ. Khi sử dụng công nghệ thông tin để tạo lập, ghi chép, xử lý và báo cáo các giao dịch hay các dữ liệu tài chính khác để đưa vào báo cáo tài chính, các hệ thống và chương trình phần mềm có thể gồm các kiểm soát liên quan tới các cơ sở dẫn liệu tương ứng đối với các tài khoản trọng yếu, hoặc mang tính quyết định đối với hoạt động hữu hiệu của các kiểm soát thủ công có sự phụ thuộc vào công nghệ thông tin.

Sự kết hợp các yếu tố thủ công và tự động trong kiểm soát nội bộ của đơn vị phụ thuộc vào đặc điểm và mức độ phức tạp của hệ thống công nghệ thông tin được sử dụng.

A55. Nhìn chung, công nghệ thông tin mang lại nhiều lợi ích cho kiểm soát nội bộ. Công nghệ thông tin giúp cho đơn vị có khả năng:

- (1) Áp dụng nhất quán các quy tắc hoạt động đã đề ra, thực hiện được các tính toán phức tạp khi xử lý khối lượng giao dịch và dữ liệu lớn;
- (2) Nâng cao tính kịp thời, tính sẵn có và độ chính xác của thông tin;
- (3) Tạo điều kiện thuận tiện cho việc phân tích thông tin;
- (4) Nâng cao khả năng giám sát hoạt động của đơn vị, cũng như giám sát các chính sách và thủ tục của đơn vị;
- (5) Giảm nguy cơ các kiểm soát bị vô hiệu hóa;
- (6) Nâng cao khả năng đạt được hiệu quả trong việc phân chia nhiệm vụ, bằng cách áp dụng các kiểm soát an ninh trong các chương trình ứng dụng, cơ sở dữ liệu và trong các hệ điều hành.

A56. Công nghệ thông tin cũng có thể mang đến những rủi ro cụ thể cho kiểm soát nội bộ của đơn vị, ví dụ:

- (1) Tin cậy vào hệ thống hoặc chương trình trong khi hệ thống, chương trình lại xử lý không chính xác dữ liệu hoặc sử dụng dữ liệu không chính xác để xử lý, hoặc cả hai tình huống;
- (2) Việc truy cập dữ liệu trái phép có thể dẫn đến dữ liệu bị xóa hoặc bị thay đổi, bao gồm hạch toán các giao dịch không đúng thẩm quyền, hạch toán các giao dịch không có thật, hoặc hạch toán các giao dịch không chính xác. Các rủi ro này gia tăng khi có nhiều người sử dụng truy cập vào một cơ sở dữ liệu chung;
- (3) Khả năng nhân viên phụ trách hệ thống công nghệ thông tin có được đặc quyền truy cập nhiều hơn mức cần thiết so với nhiệm vụ được giao, do đó phá vỡ sự phân nhiệm;
- (4) Những thay đổi trái phép dữ liệu gốc;
- (5) Những thay đổi trái phép hệ thống hoặc chương trình;
- (6) Thất bại trong việc tạo lập những thay đổi cần thiết đối với hệ thống hoặc chương trình;
- (7) Can thiệp thủ công không chính xác;
- (8) Khả năng mất dữ liệu hoặc không thể truy cập vào dữ liệu khi được yêu cầu.

A57. Các yếu tố thủ công trong kiểm soát nội bộ có thể phù hợp hơn đối với các tình huống cần đến sự xét đoán và thận trọng, ví dụ:

- (1) Các giao dịch lớn, bất thường hoặc không lặp lại;
- (2) Các tình huống mà sai sót khó xác định và khó dự đoán;
- (3) Các tình huống thường xuyên biến đổi đòi hỏi thêm các kiểm soát ngoài phạm vi các kiểm soát tự động hiện có;
- (4) Giám sát tính hiệu quả của kiểm soát tự động.

A58. Các kiểm soát thủ công trong kiểm soát nội bộ thường có độ tin cậy thấp hơn so với kiểm soát tự động do kiểm soát thủ công có thể dễ bị bỏ sót, bị không chế và dễ mắc phải các sai sót đơn giản. Kiểm soát thủ công cũng có thể không đảm bảo tính nhất quán. Kiểm soát thủ công thường không phù hợp trong các tình huống sau:

- (1) Khối lượng giao dịch lớn và thường xuyên lặp lại, hoặc các tình huống lỗi có thể dự đoán, có thể được ngăn chặn, phát hiện và sửa chữa bằng các kiểm soát được tự động hóa;
- (2) Các hoạt động kiểm soát mà cách thức thực hiện có thể thiết kế và tự động hóa một cách phù hợp.

A59. Phạm vi và đặc điểm của các rủi ro đối với kiểm soát nội bộ thường thay đổi tùy theo bản chất và đặc điểm của hệ thống thông tin của đơn vị. Đơn vị xử lý những rủi ro từ việc sử dụng công nghệ thông tin hoặc sử dụng các yếu tố thủ công trong kiểm soát nội bộ bằng cách thiết kế các kiểm soát hữu hiệu dựa trên đặc điểm hệ thống thông tin của đơn vị.

Các kiểm soát liên quan đến cuộc kiểm toán

- A60. Các mục tiêu của đơn vị có mối liên hệ trực tiếp với các kiểm soát được thực hiện để cung cấp sự đảm bảo hợp lý nhằm đạt được các mục tiêu đó. Tuy nhiên, không phải tất cả các mục tiêu của đơn vị và các kiểm soát liên quan đến báo cáo tài chính, hoạt động và sự tuân thủ đều liên quan đến việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên.
- A61. Khi kiểm toán viên xét đoán về việc liệu một kiểm soát đơn lẻ hay kết hợp với các kiểm soát khác có liên quan đến cuộc kiểm toán hay không, các yếu tố có thể xem xét bao gồm:
- (1) Tính trọng yếu;
 - (2) Mức độ nghiêm trọng của các rủi ro liên quan;
 - (3) Quy mô của đơn vị;
 - (4) Đặc điểm hoạt động kinh doanh của đơn vị, bao gồm các đặc điểm về đơn vị và chủ sở hữu;
 - (5) Tính đa dạng và sự phức tạp trong hoạt động của đơn vị;
 - (6) Các quy định pháp luật hiện hành;
 - (7) Các tình huống và các thành phần áp dụng của kiểm soát nội bộ;
 - (8) Đặc điểm và mức độ phức tạp của các hệ thống trong kiểm soát nội bộ của đơn vị, bao gồm cả việc sử dụng tổ chức cung cấp dịch vụ;
 - (9) Sự tồn tại và cách thức một kiểm soát cụ thể, riêng lẻ hay kết hợp với các kiểm soát khác, có thể ngăn chặn, phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu.
- A62. Các kiểm soát đối với tính đầy đủ và chính xác của thông tin được đơn vị cung cấp có thể liên quan đến cuộc kiểm toán nếu kiểm toán viên dự định sử dụng thông tin đó để thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo. Các kiểm soát liên quan đến các mục tiêu hoạt động và tính tuân thủ cũng có thể liên quan đến cuộc kiểm toán nếu các kiểm soát đó liên quan đến các dữ liệu mà kiểm toán viên đánh giá hoặc sử dụng khi thực hiện các thủ tục kiểm toán.
- A63. Các kiểm soát nội bộ đối với việc bảo vệ tài sản nhằm tránh việc mua, sử dụng và thanh lý không đúng thẩm quyền có thể bao gồm các kiểm soát liên quan đồng thời đến việc lập, trình bày báo cáo tài chính và các mục tiêu hoạt động của đơn vị. Đánh giá của kiểm toán viên về các kiểm soát này thường giới hạn ở các thủ tục liên quan đến độ tin cậy của báo cáo tài chính.
- A64. Một đơn vị thường có các kiểm soát đối với một số mục tiêu không liên quan đến cuộc kiểm toán, do đó kiểm toán viên không cần phải xem xét các kiểm soát này. Ví dụ, đơn vị có thể dựa vào hệ thống kiểm soát tự động phức tạp để đảm bảo hiệu quả và hiệu suất hoạt động (ví dụ, hệ thống kiểm soát tự động của hãng hàng không đảm bảo đúng lịch trình bay), tuy nhiên, các kiểm soát này có thể không liên quan đến cuộc kiểm toán. Ngoài ra, mặc dù kiểm soát nội bộ có thể áp dụng trong toàn bộ đơn vị, hoặc trong một số bộ phận nghiệp vụ hay một số chu trình kinh doanh bất kỳ, hiểu biết về các kiểm soát nội bộ liên quan đến bộ phận nghiệp vụ hay các chu trình kinh doanh đó có thể không liên quan đến cuộc kiểm toán.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công

A65. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, kiểm toán viên thường có nhiều trách nhiệm hơn đối với việc xem xét kiểm soát nội bộ, ví dụ, kiểm toán viên phải báo cáo về tính tuân thủ của đơn vị đối với quy định về chi tiêu đối với đơn vị hành chính. Kiểm toán viên cũng có thêm trách nhiệm báo cáo về sự tuân thủ pháp luật và các quy định. Do vậy, việc xem xét kiểm soát nội bộ có thể rộng hơn và chi tiết hơn.

Nội dung và mức độ hiểu biết về các kiểm soát có liên quan (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

A66. Khi đánh giá về mặt thiết kế của một kiểm soát, kiểm toán viên cần xem xét liệu kiểm soát đó, riêng lẻ hoặc kết hợp cùng các kiểm soát khác, có khả năng ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa một cách hiệu quả các sai sót trọng yếu hay không. Một kiểm soát được thực hiện có nghĩa là kiểm soát đó đang tồn tại và được đơn vị sử dụng. Nếu một kiểm soát không hiệu quả thì đánh giá việc thực hiện kiểm soát đó cũng không có nhiều ý nghĩa, do vậy trước tiên cần xem xét về mặt thiết kế của kiểm soát. Một kiểm soát được thiết kế không phù hợp có thể là một khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ của đơn vị.

A67. Thủ tục đánh giá rủi ro để thu thập các bằng chứng kiểm toán về thiết kế và thực hiện các kiểm soát liên quan có thể bao gồm:

- (1) Phòng văn nhân sự của đơn vị;
- (2) Quan sát việc áp dụng các kiểm soát cụ thể;
- (3) Kiểm tra các báo cáo và tài liệu;
- (4) Kiểm tra các giao dịch trên hệ thống thông tin liên quan đến báo cáo tài chính.

Để đạt được mục tiêu thu thập bằng chứng kiểm toán, nếu kiểm toán viên sử dụng thủ tục phỏng vấn thì cần phải sử dụng kết hợp với các thủ tục khác.

A68. Nếu kiểm toán viên chỉ hiểu biết về các kiểm soát của đơn vị thì chưa đủ để kiểm tra tính hữu hiệu của các kiểm soát đó, trừ khi đơn vị có những biện pháp tự động hóa để đảm bảo cho các kiểm soát hoạt động nhất quán. Ví dụ, bằng chứng kiểm toán cho thấy một kiểm soát thủ công được thực hiện tại một thời điểm nào đó không thể chứng minh cho tính hữu hiệu của kiểm soát đó tại các thời điểm khác trong kỳ kiểm toán. Tuy nhiên, do tính nhất quán vốn có của quy trình xử lý công nghệ thông tin (xem đoạn A55 Chuẩn mực này), tùy theo đánh giá của kiểm toán viên, các thủ tục kiểm toán nhằm xác định liệu một kiểm soát tự động có được thực hiện hay không cũng có thể được sử dụng để kiểm tra tính hữu hiệu của kiểm soát đó. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 quy định và hướng dẫn việc kiểm tra tính hữu hiệu của các kiểm soát.

Các thành phần của kiểm soát nội bộ - Môi trường kiểm soát (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

A69. Môi trường kiểm soát bao gồm các chức năng quản trị và quản lý, các quan điểm, nhận thức và hành động của Ban quản trị và Ban Giám đốc liên quan đến kiểm soát nội bộ và tầm quan trọng của kiểm soát nội bộ đối với hoạt động của đơn vị. Môi trường kiểm soát tạo nên đặc điểm chung của một đơn vị, có tác động trực tiếp đến ý thức của từng thành viên trong đơn vị về công tác kiểm soát.

A70. Để tìm hiểu về môi trường kiểm soát của đơn vị, kiểm toán viên có thể cần xem xét các yếu tố của môi trường kiểm soát sau đây:

- (a) *Truyền đạt thông tin và yêu cầu thực thi tính chính trực và các giá trị đạo đức:*
Đây là những yếu tố then chốt ảnh hưởng đến hiệu quả của việc thiết kế, vận hành và giám sát các kiểm soát;
- (b) *Cam kết về năng lực:* Sự cân nhắc của Ban Giám đốc về các mức độ năng lực cần đáp ứng cho mỗi nhiệm vụ cụ thể, các kỹ năng và kiến thức cần thiết tương ứng;
- (c) *Sự tham gia của Ban quản trị:*
 - (1) Độc lập đối với Ban Giám đốc đơn vị;
 - (2) Có kinh nghiệm và vị thế;
 - (3) Mức độ tham gia của Ban quản trị, những thông tin Ban quản trị nhận được và sự xem xét kỹ lưỡng các hoạt động;
 - (4) Tính hợp lý trong hành động của Ban quản trị, gồm mức độ phức tạp của các câu hỏi đã được đặt ra và theo sát việc xử lý của Ban Giám đốc, và cách làm việc của Ban Giám đốc với kiểm toán nội bộ và kiểm toán độc lập.
- (d) *Triết lý và phong cách điều hành của Ban Giám đốc:*
 - (1) Cách tiếp cận đối với việc quản lý và chấp nhận rủi ro kinh doanh;
 - (2) Quan điểm và hành động đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính;
 - (3) Quan điểm đối với việc xử lý thông tin, công việc kế toán và nhân sự.
- (e) *Cơ cấu tổ chức:* Khuôn khổ mà theo đó các hoạt động của đơn vị được lập kế hoạch, thực hiện, kiểm soát và soát xét nhằm đạt được mục tiêu;
- (f) *Phân công quyền hạn và trách nhiệm:* Cách thức phân công quyền hạn và trách nhiệm đối với các hoạt động; cách thức thiết lập trình tự hệ thống báo cáo và sự phân chia quyền hạn và trách nhiệm giữa các cấp;
- (g) *Các chính sách và thông lệ về nhân sự:* Các chính sách và thông lệ liên quan đến các hoạt động tuyển dụng, định hướng, đào tạo, đánh giá, hướng dẫn, thăng tiến nhân viên, lương, thưởng và các biện pháp khắc phục sai sót.

Bảng chứng kiểm toán về các yếu tố của môi trường kiểm soát

A71. Các bằng chứng kiểm toán thích hợp về các yếu tố của môi trường kiểm soát có thể được thu thập bằng việc kết hợp thủ tục phỏng vấn và các thủ tục đánh giá rủi ro khác, như chứng thực kết quả phỏng vấn qua quan sát hoặc kiểm tra tài liệu. Ví dụ, bằng việc phỏng vấn Ban Giám đốc và nhân viên, kiểm toán viên tìm hiểu được cách thức Ban Giám đốc truyền đạt cho nhân viên quan điểm của họ về các thông lệ kinh doanh và hành vi đạo đức kinh doanh. Sau đó, kiểm toán viên sẽ xác định xem các kiểm soát tương ứng đã được thực hiện hay chưa, bằng việc xem xét các yếu tố như, liệu Ban Giám đốc có bộ quy tắc đạo đức kinh doanh bằng văn bản không và họ có ứng xử theo bộ quy tắc đạo đức kinh doanh hay không.

Ảnh hưởng của môi trường kiểm soát đến việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu

A72. Một số yếu tố của môi trường kiểm soát của đơn vị có ảnh hưởng lớn đến việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu. Ví dụ, Ban quản trị đơn vị sẽ có ảnh hưởng đáng kể đến ý thức về công tác kiểm soát của đơn vị, vì một trong những nhiệm vụ của Ban quản trị là cân bằng những áp lực đặt ra đối với Ban Giám đốc liên quan đến lập và trình bày báo cáo tài chính mà những áp lực này có thể phát sinh từ các nhu cầu thị trường và kế hoạch tiền lương. Hiệu quả của việc thiết kế môi trường kiểm soát liên quan đến sự tham gia của Ban quản trị chịu ảnh hưởng bởi các vấn đề như:

- (1) Sự độc lập của Ban quản trị đối với Ban Giám đốc và khả năng đánh giá hoạt động của Ban Giám đốc;
- (2) Hiểu biết của Ban quản trị về các nghiệp vụ kinh doanh của đơn vị;
- (3) Mức độ Ban quản trị đánh giá về tính phù hợp của báo cáo tài chính đối với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

A73. Trong các yếu tố của môi trường kiểm soát, một Hội đồng quản trị độc lập và tích cực có thể ảnh hưởng đến triết lý và tác phong làm việc của các thành viên Ban Giám đốc. Tuy nhiên, một số yếu tố khác của môi trường kiểm soát có thể chỉ có hiệu quả hạn chế. Ví dụ, các chính sách và thông lệ về nhân sự nhằm tuyển dụng các nhân sự tài chính, kế toán và công nghệ thông tin có năng lực có thể làm giảm rủi ro sai sót trong quá trình xử lý thông tin tài chính nhưng không thể loại bỏ xu hướng Ban Giám đốc báo cáo lợi nhuận cao hơn thực tế.

A74. Khi kiểm toán viên đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu, sự tồn tại của một môi trường kiểm soát thỏa đáng có thể là một yếu tố tích cực của đơn vị. Tuy nhiên, một môi trường kiểm soát thỏa đáng có thể giúp giảm rủi ro do gian lận nhưng không thể ngăn chặn hoàn toàn gian lận. Ngược lại, những khiếm khuyết trong môi trường kiểm soát có thể làm giảm hiệu quả của các kiểm soát, nhất là đối với gian lận. Ví dụ, việc Ban Giám đốc không bố trí đủ nguồn lực để xử lý các rủi ro về an toàn công nghệ thông tin có thể gây ảnh hưởng bất lợi đến kiểm soát nội bộ, bằng cách cho phép tạo ra những thay đổi không phù hợp trong chương trình máy tính, thay đổi dữ liệu hoặc xử lý giao dịch không đúng thẩm quyền. Theo hướng dẫn tại đoạn A2 - A3 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, môi trường kiểm soát cũng có ảnh hưởng đến nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo.

A75. Bản thân môi trường kiểm soát không thể tự ngăn chặn hoặc tự phát hiện và sửa chữa một sai sót trọng yếu. Tuy nhiên, môi trường kiểm soát có thể ảnh hưởng đến đánh giá của kiểm toán viên về tính hữu hiệu của các kiểm soát khác (ví dụ, việc giám sát các kiểm soát và sự vận hành của các hoạt động kiểm soát cụ thể) và do đó, ảnh hưởng đến đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A76. Môi trường kiểm soát trong đơn vị nhỏ thường khác biệt so với đơn vị lớn. Ví dụ, Ban quản trị trong đơn vị nhỏ có thể không có thành viên độc lập hoặc từ bên ngoài đơn vị và công tác quản trị có thể do chính chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc đơn vị đảm nhận, vì không có người sở hữu nào khác. Đặc điểm của môi trường kiểm soát có thể ảnh hưởng đến tầm quan trọng của các kiểm soát khác, hoặc ảnh hưởng đến việc không có các kiểm soát khác. Ví dụ, một chủ sở hữu kiêm Giám đốc năng động có thể làm giảm khả năng xảy ra rủi ro do thiếu sự phân chia trách nhiệm

trong đơn vị nhỏ, tuy nhiên, điều này có thể làm gia tăng các rủi ro khác như rủi ro các kiểm soát bị khống chế.

A77. Ngoài ra, bằng chứng kiểm toán về các yếu tố trong môi trường kiểm soát ở các đơn vị nhỏ có thể không thể hiện bằng văn bản, như việc truyền đạt thông tin giữa Ban Giám đốc và nhân viên có thể theo hình thức không chính thức nhưng vẫn hiệu quả. Ví dụ, một đơn vị nhỏ có thể không có bộ quy tắc đạo đức kinh doanh bằng văn bản nhưng thay vào đó, đơn vị xây dựng văn hóa doanh nghiệp, nhấn mạnh tầm quan trọng của tính chính trực và hành vi đạo đức thông qua lời nói và tấm gương của Ban Giám đốc.

A78. Do vậy, khi tìm hiểu về môi trường kiểm soát của đơn vị nhỏ, kiểm toán viên cần đặc biệt quan tâm đến quan điểm, nhận thức và hành động của Ban Giám đốc hoặc của chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc đơn vị.

Các thành phần của kiểm soát nội bộ - Quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

A79. Quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị hình thành nên cơ sở để Ban Giám đốc xác định các rủi ro cần được quản lý. Một quy trình đánh giá rủi ro phù hợp với hoàn cảnh, bản chất, quy mô và mức độ phức tạp của đơn vị có thể giúp kiểm toán viên phát hiện các rủi ro có sai sót trọng yếu. Kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị có phù hợp hay không.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ (hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

A80. Đơn vị nhỏ thường không có quy trình đánh giá rủi ro được thiết lập một cách chính thức. Trong trường hợp này, Ban Giám đốc thường phát hiện rủi ro thông qua việc trực tiếp tham gia vào công việc kinh doanh. Mặc dù vậy, kiểm toán viên vẫn phải phòng vấn về các rủi ro được phát hiện và cách thức Ban Giám đốc giải quyết những rủi ro này.

Các thành phần của kiểm soát nội bộ - Hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, bao gồm các quy trình kinh doanh có liên quan, và trao đổi thông tin

Hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, bao gồm các quy trình kinh doanh có liên quan (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A81. Hệ thống thông tin liên quan đến mục tiêu lập và trình bày báo cáo tài chính, trong đó có hệ thống kế toán, bao gồm các thủ tục và tài liệu được thiết kế và xây dựng để:

- (1) Tạo lập, ghi chép, xử lý và báo cáo các giao dịch của đơn vị (cũng như các sự việc và các điều kiện) và duy trì trách nhiệm liên quan đối với tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu;
- (2) Giải quyết các giao dịch đã bị xử lý sai, ví dụ theo dõi và tất toán các khoản mục chờ xử lý một cách kịp thời;
- (3) Xử lý và giải thích cho những cách thức có thể khống chế hoặc bỏ qua các kiểm soát;
- (4) Chuyển dữ liệu từ hệ thống xử lý giao dịch sang Sổ Cái;

- (5) Thu thập thông tin liên quan đến báo cáo tài chính về các sự việc và các điều kiện khác ngoài các giao dịch phát sinh, như việc khấu hao tài sản và các thay đổi trong khả năng thu hồi các khoản phải thu;
- (6) Đảm bảo những thông tin cần thuyết minh theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng đã được thu thập, ghi chép, xử lý, tóm tắt và trình bày phù hợp trên báo cáo tài chính.

Các bút toán ghi sổ

A82. Hệ thống thông tin của một đơn vị thường bao gồm các bút toán ghi sổ thông dụng được dùng lặp đi lặp lại để ghi nhận các giao dịch. Ví dụ, các bút toán ghi sổ để ghi nhận vào Sổ Cái các giao dịch về doanh thu, mua hàng, thanh toán hoặc định kỳ ghi nhận các ước tính kế toán của Ban Giám đốc như thay đổi ước tính về khả năng thu hồi các khoản phải thu.

A83. Trong quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính, đơn vị cũng sử dụng các bút toán ghi sổ không thông dụng để ghi nhận các giao dịch không thường xuyên, các giao dịch bất thường hoặc các điều chỉnh. Ví dụ về các bút toán không thông dụng gồm: các bút toán điều chỉnh khi lập báo cáo tài chính hợp nhất, các bút toán khi hợp nhất hay thanh lý hoạt động kinh doanh hoặc các ước tính về tổn thất tài sản. Trong hệ thống kế toán thủ công, kiểm toán viên có thể nhận biết các bút toán không thông dụng qua việc kiểm tra các sổ chi tiết, các bút toán và các tài liệu liên quan. Khi sử dụng hệ thống kế toán tự động, các bút toán như trên có thể chỉ tồn tại dưới dạng dữ liệu điện tử, do đó, kiểm toán viên có thể dễ nhận biết hơn bằng cách sử dụng các kỹ thuật kiểm toán dựa trên sự hỗ trợ của máy tính.

Các quy trình kinh doanh có liên quan

A84. Các quy trình kinh doanh của một đơn vị là các hoạt động được thiết kế nhằm:

- (1) Phát triển, mua sắm, sản xuất, bán và phân phối các sản phẩm và dịch vụ của đơn vị;
- (2) Bảo đảm tuân thủ pháp luật và các quy định;
- (3) Ghi nhận thông tin, bao gồm cả các thông tin kế toán và thông tin báo cáo tài chính.

Các quy trình kinh doanh của đơn vị tạo ra các giao dịch được hệ thống thông tin ghi nhận, xử lý và báo cáo. Việc tìm hiểu các quy trình kinh doanh của đơn vị, trong đó có cách thức các giao dịch phát sinh, sẽ giúp kiểm toán viên hiểu về hệ thống thông tin của đơn vị liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính theo cách thức phù hợp với hoàn cảnh đơn vị.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A85. Trong các đơn vị nhỏ, hệ thống thông tin và các quy trình kinh doanh liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính thường ít phức tạp hơn nhưng cũng không kém phần quan trọng so với các đơn vị lớn. Các đơn vị nhỏ có sự tham gia tích cực của Ban Giám đốc có thể không cần những hướng dẫn kế toán quá chi tiết, hệ thống sổ kế toán phức tạp hoặc các chính sách bằng văn bản. Do đó, khi kiểm toán một đơn vị nhỏ, kiểm toán viên có thể dễ dàng tìm hiểu về hệ thống và các quy trình, đồng thời có thể dựa nhiều vào thủ tục phỏng vấn hơn thay cho soát xét tài liệu. Tuy

nhien, việc tìm hiểu về hệ thống và các quy trình vẫn rất quan trọng ngay cả đối với cuộc kiểm toán các đơn vị nhỏ.

Trao đổi thông tin (hướng dẫn đoạn 19 Chuẩn mực này)

A86. Việc trao đổi thông tin của đơn vị về vai trò, trách nhiệm và các vấn đề quan trọng liên quan đến báo cáo tài chính cần đồng thời cung cấp những hiểu biết về vai trò và trách nhiệm của cá nhân gắn với kiểm soát nội bộ đối với báo cáo tài chính. Việc trao đổi thông tin gồm các vấn đề như: mức độ hiểu biết của một cá nhân về mối liên hệ giữa công việc của họ trong hệ thống thông tin báo cáo tài chính với công việc của những người khác và cách thức báo cáo các tình huống ngoại lệ tới các cấp quản lý phù hợp trong đơn vị. Việc trao đổi thông tin có thể dưới dạng tài liệu hướng dẫn về chính sách và tài liệu hướng dẫn về lập báo cáo tài chính. Các kênh thông tin mở giúp đảm bảo rằng các trường hợp ngoại lệ được báo cáo và xử lý.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A87. Việc trao đổi thông tin ở các đơn vị nhỏ có thể ít phức tạp và dễ dàng hơn so với các đơn vị lớn do có ít cấp quản lý và khả năng tiếp cận với Ban Giám đốc dễ dàng hơn.

Các thành phần của kiểm soát nội bộ - Các hoạt động kiểm soát (hướng dẫn đoạn 20 Chuẩn mực này)

A88. Các hoạt động kiểm soát là các chính sách và thủ tục nhằm đảm bảo rằng các chỉ đạo của Ban Giám đốc được thực hiện. Dù trong hệ thống công nghệ thông tin hay thủ công thì các hoạt động kiểm soát đều có những mục tiêu đa dạng và được áp dụng ở các cấp độ tổ chức và chức năng khác nhau của đơn vị. Ví dụ về các hoạt động kiểm soát cụ thể bao gồm các hoạt động kiểm soát liên quan đến:

- (1) Phê duyệt;
- (2) Đánh giá hoạt động;
- (3) Xử lý thông tin;
- (4) Các kiểm soát vật chất (khóa an toàn, két sắt, camera...);
- (5) Phân chia nhiệm vụ.

A89. Các hoạt động kiểm soát liên quan đến cuộc kiểm toán là:

- (1) Các hoạt động kiểm soát có liên quan đến các rủi ro đáng kể và các hoạt động kiểm soát liên quan đến các rủi ro mà nếu chỉ thực hiện thử nghiệm cơ bản sẽ không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, như đã quy định ở các đoạn 29 và 30 Chuẩn mực này; hoặc
- (2) Các hoạt động kiểm soát được xác định là có liên quan theo xét đoán của kiểm toán viên.

A90. Xét đoán của kiểm toán viên về việc liệu một hoạt động kiểm soát có liên quan đến cuộc kiểm toán hay không chịu ảnh hưởng bởi những rủi ro mà kiểm toán viên đã xác định là có thể làm phát sinh sai sót trọng yếu và liệu kiểm toán viên có cho rằng việc kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đó là cần thiết để xác định phạm vi thử nghiệm cơ bản hay không.

- A91. Kiểm toán viên có thể chú trọng vào việc phát hiện và tìm hiểu về các hoạt động kiểm soát ở những khu vực được nhận định rằng thường có mức độ rủi ro có sai sót trọng yếu cao hơn. Khi có nhiều hoạt động kiểm soát cùng hướng đến một mục tiêu, kiểm toán viên không cần phải tìm hiểu về từng hoạt động kiểm soát liên quan đến mục tiêu đó.
- A92. Từ những hiểu biết về các thành phần khác của kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên sẽ biết được các hoạt động kiểm soát đơn vị đã có hoặc không có, từ đó giúp kiểm toán viên xác định xem có cần phải tìm hiểu thêm về các hoạt động kiểm soát hay không.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

- A93. Những nguyên tắc của hoạt động kiểm soát trong đơn vị nhỏ thường tương tự đối với đơn vị lớn, tuy nhiên cách hoạt động có thể có khác biệt. Ngoài ra, đối với các đơn vị nhỏ, một số hoạt động kiểm soát có thể không thích hợp vì đã có sự kiểm soát của Ban Giám đốc. Ví dụ, việc chỉ Ban Giám đốc có thẩm quyền cấp tín dụng cho khách hàng và phê duyệt các khoản mua sắm lớn có thể cho phép kiểm soát chặt chẽ các tài khoản và giao dịch quan trọng, làm giảm hoặc loại bỏ nhu cầu sử dụng các hoạt động kiểm soát chi tiết khác.
- A94. Các hoạt động kiểm soát liên quan đến cuộc kiểm toán các đơn vị nhỏ thường nằm trong những chu trình kinh doanh chính như doanh thu, mua sắm và các chi phí nhân viên.

Rủi ro phát sinh từ công nghệ thông tin (hướng dẫn đoạn 21 Chuẩn mực này)

- A95. Việc sử dụng công nghệ thông tin ảnh hưởng đến cách thức thực hiện các hoạt động kiểm soát. Dưới góc độ của kiểm toán viên, các kiểm soát đối với hệ thống công nghệ thông tin (gồm các kiểm soát chung về công nghệ thông tin và các kiểm soát chương trình ứng dụng) được xác định là có hiệu quả khi duy trì được tính toàn vẹn của thông tin và tính bảo mật của dữ liệu được hệ thống thông tin xử lý.
- A96. Các kiểm soát chung về công nghệ thông tin là các chính sách và thủ tục liên quan đến nhiều chương trình ứng dụng và hỗ trợ cho hiệu quả hoạt động của các kiểm soát chương trình ứng dụng. Các kiểm soát chung được áp dụng cho máy chủ cỡ lớn, cỡ nhỏ và các môi trường người sử dụng đầu cuối. Các kiểm soát chung về công nghệ thông tin duy trì tính toàn vẹn của thông tin và tính bảo mật dữ liệu thường gồm các kiểm soát đối với:
- (1) Trung tâm dữ liệu và các hoạt động kết nối mạng;
 - (2) Mua sắm, thay đổi và bảo trì hệ thống phần mềm;
 - (3) Thay đổi chương trình;
 - (4) Bảo mật truy cập;
 - (5) Mua sắm, phát triển và bảo trì các hệ thống ứng dụng.

Những kiểm soát này thường được thực hiện để xử lý các rủi ro đã nêu trong đoạn A56 Chuẩn mực này.

- A97. Các kiểm soát chương trình ứng dụng là các thủ tục thủ công hoặc tự động, thường hoạt động ở cấp độ chu trình kinh doanh và áp dụng đối với việc xử lý giao dịch

của các chương trình ứng dụng riêng lẻ. Các kiểm soát chương trình ứng dụng có thể là các kiểm soát mang tính ngăn chặn hoặc phát hiện và được thiết kế để đảm bảo tính toàn vẹn của các dữ liệu kế toán. Do đó, các kiểm soát chương trình ứng dụng liên quan đến các thủ tục được sử dụng để tạo lập, ghi chép, xử lý và báo cáo các giao dịch hoặc các dữ liệu tài chính khác. Các kiểm soát này nhằm đảm bảo các giao dịch phát sinh đã được phê duyệt, được ghi nhận và xử lý đầy đủ, chính xác. Ví dụ, kiểm tra tự động dữ liệu đầu vào, việc đánh số thứ tự kết hợp với việc theo dõi thủ công các báo cáo tổng hợp ngoại lệ hoặc chỉnh sửa tại thời điểm nhập dữ liệu.

Các thành phần của kiểm soát nội bộ - Giám sát các kiểm soát (hướng dẫn đoạn 22 Chuẩn mực này)

A98. Giám sát các kiểm soát là quy trình đánh giá hiệu quả hoạt động của kiểm soát nội bộ trong từng giai đoạn. Quy trình này bao gồm việc đánh giá tính hiệu quả của các kiểm soát một cách kịp thời và tiến hành các biện pháp khắc phục cần thiết. Ban Giám đốc thực hiện việc giám sát các kiểm soát thông qua các hoạt động liên tục, các đánh giá riêng biệt hoặc kết hợp cả hai. Các hoạt động giám sát liên tục thường gắn liền với các hoạt động lặp đi lặp lại của một đơn vị và bao gồm các hoạt động quản lý và giám sát thường xuyên.

A99. Các hoạt động giám sát của Ban Giám đốc cũng sử dụng những thông tin thu thập từ bên ngoài như các khiếu nại của khách hàng và các ý kiến của cơ quan quản lý có thể cho thấy các vấn đề hoặc các lĩnh vực cần cải thiện.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A100. Việc Ban Giám đốc giám sát các kiểm soát thường thể hiện bằng sự tham gia sát sao của Ban Giám đốc hoặc chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc vào các hoạt động của đơn vị. Điều này sẽ giúp Ban Giám đốc phát hiện ra các khác biệt đáng kể giữa thực tế so với dự kiến và phát hiện những dữ liệu tài chính không chính xác, từ đó đưa ra biện pháp sửa đổi phù hợp đối với kiểm soát đó.

Kiểm toán nội bộ (hướng dẫn đoạn 23 Chuẩn mực này)

A101. Kiểm toán nội bộ của đơn vị được kiểm toán có thể có liên quan đến cuộc kiểm toán nếu trách nhiệm và hoạt động của bộ phận này có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị và kiểm toán viên dự định sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ để thay đổi nội dung, lịch trình, hoặc thu hẹp phạm vi các thủ tục kiểm toán phải thực hiện. Nếu kiểm toán viên xác định công việc của kiểm toán nội bộ là có liên quan đến cuộc kiểm toán, kiểm toán viên cần áp dụng các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 610.

A102. Mục tiêu, trách nhiệm và vị thế của kiểm toán nội bộ trong đơn vị có thể thay đổi, tùy thuộc vào quy mô, cơ cấu tổ chức của đơn vị, các yêu cầu của Ban Giám đốc và Ban quản trị. Trách nhiệm của kiểm toán nội bộ có thể bao gồm việc giám sát kiểm soát nội bộ, quản trị rủi ro và đánh giá sự tuân thủ pháp luật và các quy định. Mặt khác, trách nhiệm của kiểm toán nội bộ có thể giới hạn trong việc đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu suất hoạt động, do đó có thể không liên quan đến việc lập báo cáo tài chính của đơn vị.

A103. Nếu trách nhiệm của kiểm toán nội bộ có liên quan đến việc lập báo cáo tài chính của đơn vị, kiểm toán viên độc lập cần xem xét các hoạt động mà kiểm toán nội bộ

đã hoặc sẽ thực hiện, trong đó có thể bao gồm việc soát xét kế hoạch của kiểm toán nội bộ trong kỳ, nếu có, và thảo luận về kế hoạch đó với kiểm toán viên nội bộ.

Các nguồn thông tin (hướng dẫn đoạn 24 Chuẩn mực này)

A104. Nhiều thông tin sử dụng trong hoạt động giám sát có thể được cung cấp bởi hệ thống thông tin của đơn vị. Nếu Ban Giám đốc giả định dữ liệu sử dụng cho việc giám sát là chính xác mà không có cơ sở cho giả định đó, thông tin có thể có sai sót dẫn đến việc Ban Giám đốc đưa ra các kết luận sai lầm từ các hoạt động giám sát. Do vậy, kiểm toán viên phải tìm hiểu về hoạt động giám sát của đơn vị như là một thành phần của kiểm soát nội bộ, bao gồm:

- (1) Các nguồn thông tin liên quan đến hoạt động giám sát của đơn vị;
- (2) Cơ sở để Ban Giám đốc cho rằng thông tin là đáng tin cậy cho mục đích giám sát.

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

Đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 25(a) Chuẩn mực này)

A105. Rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính là những rủi ro có ảnh hưởng lan tỏa đến nhiều khoản mục trên báo cáo tài chính và có ảnh hưởng tiềm tàng đến nhiều cơ sở dẫn liệu. Các rủi ro này có thể không phải là rủi ro có thể phát hiện được với các cơ sở dẫn liệu cụ thể tại các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh. Các rủi ro này đại diện cho các tình huống có thể làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, ví dụ, Ban Giám đốc không chế kiểm soát nội bộ. Các rủi ro ở cấp độ báo cáo tài chính có thể liên quan đến việc xem xét của kiểm toán viên đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.

A106. Rủi ro ở cấp độ báo cáo tài chính có thể xuất phát từ khiếm khuyết của môi trường kiểm soát (mặc dù các rủi ro này cũng có thể liên quan đến các yếu tố khác, như tình hình kinh tế suy giảm). Ví dụ, sự thiếu năng lực của Ban Giám đốc có thể ảnh hưởng nghiêm trọng đối với báo cáo tài chính, do vậy, kiểm toán viên cần phải có biện pháp xử lý tổng thể đối với rủi ro này.

A107. Hiểu biết của kiểm toán viên về kiểm soát nội bộ có thể dẫn đến nghi ngờ đối với khả năng có thể thực hiện kiểm toán được báo cáo tài chính của đơn vị hay không. Ví dụ:

- (1) Lo ngại nghiêm trọng về tính chính trực của Ban Giám đốc đơn vị dẫn đến việc kiểm toán viên kết luận rằng rủi ro do Ban Giám đốc trình bày sai các thông tin trên báo cáo tài chính lớn tới mức không thể thực hiện được cuộc kiểm toán;
- (2) Lo ngại về điều kiện và độ tin cậy của hồ sơ, tài liệu của đơn vị khiến kiểm toán viên kết luận rằng khó có thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính

A108. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 quy định và hướng dẫn kiểm toán viên xác định liệu có cần đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến, hoặc trong một vài tình huống, rút khỏi cuộc kiểm toán nếu pháp luật và các quy định cho phép.

Đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu (hướng dẫn đoạn 25(b) Chuẩn mực này)

A109. Kiểm toán viên cần xem xét rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản, thông tin thuyết minh vì điều này sẽ hỗ trợ trực tiếp cho việc xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo ở cấp độ cơ sở dẫn liệu cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Khi xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, kiểm toán viên có thể kết luận rằng rủi ro đã xác định có ảnh hưởng lan tỏa hơn đối với tổng thể báo cáo tài chính và ảnh hưởng tiềm tàng đến nhiều cơ sở dẫn liệu.

Sử dụng các cơ sở dẫn liệu

A110. Để khẳng định rằng báo cáo tài chính tuân thủ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, Ban Giám đốc cần khẳng định chính thức hoặc ngầm định các cơ sở dẫn liệu về việc ghi nhận, đo lường, trình bày và công bố các thành phần của báo cáo tài chính và các thuyết minh liên quan.

A111. Các cơ sở dẫn liệu được kiểm toán viên sử dụng để xem xét các loại sai sót tiềm tàng có thể xảy ra được chia thành ba loại và có thể có những dạng sau:

(a) Các cơ sở dẫn liệu đối với các nhóm giao dịch và sự kiện trong kỳ được kiểm toán:

- (i) Tính hiện hữu: các giao dịch và các sự kiện được ghi nhận đã xảy ra và liên quan đến đơn vị;
- (ii) Tính đầy đủ: tất cả các giao dịch và sự kiện cần ghi nhận đã được ghi nhận;
- (iii) Tính chính xác: số liệu và dữ liệu liên quan đến các giao dịch và sự kiện đã ghi nhận được phản ánh một cách phù hợp;
- (iv) Đúng kỳ: các giao dịch và sự kiện được ghi nhận đúng kỳ kế toán;
- (v) Phân loại: các giao dịch và sự kiện được ghi nhận vào đúng tài khoản.

(b) Các cơ sở dẫn liệu đối với số dư tài khoản vào cuối kỳ:

- (i) Tính hiện hữu: tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu thực sự tồn tại;
- (ii) Quyền và nghĩa vụ: đơn vị nắm giữ các quyền liên quan đến tài sản thuộc sở hữu của đơn vị và đơn vị có nghĩa vụ với các khoản nợ phải trả;
- (iii) Tính đầy đủ: tất cả các tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu cần ghi nhận đã được ghi nhận đầy đủ;
- (iv) Đánh giá và phân bổ: tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu được thể hiện trên báo cáo tài chính theo giá trị phù hợp và những điều chỉnh liên quan đến đánh giá hoặc phân bổ đã được ghi nhận phù hợp.

(c) Các cơ sở dẫn liệu đối với các trình bày và thuyết minh:

- (i) Tính hiện hữu, quyền và nghĩa vụ: các sự kiện, giao dịch và các vấn đề khác được thuyết minh thực sự đã xảy ra và có liên quan đến đơn vị;

- (ii) Tính đầy đủ: tất cả các thuyết minh cần trình bày trên báo cáo tài chính đã được trình bày;
- (iii) Phân loại và tính dễ hiểu: các thông tin tài chính được trình bày, diễn giải và thuyết minh hợp lý, rõ ràng, dễ hiểu;
- (iv) Tính chính xác và đánh giá: thông tin tài chính và thông tin khác được trình bày hợp lý và theo giá trị phù hợp.

A112. Kiểm toán viên có thể sử dụng các cơ sở dẫn liệu được mô tả ở trên hoặc có thể diễn đạt theo cách khác với điều kiện là tất cả các nội dung nêu trên đều được đề cập tới. Ví dụ, kiểm toán viên có thể kết hợp các cơ sở dẫn liệu đối với các giao dịch và sự kiện với các cơ sở dẫn liệu đối với số dư tài khoản.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công

A113. Khi giải trình về các cơ sở dẫn liệu đối với báo cáo tài chính của các đơn vị trong lĩnh vực công, ngoài những cơ sở dẫn liệu được liệt kê ở đoạn A111 Chuẩn mực này, Ban Giám đốc thường phải khẳng định rằng các giao dịch và sự kiện đã được thực hiện tuân thủ pháp luật và các quy định. Các cơ sở dẫn liệu này cũng có thể thuộc phạm vi kiểm toán báo cáo tài chính.

Quy trình xác định rủi ro có sai sót trọng yếu (hướng dẫn đoạn 26(a) Chuẩn mực này)

A114. Thông tin thu thập được từ việc thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro, bao gồm bằng chứng kiểm toán thu được từ việc đánh giá về mặt thiết kế của các kiểm soát và xác định liệu các kiểm soát đó có được thực hiện hay không, được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán để hỗ trợ việc đánh giá rủi ro. Việc đánh giá rủi ro sẽ quyết định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo cần thực hiện.

A115. Phụ lục 02 Chuẩn mực này cung cấp ví dụ về các tình huống và sự kiện có thể cho thấy sự tồn tại của rủi ro có sai sót trọng yếu.

Liên hệ các kiểm soát với các cơ sở dẫn liệu (hướng dẫn đoạn 26(c) Chuẩn mực này)

A116. Trong quá trình đánh giá rủi ro, kiểm toán viên cần xác định các kiểm soát có thể ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu đối với từng cơ sở dẫn liệu cụ thể. Nhìn chung, kiểm toán viên cần hiểu biết về các kiểm soát và liên hệ các kiểm soát này với các cơ sở dẫn liệu trong các chu trình và hệ thống có các kiểm soát đó, vì bản thân từng hoạt động kiểm soát riêng lẻ thường không xử lý được rủi ro. Thông thường, chỉ khi kết hợp nhiều hoạt động kiểm soát cùng với các thành phần khác của kiểm soát nội bộ thì mới đủ để xử lý rủi ro.

A117. Ngược lại, một số hoạt động kiểm soát có thể có ảnh hưởng nhất định đến từng cơ sở dẫn liệu trong một nhóm giao dịch hoặc số dư tài khoản cụ thể. Ví dụ, các hoạt động kiểm soát mà đơn vị thiết kế nhằm đảm bảo rằng nhân viên của đơn vị sẽ kiểm đếm và ghi nhận chính xác số liệu hàng tồn kho khi kiểm kê định kỳ hàng năm sẽ liên quan trực tiếp đến cơ sở dẫn liệu là tính hiện hữu và tính đầy đủ của số dư hàng tồn kho.

A118. Các kiểm soát có thể liên quan trực tiếp hoặc gián tiếp đến một cơ sở dẫn liệu. Kiểm soát càng ít liên quan đến cơ sở dẫn liệu thì càng kém hiệu quả trong việc ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa sai sót trong cơ sở dẫn liệu đó. Ví dụ, thủ tục soát xét của trưởng phòng kinh doanh đối với hoạt động bán hàng tại các cửa hàng

cụ thể theo khu vực chỉ liên quan gián tiếp đến cơ sở dẫn liệu là tính đầy đủ của doanh thu bán hàng. Do đó, kiểm soát này có thể ít hiệu quả trong việc giảm rủi ro cho cơ sở dẫn liệu “tính đầy đủ” so với các kiểm soát khác có liên quan trực tiếp, như thủ tục đối chiếu giữa chứng từ vận chuyển với hóa đơn bán hàng.

Rủi ro đáng kể

Xác định các rủi ro đáng kể (hướng dẫn đoạn 28 Chuẩn mực này)

A119. Rủi ro đáng kể thường liên quan đến các giao dịch bất thường hoặc các vấn đề cần xét đoán. Giao dịch bất thường là các giao dịch có giá trị hoặc đặc điểm bất thường, do đó, phát sinh không thường xuyên. Các vấn đề cần xét đoán có thể bao gồm các ước tính kế toán mà việc xác định giá trị các ước tính đó chứa đựng yếu tố không chắc chắn đáng kể. Các giao dịch thường xuyên, đơn giản được xử lý một cách có hệ thống thường ít phát sinh rủi ro đáng kể.

A120. Đối với các giao dịch bất thường, rủi ro có sai sót trọng yếu thường nhiều hơn và phát sinh từ các vấn đề như:

- (1) Sự can thiệp nhiều hơn của Ban Giám đốc vào việc hạch toán kế toán;
- (2) Can thiệp thủ công nhiều hơn vào quá trình thu thập và xử lý dữ liệu;
- (3) Các tính toán hoặc nguyên tắc kế toán phức tạp;
- (4) Tính chất của giao dịch không thường xuyên khiến đơn vị khó có thể thực hiện các kiểm soát một cách hiệu quả đối với những rủi ro đó.

A121. Đối với các vấn đề cần xét đoán quan trọng liên quan đến các ước tính kế toán, rủi ro có sai sót trọng yếu thường nhiều hơn và phát sinh từ các vấn đề như:

- (1) Nguyên tắc kế toán đối với các ước tính kế toán hoặc ghi nhận doanh thu có thể được diễn giải theo cách khác nhau;
- (2) Các xét đoán cần thiết có thể mang tính chủ quan hoặc phức tạp hoặc cần các giả định về ảnh hưởng của các sự kiện xảy ra trong tương lai, như xét đoán về giá trị hợp lý.

A122. Đoạn 15 - 21 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 quy định ảnh hưởng của việc xác định một rủi ro là đáng kể đối với các thủ tục kiểm toán tiếp theo.

Rủi ro đáng kể liên quan đến rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận

A123. Đoạn 25 - 27 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 quy định chi tiết hơn về việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.

Tìm hiểu các kiểm soát liên quan đến các rủi ro đáng kể (hướng dẫn đoạn 29 Chuẩn mực này)

A124. Mặc dù rủi ro liên quan đến các vấn đề bất thường hoặc các vấn đề cần xét đoán thường không thuộc phạm vi của các kiểm soát thông thường, Ban Giám đốc vẫn có thể có các biện pháp khác để xử lý những rủi ro đó. Do vậy, kiểm toán viên cần tìm hiểu xem đơn vị có thiết kế và thực hiện các kiểm soát đối với rủi ro đáng kể phát sinh từ các vấn đề bất thường hoặc vấn đề cần xét đoán hay không, liệu Ban Giám đốc có biện pháp đối với những rủi ro đó hay không và biện pháp như thế nào. Những biện pháp có thể gồm:

- (1) Các hoạt động kiểm soát như soát xét các giả định của các cấp quản lý hoặc các chuyên gia;
- (2) Ghi chép lại quy trình thực hiện ước tính;
- (3) Phê duyệt của Ban quản trị.

A125. Ví dụ, đối với những sự kiện chỉ xảy ra 1 lần như việc nhận được thông báo về một vụ kiện quan trọng, kiểm toán viên cần xem xét biện pháp xử lý của đơn vị, gồm những vấn đề như: vụ việc có được giao cho chuyên gia phù hợp (như chuyên gia tư vấn pháp luật trong hoặc ngoài đơn vị) không, đơn vị đã thực hiện đánh giá về những ảnh hưởng có thể xảy ra chưa và đơn vị dự định thuyết minh như thế nào về vụ việc này trong báo cáo tài chính.

A126. Trong một số trường hợp, các kiểm soát mà Ban Giám đốc áp dụng đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đáng kể có thể vẫn không xử lý được các rủi ro này. Đây là một biểu hiện của khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ của đơn vị (xem hướng dẫn tại đoạn A7 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 265).

Những rủi ro mà nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản sẽ không cung cấp đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp (hướng dẫn đoạn 30 Chuẩn mực này)

A127. Rủi ro có sai sót trọng yếu có thể liên quan trực tiếp tới việc ghi chép các nhóm giao dịch hoặc số dư các tài khoản phát sinh thường xuyên và việc lập báo cáo tài chính một cách đáng tin cậy. Những rủi ro như vậy có thể bao gồm rủi ro về xử lý không chính xác hoặc không đầy đủ các nhóm giao dịch quan trọng và thường xuyên như doanh thu, mua hàng, thu chi tiền.

A128. Khi những giao dịch kinh doanh thường xuyên đó được xử lý với mức độ tự động hóa cao, với rất ít hoặc không có sự can thiệp thủ công thì kiểm toán viên không thể chỉ áp dụng thử nghiệm cơ bản đối với các rủi ro này. Ví dụ, trường hợp này xảy ra khi một lượng lớn thông tin của đơn vị được tạo lập, ghi chép, xử lý hoặc báo cáo chỉ ở dạng thông tin điện tử như trong một hệ thống tích hợp. Trong các tình huống đó:

- (1) Bằng chứng kiểm toán chỉ có thể có ở dạng thông tin điện tử và sự đầy đủ, thích hợp của bằng chứng kiểm toán thường phụ thuộc vào tính hữu hiệu của các kiểm soát đối với tính chính xác và đầy đủ của thông tin;
- (2) Khả năng xảy ra việc thông tin được tạo lập hoặc bị thay đổi không phù hợp và không bị phát hiện ra có thể lớn hơn nếu các kiểm soát phù hợp không được thực hiện một cách hiệu quả.

A129. Đoạn 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 quy định các thủ tục kiểm toán tiếp theo khi phát hiện những rủi ro nêu trên.

Xem xét lại đánh giá rủi ro (hướng dẫn đoạn 31 Chuẩn mực này)

A130. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên có thể nhận thấy các thông tin có sự khác biệt đáng kể so với các thông tin mà kiểm toán viên đã sử dụng để đánh giá rủi ro. Ví dụ, việc đánh giá rủi ro có thể dựa vào kỳ vọng của kiểm toán viên về hoạt động hiệu quả của một số kiểm soát. Khi tiến hành thử nghiệm đối với các kiểm soát này, kiểm toán viên có thể thu thập được bằng chứng kiểm toán cho thấy các kiểm soát đó không hoạt động hiệu quả tại một số thời điểm của cuộc kiểm toán. Tương tự, khi thực hiện các thử nghiệm cơ bản, kiểm toán viên có thể phát hiện ra

các sai sót về số liệu hoặc các sai sót có tần suất xảy ra lớn hơn so với dự kiến của kiểm toán viên khi đánh giá rủi ro. Trong những tình huống như vậy, việc đánh giá rủi ro có thể không phản ánh hợp lý tình hình thực tế của đơn vị và các thủ tục kiểm toán tiếp theo đã được lập kế hoạch có thể không hiệu quả trong việc phát hiện ra các sai sót trọng yếu (xem thêm các quy định và hướng dẫn tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán (hướng dẫn đoạn 32 Chuẩn mực này)

- A131. Kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định cách lưu hồ sơ kiểm toán theo yêu cầu ở đoạn 32 Chuẩn mực này. Ví dụ, khi kiểm toán các đơn vị nhỏ, các tài liệu này có thể được kết hợp trong tài liệu về chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán (xem đoạn 07 - 09 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 300). Tương tự, kết quả đánh giá rủi ro có thể được lập thành tài liệu riêng biệt, hoặc được ghi chép như một phần trong tài liệu kiểm toán về các thủ tục kiểm toán tiếp theo (xem đoạn 28 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330). Hình thức và mức độ chi tiết của tài liệu chịu ảnh hưởng bởi tính chất, quy mô và độ phức tạp của đơn vị và kiểm soát nội bộ của đơn vị, sự sẵn có của thông tin từ phía đơn vị và phương pháp luận cũng như kỹ thuật kiểm toán áp dụng trong quá trình kiểm toán.
- A132. Với những đơn vị có ngành nghề kinh doanh và các quy trình liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính không phức tạp, hồ sơ kiểm toán có thể có hình thức đơn giản và nội dung ngắn gọn. Hồ sơ kiểm toán không cần phải thể hiện toàn bộ những hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị và các vấn đề liên quan mà chỉ cần lưu lại những hiểu biết chính, trong đó có các thông tin mà kiểm toán viên sử dụng để đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu.
- A133. Mức độ ghi chép của hồ sơ cũng có thể phản ánh kinh nghiệm và khả năng của các thành viên trong nhóm kiểm toán. Với điều kiện tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230, so với cuộc kiểm toán được thực hiện bởi nhóm kiểm toán có nhiều kinh nghiệm, nhóm kiểm toán bao gồm những thành viên có ít kinh nghiệm hơn có thể cần có hồ sơ kiểm toán chi tiết hơn để giúp họ thu thập được những hiểu biết thích hợp về đơn vị được kiểm toán.
- A134. Đối với các cuộc kiểm toán định kỳ, một số tài liệu nhất định có thể được mang sang và cập nhật, nếu cần thiết, để phản ánh những thay đổi trong hoạt động hoặc quy trình của đơn vị.

(Hướng dẫn đoạn 04(c), 14 - 24, A69 - A104 Chuẩn mực này)

CÁC THÀNH PHẦN CỦA KIỂM SOÁT NỘI BỘ

Phụ lục này trình bày chi tiết hơn về các thành phần của kiểm soát nội bộ như đã được đề cập ở đoạn 04(c), 14 - 24 và A69 - A104 Chuẩn mực này mà các thành phần này có liên quan đến cuộc kiểm toán báo cáo tài chính.

A. Môi trường kiểm soát

Môi trường kiểm soát bao gồm các yếu tố sau:

- (1). *Truyền đạt thông tin và yêu cầu thực thi tính chính trực và các giá trị đạo đức:* Tính hữu hiệu của các kiểm soát không thể cao hơn các giá trị đạo đức và tính chính trực của những người tạo ra, quản lý và giám sát các kiểm soát đó. Tính chính trực và hành vi đạo đức là sản phẩm của chuẩn mực về hành vi và đạo đức của đơn vị cũng như việc truyền đạt và thực thi các chuẩn mực này trong thực tế. Việc thực thi tính chính trực và các giá trị đạo đức bao gồm các nội dung như: biện pháp của Ban Giám đốc để loại bỏ hoặc giảm thiểu các động cơ xúi giục nhân viên tham gia vào các hành động thiếu trung thực, bất hợp pháp, hoặc phi đạo đức. Việc truyền đạt các chính sách của đơn vị về tính chính trực và các giá trị đạo đức có thể bao gồm truyền đạt tới nhân viên các chuẩn mực hành vi thông qua các chính sách của đơn vị, các quy tắc đạo đức và bằng tấm gương điển hình.
- (2). *Cam kết về năng lực:* Năng lực là kiến thức và các kỹ năng cần thiết để hoàn thành nhiệm vụ thuộc phạm vi công việc của từng cá nhân.
- (3). *Sự tham gia của Ban quản trị:* Ban quản trị có ảnh hưởng đáng kể đến nhận thức về kiểm soát của đơn vị. Ban quản trị có trách nhiệm quan trọng và trách nhiệm đó được đề cập trong các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và quy định khác, hoặc trong các hướng dẫn do Ban quản trị ban hành. Ngoài ra, Ban quản trị còn có trách nhiệm giám sát việc thiết kế và hiệu quả hoạt động của các thủ tục báo cáo sai phạm và các thủ tục soát xét tính hiệu quả của kiểm soát nội bộ của đơn vị.
- (4). *Triết lý và phong cách điều hành của Ban Giám đốc:* Triết lý và phong cách điều hành của Ban Giám đốc có nhiều đặc điểm, như quan điểm, thái độ và hành động của Ban Giám đốc đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính có thể được thể hiện qua việc lựa chọn các nguyên tắc kế toán một cách thận trọng hoặc ít thận trọng khi có nhiều lựa chọn khác nhau về nguyên tắc kế toán, hoặc sự kín kẽ và thận trọng khi xây dựng các ước tính kế toán.
- (5). *Cơ cấu tổ chức:* Việc thiết lập một cơ cấu tổ chức thích hợp gồm việc xem xét, cân nhắc các vấn đề chính về quyền hạn, trách nhiệm và các kênh báo cáo phù hợp. Sự phù hợp của cơ cấu tổ chức phụ thuộc một phần vào quy mô và đặc điểm hoạt động của đơn vị.
- (6). *Phân công quyền hạn và trách nhiệm:* Việc phân công quyền hạn và trách nhiệm có thể bao gồm các chính sách liên quan đến thông lệ phổ biến, hiểu biết và kinh nghiệm của các nhân sự chủ chốt, và các nguồn lực được cung cấp để thực hiện nhiệm vụ. Ngoài ra, việc phân công có thể bao gồm các chính sách và trao đổi thông tin để đảm bảo rằng tất cả nhân viên đều hiểu được mục tiêu của đơn vị, hiểu được hành động của mỗi cá nhân có liên quan với nhau như thế nào và đóng

góp như thế nào vào các mục tiêu đó, và nhận thức được mỗi cá nhân sẽ chịu trách nhiệm như thế nào và chịu trách nhiệm về cái gì.

- (7). *Các chính sách và thông lệ về nhân sự*: Các chính sách và thông lệ về nhân sự thường cho thấy các vấn đề quan trọng liên quan tới nhận thức về kiểm soát của đơn vị. Ví dụ, tiêu chuẩn về tuyển dụng các ứng viên có trình độ cao nhất (chú trọng về nền tảng giáo dục, kinh nghiệm làm việc trước đó, các thành tích trong quá khứ và các bằng chứng về tính chính trực và hành vi đạo đức) thể hiện cam kết của đơn vị đối với những người có năng lực và đáng tin cậy. Các chính sách đào tạo trong đó truyền đạt vai trò và nhiệm vụ tương lai, gồm các hoạt động như tổ chức trường đào tạo và hội thảo, thể hiện yêu cầu về kết quả công việc và hành vi mong đợi. Việc đề bạt dựa trên đánh giá định kỳ về hiệu quả công việc thể hiện cam kết của đơn vị trong việc bổ nhiệm những nhân sự có khả năng vào những trọng trách cao hơn.

B. Quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị

- (1). Cho mục tiêu lập và trình bày báo cáo tài chính, quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị bao gồm việc Ban Giám đốc xác định các rủi ro kinh doanh có liên quan như thế nào đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, ước tính độ rủi ro, đánh giá khả năng xảy ra rủi ro và quyết định các hành động nhằm xử lý, quản trị rủi ro và kết quả thu được. Ví dụ, quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị có thể gồm đánh giá cách đơn vị xem xét khả năng ghi nhận thiếu các giao dịch, hoặc cách xác định và phân tích các ước tính quan trọng được ghi nhận trên báo cáo tài chính.
- (2). Các rủi ro liên quan đến độ tin cậy của báo cáo tài chính bao gồm các sự kiện trong hay ngoài đơn vị, các giao dịch hoặc các tình huống có thể phát sinh và có ảnh hưởng bất lợi đến khả năng tạo lập, ghi chép, xử lý và báo cáo dữ liệu tài chính phù hợp với các cơ sở dẫn liệu của Ban Giám đốc trong báo cáo tài chính. Ban Giám đốc có thể lập các chương trình, kế hoạch hoặc hành động để xử lý những rủi ro cụ thể hoặc quyết định chấp nhận rủi ro do tính đến hiệu quả kinh tế hay do xem xét các yếu tố khác. Các rủi ro có thể phát sinh hoặc thay đổi trong các tình huống như:
- *Những thay đổi trong môi trường hoạt động*: Những thay đổi trong môi trường pháp lý hoặc môi trường hoạt động có thể dẫn đến những thay đổi về áp lực cạnh tranh và các rủi ro khác nhau đáng kể;
 - *Nhân sự mới*: Những nhân sự mới có thể có hiểu biết và những trọng tâm khác về kiểm soát nội bộ;
 - *Hệ thống thông tin mới hoặc được chỉnh sửa*: Những thay đổi quan trọng và nhanh chóng trong hệ thống thông tin có thể làm thay đổi các rủi ro liên quan đến kiểm soát nội bộ;
 - *Tăng trưởng nhanh*: Việc mở rộng đáng kể hoạt động một cách nhanh chóng có thể tạo áp lực đối với các kiểm soát và làm tăng rủi ro kiểm soát bị thất bại;
 - *Công nghệ mới*: Việc áp dụng các công nghệ mới vào quá trình sản xuất hoặc vào hệ thống thông tin có thể làm thay đổi rủi ro trong kiểm soát nội bộ;

- *Các hoạt động, sản phẩm, mô hình kinh doanh mới*: Việc tham gia vào các lĩnh vực kinh doanh hoặc các giao dịch mà đơn vị có ít kinh nghiệm có thể dẫn tới những rủi ro mới liên quan đến kiểm soát nội bộ;
- *Tái cơ cấu đơn vị*: Việc tái cơ cấu có thể dẫn đến giảm biên chế, thay đổi quản lý hay thay đổi sự phân nhiệm làm thay đổi rủi ro liên quan đến kiểm soát nội bộ;
- *Mở rộng các hoạt động ở nước ngoài*: Việc mở rộng hay mua lại các hoạt động ở nước ngoài dẫn đến các rủi ro mới và khác thường, mà có thể ảnh hưởng đến kiểm soát nội bộ, ví dụ gia tăng hoặc thay đổi các rủi ro từ các giao dịch ngoại tệ;
- *Áp dụng các quy định kế toán mới*: Việc áp dụng nguyên tắc kế toán mới hoặc thay đổi nguyên tắc kế toán có thể ảnh hưởng đến các rủi ro trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính.

C. Hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, bao gồm các quy trình kinh doanh có liên quan, và trao đổi thông tin

- (1). Một hệ thống thông tin bao gồm các máy móc thiết bị (phần cứng), phần mềm, nhân sự, thủ tục và dữ liệu. Nhiều hệ thống thông tin sử dụng rộng rãi công nghệ thông tin (IT).
- (2). Hệ thống thông tin liên quan đến mục tiêu lập và trình bày báo cáo tài chính, gồm hệ thống báo cáo tài chính, trong đó có các phương pháp và ghi chép để:
 - Xác định và ghi nhận tất cả các giao dịch có hiệu lực;
 - Mô tả các giao dịch một cách kịp thời, chi tiết để cho phép phân loại phù hợp các giao dịch để lập và trình bày báo cáo tài chính;
 - Đo lường giá trị của các giao dịch để đảm bảo giá trị giao dịch được phản ánh hợp lý trong báo cáo tài chính;
 - Xác định thời kỳ diễn ra giao dịch để ghi nhận giao dịch đúng kỳ kế toán;
 - Trình bày thích hợp các giao dịch và các thuyết minh liên quan trên báo cáo tài chính.
- (3). Chất lượng của thông tin tạo ra từ hệ thống sẽ ảnh hưởng đến khả năng Ban Giám đốc đưa ra các quyết định phù hợp trong việc quản lý và kiểm soát các hoạt động của đơn vị và lập báo cáo tài chính một cách đáng tin cậy.
- (4). Việc trao đổi thông tin, liên quan đến việc cung cấp những hiểu biết về vai trò và trách nhiệm của cá nhân gắn liền với kiểm soát nội bộ đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính, có thể ở dạng tài liệu hướng dẫn về chính sách, hướng dẫn về kế toán và lập báo cáo tài chính. Việc trao đổi thông tin cũng có thể ở dạng điện tử, bằng lời nói và qua những hành động của Ban Giám đốc.

D. Các hoạt động kiểm soát

Nói chung, các hoạt động kiểm soát liên quan tới một cuộc kiểm toán có thể được phân loại thành các chính sách và các thủ tục liên quan tới:

- (1) *Đánh giá tình hình hoạt động*: Các hoạt động kiểm soát này bao gồm việc đánh giá và phân tích tình hình hoạt động thực tế so với kế hoạch, so với dự báo hay so với tình hình hoạt động của kỳ trước; đánh giá và phân tích mối liên hệ giữa các dữ liệu khác nhau có liên quan, như dữ liệu về hoạt động và dữ liệu về tài chính, đồng thời thực hiện việc phát hiện và sửa chữa; so sánh các số liệu nội bộ

với các nguồn thông tin bên ngoài và đánh giá tình hình thực hiện chức năng hay hoạt động.

- (2) *Xử lý thông tin*: Hai nhóm hoạt động kiểm soát hệ thống thông tin được sử dụng phổ biến là kiểm soát chương trình ứng dụng và kiểm soát chung về công nghệ thông tin. Kiểm soát chương trình ứng dụng được áp dụng cho việc xử lý từng ứng dụng riêng lẻ, ví dụ: kiểm tra tính chính xác về mặt số học của số liệu được ghi chép, duy trì và soát xét các sổ dư tài khoản và bảng cân đối phát sinh, các kiểm soát tự động như kiểm tra nhập dữ liệu đầu vào, kiểm tra việc đánh số thứ tự kết hợp với việc theo dõi thủ công các báo cáo tổng hợp ngoại lệ. Kiểm soát chung về công nghệ thông tin là những chính sách và thủ tục liên quan tới nhiều ứng dụng và hỗ trợ cho khả năng hoạt động hiệu quả của các kiểm soát chương trình ứng dụng bằng cách giúp đảm bảo khả năng hoạt động bình thường của hệ thống thông tin. Ví dụ về kiểm soát chung về công nghệ thông tin như: kiểm soát các thay đổi về chương trình, kiểm soát việc truy cập hệ thống hay dữ liệu, kiểm soát việc ứng dụng các phần mềm mới, kiểm soát đối với các phần mềm để hạn chế quyền truy cập hoặc giám sát việc sử dụng các tính năng hệ thống có thể làm thay đổi dữ liệu tài chính hay thay đổi các ghi chép mà không để lại dấu vết.

- (3) *Kiểm soát về mặt vật chất*: Là các kiểm soát bao gồm:

- Bảo đảm an toàn vật chất của tài sản, bao gồm thuê nhân viên bảo vệ và sử dụng các phương tiện bảo đảm an toàn cho việc tiếp cận tài sản và hồ sơ tài liệu;
- Thẩm quyền truy cập vào chương trình máy tính và tệp dữ liệu;
- Định kỳ kiểm đếm và so sánh số liệu thực tế với số liệu được ghi chép trong sổ sách (ví dụ, so sánh kết quả kiểm kê tiền mặt, chứng khoán và hàng tồn kho thực tế với sổ kế toán).

Mức độ, phạm vi mà các kiểm soát về mặt vật chất nhằm ngăn ngừa việc trộm cắp tài sản có liên quan tới mức độ tin cậy của việc lập báo cáo tài chính, và do đó, liên quan đến cả chất lượng kiểm toán, phụ thuộc vào việc tài sản có dễ bị mất cắp hay không.

- (4) *Phân nhiệm*: Giao cho những người khác nhau chịu các trách nhiệm về phê duyệt giao dịch, ghi chép giao dịch và trông coi, bảo quản tài sản. Việc phân nhiệm nhằm giảm cơ hội cho bất cứ cá nhân nào có thể vừa vi phạm và vừa che giấu sai phạm hoặc gian lận trong quá trình thực hiện nhiệm vụ thông thường của mình.

Một số hoạt động kiểm soát nhất định có thể phụ thuộc vào sự tồn tại của các chính sách phù hợp ở cấp độ cao hơn do Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị thiết lập. Ví dụ, kiểm soát thẩm quyền có thể được ủy quyền theo các hướng dẫn đã thiết lập, như các tiêu chí đầu tư được Ban quản trị đặt ra; hoặc các giao dịch không thường xuyên như các vụ mua lại hoặc thanh lý lớn có thể cần sự phê duyệt ở cấp cao hơn, trong một vài tình huống có thể là sự phê duyệt của đại hội đồng cổ đông.

E. Giám sát các kiểm soát

- (1). Trách nhiệm quan trọng của Ban Giám đốc là thiết lập và duy trì kiểm soát nội bộ một cách thường xuyên. Việc Ban Giám đốc giám sát các kiểm soát bao gồm việc

xem xét liệu các kiểm soát này có đang hoạt động như dự kiến và liệu có được thay đổi phù hợp với sự thay đổi của đơn vị hay không. Việc giám sát các kiểm soát có thể bao gồm các hoạt động như: Ban Giám đốc soát xét liệu bảng đối chiếu với ngân hàng đã được lập kịp thời hay chưa, kiểm toán viên nội bộ đánh giá sự tuân thủ của nhân viên phòng kinh doanh đối với các quy định của đơn vị về hợp đồng bán hàng, bộ phận pháp lý giám sát sự tuân thủ các chuẩn mực đạo đức và chính sách hoạt động của đơn vị,.. Việc giám sát cũng là để đảm bảo rằng các kiểm soát tiếp tục hoạt động một cách hiệu quả theo thời gian. Ví dụ, nếu không giám sát việc lập bản đối chiếu với ngân hàng thì các nhân sự chịu trách nhiệm có thể sẽ không lập tài liệu này.

- (2). Kiểm toán viên nội bộ hoặc nhân sự thực hiện những chức năng tương tự có thể tham gia vào việc giám sát các kiểm soát của đơn vị thông qua các đánh giá riêng rẽ. Thông thường, những người này cung cấp thông tin một cách đều đặn về hoạt động của kiểm soát nội bộ, và tập trung sự chú ý vào việc đánh giá tính hiệu quả của kiểm soát nội bộ, và trao đổi thông tin về các điểm mạnh, điểm yếu cũng như đưa ra các khuyến nghị để cải thiện kiểm soát nội bộ.
- (3). Các hoạt động giám sát có thể bao gồm việc sử dụng thông tin có được qua trao đổi với các đối tượng ngoài đơn vị mà những thông tin đó có thể cho thấy các vấn đề hoặc các khu vực cần được cải thiện. Khách hàng thường xác minh các thông tin trong hóa đơn thông qua việc thanh toán hóa đơn hoặc khiếu nại về số tiền phải trả. Ngoài ra, các cơ quan quản lý cũng có thể thông tin cho đơn vị về các vấn đề có thể ảnh hưởng tới hoạt động của kiểm soát nội bộ, ví dụ như, các thông tin liên quan đến cuộc kiểm tra của cơ quan quản lý ngân hàng. Đồng thời, khi thực hiện hoạt động giám sát, Ban Giám đốc cũng có thể xem xét các trao đổi thông tin từ kiểm toán viên độc lập liên quan đến kiểm soát nội bộ.

(Hướng dẫn đoạn A33, A115 Chuẩn mực này)

NHỮNG TÌNH HUỐNG VÀ SỰ KIỆN CÓ THỂ CHO THẤY RỦI RO CÓ SAI SÓT TRỌNG YẾU

Dưới đây là ví dụ về các tình huống và sự kiện có thể cho thấy sự tồn tại của rủi ro có sai sót trọng yếu. Các ví dụ đưa ra bao gồm rất nhiều tình huống và sự kiện khác nhau; tuy nhiên, không phải tất cả các tình huống và sự kiện này đều liên quan đến mọi cuộc kiểm toán, và các ví dụ dưới đây có thể chưa hoàn toàn đầy đủ.

- (1) Các hoạt động ở những khu vực kinh tế không ổn định, ví dụ, ở các nước mà tiền tệ bị mất giá nghiêm trọng, hoặc nền kinh tế bị lạm phát ở mức cao;
- (2) Các hoạt động ảnh hưởng bởi thay đổi của thị trường, ví dụ: các giao dịch tương lai;
- (3) Các hoạt động liên quan đến quy định pháp lý có độ phức tạp cao;
- (4) Các vấn đề về tính hoạt động liên tục hay tính thanh khoản, bao gồm việc mất các khách hàng quan trọng;
- (5) Các hạn chế về nguồn vốn và tín dụng;
- (6) Những thay đổi trong ngành nghề mà đơn vị đang hoạt động;
- (7) Những thay đổi trong dây chuyền cung cấp;
- (8) Phát triển hoặc giới thiệu các sản phẩm và dịch vụ mới, hoặc sử dụng dây chuyền sản xuất mới;
- (9) Mở rộng phạm vi hoạt động trên nhiều địa bàn mới;
- (10) Những thay đổi trong đơn vị như những hoạt động mua sắm lớn, tái cơ cấu hoặc các sự kiện bất thường khác;
- (11) Dự kiến bán đơn vị hoặc bộ phận kinh doanh;
- (12) Tồn tại nhiều mối quan hệ liên doanh, liên kết phức tạp;
- (13) Sử dụng các nguồn tài trợ ghi nhận ngoài Bảng cân đối kế toán, những đơn vị có mục đích đặc biệt hoặc có những dàn xếp tài chính phức tạp;
- (14) Có những giao dịch đáng chú ý với các bên liên quan;
- (15) Thiếu hụt về nhân sự có khả năng phù hợp về kế toán và lập báo cáo tài chính;
- (16) Thay đổi nhân sự chủ chốt, bao gồm sự thôi việc của những người điều hành chủ chốt;
- (17) Những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ, đặc biệt là những khiếm khuyết không được Ban Giám đốc xử lý;
- (18) Mâu thuẫn giữa chiến lược công nghệ thông tin và chiến lược kinh doanh của đơn vị;
- (19) Những thay đổi trong môi trường công nghệ thông tin;
- (20) Cài đặt hệ thống công nghệ thông tin mới, quan trọng liên quan đến việc lập báo cáo tài chính;

- (21) Việc điều tra của các cơ quan quản lý Nhà nước đối với hoạt động hoặc kết quả tài chính của đơn vị;
- (22) Những sai sót, nhầm lẫn trong quá khứ hoặc có những điều chỉnh có giá trị lớn tại thời điểm cuối năm;
- (23) Các giao dịch bất thường có giá trị lớn, gồm những giao dịch nội bộ công ty và các giao dịch doanh thu lớn vào cuối năm;
- (24) Các giao dịch được ghi nhận theo mục đích của Ban Giám đốc, ví dụ các khoản nợ được tái tài trợ, những tài sản chuẩn bị bán hoặc việc phân loại chứng khoán có thể giao dịch được trên thị trường;
- (25) Áp dụng quy định kế toán mới;
- (26) Các đo lường về kế toán liên quan đến các thủ tục phức tạp;
- (27) Các sự kiện hoặc giao dịch liên quan đến các đo lường không chắc chắn đáng kể, bao gồm các ước tính kế toán;
- (28) Các vụ kiện tụng chưa được giải quyết và các khoản nợ tiềm tàng, ví dụ, bảo hành bán hàng, bảo lãnh tài chính và đền bù liên quan đến môi trường./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mục kiểm toán số 320: Mức trọng yếu trong lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán

*(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC
ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)*

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mục kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) trong việc áp dụng khái niệm “mức trọng yếu” trong lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán báo cáo tài chính. Chuẩn mục kiểm toán Việt Nam số 450 hướng dẫn cách áp dụng mức trọng yếu trong việc đánh giá ảnh hưởng của các sai sót được phát hiện đối với cuộc kiểm toán và đánh giá ảnh hưởng của những sai sót chưa được điều chỉnh (nếu có) đối với báo cáo tài chính.

Mức trọng yếu trong kiểm toán

02. Các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đã quy định và hướng dẫn về khái niệm mức trọng yếu trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Mặc dù khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có đề cập đến khái niệm mức trọng yếu theo các thuật ngữ khác nhau, nhưng nhìn chung, mức trọng yếu được hiểu như sau:
 - Những sai sót, bao gồm cả việc bỏ sót, được coi là trọng yếu nếu những sai sót này, khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại, được xem xét ở mức độ hợp lý, có thể gây ảnh hưởng tới quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính;
 - Những xét đoán về mức trọng yếu được thực hiện trong từng trường hợp cụ thể và bị ảnh hưởng bởi quy mô hay bản chất của sai sót, hoặc được tổng hợp của cả hai yếu tố trên;
 - Những xét đoán về các vấn đề trọng yếu đối với người sử dụng báo cáo tài chính phải dựa trên việc xem xét các nhu cầu chung về thông tin tài chính của nhóm người sử dụng, như các nhà đầu tư, ngân hàng, chủ nợ,... Những ảnh hưởng có thể có của các sai sót đến một số ít người sử dụng thông tin trên báo cáo tài chính mà nhu cầu của họ có nhiều khác biệt so với phần lớn những người sử dụng thông tin trên báo cáo tài chính sẽ không được xét đến.
03. Các khái niệm về mức trọng yếu, nếu quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, sẽ là cơ sở cho kiểm toán viên xác định mức trọng yếu của cuộc kiểm toán. Nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính không đưa ra khái niệm về mức trọng yếu, các đặc tính được nêu trong đoạn 02 Chuẩn mục này sẽ giúp kiểm toán viên có cơ sở để xác định mức trọng yếu.
04. Việc xác định mức trọng yếu của kiểm toán viên mang tính xét đoán chuyên môn và phụ thuộc vào nhận thức của kiểm toán viên về nhu cầu của người sử dụng thông tin

trên báo cáo tài chính. Trong trường hợp này, kiểm toán viên có thể giả định rằng, người sử dụng báo cáo tài chính:

- (a) Có sự hiểu biết hợp lý về hoạt động kinh doanh, về kinh tế và tài chính, kế toán và quan tâm nghiên cứu thông tin trên báo cáo tài chính với sự cân trọng một cách hợp lý;
- (b) Hiểu rằng báo cáo tài chính được lập, trình bày và được kiểm toán trên cơ sở mức trọng yếu;
- (c) Nhận thức được tính không chắc chắn tiềm tàng trong việc xác định giá trị do việc sử dụng các ước tính kế toán, các xét đoán và yếu tố của các sự kiện xảy ra trong tương lai;
- (d) Đưa ra các quyết định kinh tế hợp lý trên cơ sở các thông tin trên báo cáo tài chính.

05. Kiểm toán viên phải áp dụng khái niệm mức trọng yếu cả khi lập kế hoạch kiểm toán và thực hiện cuộc kiểm toán, khi đánh giá ảnh hưởng của các sai sót đã phát hiện trong quá trình kiểm toán, kể cả ảnh hưởng của những sai sót chưa được điều chỉnh (nếu có) đối với báo cáo tài chính và khi hình thành ý kiến kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).

06. Khi lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên đưa ra các xét đoán về quy mô của các sai sót sẽ được coi là trọng yếu. Các xét đoán này cung cấp cơ sở cho việc:

- (a) Xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục đánh giá rủi ro;
- (b) Nhận biết và đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu;
- (c) Xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo.

Khi lập kế hoạch kiểm toán, mức trọng yếu được xác định không nhất thiết phải là mức giá trị mà dưới mức đó, các sai sót không được điều chỉnh, khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại, luôn được đánh giá là không trọng yếu. Trong một số trường hợp cụ thể, sai sót có thể được đánh giá là trọng yếu mặc dù giá trị của sai sót đó thấp hơn mức trọng yếu. Mặc dù khó có thể thiết lập được các thủ tục kiểm toán để phát hiện các sai sót riêng lẻ có tính trọng yếu do bản chất của sai sót nhưng khi đánh giá ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh đối với báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải xem xét đồng thời cả quy mô và bản chất của sai sót cũng như tình huống cụ thể xảy ra các sai sót đó (xem hướng dẫn tại đoạn A16 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450).

07. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định của Chuẩn mực này trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) phải có những hiểu biết nhất định về Chuẩn mực này để phối hợp công việc và xử lý các mối quan hệ liên quan đến việc xác định mức trọng yếu của các thông tin đã được kiểm toán.

Mục tiêu

08. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là áp dụng khái niệm mức trọng yếu một cách phù hợp khi lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

09. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

- (a) *Trọng yếu: Là thuật ngữ dùng để thể hiện tầm quan trọng của một thông tin (một số liệu kế toán) trong báo cáo tài chính. Thông tin được coi là trọng yếu có nghĩa là nếu thiếu thông tin đó hoặc thiếu tính chính xác của thông tin đó sẽ ảnh hưởng đến các quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính;*
- (b) *Mức trọng yếu: Là một mức giá trị do kiểm toán viên xác định tùy thuộc vào tầm quan trọng và tính chất của thông tin hay sai sót được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể. Mức trọng yếu là một ngưỡng, một điểm chia cắt chứ không phải là nội dung của thông tin cần phải có. Tính trọng yếu của thông tin phải được xem xét cả trên phương diện định lượng và định tính;*
- (c) *Mức trọng yếu thực hiện: Là một mức giá trị hoặc các mức giá trị do kiểm toán viên xác định ở mức 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. Trong một số trường hợp, “mức trọng yếu thực hiện” có thể hiểu là mức giá trị hoặc các mức giá trị do kiểm toán viên xác định thấp hơn mức hoặc các mức trọng yếu của một nhóm các giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh trên báo cáo tài chính.*

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Xác định mức trọng yếu và mức trọng yếu thực hiện khi lập kế hoạch kiểm toán

- 10. Khi lập chiến lược kiểm toán tổng thể, kiểm toán viên phải xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính. Trong những trường hợp cụ thể của đơn vị được kiểm toán, nếu có một hoặc một số nhóm các giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh (nếu xét riêng lẻ) có sai sót với mức thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính nhưng có thể ảnh hưởng (nếu xét tổng thể) đến quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính, thì kiểm toán viên phải xác định mức trọng yếu hoặc các mức trọng yếu áp dụng cho từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh (xem hướng dẫn tại đoạn A2 - A11 Chuẩn mực này).
- 11. Kiểm toán viên phải xác định mức trọng yếu thực hiện cho mục đích đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu và xác định nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo trong quá trình kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A12 Chuẩn mực này).

Sửa đổi mức trọng yếu trong quá trình kiểm toán

- 12. Kiểm toán viên phải sửa đổi mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính và mức trọng yếu hoặc các mức trọng yếu cho các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh trong trường hợp kiểm toán viên có thêm thông tin trong quá trình kiểm toán mà có thể dẫn đến việc thay đổi mức trọng yếu hoặc các mức trọng yếu so với mức xác định trước đó (xem hướng dẫn tại đoạn A13 Chuẩn mực này).

13. Nếu kiểm toán viên kết luận rằng việc áp dụng một mức trọng yếu thấp hơn mức trọng yếu đã xác định trước đó đối với tổng thể báo cáo tài chính và mức trọng yếu hoặc các mức trọng yếu cho các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh là phù hợp thì kiểm toán viên phải xác định xem có cần phải sửa đổi lại mức trọng yếu thực hiện, và xem nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo có còn phù hợp hay không.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

14. Kiểm toán viên phải lưu trong hồ sơ kiểm toán các số liệu và cơ sở xác định về mức trọng yếu sau (xem đoạn 08 - 11 và đoạn A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230):
- (a) Mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính (xem đoạn 10 Chuẩn mực này);
 - (b) Mức trọng yếu hoặc các mức trọng yếu cho các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh (xem đoạn 10 Chuẩn mực này);
 - (c) Mức trọng yếu thực hiện (xem đoạn 11 Chuẩn mực này);
 - (d) Những sửa đổi của các mức trọng yếu từ mục (a) đến mục (c) nêu trên trong quá trình thực hiện cuộc kiểm toán (xem đoạn 12 - 13 Chuẩn mực này).

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Mức trọng yếu và rủi ro kiểm toán (hướng dẫn đoạn 05 Chuẩn mực này)

- A1. Khi thực hiện một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính, mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên là (1) đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng liệu báo cáo tài chính, xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn hay không, từ đó giúp kiểm toán viên đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính có được lập phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng trên các khía cạnh trọng yếu hay chưa; (2) lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính và trao đổi thông tin theo quy định của chuẩn mực kiểm toán, phù hợp với các phát hiện của kiểm toán viên (xem đoạn 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200). Kiểm toán viên đạt được sự đảm bảo hợp lý bằng cách thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp để giảm rủi ro kiểm toán tới mức thấp có thể chấp nhận được theo quy định tại đoạn 17 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200. Rủi ro kiểm toán là rủi ro mà kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán không phù hợp khi báo cáo tài chính còn chứa đựng sai sót trọng yếu. Rủi ro kiểm toán bao gồm rủi ro có sai sót trọng yếu và rủi ro phát hiện (theo quy định tại đoạn 13(c) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200). Mức trọng yếu và rủi ro kiểm toán cần được xem xét trong suốt quá trình kiểm toán, khi:

- (a) Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu (xem Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315);
- (b) Xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo cần thực hiện (xem Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330);
- (c) Đánh giá ảnh hưởng của các sai sót chưa được điều chỉnh (nếu có) trên báo cáo tài chính (xem Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450) và hình thành ý kiến kiểm toán (xem Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700).

Xác định mức trọng yếu và mức trọng yếu thực hiện khi lập kế hoạch kiểm toán

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

A2. Đối với các đơn vị trong lĩnh vực công, cơ quan quản lý nhà nước là đối tượng chủ yếu sử dụng báo cáo tài chính. Đồng thời, báo cáo tài chính có thể được cơ quan quản lý nhà nước sử dụng để đưa ra các quyết định khác ngoài các quyết định kinh tế. Do đó, việc xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính và mức trọng yếu hay các mức trọng yếu cho nhóm các giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trong cuộc kiểm toán báo cáo tài chính của các đơn vị trong lĩnh vực công chịu ảnh hưởng bởi pháp luật, các quy định và nhu cầu sử dụng thông tin tài chính của cơ quan quản lý nhà nước và công chúng liên quan đến các chương trình của lĩnh vực công.

Sử dụng tiêu chí để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

A3. Việc xác định mức trọng yếu đòi hỏi các xét đoán chuyên môn. Thông thường, kiểm toán viên sử dụng một tỷ lệ phần trăm (%) áp dụng cho một tiêu chí được lựa chọn làm điểm khởi đầu trong việc xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính. Các yếu tố có thể ảnh hưởng đến việc xác định tiêu chí phù hợp bao gồm:

- (1) Các yếu tố của báo cáo tài chính (ví dụ tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn, doanh thu, chi phí);
- (2) Các khoản mục trên báo cáo tài chính mà người sử dụng thường quan tâm (ví dụ, để đánh giá tình hình hoạt động, người sử dụng báo cáo tài chính thường quan tâm đến các khoản mục lợi nhuận, doanh thu hoặc tài sản ròng);
- (3) Đặc điểm hoạt động kinh doanh của đơn vị được kiểm toán, đặc điểm ngành nghề và môi trường kinh doanh mà đơn vị đang hoạt động;
- (4) Cơ cấu sở hữu vốn của đơn vị được kiểm toán và cách thức đơn vị huy động vốn (ví dụ, nếu đơn vị hoạt động kinh doanh chủ yếu bằng nguồn vốn vay thì người sử dụng báo cáo tài chính có thể quan tâm nhiều hơn đến tài sản và quyền của chủ nợ đối với tài sản này hơn là quan tâm đến lợi nhuận của đơn vị);
- (5) Khả năng thay đổi tương đối của tiêu chí đã được xác định.

A4. Một số ví dụ về các tiêu chí phù hợp, tùy thuộc vào từng trường hợp của đơn vị được kiểm toán, có thể bao gồm các khoản mục thu nhập được báo cáo như lợi nhuận trước thuế, tổng doanh thu, lợi nhuận gộp và tổng chi phí, tổng vốn chủ sở hữu và giá trị tài sản ròng. Lợi nhuận trước thuế từ hoạt động kinh doanh liên tục thường được sử dụng cho các đơn vị hoạt động vì mục tiêu lợi nhuận. Khi lợi nhuận trước thuế dễ bị biến động, các tiêu chí khác có thể sẽ phù hợp hơn như lợi nhuận gộp hoặc tổng doanh thu.

A5. Liên quan đến các tiêu chí đã được lựa chọn, các dữ liệu tài chính phù hợp thường bao gồm các số liệu về kết quả kinh doanh và tình hình tài chính của các kỳ trước, các số liệu về kết quả kinh doanh và tình hình tài chính lũy kế đến kỳ này, và kế hoạch hay dự đoán cho kỳ hiện tại, được điều chỉnh khi có biến động lớn theo từng trường hợp của đơn vị được kiểm toán (ví dụ, một giao dịch hợp nhất kinh doanh lớn) và những thay đổi liên quan trong ngành nghề hay môi trường kinh doanh mà

đơn vị đang hoạt động. Ví dụ, khi ở điểm khởi đầu, mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính được xác định cho một đơn vị cụ thể ở mức một tỷ lệ phần trăm nhất định trên lợi nhuận trước thuế từ hoạt động kinh doanh liên tục. Khi có các biến động bất thường làm tăng hoặc giảm đáng kể lợi nhuận trước thuế, kiểm toán viên có thể xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính bằng cách sử dụng một mức lợi nhuận trước thuế từ hoạt động kinh doanh liên tục đã loại trừ ảnh hưởng của các biến động bất thường, dựa vào kết quả kinh doanh của các kỳ trước.

- A6. Mức trọng yếu phải được xác định gắn liền với báo cáo tài chính mà kiểm toán viên thực hiện kiểm toán. Khi báo cáo tài chính được lập cho kỳ kế toán dài hơn hoặc ngắn hơn 12 tháng, ví dụ đối với một số đơn vị mới thành lập hoặc thay đổi kỳ kế toán, mức trọng yếu cần phải được xác định dựa trên báo cáo tài chính được lập cho kỳ kế toán đó.
- A7. Kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên môn khi xác định tỷ lệ phần trăm (%) áp dụng cho tiêu chí đã lựa chọn. Tỷ lệ phần trăm (%) và tiêu chí được lựa chọn thường có mối liên hệ với nhau, như tỷ lệ phần trăm (%) áp dụng cho mức lợi nhuận trước thuế từ hoạt động kinh doanh liên tục thường cao hơn tỷ lệ phần trăm (%) áp dụng cho doanh thu. Ví dụ, kiểm toán viên có thể cân nhắc mức năm phần trăm (5%) trên lợi nhuận trước thuế từ hoạt động kinh doanh liên tục đối với đơn vị hoạt động vì mục tiêu lợi nhuận, trong khi đó kiểm toán viên có thể cân nhắc tỷ lệ một phần trăm (1%) trên tổng doanh thu hoặc chi phí là phù hợp đối với đơn vị hoạt động phi lợi nhuận. Tuy nhiên, tỷ lệ phần trăm cao hơn hoặc thấp hơn có thể được coi là phù hợp tùy theo từng trường hợp cụ thể.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

- A8. Khi lợi nhuận trước thuế từ hoạt động kinh doanh liên tục của một đơn vị hoạt động vì mục tiêu lợi nhuận thường xuyên ở mức thấp, có thể do Giám đốc đồng thời là người chủ sở hữu doanh nghiệp đã thu lại phần lớn lợi nhuận trước thuế dưới dạng tiền lương và các khoản thu nhập khác thì tiêu chí lựa chọn để xác định mức trọng yếu là lợi nhuận trước tiền lương, các khoản thu nhập khác và thuế có thể sẽ phù hợp hơn.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công

- A9. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, tổng chi phí hoặc chi phí thuần (chi phí trừ thu nhập) có thể là tiêu chí phù hợp cho hoạt động của từng chương trình. Khi đơn vị hoạt động trong lĩnh vực công có quản lý tài sản công, tài sản có thể là tiêu chí phù hợp để xác định mức trọng yếu.

Mức trọng yếu hay các mức trọng yếu cho các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

- A10. Các yếu tố có thể dẫn đến sự tồn tại của một hoặc một số nhóm các giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh mà theo đó, các sai sót mặc dù thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính có thể gây ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng thông tin trên báo cáo tài chính, bao gồm:

- (1) Pháp luật và các quy định hoặc khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể gây ảnh hưởng đến kỳ vọng của người sử dụng báo cáo tài chính liên quan đến giá trị hay thông tin thuyết minh của một số khoản mục nhất định trên báo cáo tài chính (ví dụ, giao dịch với các bên liên quan và thù lao của Ban Giám đốc và Ban quản trị);

- (2) Những thông tin thuyết minh quan trọng liên quan đến ngành nghề mà đơn vị được kiểm toán đang hoạt động (ví dụ, chi phí nghiên cứu và triển khai của một công ty dược);
- (3) Người sử dụng báo cáo tài chính quan tâm đến một lĩnh vực hoạt động nhất định của đơn vị, cần được thuyết minh riêng rẽ trên báo cáo tài chính (ví dụ, việc mới mua một bộ phận kinh doanh).

A11. Khi xem xét trường hợp cụ thể của đơn vị được kiểm toán, nếu có sự tồn tại của những nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh như đã nêu tại đoạn A10 Chuẩn mực này thì kiểm toán viên có thể cần thu thập thêm thông tin về quan điểm và kỳ vọng của Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị.

Mức trọng yếu thực hiện (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

A12. Việc lập kế hoạch kiểm toán chỉ để phát hiện những sai sót trọng yếu một cách đơn lẻ dẫn tới việc bỏ qua một thực tế là ảnh hưởng lũy kế của các sai sót không trọng yếu đơn lẻ có thể làm cho báo cáo tài chính còn chứa đựng các sai sót trọng yếu. Việc này cũng chưa tính đến những sai sót có thể không được phát hiện. Mức trọng yếu thực hiện là một mức giá trị hoặc các mức giá trị do kiểm toán viên xác định nhằm giảm khả năng các ảnh hưởng tổng hợp của các sai sót không được điều chỉnh và không được phát hiện vượt quá mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính xuống một mức độ thấp hợp lý. Tương tự như vậy, mức trọng yếu thực hiện liên quan tới mức trọng yếu được xác định cho nhóm các giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh cũng được đưa ra để làm giảm tới mức thấp có thể chấp nhận được khả năng có thể xảy ra các sai sót không được điều chỉnh hoặc không được phát hiện trong nhóm các giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh. Việc xác định mức trọng yếu thực hiện không chỉ đơn thuần là một phép tính cơ học mà yêu cầu phải có những xét đoán chuyên môn. Việc xét đoán này phụ thuộc vào hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị được kiểm toán, được cập nhật thay đổi trong suốt quá trình thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro, và bản chất, phạm vi của những sai sót đã phát hiện trong các cuộc kiểm toán trước và đánh giá của kiểm toán viên về các sai sót trong kỳ hiện tại.

Sửa đổi mức trọng yếu trong quá trình kiểm toán (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

A13. Mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính và mức trọng yếu hoặc các mức trọng yếu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh có thể cần phải được sửa đổi khi có các tình huống phát sinh trong quá trình kiểm toán (ví dụ, đơn vị được kiểm toán quyết định bán một bộ phận kinh doanh chính), có thêm các thông tin mới hay việc thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán làm thay đổi hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị được kiểm toán và hoạt động của đơn vị đó. Ví dụ trong quá trình kiểm toán, nếu kết quả kinh doanh thực tế khác khá nhiều so với kết quả dự kiến vào cuối kỳ đã được sử dụng để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính thì kiểm toán viên cần phải sửa đổi lại mức trọng yếu này./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 330: Biện pháp xử lý của kiểm toán viên đối với rủi ro đã đánh giá

*(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC
ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)*

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) trong việc thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu mà kiểm toán viên đã xác định và đánh giá khi thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315.
02. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) 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 và doanh nghiệp kiểm toán, cũng như xử lý các mối quan hệ liên quan đến các thông tin đã được kiểm toán.

Mục tiêu

03. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá, thông qua việc thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý phù hợp đối với các rủi ro này.

Giải thích thuật ngữ

04. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
 - (a) Thử nghiệm cơ bản: Là thủ tục kiểm toán được thiết kế nhằm phát hiện các sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Các thử nghiệm cơ bản bao gồm:
 - (i) Kiểm tra chi tiết (các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh);
 - (ii) Thủ tục phân tích cơ bản.
 - (b) Thử nghiệm kiểm soát: Là thủ tục kiểm toán được thiết kế nhằm đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát trong việc ngăn ngừa, hoặc phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Biện pháp xử lý tổng thể

05. Kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý tổng thể đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A3 Chuẩn mực này).

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

06. Kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo với nội dung, lịch trình và phạm vi dựa vào kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu (xem hướng dẫn tại đoạn A4 - A8 Chuẩn mực này).
07. Khi thiết kế các thủ tục kiểm toán tiếp theo, kiểm toán viên phải:
- (a) Xem xét các lý do đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu cho từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh, bao gồm:
 - (i) Khả năng xảy ra sai sót trọng yếu do các đặc tính cụ thể của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản, hoặc thông tin thuyết minh có liên quan (rủi ro tiềm tàng);
 - (ii) Liệu việc đánh giá rủi ro có xem xét đến các kiểm soát có liên quan hay không (rủi ro kiểm soát), và nếu có, kiểm toán viên phải thu thập bằng chứng kiểm toán để xác định xem các kiểm soát có hoạt động hiệu quả không (có nghĩa là: kiểm toán viên dự định dựa vào tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thử nghiệm cơ bản) (xem hướng dẫn tại đoạn A9 - A18 Chuẩn mực này);
 - (b) Mức độ rủi ro được kiểm toán viên đánh giá càng cao thì càng phải thu thập bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn (xem hướng dẫn tại đoạn A19 Chuẩn mực này).

Thử nghiệm kiểm soát

08. Kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm kiểm soát để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát có liên quan nếu:
- (a) Khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, kiểm toán viên kỳ vọng rằng các kiểm soát hoạt động hiệu quả (nghĩa là: kiểm toán viên có ý định dựa vào tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thử nghiệm cơ bản); hoặc
 - (b) Nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản thì không thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu (xem hướng dẫn tại đoạn A20 - A24 Chuẩn mực này).
09. Khi thiết kế và thực hiện thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên càng tin tưởng vào tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát thì càng phải thu thập bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn (xem hướng dẫn tại đoạn A25 Chuẩn mực này).

Nội dung và phạm vi của thử nghiệm kiểm soát

10. Khi thiết kế và thực hiện thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên phải:

- (a) Thực hiện các thủ tục kiểm toán khác kết hợp với thủ tục phỏng vấn nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát, gồm:
 - (i) Các kiểm soát đã được thực hiện như thế nào tại các thời điểm liên quan trong suốt giai đoạn được kiểm toán;
 - (ii) Các kiểm soát có được thực hiện nhất quán hay không;
 - (iii) Các kiểm soát được ai thực hiện và thực hiện bằng cách nào (xem hướng dẫn tại đoạn A26 - A29 Chuẩn mực này)
- (b) Xác định liệu các kiểm soát được thử nghiệm có phụ thuộc vào các kiểm soát khác không (kiểm soát gián tiếp) và, nếu có, liệu có cần thiết thu thập bằng chứng kiểm toán chứng minh tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát gián tiếp đó hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A30 - A31 Chuẩn mực này).

Lịch trình thử nghiệm kiểm soát

- 11. Kiểm toán viên phải thực hiện thử nghiệm kiểm soát cho một thời điểm cụ thể, hoặc cho cả giai đoạn mà kiểm toán viên dự định dựa vào các kiểm soát đó, theo quy định tại đoạn 12 và 15 dưới đây, để đưa ra cơ sở thích hợp cho sự tin cậy của kiểm toán viên vào các kiểm soát đó (xem hướng dẫn tại đoạn A32 Chuẩn mực này).

Sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được trong giai đoạn giữa kỳ

- 12. Nếu kiểm toán viên thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát trong giai đoạn giữa kỳ, kiểm toán viên phải:
 - (a) Thu thập bằng chứng kiểm toán về những thay đổi quan trọng trong các kiểm soát xảy ra sau giai đoạn giữa kỳ;
 - (b) Xác định bằng chứng kiểm toán bổ sung cần thu thập cho giai đoạn còn lại (xem hướng dẫn tại đoạn A33 - A34 Chuẩn mực này).

Sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước

- 13. Để xác định xem việc sử dụng bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đã có từ các cuộc kiểm toán trước có phù hợp hay không và để xác định khoảng thời gian trước khi tiến hành lại thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên phải xem xét những vấn đề sau:
 - (a) Tính hữu hiệu của các thành phần khác của kiểm soát nội bộ, bao gồm môi trường kiểm soát, việc giám sát các kiểm soát và quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị;
 - (b) Các rủi ro phát sinh từ các đặc tính của kiểm soát, cho dù kiểm soát đó được thực hiện thủ công hay tự động;
 - (c) Tính hữu hiệu của các kiểm soát chung về công nghệ thông tin;
 - (d) Tính hữu hiệu của kiểm soát và việc thực hiện kiểm soát đó của đơn vị, bao gồm nội dung và mức độ của các sai lệch trong việc thực hiện kiểm soát đã ghi nhận trong các cuộc kiểm toán trước, và liệu có thay đổi nào về nhân sự có ảnh hưởng đáng kể đến việc thực hiện kiểm soát đó hay không;

- (e) Liệu việc không thay đổi một kiểm soát cụ thể có gây rủi ro khi hoàn cảnh đã thay đổi hay không;
 - (f) Rủi ro có sai sót trọng yếu và mức độ tin cậy vào các kiểm soát (xem hướng dẫn tại đoạn A35 Chuẩn mực này).
14. Nếu kiểm toán viên dự định sử dụng bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát cụ thể đã thu thập được từ cuộc kiểm toán trước, kiểm toán viên phải chứng minh rằng các bằng chứng đó vẫn còn giá trị bằng cách thu thập bằng chứng kiểm toán về việc liệu có phát sinh những thay đổi đáng kể trong các kiểm soát đó kể từ sau cuộc kiểm toán trước hay không. Kiểm toán viên phải thu thập bằng chứng này bằng cách thực hiện phỏng vấn kết hợp với quan sát hoặc điều tra, để xác nhận sự hiểu biết về các kiểm soát cụ thể đó, và:
- (a) Nếu có những thay đổi ảnh hưởng đến sự phù hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập từ cuộc kiểm toán trước, kiểm toán viên phải thực hiện thử nghiệm kiểm soát trong cuộc kiểm toán hiện tại (xem hướng dẫn tại đoạn A36 Chuẩn mực này);
 - (b) Nếu không có thay đổi nào, kiểm toán viên phải thực hiện thử nghiệm kiểm soát ít nhất một lần trong ba cuộc kiểm toán liên tục, và phải thực hiện thử nghiệm đối với một số kiểm soát trong mỗi cuộc kiểm toán để tránh tình trạng phải tiến hành thử nghiệm tất cả các kiểm soát mà kiểm toán viên dự định tin cậy vào trong một cuộc kiểm toán duy nhất mà không thực hiện thử nghiệm bất kỳ kiểm soát nào trong hai cuộc kiểm toán tiếp theo (xem hướng dẫn tại đoạn A37 - A39 Chuẩn mực này).

Các kiểm soát đối với rủi ro đáng kể

15. Nếu kiểm toán viên dự định tin cậy vào các kiểm soát đối với một rủi ro mà kiểm toán viên xác định là rủi ro đáng kể, kiểm toán viên phải thử nghiệm các kiểm soát đó trong giai đoạn hiện tại.

Đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát

16. Khi đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát liên quan, kiểm toán viên phải đánh giá liệu các sai sót được phát hiện từ các thử nghiệm cơ bản có cho thấy các kiểm soát không hoạt động hiệu quả hay không. Tuy nhiên, nếu các thử nghiệm cơ bản không phát hiện ra sai sót thì không có nghĩa là các kiểm soát có liên quan đến cơ sở dẫn liệu được thử nghiệm là hiệu quả (xem hướng dẫn tại đoạn A40 Chuẩn mực này).
17. Nếu phát hiện những sai lệch trong các kiểm soát mà kiểm toán viên dự định tin cậy vào, kiểm toán viên phải thực hiện những cuộc phỏng vấn cụ thể để tìm hiểu về những vấn đề này cũng như những hậu quả tiềm tàng, và phải xác định (xem hướng dẫn tại đoạn A41 Chuẩn mực này):
- (a) Các thử nghiệm kiểm soát đã thực hiện có cung cấp cơ sở thích hợp để kiểm toán viên tin cậy vào các kiểm soát đó hay không;
 - (b) Có cần thực hiện các thử nghiệm kiểm soát bổ sung hay không; hoặc
 - (c) Các rủi ro có khả năng xảy ra sai sót có cần được xử lý bằng cách áp dụng các thử nghiệm cơ bản hay không.

Thử nghiệm cơ bản

18. Cho dù kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu như thế nào, kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm cơ bản đối với từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu (xem hướng dẫn tại đoạn A42 - A47 Chuẩn mực này).
19. Kiểm toán viên phải xem xét có cần thực hiện các thủ tục xác nhận từ bên ngoài như các thử nghiệm cơ bản hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A48 - A51 Chuẩn mực này).

Thử nghiệm cơ bản liên quan đến quy trình khóa sổ kế toán lập báo cáo tài chính

20. Thử nghiệm cơ bản của kiểm toán viên phải bao gồm các thủ tục kiểm toán liên quan đến quy trình khóa sổ kế toán lập báo cáo tài chính, như sau:
 - (a) Đối chiếu số liệu trên báo cáo tài chính với số liệu trên sổ kế toán;
 - (b) Kiểm tra các bút toán trọng yếu và các điều chỉnh khác được thực hiện trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A52 Chuẩn mực này).

Thử nghiệm cơ bản đối với các rủi ro đáng kể

21. Nếu kiểm toán viên đã xác định rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu là rủi ro đáng kể thì kiểm toán viên phải thực hiện các thử nghiệm cơ bản để xử lý rủi ro này. Nếu chỉ thực hiện thử nghiệm cơ bản đối với một rủi ro đáng kể thì thử nghiệm cơ bản phải bao gồm kiểm tra chi tiết (xem hướng dẫn tại đoạn A53 Chuẩn mực này).

Lịch trình thực hiện thử nghiệm cơ bản

22. Nếu thực hiện thử nghiệm cơ bản tại thời điểm kiểm toán giữa kỳ, để cung cấp cơ sở hợp lý cho việc mở rộng các kết luận kiểm toán từ giữa kỳ cho đến cuối kỳ, kiểm toán viên phải bao quát cả giai đoạn còn lại bằng cách (xem hướng dẫn tại đoạn A54 - A57 Chuẩn mực này):
 - (a) Thực hiện các thử nghiệm cơ bản kết hợp với các thử nghiệm kiểm soát cho giai đoạn từ giữa kỳ đến cuối kỳ; hoặc
 - (b) Chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản bổ sung nếu kiểm toán viên xác định rằng như vậy là đủ.
23. Khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu tại thời điểm giữa kỳ, nếu phát hiện các sai sót không mong đợi thì kiểm toán viên phải đánh giá liệu có cần điều chỉnh việc đánh giá rủi ro liên quan và điều chỉnh nội dung, lịch trình hoặc phạm vi dự kiến của các thử nghiệm cơ bản cho giai đoạn còn lại hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A58 Chuẩn mực này).

Mức độ đầy đủ của việc trình bày và thuyết minh báo cáo tài chính

24. Kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán để đánh giá liệu việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính, bao gồm các thông tin thuyết minh liên quan, có phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A59 Chuẩn mực này).

Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán

25. Căn cứ vào các thủ tục kiểm toán đã thực hiện và bằng chứng kiểm toán thu thập được, trước khi đưa ra kết luận về cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải xem xét việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu có còn phù hợp hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A60 - 61 Chuẩn mực này).
26. Kiểm toán viên phải đưa ra kết luận về tính đầy đủ, thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập. Khi đưa ra ý kiến kiểm toán, kiểm toán viên phải xem xét tất cả bằng chứng kiểm toán liên quan, bất kể bằng chứng này chứng thực hay mâu thuẫn với các cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A62 Chuẩn mực này).
27. Nếu chưa thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến một cơ sở dẫn liệu trọng yếu của báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải cố gắng thu thập thêm bằng chứng kiểm toán. Nếu không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

28. Theo quy định tại đoạn 08 - 11 và hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230, kiểm toán viên phải lập và lưu lại trong hồ sơ kiểm toán:
 - (a) Biện pháp xử lý tổng thể đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính và nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo đã thực hiện;
 - (b) Mối liên hệ giữa các thủ tục kiểm toán đó với các rủi ro đã được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu;
 - (c) Kết quả của các thủ tục kiểm toán, kể cả các kết luận, nếu các thủ tục này không rõ ràng (xem hướng dẫn tại đoạn A63 Chuẩn mực này).
29. Nếu kiểm toán viên dự định sử dụng bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước, kiểm toán viên phải ghi chép trong hồ sơ kiểm toán các kết luận trên cơ sở tin cậy vào các kiểm soát đã được thử nghiệm trong cuộc kiểm toán trước.
30. Tài liệu, hồ sơ kiểm toán phải chứng minh rằng các số liệu trên báo cáo tài chính đã được đối chiếu khớp với các số liệu trên sổ kế toán.

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Biện pháp xử lý tổng thể (hướng dẫn đoạn 05 Chuẩn mực này)

- A1. Biện pháp xử lý tổng thể đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá trong báo cáo tài chính có thể bao gồm:
 - (1) Nhấn mạnh với nhóm kiểm toán về sự cần thiết phải duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp;
 - (2) Bổ nhiệm các thành viên nhóm kiểm toán có kinh nghiệm hoặc có kỹ năng chuyên môn đặc biệt, hoặc sử dụng chuyên gia;
 - (3) Tăng cường giám sát;

- (4) Kết hợp các yếu tố không thể dự đoán trước khi lựa chọn các thủ tục kiểm toán tiếp theo cần thực hiện;
 - (5) Thực hiện những thay đổi chung đối với nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán, ví dụ: thực hiện các thử nghiệm cơ bản vào giai đoạn cuối kỳ thay vì giữa kỳ, hoặc thay đổi nội dung của các thủ tục kiểm toán nhằm thu thập được bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn.
- A2. Hiểu biết của kiểm toán viên về môi trường kiểm soát của đơn vị có ảnh hưởng đến việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính và do đó cũng ảnh hưởng đến biện pháp xử lý tổng thể. Môi trường kiểm soát hữu hiệu có thể cho phép kiểm toán viên tin tưởng hơn vào kiểm soát nội bộ và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán bắt nguồn từ bên trong đơn vị và do đó, cho phép kiểm toán viên thực hiện một số thủ tục kiểm toán vào giai đoạn giữa kỳ thay vì cuối kỳ. Tuy nhiên, các khiếm khuyết trong môi trường kiểm soát lại có ảnh hưởng ngược lại, ví dụ, kiểm toán viên có thể thực hiện các thủ tục sau đối với môi trường kiểm soát không hiệu quả:
- (1) Thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán vào giai đoạn cuối kỳ thay vì giai đoạn giữa kỳ;
 - (2) Thu thập thêm bằng chứng kiểm toán từ các thử nghiệm cơ bản;
 - (3) Mở rộng phạm vi kiểm toán ra nhiều địa điểm hơn.
- A3. Việc xem xét những vấn đề trên có ảnh hưởng quan trọng đến phương pháp tiếp cận chung của kiểm toán viên, ví dụ, tập trung vào thử nghiệm cơ bản (phương pháp cơ bản) hoặc phương pháp kết hợp thử nghiệm kiểm soát với thử nghiệm cơ bản (phương pháp kết hợp).

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

Nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo (hướng dẫn đoạn 06 Chuẩn mực này)

- A4. Đánh giá của kiểm toán viên về các rủi ro phát hiện được ở cấp độ cơ sở dẫn liệu cung cấp cơ sở nhằm lựa chọn phương pháp kiểm toán thích hợp để thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo. Ví dụ, kiểm toán viên có thể xác định rằng:
- (a) Chỉ cần thực hiện thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên cũng có thể đưa ra biện pháp xử lý hiệu quả đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá cho một cơ sở dẫn liệu cụ thể;
 - (b) Chỉ cần thực hiện các thử nghiệm cơ bản là phù hợp đối với các cơ sở dẫn liệu cụ thể, do đó, kiểm toán viên bỏ qua ảnh hưởng của các kiểm soát khi đánh giá rủi ro liên quan. Việc bỏ qua này có thể là do các thủ tục đánh giá rủi ro của kiểm toán viên đã không xác định được bất kỳ kiểm soát hữu hiệu nào liên quan đến cơ sở dẫn liệu, hoặc do việc thử nghiệm kiểm soát không hiệu quả, làm cho kiểm toán viên không có ý định dựa vào tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thử nghiệm cơ bản; hoặc

- (c) Phương pháp kết hợp thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản là một phương pháp hữu hiệu.

Tuy nhiên, theo quy định tại đoạn 18 Chuẩn mực này, dù lựa chọn phương pháp nào thì kiểm toán viên vẫn phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm cơ bản cho từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu.

- A5. Nội dung của một thủ tục kiểm toán phản ánh mục tiêu của thủ tục đó (ví dụ, thử nghiệm kiểm soát hoặc thử nghiệm cơ bản) và loại thủ tục (ví dụ, kiểm tra, quan sát, phỏng vấn, xác nhận, tính toán lại, thực hiện lại hay thủ tục phân tích). Nội dung của thủ tục kiểm toán là vấn đề quan trọng nhất cần xác định sau khi đã đánh giá rủi ro.
- A6. Lịch trình của thủ tục kiểm toán là thời điểm tiến hành thủ tục kiểm toán, giai đoạn hoặc thời điểm mà bằng chứng kiểm toán được áp dụng.
- A7. Phạm vi của thủ tục kiểm toán là số lượng thủ tục kiểm toán cần thực hiện, ví dụ cỡ mẫu hay số lần quan sát một kiểm soát.
- A8. Việc thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo, mà nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục này được xác định dựa trên cơ sở đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, cung cấp mối liên kết rõ ràng giữa các thủ tục kiểm toán tiếp theo và việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên.

Thủ tục kiểm toán trên cơ sở đánh giá rủi ro ở cấp độ cơ sở dẫn liệu (hướng dẫn đoạn 07(a) Chuẩn mực này)

Nội dung

- A9. Các rủi ro được kiểm toán viên đánh giá có thể ảnh hưởng đến cả loại thủ tục kiểm toán cần thực hiện và việc kết hợp các thủ tục kiểm toán. Ví dụ, khi kiểm toán viên đánh giá có rủi ro cao, ngoài việc kiểm tra tài liệu, kiểm toán viên có thể xác nhận với một bên thứ ba về sự đầy đủ của các điều khoản hợp đồng. Ngoài ra, các thủ tục kiểm toán nhất định có thể thích hợp đối với một số cơ sở dẫn liệu này hơn là đối với các cơ sở dẫn liệu khác. Ví dụ, liên quan đến doanh thu, các thử nghiệm kiểm soát có thể là biện pháp thích hợp nhất để xử lý rủi ro có sai sót về cơ sở dẫn liệu “tính đầy đủ”, trong khi các thử nghiệm cơ bản lại có thể là biện pháp thích hợp nhất để xử lý rủi ro có sai sót về cơ sở dẫn liệu “tính phát sinh”.
- A10. Khi xác định nội dung thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên cần xem xét lý do đánh giá rủi ro. Ví dụ, nếu một rủi ro được đánh giá là thấp chỉ do đặc trưng riêng của nhóm giao dịch mà không xem xét đến các kiểm soát liên quan thì kiểm toán viên có thể xác định rằng chỉ cần thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản cũng có thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Ngược lại, nếu rủi ro được đánh giá là thấp do kiểm soát nội bộ hiệu quả, và kiểm toán viên dự định sẽ thiết kế các thử nghiệm cơ bản căn cứ vào hiệu quả kiểm soát, thì kiểm toán viên sẽ thực hiện các thử nghiệm kiểm soát theo quy định tại đoạn 08(a) Chuẩn mực này. Ví dụ cho trường hợp này là các nhóm giao dịch tương đối đồng nhất, không phức tạp, được xử lý thường xuyên và được hệ thống thông tin của đơn vị kiểm soát.

Lịch trình

- A11. Kiểm toán viên có thể thực hiện thử nghiệm kiểm soát hoặc thử nghiệm cơ bản ở thời điểm kiểm toán giữa kỳ hay cuối kỳ. Rủi ro có sai sót trọng yếu càng cao thì kiểm toán viên càng cần phải thực hiện các thủ tục cơ bản gần hoặc tại thời điểm

cuối kỳ hơn là vào thời điểm trước đó, hoặc thực hiện các thủ tục kiểm toán mà không cần thông báo trước về nội dung và thời gian (ví dụ, thực hiện các thủ tục kiểm toán tại một số địa điểm được chọn mà không thông báo trước). Điều này đặc biệt thích hợp khi lựa chọn các thủ tục kiểm toán để xử lý rủi ro có gian lận. Ví dụ, khi phát hiện rủi ro cố ý gây sai sót hoặc thao túng số liệu, kiểm toán viên có thể kết luận rằng các thủ tục kiểm toán để mở rộng các kết luận kiểm toán từ thời điểm kiểm toán giữa kỳ đến cuối kỳ sẽ không hiệu quả.

- A12. Việc thực hiện các thủ tục kiểm toán vào thời điểm trước khi kết thúc kỳ kế toán có thể giúp kiểm toán viên phát hiện sớm các vấn đề quan trọng và do đó có thể giải quyết các vấn đề đó với sự hỗ trợ của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán hoặc thiết kế phương pháp kiểm toán hiệu quả để giải quyết các vấn đề này.
- A13. Một số thủ tục kiểm toán nhất định chỉ có thể được thực hiện vào giai đoạn cuối kỳ hoặc sau giai đoạn cuối kỳ, ví dụ:
- (1) Đối chiếu số liệu trên báo cáo tài chính với số liệu trên sổ kế toán;
 - (2) Kiểm tra các khoản mục được điều chỉnh trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính;
 - (3) Các thủ tục kiểm toán để xử lý rủi ro mà tại thời điểm cuối kỳ, đơn vị được kiểm toán lại ký kết những hợp đồng bán hàng không minh bạch hoặc có các giao dịch không được quyết toán.
- A14. Quyết định của kiểm toán viên về thời điểm thực hiện các thủ tục kiểm toán chịu ảnh hưởng của các yếu tố liên quan, bao gồm:
- (1) Môi trường kiểm soát;
 - (2) Thời điểm có thông tin thích hợp (ví dụ, dữ liệu trong các tệp điện tử sau đó có thể bị điều chỉnh, hoặc các thủ tục cần quan sát có thể chỉ diễn ra tại những thời điểm nhất định);
 - (3) Bản chất của rủi ro (ví dụ, nếu có rủi ro doanh thu bị khai tăng để đáp ứng các mức lợi nhuận kỳ vọng bằng cách tạo ra những hợp đồng bán hàng giả mạo sau khi kết thúc kỳ kế toán, kiểm toán viên có thể kiểm tra các hợp đồng hiện có vào thời điểm kết thúc kỳ kế toán);
 - (4) Giai đoạn hoặc thời điểm liên quan đến bằng chứng kiểm toán.

Phạm vi

- A15. Kiểm toán viên xác định phạm vi của thủ tục kiểm toán được xét đoán là cần thiết sau khi cân nhắc mức trọng yếu, các rủi ro được đánh giá và mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên dự kiến đạt được. Khi kiểm toán viên đạt được mục đích nhờ thực hiện kết hợp các thủ tục kiểm toán thì phạm vi của mỗi thủ tục được xem xét riêng rẽ. Nói chung, kiểm toán viên cần mở rộng phạm vi các thủ tục kiểm toán nếu rủi ro có sai sót trọng yếu tăng lên. Ví dụ, để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận, kiểm toán viên có thể cần tăng cỡ mẫu hoặc thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản ở mức độ chi tiết hơn. Tuy nhiên, việc mở rộng phạm vi thủ tục kiểm toán chỉ có hiệu quả nếu bản thân thủ tục kiểm toán là phù hợp với rủi ro đặc thù.
- A16. Việc sử dụng các kỹ thuật kiểm toán với sự hỗ trợ của máy tính (CAATs) có thể cho phép kiểm tra nhiều giao dịch điện tử và dữ liệu trong các tài khoản điện tử. Kỹ thuật này có thể hữu ích khi kiểm toán viên quyết định điều chỉnh phạm vi

kiểm tra, ví dụ khi xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận. Các kỹ thuật này có thể được sử dụng để chọn mẫu từ các tệp tin điện tử chính để phân loại thành các giao dịch đặc thù hoặc kiểm tra tổng thể thay vì kiểm tra mẫu.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công

A17. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, các quy định của Kiểm toán Nhà nước và bất kỳ yêu cầu kiểm toán đặc biệt nào khác có thể ảnh hưởng đến quyết định của kiểm toán viên về nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A18. Đối với các đơn vị nhỏ, kiểm toán viên có thể không xác định được nhiều hoạt động kiểm soát, hoặc đơn vị có thể có rất ít tài liệu thể hiện sự tồn tại hoặc vận hành của các hoạt động kiểm soát đó. Trong trường hợp này, việc thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo mà chủ yếu là thử nghiệm cơ bản sẽ có thể hiệu quả hơn. Tuy nhiên, trong một số trường hợp hãn hữu, kiểm toán viên sẽ không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nếu không có các hoạt động kiểm soát hay những thành phần khác của kiểm soát.

Đánh giá mức độ rủi ro cao (hướng dẫn đoạn 07(b) Chuẩn mực này)

A19. Khi cần thu thập bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn do mức độ rủi ro được đánh giá cao hơn, kiểm toán viên có thể tăng số lượng bằng chứng, hoặc thu thập bằng chứng thích hợp hơn hoặc đáng tin cậy hơn, bằng cách tập trung thu thập bằng chứng từ bên thứ ba hoặc thu thập bằng chứng thực từ một số nguồn độc lập.

Thử nghiệm kiểm soát

Thiết kế và thực hiện thử nghiệm kiểm soát (hướng dẫn đoạn 08 Chuẩn mực này)

A20. Các thử nghiệm kiểm soát chỉ được thực hiện đối với những kiểm soát mà kiểm toán viên xác định rằng được thiết kế phù hợp để ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa một sai sót trọng yếu trong một cơ sở dẫn liệu. Nếu các kiểm soát khác nhau về cơ bản được thực hiện tại những thời điểm khác nhau trong giai đoạn được kiểm toán thì mỗi kiểm soát đó phải được xem xét riêng.

A21. Việc kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát khác với việc tìm hiểu và đánh giá về mặt thiết kế và thực hiện của các kiểm soát đó. Tuy nhiên, kiểm toán viên vẫn có thể sử dụng các loại thủ tục kiểm toán giống nhau để kiểm tra. Vì thế, kiểm toán viên có thể quyết định cách kiểm tra hiệu quả là kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đồng thời với việc đánh giá về mặt thiết kế và xác định rằng các kiểm soát đó đã được thực hiện.

A22. Mặc dù một số thủ tục đánh giá rủi ro có thể không được thiết kế để làm thử nghiệm kiểm soát nhưng các thủ tục đó cũng có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát và, do đó, đóng vai trò như thử nghiệm kiểm soát. Ví dụ, các thủ tục đánh giá rủi ro của kiểm toán viên có thể bao gồm:

- (1) Phỏng vấn về việc sử dụng dự toán của Ban Giám đốc;
- (2) Quan sát việc Ban Giám đốc so sánh chi phí dự tính và chi phí thực tế hàng tháng;

- (3) Kiểm tra các báo cáo để phát hiện biến động giữa số liệu thực tế với kế hoạch.

Các thủ tục kiểm toán này không chỉ cung cấp những hiểu biết về công tác lập kế hoạch của đơn vị và liệu kế hoạch đó đã được thực hiện hay chưa, mà còn có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của quy trình lập kế hoạch của đơn vị trong việc ngăn ngừa và phát hiện các sai sót trọng yếu trong phân loại chi phí.

- A23. Kiểm toán viên có thể thiết kế một thử nghiệm kiểm soát để thực hiện đồng thời với việc kiểm tra chi tiết cùng một giao dịch. Mặc dù mục tiêu của thử nghiệm kiểm soát khác với mục tiêu của kiểm tra chi tiết nhưng có thể thực hiện đồng thời cả hai thủ tục này đối với cùng một giao dịch, gọi là “thử nghiệm kép”. Ví dụ, kiểm toán viên có thể thiết kế và đánh giá các kết quả kiểm tra một hóa đơn nhằm xác định xem hóa đơn đó đã được phê duyệt hay chưa, đồng thời cung cấp bằng chứng kiểm toán chi tiết về giao dịch đó. Thử nghiệm kép được thiết kế và đánh giá bằng cách xem xét riêng rẽ mỗi mục tiêu kiểm toán nêu trên.
- A24. Theo đoạn 30 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể nhận thấy rằng không thể thiết kế các thử nghiệm cơ bản một cách hiệu quả mà bản thân các thử nghiệm này cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Tình huống này có thể xảy ra khi một đơn vị điều hành hoạt động kinh doanh bằng công nghệ thông tin và không ghi lại hoặc không lưu trữ bằng tài liệu mà chỉ thông qua hệ thống công nghệ thông tin. Trong trường hợp này, kiểm toán viên phải thực hiện các thử nghiệm kiểm soát có liên quan theo yêu cầu trong đoạn 08(b) Chuẩn mực này.

Bằng chứng kiểm toán và độ tin cậy dự tính (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

- A25. Kiểm toán viên có thể đạt được mức độ đảm bảo cao hơn về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát khi phương pháp kiểm toán chủ yếu sử dụng thử nghiệm kiểm soát, đặc biệt là khi không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp chỉ từ các thử nghiệm cơ bản.

Nội dung và phạm vi của thử nghiệm kiểm soát

Các thủ tục kiểm toán khác kết hợp với thủ tục phỏng vấn (hướng dẫn đoạn 10(a) Chuẩn mực này)

- A26. Chỉ thực hiện thủ tục phỏng vấn thôi thì không đủ để kiểm tra tính hữu hiệu của các kiểm soát, do đó, kiểm toán viên cần thực hiện các thủ tục kiểm toán khác kết hợp với phỏng vấn. Thủ tục phỏng vấn kết hợp với kiểm tra hoặc thực hiện lại có thể cung cấp sự đảm bảo cao hơn so với việc kết hợp thủ tục phỏng vấn và quan sát vì quan sát chỉ phù hợp tại thời điểm diễn ra giao dịch.
- A27. Nội dung của một kiểm soát cụ thể sẽ ảnh hưởng đến loại thủ tục cần thực hiện để thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hoạt động hữu hiệu của kiểm soát đó. Ví dụ, nếu tính hoạt động hữu hiệu được chứng minh dưới hình thức văn bản thì kiểm toán viên có thể quyết định kiểm tra tài liệu của đơn vị để thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hoạt động hữu hiệu đó. Tuy nhiên, đối với các kiểm soát khác, tài liệu về hoạt động có thể sẽ không có sẵn hoặc không thích hợp. Ví dụ, có thể không có tài liệu về hoạt động của một số yếu tố của môi trường kiểm soát như việc phân quyền, phân nhiệm, hoặc không có tài liệu về một số loại hoạt động kiểm soát như các hoạt động kiểm soát được xử lý bằng máy tính. Trong trường

hợp này, kiểm toán viên có thể thu thập bằng chứng về tính hoạt động hữu hiệu bằng cách phỏng vấn kết hợp với các thủ tục kiểm toán khác, như quan sát hoặc sử dụng các kỹ thuật kiểm toán với sự hỗ trợ của máy tính.

Phạm vi của thử nghiệm kiểm soát

A28. Kiểm toán viên có thể phải mở rộng phạm vi thử nghiệm đối với một kiểm soát khi cần thu thập bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn về tính hữu hiệu của kiểm soát đó. Ngoài mức độ tin cậy vào các kiểm soát, kiểm toán viên có thể xem xét các vấn đề sau khi xác định phạm vi của thử nghiệm kiểm soát:

- (1) Tần suất thực hiện kiểm soát của đơn vị trong suốt giai đoạn;
- (2) Khoảng thời gian trong giai đoạn kiểm toán mà kiểm toán viên tin cậy vào tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát;
- (3) Tỷ lệ sai lệch dự kiến của một kiểm soát;
- (4) Tính thích hợp và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán cần thu thập về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát ở cấp độ cơ sở dẫn liệu;
- (5) Phạm vi của bằng chứng kiểm toán cần thu thập được từ các thử nghiệm kiểm soát khác liên quan đến cơ sở dẫn liệu đó.

Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 530 quy định và hướng dẫn chi tiết hơn về phạm vi thử nghiệm.

A29. Do tính nhất quán vốn có của quy trình xử lý công nghệ thông tin, kiểm toán viên có thể không cần phải mở rộng phạm vi thử nghiệm đối với một kiểm soát tự động. Một kiểm soát tự động sẽ được thực hiện một cách nhất quán nếu chương trình (bao gồm các bảng biểu, tệp tin hay dữ liệu cố định được sử dụng trong chương trình) không thay đổi. Nếu kiểm toán viên xác định là một kiểm soát tự động vận hành đúng như dự kiến (việc xác định có thể được thực hiện tại thời điểm bắt đầu thực hiện kiểm soát hoặc một thời điểm khác) thì kiểm toán viên có thể xem xét thực hiện các thử nghiệm để xác định rằng kiểm soát đó tiếp tục vận hành hiệu quả. Các thử nghiệm đó có thể bao gồm việc xác định:

- (1) Các thay đổi của chương trình sẽ không được thực hiện khi chưa có sự kiểm soát thích hợp đối với các thay đổi đó;
- (2) Phiên bản chính thức của chương trình được sử dụng để xử lý giao dịch;
- (3) Các kiểm soát chung khác có liên quan được thực hiện hiệu quả.

Các thử nghiệm này cũng có thể bao gồm việc xác định rằng những thay đổi của chương trình chưa được triển khai, như trường hợp đơn vị sử dụng các gói phần mềm ứng dụng mà không chỉnh sửa hoặc bảo trì các phần mềm này. Ví dụ, kiểm toán viên có thể kiểm tra hồ sơ quản trị về an ninh công nghệ thông tin để thu thập được bằng chứng kiểm toán cho thấy chưa có sự truy cập trái phép nào trong suốt giai đoạn.

Thử nghiệm đối với các kiểm soát gián tiếp (hướng dẫn đoạn 10(b) Chuẩn mực này)

A30. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể cần thu thập bằng chứng kiểm toán để chứng minh tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát gián tiếp. Ví dụ, khi kiểm toán viên quyết định kiểm tra tính hữu hiệu của việc người sử dụng soát xét

báo cáo ngoại lệ về việc bán hàng vượt hạn mức nợ cho phép, thì việc soát xét của người sử dụng và các hoạt động liên quan sau đó là các kiểm soát được kiểm toán viên xác định là liên quan trực tiếp. Các kiểm soát đối với tính chính xác của thông tin trong báo cáo (ví dụ, kiểm soát chung về công nghệ thông tin) được coi là các kiểm soát gián tiếp.

- A31. Do tính nhất quán vốn có của quy trình xử lý công nghệ thông tin, bằng chứng kiểm toán về việc thực hiện một ứng dụng kiểm soát tự động, khi được xem xét kết hợp với các bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát chung của đơn vị (đặc biệt là các kiểm soát đối với sự thay đổi), cũng có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán quan trọng về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đó.

Lịch trình thử nghiệm kiểm soát

Khoảng thời gian tin cậy dự tính (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

- A32. Bằng chứng kiểm toán chỉ liên quan đến một thời điểm vẫn có thể là đầy đủ cho mục đích kiểm toán, ví dụ khi thử nghiệm kiểm soát đối với việc kiểm kê hàng tồn kho của đơn vị vào cuối kỳ kế toán. Mặt khác, nếu kiểm toán viên dự định dựa vào một kiểm soát trong cả giai đoạn, kiểm toán viên cần thực hiện các thử nghiệm có khả năng cung cấp bằng chứng kiểm toán về việc kiểm soát đó được thực hiện hiệu quả tại những thời điểm liên quan trong giai đoạn đó. Những thử nghiệm loại này có thể bao gồm thử nghiệm đối với việc giám sát các kiểm soát của đơn vị.

Sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được trong giai đoạn giữa kỳ (hướng dẫn đoạn 12(b) Chuẩn mực này)

- A33. Khi xác định bằng chứng kiểm toán bổ sung cần thu thập về các kiểm soát được thực hiện trong giai đoạn từ giữa kỳ đến cuối kỳ, kiểm toán viên cần xem xét các yếu tố bao gồm:

- (1) Mức độ nghiêm trọng của các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu;
- (2) Các kiểm soát cụ thể đã được thử nghiệm trong giai đoạn giữa kỳ, cũng như những thay đổi quan trọng đối với các kiểm soát đó kể từ khi được thử nghiệm, kể cả những thay đổi về hệ thống thông tin, quy trình xử lý và nhân sự;
- (3) Mức độ thu thập được bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát đó;
- (4) Khoảng thời gian còn lại của giai đoạn kiểm toán;
- (5) Phạm vi thử nghiệm cơ bản mà kiểm toán viên dự định giảm bớt dựa vào mức độ tin cậy của các kiểm soát;
- (6) Môi trường kiểm soát.

- A34. Kiểm toán viên có thể thu thập bằng chứng kiểm toán bổ sung bằng cách thực hiện thử nghiệm kiểm soát cho giai đoạn còn lại hoặc kiểm tra công tác giám sát các kiểm soát của đơn vị được kiểm toán.

Sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

A35. Trong một số trường hợp nhất định, bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước cũng có thể cung cấp bằng chứng cho cuộc kiểm toán hiện tại nếu kiểm toán viên thực hiện các thủ tục kiểm toán để chứng minh các bằng chứng kiểm toán năm trước vẫn tiếp tục phù hợp cho cuộc kiểm toán hiện tại. Ví dụ, khi thực hiện cuộc kiểm toán trước, kiểm toán viên đã xác định là một kiểm soát tự động của đơn vị đã vận hành như dự kiến thì trong cuộc kiểm toán hiện tại, kiểm toán viên có thể thu thập bằng chứng kiểm toán để xác định liệu có thay đổi nào trong kiểm soát tự động này có thể ảnh hưởng đến hiệu quả kiểm soát hay không, thông qua việc phỏng vấn Ban Giám đốc và kiểm tra sổ theo dõi để xác định các kiểm soát nào đã bị thay đổi. Bằng chứng kiểm toán về những thay đổi này có thể giúp kiểm toán viên quyết định tăng hoặc giảm bằng chứng kiểm toán cần thu thập trong giai đoạn hiện tại để đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát.

Các kiểm soát đã thay đổi kể từ các cuộc kiểm toán trước (hướng dẫn đoạn 14(a) Chuẩn mực này)

A36. Các thay đổi có thể làm ảnh hưởng đến tính thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước, làm cho các bằng chứng này không còn tiếp tục được kiểm toán viên tin cậy trong cuộc kiểm toán hiện tại. Ví dụ, các thay đổi trong hệ thống cho phép đơn vị nhận một báo cáo mới từ hệ thống có thể không ảnh hưởng đến tính thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập được từ cuộc kiểm toán trước nhưng các thay đổi làm cho dữ liệu được cộng lũy kế hoặc được tính toán theo một cách khác sẽ ảnh hưởng đến tính thích hợp của bằng chứng kiểm toán đó.

Các kiểm soát không thay đổi kể từ các cuộc kiểm toán trước (hướng dẫn đoạn 14(b) Chuẩn mực này)

A37. Kiểm toán viên cần sử dụng xét đoán chuyên môn để quyết định liệu có thể tiếp tục tin tưởng vào những bằng chứng kiểm toán đã thu thập được trong các cuộc kiểm toán trước đối với các kiểm soát sau:

- (a) Các kiểm soát không có sự thay đổi kể từ lần thử nghiệm cuối cùng;
- (b) Các kiểm soát không làm giảm bớt rủi ro đáng kể.

Kiểm toán viên cũng sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định khoảng thời gian thích hợp để kiểm tra lại các kiểm soát, tuy nhiên theo quy định tại đoạn 14(b) Chuẩn mực này, việc này cần được thực hiện ít nhất một lần trong 3 năm liên tục.

A38. Nói chung, rủi ro có sai sót trọng yếu càng cao, hoặc mức độ tin cậy vào kiểm soát càng lớn, thì thời gian giữa các lần kiểm tra (nếu có) càng ngắn. Các yếu tố có thể rút ngắn thời gian kiểm tra lại một kiểm soát, hoặc làm cho kiểm toán viên quyết định không tin cậy vào bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước, bao gồm:

- (1) Môi trường kiểm soát yếu kém;
- (2) Sự yếu kém của công tác giám sát các kiểm soát;
- (3) Các kiểm soát liên quan có một yếu tố quan trọng được thực hiện thủ công;

- (4) Thay đổi nhân sự có ảnh hưởng đáng kể đến việc ứng dụng một kiểm soát;
 - (5) Tình hình thay đổi dẫn đến sự cần thiết phải thay đổi về kiểm soát;
 - (6) Yếu kém trong các kiểm soát chung về công nghệ thông tin.
- A39. Khi kiểm toán viên dự định tin cậy vào bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước đối với một số kiểm soát, việc kiểm tra một số trong các kiểm soát đó ở từng cuộc kiểm toán sẽ cung cấp thông tin chứng thực về tính hữu hiệu liên tục của môi trường kiểm soát. Việc này giúp kiểm toán viên quyết định liệu có thể tin cậy vào bằng chứng kiểm toán đã thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước hay không.
- Đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát (hướng dẫn đoạn 16 - 17 Chuẩn mực này)
- A40. Một sai sót trọng yếu được kiểm toán viên phát hiện là dấu hiệu rõ ràng về sự tồn tại của một khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ.
- A41. Khái niệm tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát vẫn cho thấy có thể có những sai lệch trong cách thức triển khai các kiểm soát của đơn vị. Những sai lệch đó có thể do các yếu tố như thay đổi nhân sự chủ chốt, sự dao động đáng kể về số lượng giao dịch theo mùa vụ và các nhầm lẫn chủ quan. Tỷ lệ sai lệch được phát hiện, đặc biệt là khi so với tỷ lệ sai lệch dự kiến, có thể cho thấy không thể tin cậy vào kiểm soát để giảm rủi ro ở cấp độ cơ sở dẫn liệu xuống mức độ mà kiểm toán viên đánh giá.

Thử nghiệm cơ bản (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

- A42. Theo quy định tại đoạn 18 Chuẩn mực này, kiểm toán viên cần thiết kế và thực hiện các thử nghiệm cơ bản cho mỗi nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu, cho dù kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu như thế nào. Quy định này xuất phát từ thực tế là: (a) việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên là mang tính xét đoán, do đó kiểm toán viên có thể không phát hiện ra tất cả các rủi ro có sai sót trọng yếu; và (b) có những hạn chế tiềm tàng trong kiểm soát nội bộ, bao gồm việc Ban Giám đốc không chế kiểm soát.

Nội dung và phạm vi thử nghiệm cơ bản

- A43. Tùy theo tình hình, kiểm toán viên có thể xác định rằng:
- (1) Chỉ thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản là đủ để giảm rủi ro kiểm toán xuống mức thấp có thể chấp nhận được. Ví dụ: khi kiểm toán viên đánh giá rủi ro dựa vào bằng chứng kiểm toán thu thập được từ thử nghiệm kiểm soát;
 - (2) Chỉ có kiểm tra chi tiết là thích hợp;
 - (3) Việc kết hợp thủ tục phân tích cơ bản và kiểm tra chi tiết là thích hợp nhất để xử lý rủi ro đã được đánh giá.
- A44. Thủ tục phân tích cơ bản thường được áp dụng cho số lượng lớn các giao dịch có thể dự đoán theo thời gian. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 520 quy định và hướng dẫn về việc áp dụng thủ tục phân tích trong việc kiểm toán.
- A45. Kiểm toán viên cần xem xét bản chất của rủi ro và cơ sở dẫn liệu khi thiết kế kiểm tra chi tiết. Ví dụ, khi kiểm tra chi tiết liên quan đến cơ sở dẫn liệu “tính hiện hữu” hoặc “tính phát sinh”, kiểm toán viên có thể lựa chọn số liệu từ các khoản mục đã

có trong báo cáo tài chính và thu thập bằng chứng kiểm toán thích hợp. Mặt khác, khi kiểm tra chi tiết liên quan đến cơ sở dẫn liệu “tính đầy đủ”, kiểm toán viên có thể cần lựa chọn số liệu từ những khoản mục sẽ phải có trong báo cáo tài chính và kiểm tra xem các khoản mục đó đã được trình bày trong báo cáo tài chính hay chưa.

- A46. Do việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu cần xem xét đến kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên sẽ cần mở rộng phạm vi thử nghiệm cơ bản khi kết quả thử nghiệm kiểm soát là không thỏa đáng. Tuy nhiên, việc mở rộng phạm vi của một thủ tục kiểm toán chỉ thích hợp khi thủ tục kiểm toán đó có liên quan đến rủi ro cụ thể.
- A47. Khi thiết kế kiểm tra chi tiết, phạm vi kiểm tra thường được xem xét như là việc lựa chọn cỡ mẫu. Tuy nhiên, kiểm toán viên cần xem xét những vấn đề khác liên quan, như liệu có phương pháp nào hiệu quả hơn để lựa chọn các phần tử kiểm tra hay không (xem đoạn 10 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500).

Xem xét sự cần thiết phải thực hiện thủ tục xác nhận từ bên ngoài (hướng dẫn đoạn 19 Chuẩn mực này)

- A48. Thủ tục xác nhận từ bên ngoài thường được thực hiện khi thu thập bằng chứng kiểm toán về các cơ sở dẫn liệu liên quan đến các số dư tài khoản và các yếu tố kèm theo, tuy nhiên không nhất thiết giới hạn ở các khoản mục này. Ví dụ, kiểm toán viên có thể yêu cầu xác nhận từ bên ngoài về các điều khoản hợp đồng, hoặc các giao dịch giữa đơn vị với các bên khác. Thủ tục xác nhận từ bên ngoài cũng có thể được thực hiện để thu thập bằng chứng kiểm toán về việc không có các điều kiện nhất định. Ví dụ, kiểm toán viên có thể yêu cầu xác nhận rằng không có “thỏa thuận phụ” nào liên quan đến cơ sở dẫn liệu về tính đúng kỳ của doanh thu. Thủ tục xác nhận từ bên ngoài cũng có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán thích hợp để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá trong các trường hợp như:

- (1) Số dư tài khoản ngân hàng và các thông tin khác liên quan đến quan hệ với ngân hàng;
- (2) Số dư các khoản phải thu và các điều khoản hợp đồng;
- (3) Hàng tồn kho do bên thứ ba nắm giữ tại kho bảo thuế để xử lý hoặc hàng ký gửi;
- (4) Giấy chứng nhận quyền sử dụng đất do luật sư hoặc người cho vay giữ để bảo quản hoặc để đảm bảo khả năng thanh toán;
- (5) Các khoản đầu tư do bên thứ ba nắm giữ để bảo vệ an toàn, hoặc mua trên sàn chứng khoán nhưng chưa được nhận vào ngày lập Bảng cân đối kế toán;
- (6) Các khoản vay, bao gồm các điều khoản thanh toán và các điều khoản giới hạn;
- (7) Số dư các khoản phải trả và các điều khoản hợp đồng.

- A49. Mặc dù các xác nhận từ bên ngoài có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán thích hợp đối với một số cơ sở dẫn liệu nhất định nhưng các xác nhận này lại cung cấp bằng chứng kiểm toán không mấy thích hợp đối với một số cơ sở dẫn liệu khác. Ví dụ, xác nhận từ bên ngoài có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán về sự tồn tại của các khoản phải thu nhưng không cung cấp bằng chứng về khả năng thu hồi các khoản phải thu đó.

- A50. Kiểm toán viên có thể xác định rằng thủ tục xác nhận từ bên ngoài được thực hiện cho một mục đích nhất định cũng có thể giúp thu thập bằng chứng kiểm toán về các vấn đề khác. Ví dụ, yêu cầu xác nhận về các số dư tài khoản ngân hàng thường bao gồm yêu cầu cung cấp thông tin liên quan đến các cơ sở dẫn liệu khác của báo cáo tài chính. Việc xem xét các vấn đề này có thể ảnh hưởng đến quyết định của kiểm toán viên về việc có thực hiện các thủ tục xác nhận từ bên ngoài hay không.
- A51. Các yếu tố có thể giúp kiểm toán viên xác định có thực hiện các thủ tục xác nhận từ bên ngoài như các thử nghiệm kiểm toán cơ bản hay không, bao gồm:
- (1) Hiểu biết của bên xác nhận về vấn đề cần xác nhận: thông tin phản hồi có thể đáng tin cậy hơn nếu được một người của bên xác nhận có hiểu biết cần thiết về thông tin cần xác nhận;
 - (2) Khả năng hoặc sự sẵn sàng phản hồi của bên xác nhận, ví dụ bên xác nhận:
 - Có thể không nhận trách nhiệm đối với việc phản hồi một yêu cầu xác nhận;
 - Có thể thấy việc phản hồi tốn quá nhiều chi phí và thời gian;
 - Có thể lo lắng về trách nhiệm pháp lý từ việc phản hồi;
 - Có thể hạch toán giao dịch bằng các loại tiền tệ khác; hoặc
 - Có thể hoạt động trong một môi trường mà việc phản hồi các yêu cầu xác nhận không phải là vấn đề quan trọng của các hoạt động hàng ngày.Trong trường hợp đó, bên xác nhận có thể không phản hồi, phản hồi một cách thiếu trách nhiệm hoặc có thể cố gắng hạn chế độ tin cậy của phản hồi.
 - (3) Sự khách quan của bên xác nhận: nếu bên xác nhận là bên liên quan của đơn vị thì việc phản hồi cho các yêu cầu xác nhận có thể có độ tin cậy thấp hơn.

Thử nghiệm cơ bản liên quan đến quy trình khóa sổ kế toán lập báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 20(b) Chuẩn mực này)

- A52. Nội dung và phạm vi kiểm tra của kiểm toán viên đối với các bút toán và điều chỉnh khác phụ thuộc vào tính chất và mức độ phức tạp của quy trình lập báo cáo tài chính của đơn vị và các rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan.

Thử nghiệm cơ bản đối với các rủi ro đáng kể (hướng dẫn đoạn 21 Chuẩn mực này)

- A53. Đoạn 21 Chuẩn mực này yêu cầu kiểm toán viên phải thực hiện các thử nghiệm cơ bản để xử lý các rủi ro mà kiểm toán viên đã xác định là rủi ro đáng kể. Bằng chứng kiểm toán dưới hình thức xác nhận từ bên ngoài mà kiểm toán viên nhận trực tiếp từ các bên xác nhận phù hợp có thể giúp kiểm toán viên thu thập bằng chứng kiểm toán có độ tin cậy cao cần thiết để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đáng kể do gian lận hoặc nhầm lẫn. Ví dụ, nếu kiểm toán viên nhận thấy Ban Giám đốc đang chịu áp lực phải đạt được các mức lợi nhuận kỳ vọng thì có thể xảy ra rủi ro Ban Giám đốc thôi phòng doanh thu bằng cách ghi nhận các khoản doanh thu không phù hợp với điều khoản của hợp đồng bán hàng, hoặc bằng cách phát hành hoá đơn trước khi giao hàng. Trong trường hợp này, kiểm toán viên có thể thiết kế các thủ tục xác nhận từ bên ngoài để xác nhận các số dư chưa thanh toán, đồng thời xác nhận các chi tiết trong hợp đồng bán hàng, bao gồm thời điểm,

các điều khoản về giao hàng và quyền trả lại hàng. Ngoài ra, để hỗ trợ cho việc thực hiện thủ tục xác nhận từ bên ngoài, kiểm toán viên có thể phỏng vấn các nhân sự không làm công tác tài chính của đơn vị về những thay đổi trong hợp đồng bán hàng và các điều khoản giao hàng.

Lịch trình thực hiện thử nghiệm cơ bản (hướng dẫn đoạn 22 - 23 Chuẩn mực này)

A54. Trong hầu hết các trường hợp, bằng chứng kiểm toán từ các thử nghiệm cơ bản đã thu thập được từ cuộc kiểm toán trước hầu như không cung cấp bằng chứng nào cho cuộc kiểm toán hiện tại. Tuy nhiên, vẫn có trường hợp ngoại lệ, ví dụ, một công văn của cơ quan thuế thu thập được trong cuộc kiểm toán trước có liên quan đến xử lý vi phạm về thuế thu nhập cá nhân không bị thay đổi có thể vẫn thích hợp cho kỳ kiểm toán hiện tại. Trong trường hợp này, việc sử dụng bằng chứng kiểm toán từ các thử nghiệm cơ bản của cuộc kiểm toán trước có thể vẫn thích hợp với cuộc kiểm toán hiện tại nếu bằng chứng đó và vấn đề có liên quan về cơ bản không thay đổi, và kiểm toán viên đã thực hiện các thủ tục kiểm toán để chứng minh các bằng chứng kiểm toán từ các cuộc kiểm toán trước vẫn tiếp tục phù hợp cho cuộc kiểm toán hiện tại.

Sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được trong giai đoạn giữa kỳ (hướng dẫn đoạn 22 Chuẩn mực này)

A55. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể thấy hiệu quả khi thực hiện thử nghiệm cơ bản tại thời điểm kiểm toán giữa kỳ và so sánh, đối chiếu các thông tin liên quan đến số dư cuối kỳ với thông tin so sánh tại thời điểm giữa kỳ để:

- (a) Phát hiện các số liệu bất thường;
- (b) Điều tra các số liệu bất thường (nếu có);
- (c) Thực hiện thủ tục phân tích cơ bản hoặc kiểm tra chi tiết cho giai đoạn từ giữa kỳ đến cuối kỳ.

A56. Việc thực hiện thử nghiệm cơ bản tại thời điểm kiểm toán giữa kỳ mà không có thêm các thủ tục bổ sung cho giai đoạn sau sẽ làm tăng rủi ro trong việc kiểm toán viên không phát hiện ra các sai sót có thể có tại thời điểm cuối kỳ. Rủi ro này sẽ càng tăng khi giai đoạn còn lại càng dài. Khi cân nhắc sự cần thiết của việc thực hiện thử nghiệm cơ bản ở giai đoạn giữa kỳ, kiểm toán viên cần xem xét các yếu tố sau:

- (1) Môi trường kiểm soát và các kiểm soát liên quan khác;
- (2) Mức độ sẵn có của thông tin cần thiết cho các thủ tục kiểm toán của kiểm toán viên vào giai đoạn sau ;
- (3) Mục tiêu của thử nghiệm cơ bản;
- (4) Rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá;
- (5) Tính chất của nhóm giao dịch hoặc số dư tài khoản và các cơ sở dẫn liệu liên quan;
- (6) Khả năng của kiểm toán viên khi thực hiện các thử nghiệm cơ bản thích hợp hoặc kết hợp thử nghiệm cơ bản với thử nghiệm kiểm soát để bao quát toàn bộ giai đoạn còn lại, nhằm làm giảm rủi ro xảy ra sai sót vào giai đoạn cuối kỳ chưa được kiểm toán viên phát hiện.

A57. Những yếu tố sau đây có thể ảnh hưởng đến quyết định của kiểm toán viên về việc liệu có thực hiện thủ tục phân tích cơ bản cho giai đoạn từ giữa kỳ đến cuối kỳ hay không:

- (1) Số dư cuối kỳ của các nhóm giao dịch hoặc một tài khoản cụ thể có được dự báo một cách hợp lý về giá trị, biến động tương đối và thành phần của số dư cuối kỳ hay không;
- (2) Các thủ tục phân tích và điều chỉnh các nhóm giao dịch hoặc số dư tài khoản tại thời điểm giữa kỳ và thực hiện khóa sổ kế toán của đơn vị có phù hợp hay không;
- (3) Hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính có cung cấp đầy đủ thông tin liên quan đến các số dư cuối kỳ và các giao dịch trong giai đoạn còn lại để cho phép kiểm toán viên điều tra về:
 - (a) Các giao dịch hoặc bút toán bất thường phát sinh tại hoặc gần thời điểm cuối kỳ;
 - (b) Nguyên nhân khác của các biến động đáng kể, hoặc biến động dự kiến đã không xảy ra;
 - (c) Những thay đổi về thành phần của các nhóm giao dịch hoặc số dư tài khoản.

Các sai sót được phát hiện tại thời điểm kiểm toán giữa kỳ (hướng dẫn đoạn 23 Chuẩn mực này)

A58. Nếu kiểm toán viên kết luận rằng nội dung, lịch trình hoặc phạm vi dự kiến của các thử nghiệm cơ bản cho giai đoạn còn lại cần được điều chỉnh do phát hiện ra những sai sót ngoài dự kiến tại thời điểm giữa kỳ, thì tại thời điểm cuối kỳ, kiểm toán viên cần mở rộng hoặc lặp lại các thủ tục đã thực hiện tại thời điểm giữa kỳ.

Mức độ đầy đủ của việc trình bày và thuyết minh báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 24 Chuẩn mực này)

A59. Khi đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính, kể cả các thuyết minh liên quan, kiểm toán viên cần đánh giá xem từng báo cáo có phản ánh việc phân loại và mô tả thích hợp các thông tin tài chính và hình thức, cách sắp xếp, nội dung báo cáo tài chính và các thuyết minh kèm theo hay không. Những nội dung này có thể bao gồm thuật ngữ sử dụng, số lượng các thông tin, số liệu chi tiết đưa ra, việc phân loại các khoản mục trong báo cáo và cơ sở trình bày thông tin.

Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán (hướng dẫn đoạn 25 - 27 Chuẩn mực này)

A60. Công việc kiểm toán báo cáo tài chính là một quá trình mang tính tích lũy và cập nhật thường xuyên. Khi thực hiện thủ tục kiểm toán theo kế hoạch đã lập, bằng chứng kiểm toán thu thập được có thể làm cho kiểm toán viên phải thay đổi nội dung, lịch trình hoặc phạm vi các thủ tục kiểm toán khác. Thông tin mà kiểm toán viên thu thập được có thể có sự khác biệt đáng kể so với thông tin được sử dụng làm cơ sở cho việc đánh giá rủi ro. Ví dụ:

- (1) Mức độ sai sót mà kiểm toán viên phát hiện khi thực hiện thử nghiệm cơ bản có thể làm thay đổi xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên về đánh giá rủi ro và có thể cho thấy khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ;

- (2) Kiểm toán viên có thể nhận thấy sự thiếu nhất quán trong sổ kế toán, những bằng chứng mâu thuẫn hoặc bị bỏ sót;
- (3) Các thủ tục phân tích được thực hiện trong giai đoạn soát xét tổng thể của cuộc kiểm toán có thể cho thấy rủi ro có sai sót trọng yếu chưa được phát hiện trước đó.

Trong trường hợp này, kiểm toán viên có thể cần đánh giá lại các thủ tục kiểm toán đã lập kế hoạch dựa trên việc xem xét lại các rủi ro đã được đánh giá đối với tất cả hoặc một số nhóm giao dịch, số dư tài khoản, hoặc thông tin thuyết minh trên báo cáo tài chính và những cơ sở dẫn liệu có liên quan. Đoạn 31 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 hướng dẫn chi tiết hơn về việc xem xét lại đánh giá rủi ro của kiểm toán viên.

- A61. Kiểm toán viên không được cho rằng gian lận hoặc nhầm lẫn chỉ là cá biệt. Do vậy, kiểm toán viên cần cân nhắc xem việc phát hiện ra sai sót sẽ có ảnh hưởng như thế nào đến các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá để xác định xem liệu đánh giá còn phù hợp hay không.
- A62. Xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên về tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán chịu ảnh hưởng của các yếu tố sau:
- (1) Mức độ nghiêm trọng của sai sót tiềm tàng trong cơ sở dẫn liệu và khả năng xảy ra ảnh hưởng trọng yếu, riêng rẽ hoặc tổng hợp với các sai sót tiềm tàng khác đối với báo cáo tài chính;
 - (2) Tính hữu hiệu của các biện pháp xử lý và các kiểm soát của Ban Giám đốc đơn vị đối với các rủi ro này;
 - (3) Kinh nghiệm tích lũy được từ các cuộc kiểm toán trước đây liên quan đến các sai sót tiềm tàng tương tự;
 - (4) Kết quả thực hiện các thủ tục kiểm toán, kể cả việc liệu các thủ tục kiểm toán đó có phát hiện được các trường hợp gian lận hoặc nhầm lẫn hay không;
 - (5) Nguồn gốc và độ tin cậy của thông tin sẵn có;
 - (6) Tính thuyết phục của bằng chứng kiểm toán;
 - (7) Hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán (hướng dẫn đoạn 28 Chuẩn mực này)

- A63. Hình thức và phạm vi của tài liệu, hồ sơ kiểm toán là vấn đề thuộc về xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên và chịu ảnh hưởng của tính chất, quy mô và mức độ phức tạp của đơn vị được kiểm toán cũng như của kiểm soát nội bộ của đơn vị, tính sẵn có của thông tin trong đơn vị, phương pháp và kỹ thuật kiểm toán được sử dụng./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 402: Các yếu tố cần xem xét khi kiểm toán

đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài

(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC

ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài. Đặc biệt, Chuẩn mực này còn hướng dẫn kiểm toán viên áp dụng Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 và số 330 trong việc tìm hiểu về đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài, trong đó có kiểm soát nội bộ liên quan đến cuộc kiểm toán, đủ để phát hiện và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu và để thiết kế, thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với các rủi ro này.
02. Nhiều đơn vị thuê các tổ chức cung cấp dịch vụ để thực hiện một nhiệm vụ cụ thể theo sự chỉ đạo của đơn vị hoặc để thay thế hoàn toàn cho một số bộ phận hay chức năng của đơn vị, ví dụ chức năng tuân thủ các quy định về thuế. Nhiều dịch vụ do các tổ chức này cung cấp là một phần không thể thiếu đối với các hoạt động kinh doanh của đơn vị. Tuy nhiên, không phải tất cả các dịch vụ này đều liên quan đến cuộc kiểm toán.
03. Các dịch vụ do một tổ chức cung cấp dịch vụ cung cấp được coi là có liên quan đến cuộc kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ khi các dịch vụ đó và các kiểm soát đối với dịch vụ là một phần trong hệ thống thông tin của đơn vị liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, bao gồm các quy trình kinh doanh có liên quan. Mặc dù hầu hết các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ đều có thể liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính nhưng có thể có một số kiểm soát khác cũng liên quan đến cuộc kiểm toán, ví dụ kiểm soát đối với việc bảo vệ tài sản. Các dịch vụ của tổ chức cung cấp dịch vụ là một phần của hệ thống thông tin của đơn vị sử dụng dịch vụ liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, bao gồm các quy trình kinh doanh có liên quan, nếu các dịch vụ này ảnh hưởng đến bất kỳ yếu tố nào sau đây:
 - (a) Các nhóm giao dịch trong hoạt động của đơn vị sử dụng dịch vụ có vai trò quan trọng đối với báo cáo tài chính của đơn vị;
 - (b) Các thủ tục được đơn vị sử dụng dịch vụ thực hiện trong hệ thống công nghệ thông tin hoặc phương pháp thủ công, để tạo lập, hạch toán, xử lý, chỉnh sửa các giao dịch khi cần thiết, ghi vào Sổ Cái và trình bày trên báo cáo tài chính;
 - (c) Các sổ kế toán liên quan, có thể dưới dạng bản giấy hoặc bản điện tử, thông tin hỗ trợ và các khoản mục cụ thể trên báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ được dùng để tạo lập, hạch toán, xử lý và báo cáo các giao dịch của đơn vị sử dụng dịch vụ; kể cả việc chỉnh sửa thông tin không chính xác và cách thức dữ liệu được ghi nhận vào Sổ Cái;

- (d) Cách thức mà hệ thống thông tin của đơn vị sử dụng dịch vụ ghi nhận các sự kiện và tình huống (ngoài các giao dịch) quan trọng đối với báo cáo tài chính;
 - (e) Quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ, bao gồm các ước tính kế toán và thông tin thuyết minh quan trọng;
 - (f) Các kiểm soát đối với các bút toán, kể cả các bút toán phản ánh các giao dịch không thường xuyên, các giao dịch bất thường hoặc các điều chỉnh.
04. Nội dung và phạm vi công việc mà kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải thực hiện liên quan đến các dịch vụ bên ngoài được cung cấp cho đơn vị phụ thuộc vào bản chất và tầm quan trọng của các dịch vụ đó đối với đơn vị sử dụng dịch vụ và sự liên quan của các dịch vụ đó đến cuộc kiểm toán.
05. Chuẩn mực này không áp dụng cho các dịch vụ do các tổ chức tài chính cung cấp mà các dịch vụ này chỉ giới hạn trong việc xử lý các giao dịch cụ thể đã được đơn vị phê duyệt cho một tài khoản của đơn vị tại tổ chức tài chính, như việc xử lý các giao dịch kiểm tra tài khoản do một ngân hàng thực hiện hoặc xử lý các giao dịch chứng khoán do một tổ chức môi giới thực hiện. Ngoài ra, Chuẩn mực này cũng không áp dụng cho việc kiểm toán các giao dịch phát sinh từ các lợi ích tài chính của chủ doanh nghiệp trong các đơn vị khác như các công ty hợp danh, các tập đoàn và công ty liên doanh khi các lợi ích này được hạch toán và báo cáo cho những người có lợi ích trong công ty.
06. *Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán và cung cấp dịch vụ liên quan.*
- Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) 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 và doanh nghiệp kiểm toán giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.*

Mục tiêu

07. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài là:
- (a) Hiểu biết đầy đủ về bản chất và tầm quan trọng của các dịch vụ bên ngoài mà đơn vị sử dụng và ảnh hưởng của các dịch vụ đó đối với kiểm soát nội bộ của đơn vị có liên quan đến cuộc kiểm toán, nhằm xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu;
 - (b) Thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với các rủi ro đó.

Giải thích thuật ngữ

08. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
- (a) Các kiểm soát bổ sung của đơn vị sử dụng dịch vụ: Là các kiểm soát mà khi thiết kế dịch vụ, tổ chức cung cấp dịch vụ cho rằng đơn vị sử dụng dịch vụ sẽ thực hiện, và các kiểm soát này được xác định trong phần mô tả về hệ thống kiểm soát, nếu cần thiết cho việc đạt được mục tiêu kiểm soát;
 - (b) Báo cáo về việc mô tả và thiết kế các kiểm soát tại một tổ chức cung cấp dịch vụ (trong Chuẩn mực này gọi là báo cáo loại 1): Là báo cáo bao gồm:

- (i) Mô tả của Ban Giám đốc tổ chức cung cấp dịch vụ về hệ thống, các mục tiêu kiểm soát và các kiểm soát có liên quan của tổ chức được thiết kế và thực hiện tại một thời điểm cụ thể;
 - (ii) Báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ với mục tiêu cung cấp sự đảm bảo hợp lý, trong đó có ý kiến của kiểm toán viên về mô tả nói trên và tính thích hợp của việc thiết kế các kiểm soát nhằm đạt được các mục tiêu kiểm soát cụ thể;
- (c) Báo cáo về việc mô tả, thiết kế và tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát tại một tổ chức cung cấp dịch vụ (trong Chuẩn mực này gọi là báo cáo loại 2): Là báo cáo bao gồm:
- (i) Mô tả của Ban Giám đốc tổ chức cung cấp dịch vụ về hệ thống, các mục tiêu kiểm soát và các kiểm soát có liên quan của tổ chức, việc thiết kế và thực hiện các kiểm soát đó tại một thời điểm cụ thể hoặc trong suốt một giai đoạn cụ thể, và trong một số trường hợp, tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát trong suốt một giai đoạn cụ thể;
 - (ii) Báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ với mục tiêu cung cấp sự đảm bảo hợp lý, bao gồm:
 - a. Ý kiến của kiểm toán viên về mô tả hệ thống, các mục tiêu kiểm soát và các kiểm soát có liên quan của tổ chức, tính thích hợp của việc thiết kế các kiểm soát nhằm đạt được các mục tiêu kiểm soát cụ thể và tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát;
 - b. Mô tả của kiểm toán viên về các thử nghiệm kiểm soát và kết quả các thử nghiệm đó.
- (d) Kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ: Là kiểm toán viên cung cấp báo cáo đảm bảo về các kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ, theo yêu cầu của tổ chức này;
- (e) Tổ chức cung cấp dịch vụ: Là bên thứ ba (hoặc một bộ phận của bên thứ ba) cung cấp dịch vụ cho các đơn vị sử dụng dịch vụ mà các dịch vụ này là một phần của hệ thống thông tin của đơn vị sử dụng dịch vụ có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính;
- (f) Hệ thống của tổ chức cung cấp dịch vụ: Là các chính sách và thủ tục được tổ chức cung cấp dịch vụ thiết kế, thực hiện và duy trì nhằm cung cấp cho các đơn vị sử dụng dịch vụ những dịch vụ được phản ánh trong báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ;
- (g) Tổ chức thầu phụ dịch vụ (*sau đây gọi là “tổ chức thầu phụ”*): Là một tổ chức cung cấp dịch vụ được một tổ chức cung cấp dịch vụ khác thuê để thực hiện một số dịch vụ cho đơn vị sử dụng dịch vụ mà những dịch vụ này là một phần của hệ thống thông tin của đơn vị sử dụng dịch vụ có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính;
- (h) Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ: Là kiểm toán viên thực hiện kiểm toán và đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ;

- (i) Đơn vị sử dụng dịch vụ: Là đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài và đang được kiểm toán báo cáo tài chính.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Tìm hiểu về các dịch vụ của tổ chức cung cấp dịch vụ, bao gồm kiểm soát nội bộ

09. Khi tìm hiểu về đơn vị sử dụng dịch vụ theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải tìm hiểu về việc đơn vị này sử dụng các dịch vụ được cung cấp như thế nào trong các hoạt động của mình, bao gồm (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A2 Chuẩn mực này):
- (a) Bản chất của các dịch vụ được cung cấp và tầm quan trọng của các dịch vụ này đối với đơn vị, kể cả ảnh hưởng của các dịch vụ đó đối với kiểm soát nội bộ của đơn vị;
 - (b) Nội dung và tính trọng yếu của các giao dịch được xử lý, các tài khoản hoặc các quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính chịu ảnh hưởng bởi tổ chức cung cấp dịch vụ (xem hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực này);
 - (c) Mức độ tương tác giữa các hoạt động của tổ chức cung cấp dịch vụ và các hoạt động của đơn vị sử dụng dịch vụ (xem hướng dẫn tại đoạn A7 Chuẩn mực này);
 - (d) Bản chất của mối quan hệ giữa đơn vị sử dụng dịch vụ và tổ chức cung cấp dịch vụ, bao gồm các điều khoản hợp đồng có liên quan đến các hoạt động mà tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện (xem hướng dẫn tại đoạn A8 - A11 Chuẩn mực này).
10. Khi tìm hiểu về kiểm soát nội bộ liên quan đến cuộc kiểm toán theo quy định tại đoạn 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải đánh giá việc thiết kế và thực hiện các kiểm soát tại đơn vị sử dụng dịch vụ có liên quan đến các dịch vụ được cung cấp, bao gồm các kiểm soát được áp dụng cho các giao dịch được tổ chức cung cấp dịch vụ xử lý (xem hướng dẫn tại đoạn A12 - A14 Chuẩn mực này).
11. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải xác định xem liệu đã hiểu biết đầy đủ về bản chất và tầm quan trọng của các dịch vụ được tổ chức cung cấp dịch vụ cung cấp và ảnh hưởng của các dịch vụ đó đối với kiểm soát nội bộ của đơn vị sử dụng dịch vụ có liên quan đến cuộc kiểm toán hay chưa, nhằm tạo cơ sở cho việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu.
12. Nếu kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ không thể thu thập đầy đủ những hiểu biết từ đơn vị, kiểm toán viên phải tìm hiểu thêm bằng cách thực hiện một hoặc một số thủ tục như sau:
- (a) Thu thập báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2, nếu có;
 - (b) Liên hệ với tổ chức cung cấp dịch vụ, thông qua đơn vị sử dụng dịch vụ, nhằm thu thập những thông tin cụ thể;
 - (c) Đến thực địa tại tổ chức cung cấp dịch vụ và thực hiện các thủ tục để thu thập thông tin cần thiết về các kiểm soát liên quan tại tổ chức cung cấp dịch vụ; hoặc

- (d) Huy động một kiểm toán viên khác thực hiện các thủ tục để thu thập thông tin cần thiết về các kiểm soát liên quan tại tổ chức cung cấp dịch vụ (xem hướng dẫn tại đoạn A15 - A20 Chuẩn mực này).

Sử dụng báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 để giúp kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ hiểu về tổ chức cung cấp dịch vụ

13. Để xác định sự đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán thu thập được từ báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải thỏa mãn về:
- (a) Năng lực chuyên môn và tính độc lập của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ đối với tổ chức đó;
 - (b) Tính thích hợp của các chuẩn mực được áp dụng cho báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 (xem hướng dẫn tại đoạn A21 Chuẩn mực này).
14. Nếu kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ dự định sử dụng báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 để giúp tìm hiểu về việc thiết kế và thực hiện các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ, kiểm toán viên phải:
- (a) Đánh giá liệu các mô tả và thiết kế các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ tại một thời điểm hay cho một giai đoạn có phù hợp với các mục tiêu kiểm toán hay không;
 - (b) Đánh giá liệu các bằng chứng kiểm toán thu thập được từ báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 có đầy đủ và thích hợp cho việc tìm hiểu về kiểm soát nội bộ của đơn vị sử dụng dịch vụ có liên quan đến cuộc kiểm toán hay không;
 - (c) Xác định liệu các kiểm soát bổ sung của đơn vị sử dụng dịch vụ do tổ chức cung cấp dịch vụ xác định có phù hợp với đơn vị sử dụng dịch vụ hay không, và nếu có, tìm hiểu xem đơn vị sử dụng dịch vụ đã thiết kế và thực hiện các kiểm soát này hay chưa (xem hướng dẫn tại đoạn A22 - A23 Chuẩn mực này).

Xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá

15. Để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải:
- (a) Xác định liệu có thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các cơ sở dẫn liệu báo cáo tài chính có liên quan từ các sổ kế toán của đơn vị sử dụng dịch vụ hay không; và nếu không, phải
 - (b) Thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hoặc huy động một kiểm toán viên khác thay mặt mình thực hiện các thủ tục đó tại tổ chức cung cấp dịch vụ (xem hướng dẫn tại đoạn A24 - A28 Chuẩn mực này).

Thử nghiệm kiểm soát

16. Khi đánh giá rủi ro, nếu kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ kỳ vọng rằng các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ hoạt động hữu hiệu, kiểm toán viên phải thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát bằng cách thực hiện một hoặc một số thủ tục sau:
- (a) Thu thập báo cáo loại 2, nếu có;

- (b) Thực hiện các thử nghiệm kiểm soát thích hợp tại tổ chức cung cấp dịch vụ; hoặc
- (c) Huy động một kiểm toán viên khác thay mặt mình thực hiện các thử nghiệm kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ (xem hướng dẫn tại đoạn A29 - A30 Chuẩn mực này).

Sử dụng báo cáo loại 2 làm bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ

17. Theo đoạn 16(a) Chuẩn mực này, nếu kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có ý định sử dụng báo cáo loại 2 làm bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ, kiểm toán viên phải xác định liệu báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ có cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát để hỗ trợ cho việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên hay không, bằng cách:

- (a) Đánh giá liệu các mô tả, thiết kế và tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ tại một thời điểm hay cho một giai đoạn có phù hợp với mục tiêu kiểm toán hay không;
- (b) Xác định liệu các kiểm soát bổ sung của đơn vị sử dụng dịch vụ được tổ chức cung cấp dịch vụ xác định có phù hợp với đơn vị sử dụng dịch vụ hay không, và nếu có, tìm hiểu xem liệu đơn vị sử dụng dịch vụ đã thiết kế và thực hiện các kiểm soát này hay chưa, và nếu có, kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đó;
- (c) Đánh giá tính thích hợp của khoảng thời gian được thực hiện thử nghiệm kiểm soát và thời gian trôi qua kể từ khi thực hiện thử nghiệm kiểm soát;
- (d) Đánh giá liệu các thử nghiệm kiểm soát được kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện và kết quả của các thử nghiệm đó, thể hiện trong báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ, có phù hợp với cơ sở dẫn liệu trong báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ và có cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để hỗ trợ cho việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên đơn vị sử dụng dịch vụ hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A31 - A39 Chuẩn mực này).

Báo cáo loại 1 và báo cáo loại 2 không bao gồm các dịch vụ của một tổ chức thầu phụ

18. Nếu kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ dự định sử dụng báo cáo loại 1 hoặc loại 2 mà không bao gồm các dịch vụ do một tổ chức thầu phụ cung cấp nhưng các dịch vụ của tổ chức thầu phụ lại liên quan đến việc kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ thì kiểm toán viên phải áp dụng các yêu cầu của Chuẩn mực này đối với các dịch vụ do tổ chức thầu phụ cung cấp (xem hướng dẫn tại đoạn A40 Chuẩn mực này).

Hành vi gian lận, không tuân thủ pháp luật và các quy định, và các sai sót chưa được điều chỉnh liên quan đến các hoạt động tại tổ chức cung cấp dịch vụ

19. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải phỏng vấn Ban Giám đốc đơn vị sử dụng dịch vụ về việc liệu tổ chức cung cấp dịch vụ đã báo cáo cho đơn vị, hay đơn vị có biết được về bất kỳ hành vi gian lận, không tuân thủ pháp luật và các quy định, hoặc các sai sót chưa được điều chỉnh có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính của

đơn vị hay không. Kiểm toán viên phải đánh giá mức độ ảnh hưởng của các vấn đề đó đến nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo, kể cả ảnh hưởng đến các kết luận của kiểm toán viên và báo cáo kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A41 Chuẩn mực này).

Báo cáo kiểm toán của đơn vị sử dụng dịch vụ

20. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo quy định tại đoạn 06 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 nếu kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các dịch vụ được cung cấp có liên quan đến việc kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ (xem hướng dẫn tại đoạn A42 Chuẩn mực này).
21. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ không được dẫn chứng công việc của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ trong báo cáo kiểm toán dạng chấp nhận toàn phần, trừ khi theo yêu cầu của pháp luật và các quy định. Nếu việc dẫn chứng là theo yêu cầu của pháp luật và các quy định, báo cáo kiểm toán phải nêu rõ việc dẫn chứng không làm giảm bớt trách nhiệm của kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ đối với ý kiến kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A43 Chuẩn mực này).
22. Nếu việc dẫn chứng công việc của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ là thích hợp để hiểu được ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, báo cáo kiểm toán phải nêu rõ việc dẫn chứng đó không làm giảm bớt trách nhiệm của kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ đối với ý kiến kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A44 Chuẩn mực này).

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Tìm hiểu về các dịch vụ của tổ chức cung cấp dịch vụ, bao gồm kiểm soát nội bộ

Các nguồn thông tin (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

- A1. Thông tin về bản chất của các dịch vụ của một tổ chức cung cấp dịch vụ có thể được thu thập từ nhiều nguồn khác nhau, như:
 - (1) Cẩm nang hướng dẫn sử dụng dịch vụ;
 - (2) Thông tin tổng quan về hệ thống;
 - (3) Các tài liệu hướng dẫn kỹ thuật;
 - (4) Hợp đồng dịch vụ giữa đơn vị sử dụng dịch vụ và tổ chức cung cấp dịch vụ;
 - (5) Các báo cáo của tổ chức cung cấp dịch vụ, kiểm toán viên nội bộ hoặc các cơ quan quản lý về các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ;
 - (6) Các báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ, bao gồm thư quản lý, nếu có.
- A2. Kiến thức thu thập được qua kinh nghiệm của kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ với tổ chức cung cấp dịch vụ, ví dụ thông qua kinh nghiệm từ các cuộc kiểm toán khác, cũng có thể giúp kiểm toán viên tìm hiểu về bản chất của các dịch vụ được cung cấp. Điều này đặc biệt hữu ích nếu các dịch vụ và các kiểm soát đối với các dịch vụ này tại tổ chức cung cấp dịch vụ có mức độ chuẩn hóa cao.

Bản chất của các dịch vụ được cung cấp (hướng dẫn đoạn 09(a) Chuẩn mực này)

- A3. Một đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thuê một tổ chức cung cấp dịch vụ xử lý các giao dịch và đảm bảo trách nhiệm có liên quan, hoặc hạch toán các giao dịch và xử lý dữ liệu liên quan. Tổ chức cung cấp dịch vụ như vậy có thể là các bộ phận tín thác của ngân hàng thực hiện đầu tư và bảo quản tài sản cho các kế hoạch trợ cấp cho nhân viên hoặc các kế hoạch khác; các ngân hàng cung cấp dịch vụ cầm cố cho các đối tượng khác; và các nhà cung cấp phần mềm ứng dụng và thiết bị công nghệ để khách hàng xử lý các giao dịch tài chính và kinh doanh.
- A4. Ví dụ về các dịch vụ được cung cấp có liên quan đến cuộc kiểm toán:
- (1) Thực hiện ghi sổ kế toán của đơn vị sử dụng dịch vụ;
 - (2) Quản lý tài sản;
 - (3) Tạo lập, ghi chép hoặc xử lý các giao dịch cho đơn vị sử dụng dịch vụ.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

- A5. Các đơn vị nhỏ có thể thuê dịch vụ kế toán bên ngoài, kể từ dịch vụ xử lý các giao dịch nhất định (ví dụ, thanh toán thuế thu nhập cá nhân) và thực hiện ghi sổ kế toán cho đến dịch vụ lập báo cáo tài chính cho đơn vị. Việc thuê dịch vụ bên ngoài để lập báo cáo tài chính không làm giảm bớt trách nhiệm của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị nhỏ (trong phạm vi phù hợp) đối với báo cáo tài chính (xem thêm quy định và hướng dẫn tại đoạn 04 và A2 - A3 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200).

Nội dung và tính trọng yếu của các giao dịch do tổ chức cung cấp dịch vụ xử lý (hướng dẫn đoạn 09(b) Chuẩn mực này)

- A6. Một tổ chức cung cấp dịch vụ có thể xây dựng các chính sách và các thủ tục có ảnh hưởng đến kiểm soát nội bộ của đơn vị sử dụng dịch vụ. Ít nhất một phần các chính sách và thủ tục này tồn tại và vận hành riêng rẽ với đơn vị sử dụng dịch vụ. Tầm quan trọng của các kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ đối với các kiểm soát của đơn vị sử dụng dịch vụ phụ thuộc vào bản chất của các dịch vụ được cung cấp, bao gồm nội dung và tính trọng yếu của các giao dịch mà tổ chức cung cấp dịch vụ xử lý. Trong một số trường hợp nhất định, các giao dịch được xử lý và các tài khoản chịu ảnh hưởng bởi tổ chức cung cấp dịch vụ có thể được cho là không trọng yếu đối với báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ, nhưng nội dung của các giao dịch được xử lý có thể quan trọng và khi đó, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể quyết định cần tìm hiểu về các kiểm soát này.

Mức độ tương tác giữa các hoạt động của tổ chức cung cấp dịch vụ và các hoạt động của đơn vị sử dụng dịch vụ (hướng dẫn đoạn 09(c) Chuẩn mực này)

- A7. Tầm quan trọng của các kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ đối với đơn vị sử dụng dịch vụ phụ thuộc vào mức độ tương tác giữa các hoạt động của tổ chức đó và các hoạt động của đơn vị sử dụng dịch vụ. Mức độ tương tác là mức độ mà đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thực hiện và quyết định thực hiện các kiểm soát hữu hiệu đối với công việc mà tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện. Ví dụ, khi đơn vị sử dụng dịch vụ phê duyệt việc thực hiện giao dịch và tổ chức cung cấp dịch vụ xử lý và hạch toán các giao dịch này thì có một mức độ tương tác cao giữa các hoạt động của đơn vị sử dụng dịch vụ và các hoạt động của tổ chức cung cấp dịch vụ.

Trong trường hợp này, đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thực hiện các kiểm soát hữu hiệu đối với các giao dịch đó. Mặt khác, khi tổ chức cung cấp dịch vụ tạo lập hoặc khởi xướng việc ghi nhận, xử lý và hạch toán các giao dịch của đơn vị sử dụng dịch vụ thì mức độ tương tác giữa hai tổ chức này là thấp. Trong trường hợp này, đơn vị sử dụng dịch vụ có thể không thực hiện được (hoặc có thể quyết định không thực hiện) các kiểm soát hữu hiệu đối với các giao dịch này tại đơn vị mình và có thể dựa vào các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ.

Bản chất của mối quan hệ giữa đơn vị sử dụng dịch vụ và tổ chức cung cấp dịch vụ (hướng dẫn đoạn 09(d) Chuẩn mực này)

A8. Hợp đồng dịch vụ giữa đơn vị sử dụng dịch vụ và tổ chức cung cấp dịch vụ có thể quy định những điều khoản như:

- (1) Thông tin phải được cung cấp cho đơn vị sử dụng dịch vụ và trách nhiệm tạo lập các giao dịch liên quan đến các hoạt động mà tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện;
- (2) Việc áp dụng yêu cầu của các cơ quan quản lý liên quan đến hình thức sổ sách, tài liệu được duy trì hoặc việc sử dụng các sổ sách, tài liệu đó;
- (3) Việc đền bù, nếu có, cho đơn vị sử dụng dịch vụ trong trường hợp không hoàn thành dịch vụ;
- (4) Liệu tổ chức cung cấp dịch vụ có cung cấp báo cáo về các kiểm soát của tổ chức hay không, và nếu có, báo cáo này sẽ là báo cáo loại 1 hay báo cáo loại 2;
- (5) Liệu đơn vị sử dụng dịch vụ có quyền tiếp cận tài liệu, sổ kế toán của đơn vị được tổ chức cung cấp dịch vụ duy trì cũng như các thông tin khác cần thiết cho việc kiểm toán hay không;
- (6) Liệu hợp đồng có cho phép kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ và kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ trao đổi trực tiếp với nhau hay không.

A9. Có một mối quan hệ trực tiếp giữa tổ chức cung cấp dịch vụ và đơn vị sử dụng dịch vụ và giữa tổ chức cung cấp dịch vụ và kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ. Những mối quan hệ này không nhất thiết tạo ra một mối quan hệ trực tiếp giữa kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ và kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ. Khi không có mối quan hệ trực tiếp giữa kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ và kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ, việc trao đổi giữa kiểm toán viên của 2 bên thường được tiến hành thông qua đơn vị sử dụng dịch vụ và tổ chức cung cấp dịch vụ. Cũng có thể tạo ra mối quan hệ trực tiếp giữa kiểm toán viên của 2 bên, có tính đến chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp và bảo mật có liên quan. Ví dụ, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể sử dụng kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ thay mặt mình để thực hiện một số thủ tục như:

- (a) Các thử nghiệm kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ; hoặc
- (b) Các thử nghiệm cơ bản đối với các giao dịch và số dư trong báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ được tổ chức cung cấp dịch vụ duy trì.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công

- A10. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, kiểm toán viên thường có quyền tiếp cận lớn hơn theo quy định của pháp luật. Tuy nhiên, có một số trường hợp kiểm toán viên không có quyền đó, ví dụ khi tổ chức cung cấp dịch vụ có trụ sở ở một quốc gia khác. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên có thể cần tìm hiểu về quy định pháp luật được áp dụng ở quốc gia đó để xác định liệu có được quyền tiếp cận thích hợp hay không. Kiểm toán viên cũng có thể bổ sung hoặc yêu cầu đơn vị sử dụng dịch vụ bổ sung các quyền tiếp cận thích hợp vào hợp đồng giữa đơn vị sử dụng dịch vụ và tổ chức cung cấp dịch vụ.
- A11. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, kiểm toán viên cũng có thể huy động một kiểm toán viên khác thực hiện các thử nghiệm kiểm soát hoặc thử nghiệm cơ bản có liên quan đến việc tuân thủ pháp luật và các quy định hoặc yêu cầu quản lý khác.

Hiểu biết về các kiểm soát liên quan đến các dịch vụ được cung cấp (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

- A12. Đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thiết lập các kiểm soát đối với các dịch vụ mà kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể kiểm tra và đưa ra kết luận rằng các kiểm soát đó là hữu hiệu đối với một số hoặc tất cả các cơ sở dẫn liệu có liên quan, cho dù có kiểm soát nào được thực hiện tại tổ chức cung cấp dịch vụ hay không. Ví dụ, nếu đơn vị sử dụng dịch vụ thuê một tổ chức cung cấp dịch vụ để xử lý các nghiệp vụ tiền lương, đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thiết lập các kiểm soát đối với việc gửi và nhận thông tin tiền lương để ngăn ngừa hoặc phát hiện các sai sót trọng yếu. Các kiểm soát này có thể bao gồm:
- (1) So sánh dữ liệu được gửi đến tổ chức cung cấp dịch vụ với thông tin trong các báo cáo nhận được từ tổ chức cung cấp dịch vụ sau khi dữ liệu đã được xử lý;
 - (2) Thực hiện tính toán lại để kiểm tra độ chính xác của một số phép tính tiền lương và kiểm tra sự hợp lý của tổng tiền lương.
- A13. Trong trường hợp này, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thực hiện thử nghiệm kiểm soát đối với việc xử lý tiền lương của đơn vị sử dụng dịch vụ để có cơ sở kết luận rằng các kiểm soát của đơn vị sử dụng dịch vụ là hữu hiệu đối với các cơ sở dẫn liệu liên quan đến các nghiệp vụ tiền lương.
- A14. Như đã quy định tại đoạn 30 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, đối với một số loại rủi ro, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể xét đoán rằng nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản sẽ không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Những rủi ro này có thể liên quan đến việc ghi chép không chính xác hoặc không đầy đủ các nhóm giao dịch và số dư tài khoản có tính chất thường xuyên và quan trọng mà thường được xử lý tự động, có ít hoặc không có sự can thiệp thủ công. Việc xử lý tự động như vậy rất thường xảy ra khi đơn vị sử dụng dịch vụ bên ngoài. Trong trường hợp này, các kiểm soát của đơn vị sử dụng dịch vụ đối với những rủi ro nói trên được coi là có liên quan đến cuộc kiểm toán và kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cần phải tìm hiểu và đánh giá về các kiểm soát này theo quy định tại đoạn 09 và 10 của Chuẩn mực này.

Các thủ tục tiếp theo khi không thể thu thập được đầy đủ những hiểu biết từ đơn vị sử dụng dịch vụ (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

- A15. Khi quyết định lựa chọn thủ tục nào quy định tại đoạn 12 Chuẩn mực này để thực hiện riêng lẻ hay kết hợp các thủ tục để thu thập thông tin cần thiết làm cơ sở cho việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến việc sử dụng dịch vụ, quyết định của kiểm toán viên có thể bị ảnh hưởng bởi những vấn đề sau:
- (1) Quy mô của đơn vị sử dụng dịch vụ và của tổ chức cung cấp dịch vụ;
 - (2) Tính phức tạp của các giao dịch tại đơn vị sử dụng dịch vụ và của các dịch vụ được cung cấp;
 - (3) Địa điểm của tổ chức cung cấp dịch vụ (ví dụ, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể quyết định huy động một kiểm toán viên khác thay mặt mình thực hiện các thủ tục tại tổ chức cung cấp dịch vụ nếu tổ chức cung cấp dịch vụ ở một địa điểm xa);
 - (4) Liệu các thủ tục có cung cấp cho kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không;
 - (5) Bản chất của mối quan hệ giữa đơn vị sử dụng dịch vụ và tổ chức cung cấp dịch vụ.
- A16. Tổ chức cung cấp dịch vụ có thể thuê một doanh nghiệp kiểm toán lập báo cáo về việc mô tả và thiết kế các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ (báo cáo loại 1) hoặc báo cáo về việc mô tả, thiết kế và tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ (báo cáo loại 2). Báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 có thể được phát hành theo các chuẩn mực của một tổ chức ban hành chuẩn mực có thẩm quyền hoặc được thừa nhận.
- A17. Sự sẵn có của báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 thường phụ thuộc vào việc liệu hợp đồng giữa đơn vị sử dụng dịch vụ và tổ chức cung cấp dịch vụ có điều khoản về một báo cáo như vậy hay không. Vì lý do thiết thực, tổ chức cung cấp dịch vụ cũng có thể quyết định có cung cấp báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 cho đơn vị sử dụng dịch vụ hay không. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 có thể không được cung cấp cho đơn vị sử dụng dịch vụ.
- A18. Trong một số trường hợp, đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thuê một hoặc nhiều tổ chức cung cấp dịch vụ để thực hiện một hoặc nhiều chức năng quan trọng của đơn vị, ví dụ toàn bộ chức năng lập kế hoạch và tuân thủ pháp luật về thuế, chức năng tài chính kế toán hoặc chức năng kiểm soát. Khi đó, do có thể không có sẵn báo cáo về các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ nên việc đi thực địa tại tổ chức cung cấp dịch vụ có thể là thủ tục hữu hiệu nhất để kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ hiểu được về các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ, vì có thể có sự tương tác trực tiếp giữa Ban Giám đốc đơn vị sử dụng dịch vụ và Ban Giám đốc tổ chức cung cấp dịch vụ.
- A19. Một kiểm toán viên khác có thể được huy động để thực hiện các thủ tục nhằm cung cấp thông tin cần thiết về các kiểm soát có liên quan tại tổ chức cung cấp dịch vụ. Nếu báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 đã được phát hành, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể huy động kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện các thủ tục đó vì kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ đã có sẵn mối quan hệ với tổ chức này. Khi sử dụng công việc của một kiểm toán

viên khác, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể tham khảo các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 600 (xem thêm đoạn 02 và 19 Chuẩn mực 600) vì việc này đòi hỏi phải hiểu biết về kiểm toán viên khác (bao gồm tính độc lập và năng lực chuyên môn của kiểm toán viên), tham gia vào công việc của kiểm toán viên khác như lập kế hoạch về nội dung, lịch trình và phạm vi của công việc đó, và đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của bằng chứng kiểm toán thu thập được.

- A20. Đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thuê một tổ chức cung cấp dịch vụ, mà tổ chức này sau đó có thể thuê một tổ chức thầu phụ để cung cấp một số dịch vụ cho đơn vị sử dụng dịch vụ mà các dịch vụ đó là một phần của hệ thống thông tin của đơn vị sử dụng dịch vụ có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Tổ chức thầu phụ có thể là một đơn vị độc lập với tổ chức cung cấp dịch vụ hoặc có thể có liên quan đến tổ chức cung cấp dịch vụ. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể cần xem xét các kiểm soát tại tổ chức thầu phụ. Trong những trường hợp có một hoặc nhiều tổ chức thầu phụ, sự tương tác giữa các hoạt động của đơn vị sử dụng dịch vụ và các hoạt động của tổ chức cung cấp dịch vụ được mở rộng ra, gồm cả sự tương tác giữa đơn vị sử dụng dịch vụ, tổ chức cung cấp dịch vụ và các tổ chức thầu phụ. Mức độ tương tác này cũng như nội dung và tính trọng yếu của các giao dịch được tổ chức cung cấp dịch vụ và các tổ chức thầu phụ xử lý là những yếu tố quan trọng nhất để kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ xem xét, quyết định tầm quan trọng của các kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ và các tổ chức thầu phụ đối với các kiểm soát của đơn vị sử dụng dịch vụ.

Sử dụng báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 để giúp kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ hiểu về tổ chức cung cấp dịch vụ (hướng dẫn đoạn 13 - 14 Chuẩn mực này)

- A21. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể tìm hiểu thông tin về kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ thông qua tổ chức nghề nghiệp hoặc các kiểm toán viên khác và tìm hiểu liệu kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ có chịu sự giám sát của cơ quan quản lý nào không. Kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ có thể hành nghề tại một nước có yêu cầu tuân thủ các chuẩn mực khác nhau đối với việc báo cáo về các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ, và kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thu thập thông tin từ tổ chức ban hành chuẩn mực về các chuẩn mực mà kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ sử dụng.
- A22. Báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2, cùng với thông tin về đơn vị sử dụng dịch vụ có thể giúp kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ tìm hiểu về:
- (a) Các khía cạnh của kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ có thể ảnh hưởng đến việc xử lý các giao dịch của đơn vị sử dụng dịch vụ, bao gồm việc sử dụng các tổ chức thầu phụ;
 - (b) Luồng giao dịch quan trọng được xử lý thông qua tổ chức cung cấp dịch vụ nhằm xác định các điểm trong luồng giao dịch mà tại đó có thể xảy ra sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ;
 - (c) Các mục tiêu kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ có liên quan đến các cơ sở dẫn liệu trong báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ;
 - (d) Liệu các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ có được thiết kế và thực hiện phù hợp nhằm ngăn ngừa hoặc phát hiện các lỗi trong quá trình xử lý có thể

dẫn đến sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ hay không.

Báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 có thể giúp kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ hiểu biết đầy đủ để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu. Tuy nhiên, báo cáo loại 1 không cung cấp bất kỳ bằng chứng kiểm toán nào về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát có liên quan.

- A23. Báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 tại một thời điểm hoặc cho một giai đoạn nằm ngoài kỳ báo cáo của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể giúp kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ tìm hiểu sơ bộ về các kiểm soát được thực hiện tại tổ chức cung cấp dịch vụ nếu báo cáo được bổ sung thêm thông tin hiện tại từ các nguồn khác. Nếu mô tả về các kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ là tại một thời điểm hay cho một giai đoạn trước khi bắt đầu kỳ báo cáo được kiểm toán, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thực hiện các thủ tục để cập nhật thông tin trong báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2, ví dụ:
- (1) Thảo luận về những thay đổi tại tổ chức cung cấp dịch vụ với những nhân viên của đơn vị sử dụng dịch vụ nắm bắt được những thay đổi này;
 - (2) Soát xét các thư từ và tài liệu hiện hành do tổ chức cung cấp dịch vụ phát hành; hoặc
 - (3) Thảo luận về những thay đổi với nhân viên của tổ chức cung cấp dịch vụ.

Xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

- A24. Việc sử dụng dịch vụ bên ngoài có làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu của đơn vị sử dụng dịch vụ hay không sẽ phụ thuộc vào bản chất của dịch vụ được cung cấp và các kiểm soát đối với dịch vụ này. Trong một số trường hợp, việc sử dụng dịch vụ bên ngoài có thể làm giảm rủi ro có sai sót trọng yếu của đơn vị sử dụng dịch vụ, đặc biệt nếu đơn vị sử dụng dịch vụ không có chuyên môn cần thiết để thực hiện một số hoạt động cụ thể, như việc tạo lập, xử lý và ghi chép các giao dịch, hoặc không có đủ nguồn lực (ví dụ một hệ thống công nghệ thông tin).
- A25. Khi tổ chức cung cấp dịch vụ duy trì một số thành phần trọng yếu của tài liệu, sổ kế toán của đơn vị sử dụng dịch vụ, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cần được tiếp cận trực tiếp các tài liệu, sổ kế toán này để có thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến việc vận hành các kiểm soát đối với tài liệu, sổ kế toán và/hoặc để chứng minh các giao dịch và số dư thể hiện trong đó. Việc tiếp cận này có thể bao gồm trực tiếp kiểm tra tài liệu, sổ kế toán tại văn phòng của tổ chức cung cấp dịch vụ và/hoặc kiểm tra tài liệu, sổ kế toán dạng điện tử tại đơn vị sử dụng dịch vụ hoặc từ một địa điểm khác. Khi truy cập dữ liệu dạng điện tử, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cũng có thể thu thập bằng chứng về tính thích hợp của các kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ đối với sự đầy đủ và toàn vẹn của dữ liệu của đơn vị sử dụng dịch vụ mà tổ chức cung cấp dịch vụ chịu trách nhiệm.
- A26. Khi xác định nội dung và phạm vi của bằng chứng kiểm toán cần thu thập liên quan đến các số dư phản ánh tài sản được tổ chức cung cấp dịch vụ nắm giữ hoặc các giao dịch được tổ chức này thực hiện thay cho đơn vị sử dụng dịch vụ, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể cân nhắc thực hiện các thủ tục sau:

- (a) Kiểm tra sổ sách và tài liệu do đơn vị sử dụng dịch vụ lưu giữ: độ tin cậy của nguồn bằng chứng này được xác định bởi nội dung và phạm vi của tài liệu, sổ kế toán và tài liệu chứng minh khác do đơn vị sử dụng dịch vụ lưu giữ. Trong một số trường hợp, đơn vị sử dụng dịch vụ có thể không duy trì độc lập các sổ chi tiết hoặc tài liệu về các giao dịch cụ thể do tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện thay;
- (b) Kiểm tra sổ sách và tài liệu do tổ chức cung cấp dịch vụ lưu giữ: việc kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ được phép tiếp cận sổ sách của tổ chức cung cấp dịch vụ có thể được quy định thành một điều khoản của hợp đồng giữa đơn vị sử dụng dịch vụ và tổ chức cung cấp dịch vụ. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cũng có thể huy động một kiểm toán viên khác thay mặt mình để tiếp cận sổ sách của đơn vị sử dụng dịch vụ mà tổ chức cung cấp dịch vụ duy trì;
- (c) Thu thập xác nhận về các sổ dư và giao dịch từ tổ chức cung cấp dịch vụ: khi đơn vị sử dụng dịch vụ duy trì độc lập các sổ ghi sổ dư và giao dịch, việc xác nhận từ tổ chức cung cấp dịch vụ để chứng thực cho số liệu trong sổ kế toán của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy về sự tồn tại của các giao dịch và các tài sản liên quan. Ví dụ, khi nhiều tổ chức cung cấp dịch vụ được thuê, như một tổ chức quản lý quỹ đầu tư và một tổ chức quản lý tài sản, và các tổ chức cung cấp dịch vụ này duy trì các sổ độc lập, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể xác nhận các sổ dư với các tổ chức này để so sánh thông tin này với các sổ độc lập của đơn vị sử dụng dịch vụ.

Nếu đơn vị sử dụng dịch vụ không duy trì độc lập sổ kế toán, thông tin thu thập được từ việc xác nhận với tổ chức cung cấp dịch vụ chỉ đơn thuần là một báo cáo những nội dung được phản ánh trong sổ sách mà tổ chức cung cấp dịch vụ duy trì. Do đó, nếu xét riêng thì những xác nhận này không cung cấp bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy. Trong trường hợp này, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể xem xét liệu có tìm được một nguồn bằng chứng độc lập thay thế hay không;

- (d) Thực hiện các thủ tục phân tích đối với sổ sách mà đơn vị sử dụng dịch vụ duy trì, hoặc đối với các báo cáo nhận được từ tổ chức cung cấp dịch vụ: tính hữu hiệu của thủ tục phân tích có thể khác nhau đối với từng cơ sở dẫn liệu và sẽ bị ảnh hưởng bởi phạm vi và mức độ chi tiết của thông tin sẵn có.

A27. Một kiểm toán viên khác có thể thực hiện các thủ tục quan trọng thay cho kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ. Công việc của kiểm toán viên khác đó có thể bao gồm thực hiện các thủ tục theo thỏa thuận giữa đơn vị sử dụng dịch vụ với kiểm toán viên của đơn vị và giữa tổ chức cung cấp dịch vụ với kiểm toán viên của tổ chức đó. Các kết quả thu được từ các thủ tục do kiểm toán viên khác thực hiện sẽ được kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ soát xét để xác định liệu các kết quả đó có cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không. Ngoài ra, có thể có các quy định của các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền hoặc thỏa thuận trong hợp đồng yêu cầu kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện các thủ tục quan trọng. Kết quả của việc thực hiện các thủ tục cần thiết đối với các sổ dư và giao dịch mà tổ chức cung cấp dịch vụ xử lý có thể được kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ sử dụng làm bằng chứng cần thiết để

hỗ trợ cho ý kiến kiểm toán. Trong trường hợp này, trước khi thực hiện các thủ tục, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ và kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ cần thống nhất về tài liệu, hồ sơ kiểm toán hoặc việc tiếp cận với tài liệu, hồ sơ kiểm toán sẽ được cung cấp cho kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ.

- A28. Trong một số trường hợp nhất định, đặc biệt khi đơn vị sử dụng dịch vụ thuê dịch vụ bên ngoài để thực hiện một phần hoặc toàn bộ chức năng tài chính của đơn vị, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể gặp tình huống là phần lớn bằng chứng kiểm toán tập trung ở tổ chức cung cấp dịch vụ. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ hoặc một kiểm toán viên khác thay mặt có thể cần thực hiện các thử nghiệm cơ bản tại tổ chức cung cấp dịch vụ. Kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ có thể cung cấp báo cáo loại 2 và ngoài ra, có thể thực hiện các thử nghiệm cơ bản thay cho kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ. Sự tham gia của một kiểm toán viên khác không làm thay đổi trách nhiệm của kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ đối với việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm tạo cơ sở hợp lý để đưa ra ý kiến kiểm toán. Do đó, để kết luận liệu đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay chưa, và có cần thực hiện các thử nghiệm cơ bản tiếp theo hay không, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cần cân nhắc tham gia hướng dẫn, giám sát và thực hiện, hoặc xem xét bằng chứng về việc hướng dẫn, giám sát và thực hiện các thử nghiệm cơ bản do kiểm toán viên khác tiến hành.

Thử nghiệm kiểm soát (hướng dẫn đoạn 16 Chuẩn mực này)

- A29. Theo quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, trong một số trường hợp nhất định, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm kiểm soát để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát liên quan. Yêu cầu về thử nghiệm kiểm soát đối với tổ chức cung cấp dịch vụ được áp dụng trong các trường hợp:
- (a) Khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ kỳ vọng rằng các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ được thực hiện hiệu quả (có nghĩa là kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có ý định dựa vào tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thử nghiệm cơ bản); hoặc
 - (b) Nếu chỉ thực hiện thử nghiệm cơ bản, hoặc kết hợp thử nghiệm cơ bản và thử nghiệm kiểm soát tại đơn vị sử dụng dịch vụ thì không thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.
- A30. Nếu không có sẵn báo cáo loại 2, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể liên hệ với tổ chức cung cấp dịch vụ, thông qua đơn vị sử dụng dịch vụ, để yêu cầu kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ cung cấp báo cáo loại 2 chứa thông tin về việc kiểm tra tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát có liên quan, hoặc kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể huy động một kiểm toán viên khác thực hiện các thủ tục tại tổ chức cung cấp dịch vụ để kiểm tra tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát đó. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cũng có thể đến thực địa tại tổ chức cung cấp dịch vụ và thực hiện các thử nghiệm kiểm soát có liên quan nếu được sự chấp thuận của tổ chức này. Việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ dựa trên bằng chứng kiểm toán

kết hợp từ công việc của một kiểm toán viên khác và từ các thủ tục do chính kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ thực hiện.

Sử dụng báo cáo loại 2 làm bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ (hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

A31. Báo cáo loại 2 có thể được dự định để đáp ứng nhu cầu của kiểm toán viên của các đơn vị sử dụng dịch vụ khác nhau; do đó, các thử nghiệm kiểm soát và kết quả thử nghiệm được mô tả trong báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ có thể không phù hợp cho các cơ sở dẫn liệu quan trọng trong báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ. Các thử nghiệm kiểm soát liên quan và kết quả thử nghiệm được đánh giá nhằm xác định rằng báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát để giúp kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ đánh giá rủi ro. Để thực hiện điều này, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể xem xét những yếu tố sau:

- (a) Khoảng thời gian được thực hiện thử nghiệm kiểm soát và khoảng thời gian đã trôi qua kể từ khi thực hiện các thử nghiệm kiểm soát;
- (b) Phạm vi công việc của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ, các dịch vụ và quá trình được xem xét, các kiểm soát được thử nghiệm và các thử nghiệm được thực hiện, và mối liên quan giữa các kiểm soát được thử nghiệm và các kiểm soát của đơn vị sử dụng dịch vụ;
- (c) Kết quả của các thử nghiệm kiểm soát đó và ý kiến của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát.

A32. Đối với các cơ sở dẫn liệu nhất định, nếu khoảng thời gian được thực hiện thử nghiệm kiểm soát càng ngắn và thời gian trôi qua kể từ khi thực hiện thử nghiệm kiểm soát càng dài thì thử nghiệm đó càng cung cấp ít bằng chứng kiểm toán. Khi so sánh giai đoạn được phản ánh trong báo cáo loại 2 với kỳ báo cáo của đơn vị sử dụng dịch vụ, nếu giai đoạn được phản ánh trong báo cáo loại 2 và giai đoạn mà kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ dự định dựa vào báo cáo là không trùng nhau thì kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể kết luận rằng báo cáo loại 2 cung cấp ít bằng chứng kiểm toán hơn. Trong trường hợp này, báo cáo loại 2 phản ánh một giai đoạn trước hoặc một giai đoạn sau đó có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán bổ sung. Trong các trường hợp khác, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể xác định cần phải thực hiện, hoặc huy động một kiểm toán viên khác thực hiện các thử nghiệm kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát đó.

A33. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cũng có thể cần thu thập bằng chứng kiểm toán bổ sung về những thay đổi đáng kể đối với các kiểm soát liên quan tại tổ chức cung cấp dịch vụ ngoài giai đoạn được phản ánh trong báo cáo loại 2, hoặc xác định các thủ tục kiểm toán bổ sung cần thực hiện. Khi xác định các bằng chứng kiểm toán bổ sung cần thu thập về các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ ngoài giai đoạn được phản ánh trong báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ, các yếu tố liên quan mà kiểm toán viên có thể xem xét bao gồm:

- (1) Mức độ nghiêm trọng của rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu;

- (2) Những kiểm soát cụ thể đã được thử nghiệm trong giai đoạn giữa kỳ và những thay đổi đáng kể của các kiểm soát đó kể từ khi thử nghiệm, gồm những thay đổi trong hệ thống thông tin, các quy trình, và nhân sự;
 - (3) Mức độ thu thập được bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát;
 - (4) Độ dài khoảng thời gian còn lại;
 - (5) Phạm vi mà kiểm toán viên dự định giảm bớt các thử nghiệm cơ bản dựa trên sự tin tưởng vào các kiểm soát;
 - (6) Tính hữu hiệu của môi trường kiểm soát và việc giám sát các kiểm soát tại đơn vị sử dụng dịch vụ.
- A34. Bằng chứng kiểm toán bổ sung có thể được thu thập bằng cách như mở rộng các thử nghiệm kiểm soát cho giai đoạn còn lại hoặc kiểm tra việc giám sát các kiểm soát của đơn vị sử dụng dịch vụ.
- A35. Nếu giai đoạn thử nghiệm của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ hoàn toàn nằm ngoài kỳ báo cáo của đơn vị sử dụng dịch vụ, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ không thể dựa vào các thử nghiệm đó để kết luận rằng các kiểm soát của đơn vị sử dụng dịch vụ được thực hiện một cách hữu hiệu vì việc thử nghiệm không cung cấp bằng chứng về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát trong kỳ kiểm toán hiện tại, trừ khi các thủ tục khác được thực hiện.
- A36. Trong một số trường hợp, dịch vụ do tổ chức cung cấp dịch vụ cung cấp có thể được thiết kế với giả định rằng một số kiểm soát nhất định sẽ được đơn vị sử dụng dịch vụ thực hiện. Ví dụ, dịch vụ có thể được thiết kế với giả định rằng đơn vị sử dụng dịch vụ sẽ có kiểm soát đối với việc phê duyệt các giao dịch trước khi gửi giao dịch đến tổ chức cung cấp dịch vụ để xử lý. Trong trường hợp này, bản mô tả các kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ có thể bao gồm mô tả về các kiểm soát bổ sung của đơn vị sử dụng dịch vụ. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cần xem xét liệu các kiểm soát bổ sung của đơn vị sử dụng dịch vụ có phù hợp với dịch vụ được cung cấp hay không.
- A37. Nếu kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cho rằng báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ có thể không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, ví dụ, nếu báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ không mô tả các thử nghiệm kiểm soát và kết quả thử nghiệm, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể tìm hiểu thêm về các thủ tục và kết luận của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ, bằng cách liên hệ với tổ chức cung cấp dịch vụ, thông qua đơn vị sử dụng dịch vụ, để yêu cầu thảo luận với kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ về phạm vi và kết quả công việc của kiểm toán viên của tổ chức sử dụng dịch vụ. Ngoài ra, nếu cần thiết, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể liên hệ với tổ chức cung cấp dịch vụ, thông qua đơn vị sử dụng dịch vụ, để yêu cầu kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện các thủ tục tại tổ chức cung cấp dịch vụ. Hoặc kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thực hiện hoặc yêu cầu một kiểm toán viên khác thực hiện các thủ tục này.
- A38. Báo cáo loại 2 của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ cho biết kết quả của các thử nghiệm, bao gồm các ngoại lệ và thông tin khác có thể ảnh hưởng đến kết luận của kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ. Các ngoại lệ mà kiểm

toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ nêu ra hoặc ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo loại 2 không có nghĩa là báo cáo đó không có ích cho việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu khi kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ. Hơn nữa, các ngoại lệ và vấn đề dẫn đến ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo loại 2 của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ sẽ được xem xét khi kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ đánh giá các thử nghiệm kiểm soát do kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện. Khi xem xét các ngoại lệ và vấn đề dẫn đến ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thảo luận những vấn đề này với kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ. Việc trao đổi phụ thuộc vào việc đơn vị sử dụng dịch vụ liên hệ với tổ chức cung cấp dịch vụ và được sự đồng ý của tổ chức cung cấp dịch vụ.

Trao đổi về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ được phát hiện trong quá trình kiểm toán

A39. Theo quy định tại đoạn 09 - 10 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 265, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải trao đổi một cách kịp thời bằng văn bản với Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị về những khiếm khuyết nghiêm trọng được phát hiện trong quá trình kiểm toán. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cũng phải trao đổi kịp thời với Ban Giám đốc hoặc cấp quản lý phù hợp của đơn vị về những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ được phát hiện trong quá trình kiểm toán, mà theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên là nghiêm trọng và cần sự lưu ý của Ban Giám đốc hoặc cấp quản lý phù hợp. Những vấn đề mà kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể phát hiện trong quá trình kiểm toán và có thể trao đổi với Ban giám đốc và Ban quản trị của đơn vị, bao gồm:

- (1) Việc giám sát các kiểm soát nào có thể do đơn vị sử dụng dịch vụ thực hiện, kể cả các kiểm soát được phát hiện khi xem xét báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2;
- (2) Trường hợp mà các kiểm soát bổ sung của đơn vị sử dụng dịch vụ được mô tả trong báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 nhưng không được thực hiện tại đơn vị;
- (3) Các kiểm soát có thể cần phải có tại tổ chức cung cấp dịch vụ nhưng chưa được thực hiện hoặc chưa được nêu cụ thể trong báo cáo loại 2.

Báo cáo loại 1 và báo cáo loại 2 không bao gồm các dịch vụ của một tổ chức thầu phụ (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A40. Nếu tổ chức cung cấp dịch vụ sử dụng tổ chức thầu phụ thì báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ có thể bao gồm hoặc không bao gồm các mục tiêu kiểm soát và các kiểm soát có liên quan của tổ chức thầu phụ trong phần mô tả hệ thống của tổ chức cung cấp dịch vụ và trong phạm vi hợp đồng kiểm toán của tổ chức cung cấp dịch vụ. Hai phương pháp báo cáo này được gọi là phương pháp kết hợp và phương pháp loại trừ. Nếu báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 không phản ánh các kiểm soát tại tổ chức thầu phụ mà các dịch vụ do tổ chức thầu phụ cung cấp lại liên quan đến việc kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cần phải áp dụng các yêu cầu của Chuẩn mực này đối với tổ chức thầu phụ. Nội dung và phạm vi công việc

được kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ thực hiện liên quan đến các dịch vụ do tổ chức thầu phụ cung cấp tùy thuộc vào bản chất và tầm quan trọng của những dịch vụ này đối với đơn vị sử dụng dịch vụ và mối liên hệ của các dịch vụ này với cuộc kiểm toán. Việc áp dụng quy định tại đoạn 09 Chuẩn mực này sẽ hỗ trợ kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ trong việc xác định ảnh hưởng của tổ chức thầu phụ và nội dung, phạm vi công việc cần thực hiện.

Hành vi gian lận, không tuân thủ pháp luật và các quy định, và các sai sót chưa được điều chỉnh liên quan đến các hoạt động tại tổ chức cung cấp dịch vụ (hướng dẫn đoạn 19 Chuẩn mực này)

A41. Theo các điều khoản của hợp đồng với đơn vị sử dụng dịch vụ, tổ chức cung cấp dịch vụ có thể phải thông báo cho các đơn vị sử dụng dịch vụ bị ảnh hưởng về bất kỳ hành vi gian lận, không tuân thủ pháp luật và các quy định, hoặc các sai sót chưa được điều chỉnh của Ban Giám đốc hoặc nhân viên của tổ chức cung cấp dịch vụ. Theo quy định tại đoạn 19 Chuẩn mực này, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải phỏng vấn Ban Giám đốc đơn vị sử dụng dịch vụ về việc liệu tổ chức cung cấp dịch vụ đã báo cáo các vấn đề này hay chưa và đánh giá liệu các vấn đề mà tổ chức cung cấp dịch vụ báo cáo có ảnh hưởng đến nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo hay không. Trong một số trường hợp nhất định, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể yêu cầu cung cấp thêm thông tin để thực hiện việc đánh giá này, và có thể yêu cầu đơn vị sử dụng dịch vụ liên hệ với tổ chức cung cấp dịch vụ để thu thập thông tin cần thiết.

Báo cáo kiểm toán của đơn vị sử dụng dịch vụ (hướng dẫn đoạn 20 Chuẩn mực này)

A42. Phạm vi kiểm toán sẽ bị giới hạn khi kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các dịch vụ được cung cấp có liên quan đến việc kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ. Trường hợp này có thể xảy ra khi:

- (1) Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ không thể hiểu đầy đủ về các dịch vụ được cung cấp, và không có cơ sở để xác định và đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu;
- (2) Khi đánh giá rủi ro, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ kỳ vọng rằng các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ hoạt động hữu hiệu nhưng lại không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát đó; hoặc
- (3) Bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp chỉ thu thập được từ sổ sách, tài liệu do tổ chức cung cấp dịch vụ lưu giữ nhưng kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ không thể tiếp cận trực tiếp các sổ sách, tài liệu đó.

Việc kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hay từ chối đưa ra ý kiến tùy thuộc vào kết luận của kiểm toán viên về việc các ảnh hưởng có thể có đối với báo cáo tài chính là mang tính chất trọng yếu hay lan toả.

Sử dụng công việc của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ (hướng dẫn đoạn 21 - 22 Chuẩn mực này)

A43. Trong một số trường hợp, pháp luật và các quy định có thể yêu cầu phải dẫn chứng công việc của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ trong báo cáo

của kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ, ví dụ nhằm minh bạch hóa thông tin trong lĩnh vực công. Khi đó, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể cần được sự đồng ý trước của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ.

- A44. Việc đơn vị sử dụng dịch vụ thuê ngoài không làm thay đổi trách nhiệm của kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ theo quy định của các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, là phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm đảm bảo cơ sở hợp lý để đưa ra ý kiến kiểm toán. Do đó, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ không được dẫn chứng báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ như một phần cơ sở cho ý kiến kiểm toán của mình về báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ. Tuy nhiên, khi kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần do báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ cũng đưa ra ý kiến kiểm toán dạng đó, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể dẫn chứng báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ nếu việc đó giúp giải thích nguyên nhân đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể cần được sự đồng ý trước của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 450: Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán

*(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC
ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)*

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) trong việc đánh giá ảnh hưởng của các sai sót đã được phát hiện trong quá trình kiểm toán, bao gồm cả các sai sót không được điều chỉnh (nếu có) đối với báo cáo tài chính. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 quy định khi hình thành ý kiến kiểm toán đối với báo cáo tài chính, kiểm toán viên có trách nhiệm phải kết luận xem có đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng liệu báo cáo tài chính, xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu hay không. Kết luận của kiểm toán viên theo quy định tại đoạn 10 - 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 có xem xét đến đánh giá của kiểm toán viên về các sai sót không được điều chỉnh (nếu có) đối với báo cáo tài chính, phù hợp với Chuẩn mực này. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 đề cập đến trách nhiệm của kiểm toán viên về việc áp dụng khái niệm mức trọng yếu một cách phù hợp trong bước lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính.

02. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) phải có những hiểu biết nhất định về Chuẩn mực này để phối hợp công việc và xử lý các mối quan hệ liên quan đến các thông tin đã được kiểm toán.

Mục tiêu

03. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là đánh giá:

- (a) Ảnh hưởng của các sai sót đã được phát hiện đối với cuộc kiểm toán;
- (b) Ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh (nếu có) đối với báo cáo tài chính.

Giải thích thuật ngữ

04. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

- (a) Sai sót: Là sự khác biệt giữa giá trị, cách phân loại, trình bày hoặc thuyết minh của một khoản mục trên báo cáo tài chính với giá trị, cách phân loại, trình bày hoặc thuyết minh của khoản mục đó theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Sai sót có thể phát sinh do nhầm lẫn hoặc gian lận (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).

Khi kiểm toán viên đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính đã được trình bày trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu hay chưa, sai sót có thể bao gồm những điều chỉnh về giá trị, cách phân loại, trình bày hoặc thuyết minh mà theo xét đoán của kiểm toán viên là cần thiết để báo cáo tài chính được trình bày trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu.

(b) Sai sót không được điều chỉnh: Là các sai sót mà kiểm toán viên đã phát hiện và tổng hợp lại trong quá trình kiểm toán nhưng không được điều chỉnh.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Tổng hợp các sai sót đã được phát hiện

05. Kiểm toán viên phải tổng hợp tất cả các sai sót đã được phát hiện trong quá trình kiểm toán, trừ những sai sót không đáng kể (xem hướng dẫn tại đoạn A2 - A3 Chuẩn mực này).

Xem xét các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán

06. Kiểm toán viên phải xác định sự cần thiết của việc sửa đổi chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán nếu:

- (a) Bản chất của các sai sót đã được phát hiện và tình huống phát sinh các sai sót đó cho thấy có thể tồn tại các sai sót khác mà khi tổng hợp lại có thể là trọng yếu (xem hướng dẫn tại đoạn A4 Chuẩn mực này); hoặc
- (b) Tổng hợp các sai sót đã được phát hiện trong quá trình kiểm toán gần đạt tới mức trọng yếu theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 (xem hướng dẫn tại đoạn A5 Chuẩn mực này).

07. Nếu theo yêu cầu của kiểm toán viên, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã thực hiện kiểm tra lại một nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh và đã điều chỉnh các sai sót được phát hiện thì kiểm toán viên cần thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để xác định liệu có còn sai sót khác hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực này).

Trao đổi thông tin và điều chỉnh sai sót

08. Kiểm toán viên phải trao đổi kịp thời về tất cả các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán với cấp quản lý phù hợp trong đơn vị được kiểm toán, trừ khi pháp luật và các quy định không cho phép (xem đoạn 07 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260). Kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán điều chỉnh các sai sót đã trao đổi (xem hướng dẫn tại đoạn A7 - A9 Chuẩn mực này).

09. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán từ chối điều chỉnh một số hoặc tất cả các sai sót do kiểm toán viên yêu cầu, kiểm toán viên phải tìm hiểu nguyên nhân của việc từ chối này và xem xét những hiểu biết đó khi đánh giá liệu báo cáo tài chính, xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A10 Chuẩn mực này).

Đánh giá ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh

10. Trước khi đánh giá ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh, kiểm toán viên phải xem xét lại mức trọng yếu theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 để

xác định liệu mức trọng yếu có phù hợp với tình hình thực tế của đơn vị được kiểm toán hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A11 - A12 Chuẩn mực này).

11. Kiểm toán viên phải xác định liệu các sai sót không được điều chỉnh có trọng yếu hay không khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại. Để đạt được điều này, kiểm toán viên phải xem xét:

- (a) Quy mô và bản chất của các sai sót trong mối quan hệ với từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh và mối quan hệ với tổng thể báo cáo tài chính cũng như các tình huống cụ thể phát sinh sai sót (xem hướng dẫn tại đoạn A13 - A17, A19 - A20 Chuẩn mực này);
- (b) Ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh của kỳ trước đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh liên quan và đối với tổng thể báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A18 Chuẩn mực này).

Trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán

12. Kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về những sai sót không được điều chỉnh và ảnh hưởng của các sai sót này khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại đối với ý kiến kiểm toán, trừ khi pháp luật và các quy định không cho phép (xem đoạn 07 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260). Khi trao đổi, kiểm toán viên phải xác định riêng từng sai sót trọng yếu không được điều chỉnh và phải yêu cầu điều chỉnh các sai sót này (xem hướng dẫn tại đoạn A21 - A23 Chuẩn mực này).
13. Kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh của các kỳ trước đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh liên quan và đối với tổng thể báo cáo tài chính kỳ này.

Giải trình bằng văn bản

14. Kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) giải trình bằng văn bản về việc Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) cho rằng các sai sót không được điều chỉnh, khi xét riêng lẻ và tổng hợp lại là không trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính. Bảng tổng hợp các sai sót không được điều chỉnh phải được trình bày hoặc đính kèm trong Bản giải trình đó (xem hướng dẫn tại đoạn A24 Chuẩn mực này).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

15. Kiểm toán viên phải thể hiện trong hồ sơ kiểm toán các vấn đề sau (xem hướng dẫn tại đoạn A25 Chuẩn mực này và đoạn 08 - 11, đoạn A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230):
- (a) Mức giá trị cụ thể mà các sai sót dưới mức này được coi là sai sót không đáng kể (xem đoạn 05 Chuẩn mực này);
 - (b) Tập hợp tất cả các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán và liệu những sai sót này đã được điều chỉnh hay chưa (xem đoạn 05, 08 và 12 Chuẩn mực này);
 - (c) Kết luận của kiểm toán viên về việc các sai sót không được điều chỉnh khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại có trọng yếu hay không và cơ sở cho các kết luận của kiểm toán viên (xem đoạn 11 Chuẩn mực này).

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Hướng dẫn xác định sai sót (hướng dẫn đoạn 04(a) Chuẩn mực này)

A1. Sai sót có thể phát sinh từ:

- (a) Việc thu thập hoặc xử lý dữ liệu để lập báo cáo tài chính không chính xác;
- (b) Bỏ sót số liệu hoặc thuyết minh;
- (c) Ước tính kế toán không đúng phát sinh do bỏ sót hoặc hiểu sai;
- (d) Xét đoán của Ban Giám đốc liên quan đến các ước tính kế toán mà kiểm toán viên cho là không hợp lý hoặc việc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán mà kiểm toán viên cho là không phù hợp.

Ví dụ về các sai sót do gian lận được trình bày tại đoạn A1 - A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240.

Tổng hợp các sai sót đã được phát hiện (hướng dẫn đoạn 05 Chuẩn mực này)

A2. Kiểm toán viên cần chỉ ra mức giá trị cụ thể mà sai sót dưới mức đó được coi là sai sót không đáng kể và không cần tổng hợp lại vì kiểm toán viên cho rằng tổng hợp các sai sót đó không ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính. “Không đáng kể” không phải là cách gọi khác của thuật ngữ “không trọng yếu”. Các vấn đề được coi là “không đáng kể” có sự khác biệt hoàn toàn về mức độ ảnh hưởng (độ lớn) so với tính trọng yếu quy định tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 và những vấn đề đó không gây ra hậu quả đáng kể dù xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại, dù đánh giá về quy mô, bản chất hoặc trong các tình huống cụ thể. Khi có bất kỳ sự không chắc chắn nào về tính “không đáng kể” của một vấn đề thì vấn đề đó không còn được coi là không đáng kể.

A3. Để hỗ trợ kiểm toán viên đánh giá ảnh hưởng của các sai sót trong quá trình kiểm toán và trao đổi các sai sót với Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên cần phải phân biệt rõ các sai sót thực tế, sai sót xét đoán và sai sót dự tính:

- (1) Sai sót thực tế là các sai sót đã xảy ra và được xác định một cách chắc chắn;
- (2) Sai sót xét đoán là các chênh lệch phát sinh từ việc xét đoán của Ban Giám đốc liên quan đến các ước tính kế toán mà kiểm toán viên cho là không hợp lý, việc lựa chọn hoặc áp dụng các chính sách kế toán mà kiểm toán viên cho rằng không phù hợp;
- (3) Sai sót dự tính là những ước tính của kiểm toán viên về các sai sót trong tổng thể, liên quan đến việc suy rộng các sai sót phát hiện trong mẫu kiểm toán cho toàn bộ tổng thể. Hướng dẫn về việc xác định và đánh giá các sai sót dự tính được trình bày chi tiết tại đoạn 14 - 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 530.

Xem xét các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán (hướng dẫn đoạn 06 - 07 Chuẩn mực này)

A4. Trên thực tế, sai sót không xảy ra một cách riêng lẻ mà một sai sót xảy ra thường dẫn đến các sai sót khác, ví dụ khi kiểm toán viên phát hiện một sai sót phát sinh từ sự yếu kém của kiểm soát nội bộ hoặc từ các ước tính kế toán, các phương pháp đánh giá không phù hợp đã được đơn vị áp dụng rộng rãi.

- A5. Nếu tổng hợp các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán gần đạt mức trọng yếu theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 thì có thể có rủi ro cao hơn mức độ chấp nhận được, là do ảnh hưởng của các sai sót không được phát hiện khi cộng gộp vào với các sai sót đã phát hiện và được tổng hợp trong quá trình kiểm toán có thể vượt mức trọng yếu. Các sai sót không được phát hiện có thể tồn tại do rủi ro lấy mẫu và rủi ro ngoài lấy mẫu (xem đoạn 05(c) - (d) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 530).
- A6. Kiểm toán viên có thể yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán kiểm tra các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh để hiểu rõ nguyên nhân của các sai sót mà kiểm toán viên phát hiện được và thực hiện các thủ tục để xác định giá trị của các sai sót thực tế trong các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh và thực hiện các điều chỉnh cần thiết đối với báo cáo tài chính. Ví dụ, yêu cầu như vậy được kiểm toán viên thực hiện trên cơ sở suy rộng các sai sót đã phát hiện trong các mẫu kiểm toán được chọn ra từ tổng thể.

Trao đổi và điều chỉnh các sai sót (hướng dẫn đoạn 08 - 09 Chuẩn mực này)

- A7. Việc trao đổi kịp thời về các sai sót với các cấp quản lý phù hợp là quan trọng vì việc này sẽ giúp cho Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đánh giá có tồn tại các sai sót hay không và thông báo cho kiểm toán viên nếu Ban Giám đốc không đồng ý với các phát hiện đó, đồng thời thực hiện các biện pháp cần thiết. Cấp quản lý phù hợp thông thường là người chịu trách nhiệm và có thẩm quyền đánh giá các sai sót và thực hiện các biện pháp cần thiết.
- A8. Pháp luật và các quy định có thể hạn chế việc kiểm toán viên trao đổi một số sai sót với Ban Giám đốc hoặc những người khác trong đơn vị được kiểm toán. Ví dụ, pháp luật có thể cấm kiểm toán viên trao đổi hoặc thực hiện các biện pháp khác gây ảnh hưởng đến cuộc điều tra của các cơ quan chức năng về các hành vi vi phạm pháp luật. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên sẽ gặp mâu thuẫn phức tạp giữa nghĩa vụ bảo mật và trách nhiệm trao đổi thông tin của kiểm toán viên thì kiểm toán viên cần tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật.
- A9. Việc điều chỉnh tất cả các sai sót bao gồm cả các sai sót đã được kiểm toán viên trao đổi giúp Ban Giám đốc duy trì hệ thống sổ kế toán và các ghi chép được chính xác và giảm thiểu rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu trong các báo cáo tài chính tương lai do ảnh hưởng của các sai sót không trọng yếu không được điều chỉnh của các kỳ trước.
- A10. Theo quy định tại đoạn 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700, kiểm toán viên phải đánh giá liệu báo cáo tài chính có được lập phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, trên các khía cạnh trọng yếu hay không. Việc đánh giá này bao gồm xem xét khía cạnh định tính trong công việc kế toán của đơn vị, kể cả các dấu hiệu về sự thiên lệch trong xét đoán của Ban Giám đốc mà có thể ảnh hưởng bởi hiểu biết của kiểm toán viên về lý do mà Ban Giám đốc không thực hiện điều chỉnh sai sót.

Đánh giá ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh (hướng dẫn đoạn 10 - 11 Chuẩn mực này)

- A11. Việc kiểm toán viên xác định mức trọng yếu theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 thường dựa trên ước tính về kết quả kinh doanh của doanh nghiệp do kết quả thực tế thường chưa có. Do đó, trước khi đánh giá ảnh hưởng của các sai sót

chưa được điều chỉnh, kiểm toán viên cần điều chỉnh lại mức trọng yếu theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 dựa trên kết quả kinh doanh thực tế.

- A12. Đoạn 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 quy định trong quá trình kiểm toán, mức trọng yếu cho tổng thể báo cáo tài chính (hoặc mức trọng yếu cho nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh, nếu có) được điều chỉnh lại khi kiểm toán viên thu thập được thông tin cần thiết dẫn đến cần phải điều chỉnh lại mức trọng yếu trước đó. Do đó, kiểm toán viên cần điều chỉnh lại mức trọng yếu trước khi đánh giá ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh. Trong trường hợp phải xác định lại mức trọng yếu theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 (xem đoạn 10 Chuẩn mực này) và mức trọng yếu xác định lại thấp hơn so với mức trọng yếu trước đó, kiểm toán viên cần xem xét lại mức trọng yếu thực hiện và sự phù hợp về nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán.
- A13. Ảnh hưởng của từng sai sót riêng lẻ cần được đánh giá trong mối quan hệ với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh liên quan và xem xét các sai sót có vượt quá mức trọng yếu áp dụng cho các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh đó hay không.
- A14. Nếu một sai sót riêng lẻ được đánh giá là trọng yếu thì không được bù trừ với các sai sót khác. Ví dụ, nếu doanh thu bị phản ánh cao hơn doanh thu thực tế và sai sót này vượt quá mức trọng yếu thì báo cáo tài chính bị coi là có sai sót trọng yếu ngay cả khi ảnh hưởng của sai sót của khoản mục doanh thu được bù trừ bởi sai sót do ghi tăng chi phí tương ứng và không làm sai sót về lợi nhuận. Việc bù trừ các sai sót trong cùng một tài khoản hoặc loại giao dịch có thể là hợp lý, tuy nhiên cần phải xem xét rủi ro về các sai sót không được phát hiện trước khi kết luận rằng các sai sót sau khi được bù trừ có trọng yếu hay không. Việc phát hiện một số các sai sót không trọng yếu trong cùng một số dư tài khoản hay cùng một nhóm giao dịch có thể dẫn đến yêu cầu kiểm toán viên phải đánh giá lại rủi ro có sai sót trọng yếu đối với số dư tài khoản hoặc nhóm giao dịch đó.
- A15. Việc xác định sai sót do phân loại các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính có trọng yếu hay không liên quan đến việc đánh giá định tính, ví dụ: ảnh hưởng của sai sót về phân loại các khoản nợ hoặc các điều khoản hợp đồng, ảnh hưởng đối với các tài khoản riêng lẻ hoặc nhóm tài khoản hoặc ảnh hưởng đối với các hệ số cơ bản. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể kết luận rằng sai sót do phân loại là không trọng yếu đối với toàn bộ báo cáo tài chính, mặc dù sai sót đó có thể vượt quá mức trọng yếu áp dụng để đánh giá các sai sót khác. Ví dụ, việc phân loại sai sót giữa các khoản mục trên Bảng cân đối kế toán có thể không được đánh giá là trọng yếu đối với báo cáo tài chính khi sai sót do phân loại được đánh giá là nhỏ hơn so với tổng thể các khoản mục trên Bảng cân đối kế toán và sai sót đó không ảnh hưởng đến Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hoặc các hệ số cơ bản khác.
- A16. Trong một số trường hợp, các sai sót, khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại, vẫn được coi là trọng yếu mặc dù giá trị của các sai sót này có thể thấp hơn mức trọng yếu áp dụng cho tổng thể báo cáo tài chính, bao gồm mức độ mà sai sót:
- (1) Ảnh hưởng đến việc tuân thủ pháp luật;

- (2) Ảnh hưởng đến việc tuân thủ điều khoản khế ước nợ hoặc các yêu cầu khác của hợp đồng;
- (3) Liên quan đến việc lựa chọn và áp dụng không chính xác các chính sách kế toán mặc dù việc này ảnh hưởng không trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại nhưng có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính trong tương lai;
- (4) Che giấu những thay đổi về thu nhập hoặc các xu hướng khác, đặc biệt trong điều kiện kinh tế chung hoặc của ngành;
- (5) Ảnh hưởng đến các hệ số, tỷ suất phản ánh tình hình tài chính, kết quả kinh doanh và lưu chuyển tiền tệ của đơn vị;
- (6) Ảnh hưởng đến thông tin trình bày trong báo cáo tài chính bộ phận (ví dụ, ảnh hưởng trọng yếu tới một bộ phận kinh doanh vốn được xem là có ảnh hưởng quan trọng đến kết quả kinh doanh hoặc lợi nhuận của đơn vị);
- (7) Ảnh hưởng làm tăng thu nhập của Ban Giám đốc đơn vị, ví dụ giúp đạt các yêu cầu liên quan đến thưởng và các phúc lợi khác cho Ban Giám đốc;
- (8) Là đáng kể liên quan đến hiểu biết của kiểm toán viên về thông tin được chuyển tải tới người sử dụng báo cáo tài chính, ví dụ, liên quan đến việc dự đoán thu nhập;
- (9) Ảnh hưởng đến các khoản mục bên liên quan đến những đối tượng nhất định (ví dụ, liệu các đối tượng bên ngoài đơn vị tham gia các giao dịch có liên quan đến các thành viên Ban Giám đốc của đơn vị hay không);
- (10) Trình bày thiếu các thông tin mặc dù không phải yêu cầu bắt buộc theo quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính nhưng theo đánh giá của kiểm toán viên các thông tin này là quan trọng đối với hiểu biết của người sử dụng báo cáo tài chính về tình hình tài chính, kết quả kinh doanh hoặc lưu chuyển tiền tệ của doanh nghiệp; hoặc
- (11) Ảnh hưởng đến các thông tin khác trình bày trong tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán (ví dụ các thông tin trong phần đánh giá hoạt động kinh doanh trong báo cáo thường niên của công ty cổ phần niêm yết) có thể ảnh hưởng đến quyết định của người sử dụng báo cáo tài chính. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 720 đề cập đến việc xem xét của kiểm toán viên đối với các thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán mà kiểm toán viên không có trách nhiệm báo cáo.

Những tình huống nêu trên chỉ là ví dụ, không phải là bảng liệt kê tất cả các sai sót cho một cuộc kiểm toán. Đồng thời, sự tồn tại của bất kỳ tình huống nào trong số các tình huống đã nêu cũng không thể đưa ngay đến kết luận sai sót đó là trọng yếu.

- A17. Đoạn 35 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 yêu cầu kiểm toán viên phải xem xét ảnh hưởng của một sai sót do hoặc có thể do gian lận đến các khía cạnh khác của cuộc kiểm toán ngay cả trong trường hợp mức độ sai sót này là không trọng yếu đối với báo cáo tài chính.
- A18. Tổng hợp các sai sót không trọng yếu và không được điều chỉnh kỳ trước có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại. Kiểm toán viên có thể có

các cách tiếp cận khác nhau để đánh giá ảnh hưởng của các sai sót chưa được điều chỉnh trong kỳ trước đối với báo cáo tài chính kỳ hiện tại. Tuy nhiên, việc kiểm toán viên áp dụng cùng một phương pháp để đánh giá sai sót phát hiện sẽ tạo được sự nhất quán qua các kỳ đối với một khách hàng.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công

- A19. Đối với các đơn vị trong lĩnh vực công, việc đánh giá sai sót có trọng yếu hay không còn bị ảnh hưởng bởi trách nhiệm của kiểm toán viên (do pháp luật và các quy định có liên quan yêu cầu) trong việc thông báo các vấn đề đặc biệt với cơ quan Nhà nước có thẩm quyền, ví dụ sai sót do gian lận.
- A20. Ngoài ra, các vấn đề như lợi ích công chúng, trách nhiệm, tính liêm khiết, sự giám sát pháp lý...có thể ảnh hưởng đến việc đánh giá của kiểm toán viên về mức độ trọng yếu của các sai sót, đặc biệt là các sai sót liên quan đến việc tuân thủ pháp luật và các quy định.

Trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

- A21. Nếu kiểm toán viên đã trao đổi về các sai sót không được điều chỉnh với các thành viên Ban Giám đốc đồng thời là thành viên Ban quản trị đơn vị được kiểm toán, thì kiểm toán viên không cần phải trao đổi lại với chính những cá nhân đó trên cương vị là thành viên Ban quản trị. Tuy nhiên, kiểm toán viên cần chắc chắn rằng các nội dung trao đổi với Ban Giám đốc đã được thông báo đầy đủ tới các thành viên Ban quản trị đơn vị (xem đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260).
- A22. Nếu có nhiều sai sót riêng lẻ không trọng yếu, kiểm toán viên cần thông báo với Ban quản trị số lượng các sai sót và tổng hợp ảnh hưởng của những sai sót không được điều chỉnh, thay vì thông báo các sai sót một cách riêng lẻ.
- A23. Theo đoạn 16(c)(ii) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260, kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về những nội dung mà kiểm toán viên yêu cầu giải trình bằng văn bản (xem đoạn 14 Chuẩn mực này). Kiểm toán viên cần thảo luận với Ban quản trị về nguyên nhân và ảnh hưởng của việc không điều chỉnh các sai sót có cân nhắc đến quy mô, nội dung của các sai sót trong từng điều kiện cụ thể và những ảnh hưởng có thể có của các sai sót này đến báo cáo tài chính trong tương lai của đơn vị.

Giải trình bằng văn bản (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

- A24. Quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính yêu cầu Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) phải điều chỉnh báo cáo tài chính khi có các sai sót trọng yếu, do đó kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán lập bản giải trình về các sai sót không điều chỉnh. Trong một số trường hợp, Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) có thể không đồng ý với kiểm toán viên về các sai sót được phát hiện trong quá trình kiểm toán. Trường hợp này, Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán có thể đưa ra ý kiến trong bản giải trình về vấn đề này, ví dụ: “Chúng tôi không đồng ý rằng các khoản mục...và...là sai sót vì...(mô tả lý do)”. Việc thu thập bản giải trình của Ban Giám đốc và Ban quản trị không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên liên quan đến việc đánh giá sai sót không được điều chỉnh.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

A25. Kiểm toán viên cần lưu trữ trong hồ sơ kiểm toán những tài liệu về các sai sót không được điều chỉnh, gồm:

- (a) Đánh giá ảnh hưởng tổng thể của các sai sót không được điều chỉnh;
- (b) Đánh giá các sai sót không được điều chỉnh này có vượt mức trọng yếu được xác định cho các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh hay không;
- (c) Đánh giá ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh đối với các chỉ số quan trọng, xu hướng, tính tuân thủ pháp luật hoặc các quy định có liên quan và các yêu cầu của hợp đồng (ví dụ, điều khoản của hợp đồng vay)/.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 500: Bằng chứng kiểm toán

(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC

ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn các yếu tố cấu thành bằng chứng kiểm toán trong một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính, quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) trong việc thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra các kết luận hợp lý làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán.
02. Chuẩn mực kiểm toán này được áp dụng cho tất cả các bằng chứng kiểm toán thu thập được trong quá trình kiểm toán. Các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác quy định và hướng dẫn về những khía cạnh cụ thể của cuộc kiểm toán (ví dụ Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 - “Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị”), hoặc về bằng chứng kiểm toán được thu thập liên quan đến một vấn đề cụ thể (ví dụ Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 570 - “Hoạt động liên tục”), hoặc về các thủ tục cụ thể để thu thập bằng chứng kiểm toán (ví dụ Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 520 – “Thủ tục phân tích”), và việc đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của các bằng chứng kiểm toán đã thu thập (ví dụ Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 – “Mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán khi thực hiện kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam” và Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 – “Biện pháp xử lý của kiểm toán viên đối với rủi ro đã đánh giá”).
03. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thu thập và xử lý bằng chứng kiểm toán.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) 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 và doanh nghiệp kiểm toán và xử lý các mối quan hệ liên quan đến quá trình cung cấp và thu thập bằng chứng kiểm toán.

Mục tiêu

04. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán để giúp kiểm toán viên thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra các kết luận hợp lý làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

05. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
 - (a) Tài liệu, sổ kế toán: Là các ghi chép ban đầu và các chứng từ, tài liệu đi kèm như séc, chứng từ chuyển khoản điện tử; hóa đơn; hợp đồng; Sổ Cái và sổ chi

tiết, chứng từ ghi sổ hàng ngày và các điều chỉnh khác cho báo cáo tài chính không được phản ánh trong chứng từ ghi sổ hàng ngày; và các tài liệu như bảng phân bổ chi phí, bảng tính toán, đối chiếu và thuyết minh;

- (b) 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 đưa ra các kết luận làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán;
- (c) 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 bao gồm những *tài liệu*, thông tin chứa đựng trong các *tài liệu*, sổ kế toán, kể cả báo cáo tài chính và những *tài liệu*, thông tin khác;
- (d) Chuyên gia của đơn vị được kiểm toán: Là một cá nhân hoặc một tổ chức có kinh nghiệm chuyên môn trong một lĩnh vực riêng biệt ngoài lĩnh vực kế toán, kiểm toán, mà công việc của chuyên gia trong lĩnh vực đó được đơn vị được kiểm toán sử dụng trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính;
- (e) 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 đối với rủi ro có sai sót trọng yếu và chất lượng của mỗi bằng chứng kiểm toán.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp

06. Kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán phù hợp với từng hoàn cảnh nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A25 Chuẩn mực này).

Tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán

07. Khi thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên phải xem xét tính phù hợp và độ tin cậy của *tài liệu*, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A26 - A33 Chuẩn mực này).
08. Nếu *tài liệu*, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán được tạo lập nhờ sử dụng công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán, tùy thuộc vào tầm quan trọng của công việc của chuyên gia đối với mục đích kiểm toán, kiểm toán viên phải thực hiện các việc sau ở phạm vi cần thiết để (xem hướng dẫn tại đoạn A34 - A36 Chuẩn mực này):
- (a) Đánh giá năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia đó (xem hướng dẫn tại đoạn A37 - A43 Chuẩn mực này);
 - (b) Tìm hiểu về công việc của chuyên gia đó (xem hướng dẫn tại đoạn A44 - A47 Chuẩn mực này);

- (c) Đánh giá tính thích hợp của công việc của chuyên gia được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán cho cơ sở dẫn liệu có liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A48 Chuẩn mực này).
09. Khi sử dụng *tài liệu*, thông tin do đơn vị được kiểm toán tạo ra, kiểm toán viên phải đánh giá liệu *tài liệu*, thông tin đó có đủ tin cậy cho mục đích kiểm toán hay không, bao gồm (khi cần thiết):
- (a) Thu thập bằng chứng kiểm toán về tính chính xác và tính đầy đủ của *tài liệu*, thông tin (xem hướng dẫn tại đoạn A49 - A50 Chuẩn mực này);
- (b) Đánh giá liệu *tài liệu*, thông tin có đủ chính xác và chi tiết cho mục đích kiểm toán hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A51 Chuẩn mực này).

Lựa chọn phần tử kiểm tra để thu thập bằng chứng kiểm toán

10. Khi thiết kế các thử nghiệm kiểm soát và kiểm tra chi tiết, kiểm toán viên phải xác định phương pháp hiệu quả để lựa chọn các phần tử kiểm tra nhằm đạt được mục đích của thủ tục kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A52 - A56 Chuẩn mực này).

Tính không nhất quán, hoặc những hoài nghi về độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán

11. Kiểm toán viên phải xác định các điều chỉnh hoặc bổ sung cần thiết đối với các thủ tục kiểm toán để giải quyết các vấn đề sau và phải xem xét ảnh hưởng (nếu có) của vấn đề sau đây đến các khía cạnh khác của cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A57 Chuẩn mực này):
- (a) Bằng chứng kiểm toán thu thập được từ nguồn này không nhất quán với bằng chứng thu thập được từ nguồn khác; hoặc
- (b) Kiểm toán viên hoài nghi về độ tin cậy của *tài liệu*, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán.

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 .

Bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp (hướng dẫn đoạn 06 Chuẩn mực này)

- A1. Bằng chứng kiểm toán rất cần thiết để giúp kiểm toán viên đưa ra ý kiến và lập báo cáo kiểm toán. Bản chất của bằng chứng kiểm toán là mang tính tích lũy và được thu thập chủ yếu từ việc thực hiện các thủ tục kiểm toán trong suốt cuộc kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán cũng có thể bao gồm các *tài liệu*, thông tin có được từ các nguồn khác, như từ các cuộc kiểm toán trước (trừ khi kiểm toán viên cho rằng các sự kiện phát sinh từ khi kết thúc cuộc kiểm toán trước có thể làm *tài liệu*, thông tin đó không còn phù hợp với cuộc kiểm toán hiện tại, theo quy định tại đoạn 09 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315) hoặc từ thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán trong việc xem xét chấp nhận khách hàng. Các ghi chép về kế toán (chứng từ, sổ kế toán...) của đơn vị được kiểm toán là một nguồn bằng chứng kiểm toán chủ yếu và quan trọng, ngoài các nguồn khác từ bên trong và bên ngoài đơn vị. Các *tài liệu*, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán có thể được lập bởi một chuyên gia do đơn vị được kiểm toán tuyển dụng hoặc thuê. Bằng chứng kiểm toán còn bao gồm *tài liệu*, thông tin hỗ trợ,

chứng minh cho cơ sở dẫn liệu của Ban Giám đốc và cả những *tài liệu*, thông tin trái chiều với cơ sở dẫn liệu đó. Ngoài ra, trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể sử dụng sự thiếu *tài liệu*, thông tin như một bằng chứng kiểm toán (ví dụ khi Ban Giám đốc từ chối giải trình các vấn đề mà kiểm toán viên yêu cầu).

- A2. Phần lớn công việc mà kiểm toán viên thực hiện nhằm hình thành ý kiến kiểm toán là thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán. Ngoài thủ tục phỏng vấn, các thủ tục kiểm toán khác để thu thập bằng chứng kiểm toán gồm kiểm tra, quan sát, xác nhận, tính toán lại, thực hiện lại và các thủ tục phân tích, thường được thực hiện kết hợp với nhau. Mặc dù thủ tục phỏng vấn có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán quan trọng, kể cả cung cấp bằng chứng về sai sót nhưng nếu chỉ phỏng vấn thì chưa đủ để cung cấp bằng chứng kiểm toán về việc không có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu hoặc về tính hữu hiệu của các kiểm soát.
- A3. Như đã giải thích trong đoạn 05 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, kiểm toán viên đạt được sự đảm bảo hợp lý khi đã thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm giảm rủi ro kiểm toán (là rủi ro mà kiểm toán viên đưa ra ý kiến không thích hợp khi báo cáo tài chính còn có những sai sót trọng yếu) đến một mức độ thấp có thể chấp nhận được.
- A4. Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán có mối liên hệ tương quan. “Đầy đủ” là tiêu chuẩn đánh giá về số lượng của bằng chứng kiểm toán. Số lượng của bằng chứng kiểm toán cần thu thập chịu ảnh hưởng bởi đánh giá của kiểm toán viên đối với rủi ro có sai sót (rủi ro được đánh giá ở mức độ càng cao thì cần càng nhiều bằng chứng kiểm toán) và đồng thời chịu ảnh hưởng bởi chất lượng của bằng chứng kiểm toán đó (chất lượng mỗi bằng chứng kiểm toán càng cao thì cần càng ít bằng chứng kiểm toán). Tuy nhiên, nhiều bằng chứng kiểm toán được thu thập không có nghĩa là chất lượng bằng chứng kiểm toán được đảm bảo.
- A5. “Thích hợp” là tiêu chuẩn thể hiện chất lượng của bằng chứng kiểm toán, bao gồm sự phù hợp và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán trong việc giúp kiểm toán viên đưa ra các kết luận làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán. Độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán chịu ảnh hưởng bởi nguồn gốc, nội dung của bằng chứng kiểm toán và phụ thuộc vào hoàn cảnh cụ thể mà kiểm toán viên đã thu thập được bằng chứng đó.
- A6. Đoạn 26 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 yêu cầu kiểm toán viên đưa ra kết luận về tính đầy đủ, thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập. Kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định liệu đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm giảm rủi ro kiểm toán đến một mức độ thấp có thể chấp nhận được hay chưa và từ đó đưa ra kết luận làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 nêu ra các vấn đề như nội dung các thủ tục kiểm toán, tính kịp thời của việc lập và trình bày báo cáo tài chính, và sự cân bằng giữa lợi ích và chi phí. Đây là các yếu tố phù hợp khi kiểm toán viên đưa ra xét đoán chuyên môn về việc liệu đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay chưa.

Nguồn gốc của bằng chứng kiểm toán

- A7. Một số bằng chứng kiểm toán được thu thập bằng cách thực hiện các thủ tục kiểm toán để kiểm tra tài liệu, sổ kế toán, ví dụ qua việc phân tích, soát xét và thực hiện

lại các thủ tục đã được đơn vị thực hiện trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính; đối chiếu các loại *tài liệu*, thông tin liên quan và việc sử dụng các *tài liệu*, thông tin đó. Qua việc thực hiện các thủ tục kiểm toán đó, kiểm toán viên có thể xác định rằng các tài liệu, sổ kế toán đã nhất quán và thống nhất với báo cáo tài chính.

- A8. Việc xem xét các bằng chứng kiểm toán có tính nhất quán được thu thập từ các nguồn khác nhau hoặc có nội dung khác nhau thường giúp kiểm toán viên đạt được sự đảm bảo cao hơn so với việc xem xét riêng lẻ các bằng chứng kiểm toán. Ví dụ, *tài liệu*, thông tin chứng thực thu thập được từ một nguồn độc lập bên ngoài đơn vị có thể làm tăng mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên đạt được từ các bằng chứng kiểm toán thu được từ nội bộ đơn vị được kiểm toán, như bằng chứng trong các tài liệu, sổ kế toán, biên bản họp, hoặc giải trình của Ban Giám đốc.
- A9. Thông tin từ các nguồn độc lập ngoài đơn vị được kiểm toán mà kiểm toán viên có thể sử dụng làm bằng chứng kiểm toán bao gồm xác nhận từ bên thứ ba, báo cáo của các chuyên gia phân tích, và dữ liệu có thể so sánh về các đối thủ cạnh tranh.

Các thủ tục kiểm toán nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán

- A10. Theo quy định và hướng dẫn tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 và 330, bằng chứng kiểm toán được sử dụng để đưa ra kết luận làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán được thu thập bằng cách:
- (a) Thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro;
 - (b) Thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo, bao gồm:
 - (i) Thử nghiệm kiểm soát theo yêu cầu của các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, hoặc theo lựa chọn của kiểm toán viên;
 - (ii) Thử nghiệm cơ bản, bao gồm các kiểm tra chi tiết và các thủ tục phân tích cơ bản.
- A11. Các thủ tục kiểm toán được mô tả trong các đoạn A14 - A25 dưới đây có thể được sử dụng như các thủ tục đánh giá rủi ro, thử nghiệm kiểm soát hoặc thử nghiệm cơ bản, tùy thuộc vào hoàn cảnh mà kiểm toán viên áp dụng các thủ tục này. Như đã hướng dẫn trong đoạn A35 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, trong một số trường hợp nhất định, bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước cũng có thể cung cấp bằng chứng cho cuộc kiểm toán hiện tại nếu kiểm toán viên thực hiện các thủ tục kiểm toán để chứng minh các bằng chứng kiểm toán từ các cuộc kiểm toán trước vẫn tiếp tục phù hợp cho cuộc kiểm toán hiện tại.
- A12. Nội dung và lịch trình của các thủ tục kiểm toán được áp dụng có thể bị ảnh hưởng bởi thực tế là một số dữ liệu kế toán và các *tài liệu*, thông tin khác có thể chỉ có ở dạng điện tử hoặc chỉ có tại một thời điểm nhất định. Ví dụ, các chứng từ gốc (như đơn đặt hàng và hóa đơn) có thể chỉ tồn tại ở dạng điện tử khi đơn vị sử dụng thương mại điện tử, hoặc có thể đã bị loại bỏ sau khi quét ảnh trong trường hợp đơn vị sử dụng hệ thống xử lý hình ảnh để hỗ trợ việc lưu trữ và tra cứu.
- A13. Các *tài liệu*, thông tin điện tử nhất định có thể không khôi phục được sau một khoảng thời gian nhất định, ví dụ nếu các tệp dữ liệu đã bị thay đổi và không có dữ liệu sao lưu. Do đó, tùy theo chính sách lưu trữ *tài liệu*, thông tin của đơn vị,

kiểm toán viên có thể thấy cần thiết phải yêu cầu đơn vị lưu trữ một số tài liệu, thông tin để kiểm toán viên soát xét hoặc kiểm toán viên sẽ thực hiện các thủ tục kiểm toán tại thời điểm có sẵn tài liệu, thông tin đó.

Kiểm tra

- A14. Việc kiểm tra bao gồm kiểm tra tài liệu, sổ kế toán hoặc chứng từ, có thể từ trong hoặc ngoài đơn vị; ở dạng giấy, dạng điện tử, hoặc các dạng thức khác; hoặc kiểm tra tài sản hiện vật. Việc kiểm tra 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 kiểm soát đối với quá trình tạo lập ra tài liệu, sổ kế toán và chứng từ thuộc nội bộ đơn vị. Ví dụ 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.
- A15. Một số chứng từ là bằng chứng kiểm toán trực tiếp về sự hiện hữu của một tài sản, ví dụ một chứng từ cấu thành một công cụ tài chính như cổ phiếu hoặc trái phiếu. Việc kiểm tra các chứng từ này có thể không nhất thiết cung cấp bằng chứng kiểm toán về quyền sở hữu hay giá trị. Ngoài ra, việc kiểm tra một hợp đồng đã được thực hiện có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán liên quan đến việc áp dụng các chính sách kế toán của đơn vị, như việc ghi nhận doanh thu.
- A16. Việc kiểm tra các tài sản hữu hình có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy về sự hiện hữu của các tài sản đó, nhưng có thể không cung cấp bằng chứng về quyền và nghĩa vụ của đơn vị hay giá trị của tài sản. Việc kiểm tra các khoản mục hàng tồn kho riêng rẽ có thể đi kèm với việc quan sát kiểm kê hàng tồn kho.

Quan sát

- A17. Quan sát là việc theo dõi một quy trình hoặc thủ tục do người khác thực hiện, ví dụ như kiểm toán viên quan sát nhân viên của đơn vị được kiểm toán thực hiện kiểm kê, hoặc quan sát việc thực hiện các hoạt động kiểm soát. 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 và thực tế là việc quan sát của kiểm toán viên có thể ảnh hưởng đến cách thức thực hiện quy trình hoặc thủ tục đó. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 501 quy định và hướng dẫn chi tiết hơn về việc quan sát kiểm kê hàng tồn kho.

Xác nhận từ bên ngoài

- A18. Xác nhận từ bên ngoài là bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên thu thập được dưới hình thức thư phúc đáp trực tiếp của bên thứ ba (bên xác nhận) ở dạng thư giấy, thư điện tử hoặc một dạng khác. Thủ tục xác nhận từ bên ngoài thường được sử dụng để xác minh các cơ sở dẫn liệu liên quan đến các số dư tài khoản nhất định và các yếu tố của các số dư tài khoản đó. Tuy nhiên, việc xác nhận từ bên ngoài không chỉ giới hạn cho các số dư tài khoản. Ví dụ, kiểm toán viên có thể đề nghị xác nhận về các điều khoản của hợp đồng hoặc các giao dịch của đơn vị với bên thứ ba; đề nghị xác nhận có thể được thiết kế để tìm hiểu liệu đã có thay đổi nào đối với hợp đồng hay chưa và nội dung của các thay đổi đó, nếu có. Các thủ tục xác nhận từ bên ngoài cũng được sử dụng để thu thập bằng chứng kiểm toán về sự không hiện hữu của những điều kiện nhất định, ví dụ, không có một “thỏa

thuận phụ” có thể ảnh hưởng đến việc ghi nhận doanh thu (xem hướng dẫn chi tiết trong Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 505).

Tính toán lại

A19. Tính toán lại là việc 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.

Thực hiện lại

A20. Thực hiện lại là việc kiểm toán viên thực hiện một cách độc lập các thủ tục hoặc các kiểm soát đã được đơn vị thực hiện trước đó như một phần kiểm soát nội bộ của đơn vị.

Thủ tục phân tích

A21. Thủ tục phân tích bao gồm đánh giá thông tin tài chính qua việc phân tích các mối quan hệ giữa dữ liệu tài chính và phi tài chính. Thủ tục phân tích cũng bao gồm việc kiểm tra, khi cần thiết, các biến động và các mối quan hệ xác định 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 (xem quy định và hướng dẫn chi tiết trong Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 520).

Phỏng vấn

A22. Phỏng vấn là việc tìm kiếm thông tin tài chính và phi tài chính từ những người có hiểu biết bên trong hoặc bên ngoài đơn vị. Phỏng vấn được sử dụng rộng rãi trong suốt quá trình kiểm toán bên cạnh các thủ tục kiểm toán khác. Phỏng vấn có thể có nhiều hình thức, từ phỏng vấn bằng văn bản chính thức đến phỏng vấn bằng lời không chính thức. Việc đánh giá các câu trả lời phỏng vấn là một phần không thể tách rời của quá trình phỏng vấn.

A23. Các câu trả lời phỏng vấn có thể cung cấp cho kiểm toán viên những thông tin mà trước đây kiểm toán viên chưa có hoặc cung cấp bằng chứng kiểm toán chứng thực. 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 đã thu thập được, ví dụ thông tin về khả năng Ban Giám đốc không chế kiểm soát. Trong một số trường hợp, các câu trả lời phỏng vấn cung cấp cơ sở để kiểm toán viên sửa đổi hoặc thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung.

A24. Trong trường hợp phỏng vấn về ý định của Ban Giám đốc, việc chứng thực bằng chứng thu thập được thông qua việc phỏng vấn là rất quan trọng nhưng các *tài liệu*, thông tin có sẵn để hỗ trợ cho ý định của Ban Giám đốc thường bị hạn chế. Trong trường hợp này, kiểm toán viên cần tìm hiểu về những việc mà Ban Giám đốc đã làm để thực hiện các ý định của mình, các lý do Ban Giám đốc lựa chọn thực hiện một hành động cụ thể, và khả năng Ban Giám đốc theo đuổi hành động cụ thể đó để cung cấp các *tài liệu*, thông tin chứng thực cho bằng chứng thu thập được thông qua phỏng vấn.

A25. Đối với một số vấn đề, kiểm toán viên có thể thấy cần phải có được giải trình bằng văn bản từ Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) để xác nhận các câu trả lời phỏng vấn bằng lời (xem quy định và hướng dẫn chi tiết trong Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 580).

Tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán

Tính phù hợp và độ tin cậy (hướng dẫn đoạn 07 Chuẩn mực này)

A26. Như đã hướng dẫn trong đoạn A1 Chuẩn mực này, mặc dù bằng chứng kiểm toán chủ yếu được thu thập từ các thủ tục kiểm toán được thực hiện trong suốt quá trình kiểm toán, bằng chứng kiểm toán cũng có thể bao gồm *tài liệu*, thông tin thu thập được từ các nguồn khác, ví dụ từ các cuộc kiểm toán trước (trong các trường hợp nhất định) và từ các thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán đối với việc chấp nhận và duy trì khách hàng. Chất lượng của bằng chứng kiểm toán chịu ảnh hưởng của tính phù hợp và độ tin cậy của *tài liệu*, thông tin làm cơ sở cho bằng chứng kiểm toán.

Tính phù hợp

A27. Tính phù hợp đề cập đến mối quan hệ logic với, hoặc liên quan tới, mục đích của thủ tục kiểm toán và trong một số trường hợp là cơ sở dẫn liệu được xem xét. Tính phù hợp của *tài liệu*, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán có thể chịu ảnh hưởng của định hướng kiểm tra. Ví dụ, nếu mục đích của một thủ tục kiểm toán là nhằm kiểm tra liệu giá trị hoặc sự hiện hữu của các khoản phải trả có bị phản ánh cao hơn thực tế hay không, thì thủ tục kiểm toán phù hợp có thể là kiểm tra các khoản phải trả đã được ghi nhận trên sổ kế toán. Mặt khác, khi mục đích của thủ tục kiểm toán là nhằm kiểm tra liệu giá trị hoặc sự hiện hữu của các khoản phải trả có bị phản ánh thấp hơn thực tế hay không thì việc kiểm tra các khoản phải trả đã được ghi nhận trên sổ kế toán sẽ là không phù hợp, mà thủ tục kiểm toán phù hợp có thể là kiểm tra các *tài liệu*, thông tin như các khoản chi sau ngày khoá sổ lập báo cáo tài chính, các hóa đơn chưa thanh toán, báo cáo của nhà cung cấp, và báo cáo về các hàng hóa đã nhận nhưng chưa đối chiếu.

A28. Một số thủ tục kiểm toán có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán phù hợp cho một số cơ sở dẫn liệu nhất định nhưng lại không phù hợp cho các cơ sở dẫn liệu khác. Ví dụ, việc kiểm tra các tài liệu liên quan đến việc thu tiền của các khoản phải thu sau ngày kết thúc kỳ kế toán có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán về sự hiện hữu và giá trị, nhưng không hẳn là bằng chứng về tính đúng kỳ. Tương tự, việc thu thập bằng chứng kiểm toán về một cơ sở dẫn liệu cụ thể (như sự hiện hữu của hàng tồn kho), không thay thế cho việc thu thập bằng chứng kiểm toán về một cơ sở dẫn liệu khác (như giá trị của hàng tồn kho đó). Mặt khác, bằng chứng kiểm toán từ các nguồn khác nhau hoặc có nội dung khác nhau có thể cũng phù hợp cho cùng một cơ sở dẫn liệu.

A29. Thử nghiệm kiểm soát được thiết kế để đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát trong việc ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Việc thiết kế thử nghiệm kiểm soát nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp bao gồm việc xác định các điều kiện (tính chất hoặc thuộc tính) cho thấy kiểm soát đã được thực hiện, và các điều kiện sai lệch cho thấy kiểm soát không được thực hiện theo đúng như đã thiết kế. Kiểm toán viên sau đó có thể kiểm tra sự hiện hữu hoặc không hiện hữu của các điều kiện này.

A30. Các thử nghiệm cơ bản được thiết kế nhằm phát hiện ra các sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Thử nghiệm cơ bản bao gồm kiểm tra chi tiết và thủ tục phân tích cơ bản. Việc thiết kế các thử nghiệm cơ bản bao gồm việc xác định các điều

kiện dẫn đến sai sót trong cơ sở dữ liệu và liên quan đến mục đích của thử nghiệm này.

Độ tin cậy

A31. Độ tin cậy của *tài liệu*, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán và độ tin cậy của chính bằng chứng kiểm toán đó chịu ảnh hưởng của nguồn gốc, nội dung và hoàn cảnh mà *tài liệu*, thông tin được thu thập, bao gồm các kiểm soát đối với việc tạo lập và lưu trữ *tài liệu*, thông tin khi thích hợp. Vì thế, có một số ngoại lệ trong các nguyên tắc đánh giá độ tin cậy của các loại bằng chứng kiểm toán khác nhau. Thậm chí khi *tài liệu*, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán được thu thập từ các nguồn bên ngoài đơn vị thì cũng có thể có trường hợp làm ảnh hưởng đến độ tin cậy của các *tài liệu*, thông tin đó. Ví dụ, *tài liệu*, thông tin thu thập được từ một nguồn độc lập ngoài đơn vị có thể không đáng tin cậy nếu nguồn *tài liệu*, thông tin đó không đầy đủ hoặc chuyên gia của đơn vị được kiểm toán có thể thiếu khách quan. Mặc dù có những ngoại lệ nhất định nhưng việc đánh giá về độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán có thể dựa trên các nguyên tắc sau:

- (1) Độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán tăng lên khi bằng chứng kiểm toán được thu thập từ các nguồn độc lập bên ngoài đơn vị;
- (2) Độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán được tạo ra trong nội bộ đơn vị tăng lên khi các kiểm soát liên quan, kể cả các kiểm soát đối với việc tạo lập và lưu trữ các bằng chứng đó, được thực hiện hiệu quả;
- (3) Bằng chứng kiểm toán do kiểm toán viên trực tiếp thu thập (ví dụ bằng chứng thu thập được nhờ quan sát việc áp dụng một kiểm soát) đáng tin cậy hơn so với bằng chứng kiểm toán được thu thập gián tiếp hoặc do suy luận (ví dụ phỏng vấn về việc áp dụng một kiểm soát);
- (4) 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 (ví dụ, biên bản họp được ghi đồng thời trong quá trình diễn ra cuộc họp đáng tin cậy hơn việc trình bày bằng lời sau đó về các vấn đề đã được thảo luận trong cuộc họp);
- (5) 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.

A32. Đoạn 05(a) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 520 quy định chi tiết hơn về độ tin cậy của dữ liệu được sử dụng cho mục đích thiết kế thủ tục phân tích trong các thử nghiệm cơ bản.

A33. Đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 quy định về các trường hợp mà kiểm toán viên có lý do để tin rằng một tài liệu nào đó có thể không xác thực, hoặc có thể đã bị sửa đổi mà việc sửa đổi đó không được thông báo cho kiểm toán viên.

Độ tin cậy của tài liệu, thông tin do chuyên gia của đơn vị được kiểm toán tạo ra (hướng dẫn đoạn 08 Chuẩn mực này)

- A34. Việc lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán có thể cần đến chuyên môn trong một lĩnh vực khác ngoài kế toán, kiểm toán, ví dụ như việc tính toán thống kê bảo hiểm, định giá, hoặc dữ liệu kỹ thuật. Đơn vị được kiểm toán có thể tuyển dụng hoặc thuê chuyên gia trong các lĩnh vực này để có đủ chuyên môn cần thiết cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính, nếu không sẽ làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu.
- A35. Khi *tài liệu*, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán được tạo ra nhờ sử dụng công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán thì kiểm toán viên cần thực hiện theo quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực này. Ví dụ, một cá nhân hoặc tổ chức có thể có chuyên môn trong việc áp dụng các mô hình để ước tính giá trị hợp lý của chứng khoán khi không có *tài liệu*, thông tin thị trường cho các chứng khoán này. Nếu cá nhân hoặc tổ chức sử dụng chuyên môn để đưa ra ước tính mà đơn vị được kiểm toán sử dụng ước tính này trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính thì cá nhân hoặc tổ chức đó là chuyên gia của đơn vị được kiểm toán và được áp dụng theo quy định của đoạn 08 Chuẩn mực này. Mặt khác, nếu cá nhân hoặc tổ chức chỉ cung cấp dữ liệu về giá của các giao dịch riêng không phải của đơn vị mà đơn vị sử dụng dữ liệu này trong các phương pháp ước tính riêng của đơn vị thì *tài liệu*, thông tin đó nếu được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán, sẽ áp dụng theo quy định tại đoạn 07 Chuẩn mực này, mà không được coi là việc sử dụng chuyên gia của đơn vị được kiểm toán.
- A36. Nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán theo quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực này có thể chịu ảnh hưởng của các vấn đề như:
- (1) Bản chất và độ phức tạp của vấn đề có sự tham gia của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán;
 - (2) Rủi ro có sai sót trọng yếu của vấn đề;
 - (3) Tính sẵn có của các nguồn bằng chứng kiểm toán thay thế;
 - (4) Nội dung, phạm vi và mục tiêu công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán;
 - (5) Chuyên gia của đơn vị được kiểm toán do đơn vị tuyển dụng hay do đơn vị thuê để cung cấp các dịch vụ liên quan;
 - (6) Phạm vi mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể kiểm soát hoặc mức độ ảnh hưởng của Ban Giám đốc đối với công việc của chuyên gia;
 - (7) Chuyên gia của đơn vị được kiểm toán có tuân thủ các tiêu chuẩn kỹ thuật hoặc các yêu cầu khác về chuyên môn của ngành nghề hay không;
 - (8) Nội dung và phạm vi kiểm soát của đơn vị được kiểm toán đối với công việc của chuyên gia của đơn vị;
 - (9) Kiến thức và kinh nghiệm của kiểm toán viên về lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán;
 - (10) Kinh nghiệm trước đây của kiểm toán viên về công việc của chuyên gia đó.

Năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 08(a) Chuẩn mực này)

- A37. Năng lực được thể hiện thông qua hiểu biết và trình độ chuyên môn của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán. Khả năng của chuyên gia được thể hiện thông qua việc chuyên gia sử dụng năng lực đó trong từng trường hợp cụ thể. Các yếu tố ảnh hưởng đến khả năng của chuyên gia có thể bao gồm vị trí địa lý, thời gian và các nguồn lực sẵn có. Tính khách quan là tác động có thể có của sự thiên lệch, sự xung đột về lợi ích hoặc ảnh hưởng của những người khác đến xét đoán chuyên môn của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán. Năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán, và bất kỳ kiểm soát nào của đơn vị đối với công việc của chuyên gia đó, đều là những yếu tố quan trọng ảnh hưởng đến độ tin cậy của *tài liệu*, thông tin do chuyên gia tạo ra.
- A38. Thông tin về năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán có thể có từ nhiều nguồn, như:
- (1) Kinh nghiệm cá nhân về công việc trước đó của chuyên gia;
 - (2) Thảo luận với chuyên gia;
 - (3) Thảo luận với những người khác biết rõ về công việc của chuyên gia;
 - (4) Hiểu biết về các văn bằng, chứng chỉ của chuyên gia, cơ quan hoặc tổ chức nghề nghiệp mà chuyên gia là thành viên, giấy phép hành nghề hoặc các hình thức chứng nhận bên ngoài khác;
 - (5) Các bài báo hoặc sách đã được xuất bản của chuyên gia;
 - (6) Chuyên gia của doanh nghiệp kiểm toán (nếu có) hỗ trợ kiểm toán viên thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về *tài liệu*, thông tin do chuyên gia của đơn vị được kiểm toán tạo ra.
- A39. Những vấn đề liên quan đến đánh giá năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia bao gồm việc liệu công việc của chuyên gia có phải tuân thủ các chuẩn mực về kỹ thuật, yêu cầu về nghề nghiệp hoặc yêu cầu của ngành hay không; như chuẩn mực đạo đức yêu cầu đối với hội viên của tổ chức nghề nghiệp hay hiệp hội chuyên ngành, tiêu chuẩn tín chỉ của tổ chức cấp bằng, hoặc các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định.
- A40. Những vấn đề khác có thể liên quan đến năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia bao gồm:
- (1) Tính phù hợp giữa năng lực của chuyên gia với vấn đề có sử dụng công việc của chuyên gia, bao gồm bất kỳ lĩnh vực nào thuộc phạm vi chuyên môn của chuyên gia đó. Ví dụ, một chuyên gia có thể có kinh nghiệm về tính phí bảo hiểm tài sản và tai nạn, nhưng lại không có nhiều kinh nghiệm chuyên môn về tính toán phí bảo hiểm nhân thọ;
 - (2) Năng lực của chuyên gia liên quan đến yêu cầu về kế toán, kiểm toán, như kiến thức về các giả định và phương pháp kế toán, kể cả các mô hình (nếu có) là phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
 - (3) Những sự kiện không dự tính trước, sự thay đổi của các điều kiện, hoặc bằng chứng kiểm toán thu thập được từ kết quả của các thủ tục kiểm toán cho thấy cần phải xem xét lại đánh giá ban đầu về năng lực, khả năng và tính khách

quan của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán khi cuộc kiểm toán đang được tiến hành.

- A41. Có nhiều trường hợp có thể ảnh hưởng đến tính khách quan của chuyên gia, như nguy cơ do tư lợi, nguy cơ về sự bào chữa, nguy cơ về sự quen thuộc, nguy cơ tự kiểm tra và nguy cơ bị đe dọa. Các biện pháp bảo vệ có thể loại trừ hoặc giảm thiểu những nguy cơ này và có thể do yếu tố bên ngoài tạo ra (ví dụ tiêu chuẩn nghề nghiệp của chuyên gia, yêu cầu của pháp luật và các quy định), hoặc do môi trường làm việc của chuyên gia tạo ra (ví dụ những chính sách và thủ tục về kiểm soát chất lượng).
- A42. Mặc dù các biện pháp bảo vệ không thể loại bỏ tất cả các nguy cơ ảnh hưởng đến tính khách quan của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán, các nguy cơ như nguy cơ bị đe dọa có thể ít ảnh hưởng đến chuyên gia được đơn vị thuê hơn so với chuyên gia được đơn vị tuyển dụng, và tính hữu hiệu của các biện pháp bảo vệ như các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng có thể lớn hơn. Vì thực tế luôn hiện hữu nguy cơ ảnh hưởng đến tính khách quan đối với nhân viên của đơn vị nên chuyên gia được đơn vị tuyển dụng cũng không thể được coi là khách quan hơn so với các nhân viên khác của đơn vị.
- A43. Khi đánh giá tính khách quan của chuyên gia được đơn vị thuê, kiểm toán viên có thể cần phải thảo luận với Ban Giám đốc và chuyên gia đó về lợi ích và mối quan hệ có thể ảnh hưởng đến tính khách quan của chuyên gia, và các biện pháp bảo vệ được áp dụng, bao gồm các yêu cầu nghề nghiệp áp dụng cho chuyên gia và đánh giá liệu các biện pháp bảo vệ có đầy đủ hay không. Các lợi ích và mối quan hệ có thể ảnh hưởng đến tính khách quan của chuyên gia bao gồm:
- (1) Các lợi ích tài chính;
 - (2) Các mối quan hệ kinh doanh và quan hệ cá nhân;
 - (3) Các dịch vụ khác do chuyên gia cung cấp.

Tìm hiểu về công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 08(b) Chuẩn mực này)

- A44. Hiểu biết về công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán bao gồm hiểu biết về lĩnh vực chuyên môn có liên quan. Hiểu biết về lĩnh vực chuyên môn liên quan có thể đạt được cùng với quyết định của kiểm toán viên về việc liệu kiểm toán viên có đủ chuyên môn cần thiết để đánh giá công việc của chuyên gia đó hay phải cần đến chuyên gia của doanh nghiệp kiểm toán để thực hiện việc đánh giá này (xem quy định tại đoạn 07 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 620).
- A45. Những khía cạnh thuộc lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán mà kiểm toán viên cần hiểu biết, bao gồm:
- (1) Lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia có những phần chuyên sâu liên quan đến cuộc kiểm toán hay không;
 - (2) Các chuẩn mực nghề nghiệp, các chuẩn mực khác và những yêu cầu của pháp luật và các quy định phải áp dụng;
 - (3) Giả định và phương pháp mà chuyên gia của đơn vị được kiểm toán áp dụng, tính phổ biến của các giả định và phương pháp trong lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia và sự phù hợp với mục đích lập báo cáo tài chính;

(4) Nội dung của *tài liệu*, thông tin hoặc dữ liệu nội bộ và bên ngoài mà chuyên gia của đơn vị được kiểm toán sử dụng.

A46. Trong trường hợp chuyên gia được đơn vị thuê, thông thường sẽ có một hợp đồng hoặc một dạng văn bản thỏa thuận khác giữa đơn vị và chuyên gia. Khi tìm hiểu về công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán, việc đánh giá hợp đồng hoặc thỏa thuận đó có thể giúp kiểm toán viên xác định tính thích hợp của các vấn đề sau cho mục đích kiểm toán:

- (1) Nội dung, phạm vi và mục tiêu công việc của chuyên gia;
- (2) Vai trò và trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán và chuyên gia;
- (3) Nội dung, lịch trình, phạm vi trao đổi giữa Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán và chuyên gia, kể cả loại hình báo cáo mà chuyên gia cung cấp.

A47. Trong trường hợp chuyên gia được đơn vị tuyển dụng, thông thường sẽ không có hợp đồng hoặc văn bản thỏa thuận như đã nêu trên. Phòng văn chuyên gia và các thành viên Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể là phương pháp thích hợp nhất để kiểm toán viên có được những hiểu biết cần thiết.

Đánh giá tính thích hợp của công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 08(c) Chuẩn mực này)

A48. Khi đánh giá tính thích hợp của công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán cho cơ sở dẫn liệu liên quan, kiểm toán viên cần lưu ý các vấn đề như:

- (1) Tính phù hợp và tính hợp lý của các phát hiện và kết luận của chuyên gia, và tính nhất quán của các phát hiện và kết luận này với các bằng chứng kiểm toán khác, và liệu các phát hiện và kết luận đó đã được phản ánh một cách thích hợp trong báo cáo tài chính hay chưa;
- (2) Tính phù hợp và tính hợp lý của các giả định và phương pháp quan trọng được chuyên gia sử dụng;
- (3) Tính phù hợp, đầy đủ và chính xác của các nguồn dữ liệu được chuyên gia sử dụng.

Thông tin do đơn vị được kiểm toán tạo lập và được sử dụng cho mục đích kiểm toán (hướng dẫn đoạn 09(a) - (b) Chuẩn mực này)

A49. Để giúp kiểm toán viên thu thập được bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy, *tài liệu*, thông tin do đơn vị được kiểm toán tạo lập được sử dụng khi tiến hành các thủ tục kiểm toán cần phải đầy đủ và chính xác. Ví dụ, tính hữu hiệu của việc kiểm toán doanh thu bằng cách nhân giá niêm yết với khối lượng hàng bán sẽ chịu ảnh hưởng của tính chính xác của thông tin về giá và tính đầy đủ, chính xác của dữ liệu về khối lượng hàng bán. Tương tự, nếu kiểm toán viên dự định kiểm tra một tổng thể để tìm bằng chứng về một đặc điểm nào đó (ví dụ kiểm tra các khoản chi để tìm bằng chứng về việc phê duyệt các khoản chi), kết quả kiểm tra sẽ có độ tin cậy thấp hơn nếu tổng thể được lựa chọn phần tử để kiểm tra là không đầy đủ.

A50. Việc thu thập bằng chứng kiểm toán về tính chính xác và đầy đủ của *tài liệu*, thông tin có thể được thực hiện đồng thời với thủ tục kiểm toán thực tế được áp dụng cho *tài liệu*, thông tin đó khi việc thu thập bằng chứng kiểm toán này là một phần

không thể tách rời của thủ tục kiểm toán. Trong một số trường hợp khác, kiểm toán viên có thể đã thu thập được bằng chứng kiểm toán về tính chính xác và đầy đủ của *tài liệu*, thông tin bằng cách áp dụng thử nghiệm kiểm soát đối với việc tạo lập và lưu trữ *tài liệu*, thông tin đó. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể quyết định cần phải có các thủ tục kiểm toán bổ sung.

- A51. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể dự định sử dụng *tài liệu*, thông tin do đơn vị được kiểm toán cung cấp cho các mục đích kiểm toán khác. Ví dụ, kiểm toán viên có thể dự định sử dụng các tiêu chuẩn đánh giá về hiệu quả hoạt động của đơn vị để thực hiện thủ tục phân tích, hoặc sử dụng *tài liệu*, thông tin do đơn vị tạo ra để giám sát các hoạt động, như báo cáo của kiểm toán viên nội bộ. Trong trường hợp đó, tính thích hợp của bằng chứng kiểm toán được thu thập chịu ảnh hưởng của việc liệu *tài liệu*, thông tin có đủ chính xác hoặc đủ chi tiết cho mục đích kiểm toán hay không. Ví dụ, các tiêu chuẩn đánh giá về hiệu quả hoạt động do Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sử dụng có thể không đủ chính xác để phát hiện ra các sai sót trọng yếu.

Lựa chọn phần tử kiểm tra để thu thập bằng chứng kiểm toán (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

- A52. Một thử nghiệm hiệu quả sẽ cung cấp bằng chứng kiểm toán thích hợp ở mức độ, mà nếu được sử dụng cùng với các bằng chứng kiểm toán khác thu thập được, sẽ đầy đủ cho mục đích kiểm toán. Khi lựa chọn phần tử để kiểm tra, theo quy định tại đoạn 07 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải xác định tính phù hợp và độ tin cậy của *tài liệu*, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán; ngoài ra tính hiệu quả cũng là một lưu ý quan trọng khi lựa chọn phần tử để kiểm tra. Các phương pháp mà kiểm toán viên sử dụng để lựa chọn phần tử kiểm tra gồm:

- (a) Chọn tất cả các phần tử (kiểm tra 100%);
- (b) Lựa chọn các phần tử cụ thể;
- (c) Lấy mẫu kiểm toán.

Việc áp dụng một hoặc kết hợp nhiều phương pháp này có thể phù hợp tùy thuộc vào từng trường hợp cụ thể, như rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến cơ sở dẫn liệu đang được kiểm tra, tính khả thi và hiệu quả của các phương pháp khác nhau.

Chọn tất cả các phần tử

- A53. Kiểm toán viên có thể kết luận rằng việc kiểm tra toàn bộ tổng thể các phần tử cấu thành một nhóm giao dịch hoặc sổ dư tài khoản (hoặc một nhóm trong tổng thể đó) là thích hợp nhất. Kiểm tra 100% thường không áp dụng đối với thử nghiệm kiểm soát nhưng thường được áp dụng đối với kiểm tra chi tiết. Kiểm tra 100% có thể thích hợp khi:

- (1) Tổng thể được cấu thành từ một số ít các phần tử có giá trị lớn;
- (2) Có rủi ro đáng kể mà các phương pháp khác không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp; hoặc
- (3) Tính chất lặp đi lặp lại của việc tính toán hoặc quy trình khác được thực hiện tự động bởi một hệ thống thông tin giúp việc kiểm tra 100% sẽ tiết kiệm chi phí hơn.

Lựa chọn các phần tử cụ thể

- A54. Kiểm toán viên có thể quyết định lựa chọn các phần tử cụ thể từ một tổng thể. Các yếu tố ảnh hưởng đến việc đưa ra quyết định này bao gồm: hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị, các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá và đặc điểm của tổng thể được kiểm tra. Việc lựa chọn các phần tử cụ thể theo xét đoán của kiểm toán viên chịu ảnh hưởng của rủi ro ngoài lấy mẫu. Các phần tử cụ thể được chọn có thể bao gồm:
- (1) *Các phần tử có giá trị lớn hoặc các phần tử đặc biệt:* Kiểm toán viên có thể quyết định lựa chọn một số phần tử cụ thể trong một tổng thể do các phần tử này có giá trị lớn hoặc có một số tính chất khác, như các phần tử có nghi ngờ, bất thường, có nguy cơ rủi ro cao hoặc đã từng bị nhầm lẫn;
 - (2) *Tất cả các phần tử có giá trị cao hơn một giá trị nhất định:* Kiểm toán viên có thể quyết định kiểm tra tất cả các phần tử có giá trị được ghi nhận cao hơn một giá trị nhất định nhằm xác minh một phần lớn trong tổng giá trị của một nhóm giao dịch hoặc số dư tài khoản;
 - (3) *Các phần tử để thu thập tài liệu, thông tin:* Kiểm toán viên có thể kiểm tra các phần tử để thu thập tài liệu, thông tin về các vấn đề như bản chất của đơn vị hoặc bản chất của các giao dịch.
- A55. Mặc dù việc lựa chọn các phần tử nhất định từ một nhóm giao dịch hoặc số dư tài khoản để kiểm tra thường là một phương pháp hiệu quả để thu thập bằng chứng kiểm toán nhưng đây không phải là phương pháp lấy mẫu kiểm toán. Kết quả của các thủ tục kiểm toán được áp dụng cho các phần tử được lựa chọn theo cách này không thể được suy rộng cho toàn bộ tổng thể; do đó, việc lựa chọn các phần tử cụ thể để kiểm tra không cung cấp bằng chứng kiểm toán về phần còn lại của tổng thể.

Lấy mẫu kiểm toán

- A56. Việc lấy mẫu kiểm toán được thiết kế để giúp đưa ra kết luận về toàn bộ tổng thể dựa trên kết quả kiểm tra mẫu được rút ra từ tổng thể đó. Lấy mẫu kiểm toán được quy định và hướng dẫn cụ thể trong Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 530.

Tính không nhất quán, hoặc những hoài nghi về độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

- A57. Việc thu thập bằng chứng kiểm toán từ các nguồn khác nhau hoặc có nội dung khác nhau có thể cho thấy một bằng chứng kiểm toán cụ thể không đáng tin cậy, ví dụ khi bằng chứng kiểm toán được thu thập từ nguồn này lại không nhất quán với bằng chứng kiểm toán được thu thập từ nguồn khác. Trường hợp này có thể xảy ra khi các câu trả lời phỏng vấn của Ban Giám đốc, kiểm toán nội bộ và những người khác không nhất quán, hoặc khi câu trả lời phỏng vấn của Ban quản trị được đưa ra để chứng thực cho các câu trả lời phỏng vấn của Ban Giám đốc lại không nhất quán với câu trả lời của Ban Giám đốc. Đoạn 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230 đưa ra yêu cầu cụ thể về tài liệu, hồ sơ kiểm toán nếu kiểm toán viên phát hiện thông tin không nhất quán với kết luận cuối cùng của kiểm toán viên về một vấn đề quan trọng./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 501: Bằng chứng kiểm toán đối với các khoản mục và sự kiện đặc biệt

*(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC
ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)*

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) trong việc xem xét, thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp đối với các khoản mục và sự kiện đặc biệt, phù hợp với Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, số 500 và các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác có liên quan, bao gồm hàng tồn kho, các vụ kiện tụng và tranh chấp liên quan đến đơn vị được kiểm toán và các thông tin bộ phận trong một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính.
02. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán 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 (khách hàng) 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 và doanh nghiệp kiểm toán và xử lý các mối quan hệ liên quan đến quá trình cung cấp và thu thập bằng chứng kiểm toán đối với các khoản mục và sự kiện đặc biệt.

Mục tiêu

03. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về:
 - (a) Sự hiện hữu và tình trạng của hàng tồn kho;
 - (b) Tính đầy đủ của các vụ kiện tụng và tranh chấp liên quan đến đơn vị được kiểm toán;
 - (c) Việc trình bày và công bố thông tin bộ phận theo khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Hàng tồn kho

04. Trường hợp hàng tồn kho được xác định là trọng yếu đối với báo cáo tài chính thì kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự hiện hữu và tình trạng của hàng tồn kho bằng cách:
 - (a) Tham gia kiểm kê hiện vật hàng tồn kho, trừ khi việc tham gia là không thể thực hiện được, nhằm (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A3 Chuẩn mực này):

- (i) Đánh giá các hướng dẫn và thủ tục của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đối với việc ghi chép và kiểm soát kết quả kiểm kê hiện vật hàng tồn kho của đơn vị (xem hướng dẫn tại đoạn A4 Chuẩn mực này);
 - (ii) Quan sát việc thực hiện các thủ tục kiểm kê theo quy định của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A5 Chuẩn mực này);
 - (iii) Kiểm tra hàng tồn kho (xem hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực này);
 - (iv) Thực hiện kiểm kê chọn mẫu (xem hướng dẫn tại đoạn A7 - A8 Chuẩn mực này);
- (b) Thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với các sổ kế toán ghi chép cuối cùng về hàng tồn kho của đơn vị để xác định liệu các sổ kế toán này có phản ánh chính xác kết quả kiểm kê hàng tồn kho thực tế hay không.
05. Trường hợp việc kiểm kê hiện vật hàng tồn kho được tiến hành tại ngày khác với ngày kết thúc kỳ kế toán thì ngoài các thủ tục quy định tại đoạn 04 Chuẩn mực này, kiểm toán viên còn phải thực hiện các thủ tục kiểm toán để thu thập bằng chứng kiểm toán về việc liệu những biến động hàng tồn kho giữa ngày thực hiện kiểm kê và ngày kết thúc kỳ kế toán có được ghi chép đúng đắn hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A9 - A11 Chuẩn mực này).
06. Trường hợp kiểm toán viên không thể tham gia kiểm kê hiện vật hàng tồn kho do các tình huống không lường trước được, kiểm toán viên phải thực hiện kiểm kê hoặc quan sát việc kiểm kê hiện vật vào một ngày khác, và thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với các giao dịch xảy ra giữa thời điểm kiểm kê lại và thời điểm đơn vị thực hiện kiểm kê.
07. Trường hợp kiểm toán viên không thể tham gia kiểm kê hiện vật hàng tồn kho, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự hiện hữu và tình trạng của hàng tồn kho. Nếu không thể thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế như đã nêu trên, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 (xem hướng dẫn tại đoạn A12 - A14 Chuẩn mực này).
08. Trường hợp hàng tồn kho được bên thứ ba kiểm soát và bảo quản được xác định là trọng yếu đối với báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự hiện hữu và tình trạng của hàng tồn kho đó, bằng cách thực hiện một hoặc cả hai thủ tục sau:
- (a) Yêu cầu bên thứ ba xác nhận về số lượng và tình trạng của hàng tồn kho được bên thứ ba nắm giữ (xem hướng dẫn tại đoạn A15 Chuẩn mực này);
 - (b) Tiến hành kiểm tra hoặc thực hiện các thủ tục kiểm toán thích hợp khác tùy theo từng trường hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A16 Chuẩn mực này).

Các vụ kiện tụng và tranh chấp

09. Kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán để xác định các vụ kiện tụng và tranh chấp liên quan đến đơn vị có thể làm phát sinh rủi ro có sai sót trọng yếu, bao gồm (xem hướng dẫn tại đoạn A17 - A19 Chuẩn mực này):
- (a) Phỏng vấn Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán và những người khác trong đơn vị, kể cả chuyên gia tư vấn pháp luật trong đơn vị, nếu có thể;

- (b) Xem xét các biên bản họp Ban quản trị và thư từ trao đổi giữa đơn vị và chuyên gia tư vấn pháp luật ngoài đơn vị;
 - (c) Kiểm tra các khoản phí tư vấn pháp luật (xem hướng dẫn tại đoạn A20 Chuẩn mực này).
10. Nếu kiểm toán viên đánh giá một rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến các vụ kiện tụng và tranh chấp đã được xác định, hoặc khi các thủ tục kiểm toán được thực hiện cho thấy sự hiện hữu của các vụ kiện tụng và tranh chấp mang tính trọng yếu khác, thì ngoài các thủ tục mà các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác yêu cầu, kiểm toán viên phải trao đổi trực tiếp với chuyên gia tư vấn pháp luật ngoài đơn vị. Kiểm toán viên sẽ thực hiện bằng cách gửi thư yêu cầu cho chuyên gia tư vấn pháp luật yêu cầu liên hệ trực tiếp với kiểm toán viên. Thư yêu cầu này phải do Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán ký và do kiểm toán viên gửi đi. Nếu pháp luật và các quy định hoặc tổ chức nghề nghiệp tương ứng không cho phép chuyên gia tư vấn pháp luật ngoài đơn vị trao đổi trực tiếp với kiểm toán viên, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế (xem hướng dẫn tại đoạn A21 - A25 Chuẩn mực này).
11. Kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 nếu:
- (a) Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không đồng ý cho kiểm toán viên trao đổi hoặc gặp chuyên gia tư vấn pháp luật ngoài đơn vị, hoặc chuyên gia tư vấn pháp luật ngoài đơn vị từ chối trả lời thư yêu cầu, hoặc bị cấm trả lời;
 - (b) Kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp bằng cách thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế.

Giải trình bằng văn bản

12. Kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) giải trình bằng văn bản về việc Ban Giám đốc và Ban quản trị đã thông báo cho kiểm toán viên và đã ghi nhận, thuyết minh trong báo cáo tài chính, phù hợp với khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, về tất cả các vụ kiện tụng và tranh chấp thực tế đã xảy ra mà Ban Giám đốc đã biết và ảnh hưởng của chúng cần được xem xét khi lập báo cáo tài chính.

Thông tin bộ phận

13. Kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc trình bày và thuyết minh thông tin bộ phận theo khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, bằng cách (xem hướng dẫn tại đoạn A26 Chuẩn mực này):
- (a) Tìm hiểu các phương pháp mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sử dụng để xác định thông tin bộ phận (xem hướng dẫn tại đoạn A27 Chuẩn mực này):
 - (i) Đánh giá liệu các phương pháp đó có cho phép lập các thuyết minh phù hợp với khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không;
 - (ii) Kiểm tra việc áp dụng các phương pháp đó, trong phạm vi phù hợp;
 - (b) Thực hiện các thủ tục phân tích hoặc các thủ tục kiểm toán thích hợp khác tùy theo từng trường hợp.

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Hàng tồn kho

Tham gia kiểm kê hiện vật hàng tồn kho (hướng dẫn đoạn 04(a) Chuẩn mực này)

A1. Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán thường thiết lập các thủ tục kiểm kê hiện vật hàng tồn kho ít nhất một lần một năm để làm cơ sở cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính và kiểm tra độ tin cậy của hệ thống kê khai thường xuyên hàng tồn kho của đơn vị.

A2. Tham gia kiểm kê hiện vật hàng tồn kho bao gồm:

- (1) Kiểm tra hàng tồn kho để xác định sự hiện hữu, đánh giá tình trạng của hàng tồn kho và thực hiện kiểm kê chọn mẫu;
- (2) Quan sát việc tuân thủ các hướng dẫn của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán và việc thực hiện các thủ tục ghi chép, kiểm soát kết quả kiểm kê hiện vật hàng tồn kho;
- (3) Thu thập bằng chứng kiểm toán về độ tin cậy của các thủ tục kiểm kê theo quy định của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán.

Các thủ tục này có thể là thử nghiệm kiểm soát hoặc thử nghiệm cơ bản, tùy theo đánh giá rủi ro của kiểm toán viên, phương pháp tiếp cận theo kế hoạch đã lập và các thủ tục cụ thể được thực hiện.

A3. Ví dụ về các vấn đề liên quan khi lập kế hoạch tham gia kiểm kê hiện vật hàng tồn kho (hoặc khi thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán theo các đoạn 04 - 08 của Chuẩn mực này) bao gồm:

- (1) Các rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến hàng tồn kho;
- (2) Đặc điểm của kiểm soát nội bộ liên quan đến hàng tồn kho;
- (3) Các thủ tục kiểm kê phù hợp có được thiết lập và các hướng dẫn đúng đắn cho việc kiểm kê hiện vật hàng tồn kho có được ban hành hay không;
- (4) Lịch trình kiểm kê hiện vật hàng tồn kho;
- (5) Đơn vị có duy trì hệ thống kê khai thường xuyên hàng tồn kho hay không;
- (6) Địa điểm lưu trữ hàng tồn kho: khi quyết định địa điểm thích hợp để tham gia kiểm kê hàng tồn kho, kiểm toán viên cần xem xét tính trọng yếu của hàng tồn kho và rủi ro có sai sót trọng yếu tại các địa điểm khác nhau. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 600 đề cập đến sự tham gia của các kiểm toán viên khác và do đó có thể phù hợp nếu tham gia kiểm kê hiện vật hàng tồn kho tại một địa điểm ở xa;
- (7) Có cần sự hỗ trợ của chuyên gia của doanh nghiệp kiểm toán hay không. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 620 đề cập đến việc sử dụng chuyên gia của doanh nghiệp kiểm toán để hỗ trợ kiểm toán viên thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

Đánh giá các hướng dẫn và thủ tục của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 04(a)(i) Chuẩn mực này)

A4. Ví dụ về các vấn đề có liên quan khi đánh giá các hướng dẫn và thủ tục của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đối với việc ghi chép và kiểm soát việc kiểm kê hiện vật hàng tồn kho, bao gồm:

- (1) Việc áp dụng các hoạt động kiểm soát thích hợp, ví dụ: thu thập các phiếu kiểm kê hiện vật hàng tồn kho đã sử dụng, ghi chép các phiếu kiểm kê hiện vật hàng tồn kho chưa sử dụng, và các thủ tục kiểm kê và kiểm kê lại;
- (2) Việc xác định chính xác mức độ hoàn thành của sản phẩm dở dang, hàng chậm luân chuyển, lỗi thời hoặc bị hư hỏng và hàng tồn kho do bên thứ ba nắm giữ, ví dụ, hàng ký gửi;
- (3) Các thủ tục được sử dụng để ước tính số lượng hàng tồn kho (nếu có), ví dụ các thủ tục có thể cần thiết trong việc ước tính khối lượng của một đồng than đá;
- (4) Kiểm soát việc luân chuyển hàng tồn kho giữa các địa điểm và việc vận chuyển, nhận hàng tồn kho trước và sau ngày kiểm kê.

Quan sát việc thực hiện các thủ tục kiểm kê theo quy định của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 04(a)(ii) Chuẩn mực này)

A5. Quan sát việc thực hiện các thủ tục kiểm kê theo quy định của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán (ví dụ, các thủ tục liên quan đến kiểm soát sự luân chuyển hàng tồn kho trước, trong và sau khi kiểm kê) giúp kiểm toán viên thu thập bằng chứng kiểm toán về việc các hướng dẫn và thủ tục của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã được thiết kế và thực hiện đầy đủ. Ngoài ra, kiểm toán viên có thể thu thập thông tin liên quan đến việc chia cắt niên độ (ví dụ, chi tiết về sự luân chuyển hàng tồn kho) để giúp kiểm toán viên thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với việc hạch toán các biến động của hàng tồn kho sau này.

Kiểm tra hàng tồn kho (hướng dẫn đoạn 04(a)(iii) Chuẩn mực này)

A6. Khi tham gia kiểm kê hiện vật hàng tồn kho, việc kiểm tra hàng tồn kho giúp kiểm toán viên khẳng định sự hiện hữu của hàng tồn kho (mặc dù không nhất thiết xác định được người chủ sở hữu của hàng tồn kho), và xác định hàng lỗi thời, bị hư hỏng hoặc quá hạn sử dụng.

Thực hiện kiểm kê chọn mẫu (hướng dẫn đoạn 04(a)(iv) Chuẩn mực này)

A7. Việc thực hiện kiểm kê chọn mẫu, ví dụ bằng cách lựa chọn một số mặt hàng từ phiếu kiểm kê của đơn vị để đối chiếu với hàng thực tế tồn trong kho và lựa chọn một số mặt hàng thực tế tồn trong kho để đối chiếu với phiếu kiểm kê của đơn vị, cung cấp bằng chứng kiểm toán về tính đầy đủ và chính xác của các phiếu kiểm kê đó.

A8. Ngoài việc ghi chép kết quả kiểm kê chọn mẫu, việc thu thập phiếu kiểm kê hiện vật hàng tồn kho của đơn vị giúp kiểm toán viên thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo để xác định liệu các sổ kế toán ghi chép hàng tồn kho cuối cùng của đơn vị có phản ánh chính xác kết quả kiểm kê hàng tồn kho thực tế hay không.

Kiểm kê hiện vật hàng tồn kho được tiến hành tại ngày khác với ngày kết thúc kỳ kế toán (hướng dẫn đoạn 05 Chuẩn mực này)

- A9. Vì một số lý do thực tế, việc kiểm kê hiện vật hàng tồn kho có thể được tiến hành tại ngày khác với ngày kết thúc kỳ kế toán. Việc kiểm kê này có thể được thực hiện trong cả hai trường hợp đơn vị được kiểm toán kiểm kê hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên hay kiểm kê định kỳ. Trong cả hai trường hợp, hiệu quả của việc thiết kế, thực hiện và duy trì các kiểm soát đối với sự biến động của hàng tồn kho sẽ quyết định liệu việc tiến hành kiểm kê hiện vật hàng tồn kho tại ngày khác với ngày kết thúc kỳ kế toán có phù hợp với mục tiêu kiểm toán hay không. Đoạn 22 - 23 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 quy định và hướng dẫn các thử nghiệm cơ bản được thực hiện tại một ngày giữa kỳ.
- A10. Khi áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên để hạch toán hàng tồn kho, đơn vị có thể thực hiện kiểm kê hiện vật hoặc các thử nghiệm khác để kiểm tra độ tin cậy của thông tin về số lượng hàng tồn kho được ghi trong sổ kế toán hàng tồn kho thường xuyên của đơn vị. Trong một số trường hợp, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán hoặc kiểm toán viên có thể phát hiện ra sự khác biệt giữa sổ kế toán hàng tồn kho thường xuyên và số lượng hiện vật hàng tồn kho thực tế; điều này có thể cho thấy các kiểm soát đối với sự biến động của hàng tồn kho hoạt động không hiệu quả.
- A11. Khi thiết kế các thủ tục kiểm toán để thu thập bằng chứng kiểm toán về việc liệu các biến động trong số lượng hàng tồn kho giữa ngày kiểm kê và sổ kế toán hàng tồn kho cuối cùng có được ghi chép đúng đắn hay không, các vấn đề liên quan mà kiểm toán viên cần xem xét bao gồm:
- (1) Sổ kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên có được điều chỉnh đúng đắn hay không;
 - (2) Độ tin cậy của sổ kế toán hàng tồn kho của đơn vị;
 - (3) Lý do của các khác biệt đáng kể giữa các thông tin thu thập được trong quá trình kiểm kê hiện vật và sổ kế toán hàng tồn kho.

Việc tham gia kiểm kê hàng tồn kho là không thể thực hiện được (hướng dẫn đoạn 07 Chuẩn mực này)

- A12. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên không thể tham gia kiểm kê hàng tồn kho. Điều này có thể do các yếu tố như tính chất và địa điểm của hàng tồn kho, ví dụ, hàng tồn kho được lưu trữ tại một địa điểm có thể đe dọa đến sự an toàn của kiểm toán viên. Tuy nhiên, điều đó là chưa đủ để kiểm toán viên đưa ra quyết định không thể tham gia kiểm kê. Ngoài ra, như đã giải thích trong đoạn A48 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, vấn đề khó khăn, thời gian hoặc chi phí có liên quan không phải là cơ sở hợp lý để kiểm toán viên bỏ qua một thủ tục kiểm toán mà không có thủ tục kiểm toán khác thay thế hoặc thỏa mãn với bằng chứng kiểm toán ít thuyết phục hơn.
- A13. Trong một số trường hợp, khi kiểm toán viên không thể tham gia kiểm kê hàng tồn kho, các thủ tục kiểm toán thay thế có thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự hiện hữu và tình trạng của hàng tồn kho, ví dụ kiểm tra chứng từ về giao dịch bán phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán của một số loại hàng tồn kho cụ thể đã được mua trước khi kiểm kê hiện vật hàng tồn kho.

A14. Tuy nhiên, trong các trường hợp khác, kiểm toán viên có thể không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự hiện hữu và tình trạng của hàng tồn kho bằng việc thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế. Trong trường hợp này, đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 yêu cầu kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần vì phạm vi kiểm toán bị giới hạn.

Hàng tồn kho được bên thứ ba kiểm soát và bảo quản

Thủ tục xác nhận (hướng dẫn đoạn 08(a) Chuẩn mực này)

A15. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 505 quy định và hướng dẫn việc thực hiện các thủ tục xác nhận từ bên ngoài.

Các thủ tục kiểm toán khác (hướng dẫn đoạn 08(b) Chuẩn mực này)

A16. Tùy từng trường hợp, ví dụ, khi thông tin thu thập được làm phát sinh nghi ngờ về tính chính trực và tính khách quan của bên thứ ba, kiểm toán viên có thể thấy cần thực hiện các thủ tục kiểm toán khác thay thế hoặc bổ sung cho thủ tục xác nhận với bên thứ ba. Ví dụ về các thủ tục kiểm toán khác bao gồm:

- (1) Tham gia, hoặc bố trí một kiểm toán viên khác tham gia kiểm kê hiện vật hàng tồn kho của bên thứ ba, nếu có thể;
- (2) Thu thập báo cáo của một kiểm toán viên khác, hoặc báo cáo của một kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ về tính đầy đủ và thích hợp của kiểm soát nội bộ của bên thứ ba để đảm bảo rằng hàng tồn kho được kiểm kê đúng đắn và được bảo vệ thích đáng;
- (3) Kiểm tra các tài liệu liên quan đến hàng tồn kho do bên thứ ba nắm giữ, ví dụ, phiếu nhập kho;
- (4) Yêu cầu xác nhận từ các bên khác khi hàng tồn kho đã được đem ra thế chấp.

Các vụ kiện tụng và tranh chấp

Tính đầy đủ của các vụ kiện tụng và tranh chấp (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

A17. Các vụ kiện tụng và tranh chấp liên quan đến đơn vị được kiểm toán có thể có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính và vì vậy, có thể cần phải được ghi nhận hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính.

A18. Ngoài các thủ tục theo quy định tại đoạn 09 Chuẩn mực này, các thủ tục liên quan khác có thể bao gồm việc sử dụng thông tin thu thập được từ các thủ tục đánh giá rủi ro được thực hiện nhằm tìm hiểu về đơn vị và môi trường của đơn vị để giúp kiểm toán viên biết được về các vụ kiện tụng và tranh chấp liên quan đến đơn vị.

A19. Bằng chứng kiểm toán thu thập được cho mục đích xác định các vụ kiện tụng và tranh chấp mà có thể làm phát sinh rủi ro có sai sót trọng yếu cũng có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán về các vấn đề khác có liên quan đến các vụ kiện tụng và tranh chấp, như việc định giá và đo lường. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 540 quy định và hướng dẫn việc kiểm toán viên xem xét các vụ kiện tụng và tranh chấp cần phải đưa ra các ước tính kế toán hoặc thuyết minh liên quan trong báo cáo tài chính.

Kiểm tra các khoản phí tư vấn pháp luật (hướng dẫn đoạn 09(c) Chuẩn mực này)

A20. Tùy từng trường hợp, kiểm toán viên có thể xét thấy cần phải kiểm tra các chứng từ gốc có liên quan, như hóa đơn về phí tư vấn pháp luật khi kiểm toán viên kiểm tra các khoản phí này.

Trao đổi với chuyên gia tư vấn pháp luật ngoài đơn vị (hướng dẫn đoạn 10 - 11 Chuẩn mực này)

A21. Việc trao đổi trực tiếp với chuyên gia tư vấn pháp luật ngoài đơn vị giúp kiểm toán viên thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc liệu kiểm toán viên có được biết về các vụ kiện tụng và tranh chấp trọng yếu hay không và các ước tính của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về các ảnh hưởng tài chính, kể cả các chi phí, có hợp lý hay không.

A22. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể tìm cách trao đổi trực tiếp với chuyên gia tư vấn pháp luật ngoài đơn vị bằng cách gửi thư yêu cầu chung. Vì mục đích này, thư yêu cầu chung đề nghị chuyên gia tư vấn pháp luật ngoài đơn vị thông báo cho kiểm toán viên về bất kỳ vụ kiện tụng và tranh chấp nào mà chuyên gia tư vấn pháp luật biết, cùng với một bản đánh giá về hậu quả của các vụ kiện tụng và tranh chấp, và ước tính các ảnh hưởng tài chính, kể cả các chi phí có liên quan.

A23. Nếu kiểm toán viên xét thấy chuyên gia tư vấn pháp luật ngoài đơn vị có thể sẽ không phúc đáp lại thư yêu cầu chung một cách thích hợp (ví dụ, nếu tổ chức nghề nghiệp mà chuyên gia tư vấn pháp luật là thành viên nghiêm cấm việc trả lời thư yêu cầu đó) thì kiểm toán viên có thể tìm cách trao đổi trực tiếp thông qua việc gửi thư yêu cầu cụ thể. Vì mục đích này, thư yêu cầu cụ thể bao gồm:

- (a) Danh sách các vụ kiện tụng và tranh chấp;
- (b) Đánh giá của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về hậu quả của từng vụ kiện tụng và tranh chấp đã được xác định và ước tính các ảnh hưởng tài chính của vụ việc đó, kể cả các chi phí có liên quan;
- (c) Yêu cầu chuyên gia tư vấn pháp luật ngoài đơn vị xác nhận tính hợp lý trong các đánh giá của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán và cung cấp cho kiểm toán viên các thông tin bổ sung, nếu danh sách các vụ kiện tụng và tranh chấp được chuyên gia tư vấn pháp luật ngoài đơn vị cho là không đầy đủ hoặc không chính xác.

A24. Trong một số trường hợp nhất định, kiểm toán viên cũng có thể xét thấy cần phải gặp chuyên gia tư vấn pháp luật ngoài đơn vị để trao đổi về hậu quả có thể có của các vụ kiện tụng và tranh chấp. Trường hợp này có thể xảy ra nếu:

- (1) Kiểm toán viên xác định rằng các vụ kiện tụng và tranh chấp là rủi ro đáng kể;
- (2) Các vụ kiện tụng và tranh chấp có tính chất phức tạp;
- (3) Có sự bất đồng giữa Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán và chuyên gia tư vấn pháp luật ngoài đơn vị.

Thông thường, các cuộc trao đổi phải có sự đồng ý của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán và cần có đại diện Ban Giám đốc đơn vị tham dự.

A25. Theo quy định tại đoạn 41 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700, ngày lập báo cáo kiểm toán không được trước ngày mà kiểm toán viên thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài

chính. Kiểm toán viên có thể thu thập bằng chứng kiểm toán về tình trạng của các vụ kiện tụng và tranh chấp cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán bằng cách phỏng vấn Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, chuyên gia tư vấn pháp luật trong đơn vị chịu trách nhiệm giải quyết các vấn đề có liên quan. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể cần phải được cập nhật thông tin từ chuyên gia tư vấn pháp luật ngoài đơn vị.

Thông tin bộ phận (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

A26. Tùy thuộc vào khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, các đơn vị có thể phải hoặc được phép công bố thông tin bộ phận trong báo cáo tài chính. Trách nhiệm của kiểm toán viên là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính xét trên phương diện tổng thể, trong đó có việc trình bày và thuyết minh thông tin bộ phận. Do đó, kiểm toán viên không bắt buộc phải thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết để đưa ra ý kiến về thông tin bộ phận được trình bày riêng biệt.

Tìm hiểu về các phương pháp mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sử dụng (hướng dẫn đoạn 13(a) Chuẩn mực này)

A27. Tùy từng trường hợp, khi tìm hiểu về các phương pháp mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sử dụng để xác định thông tin bộ phận và liệu các phương pháp đó có thể cho phép công bố thông tin bộ phận theo khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không, ví dụ về các vấn đề mà kiểm toán viên có thể tìm hiểu bao gồm:

- (1) Doanh thu và chi phí giữa các bộ phận, và loại trừ các khoản phát sinh trong nội bộ một bộ phận;
- (2) So sánh với dự toán và các kết quả dự kiến khác, ví dụ, tỷ lệ lợi nhuận trên doanh thu;
- (3) Việc phân bổ tài sản và chi phí giữa các bộ phận;
- (4) Tính nhất quán với các kỳ trước, và tính đầy đủ của thuyết minh về những điểm không nhất quán./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 505: Thông tin xác nhận từ bên ngoài

(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC

ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) trong việc sử dụng các thủ tục xác nhận từ bên ngoài để thu thập bằng chứng kiểm toán theo yêu cầu của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 và Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500. Các vấn đề liên quan đến các vụ kiện tụng và tranh chấp không được quy định và hướng dẫn trong Chuẩn mực này mà được quy định và hướng dẫn tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 501.

Thủ tục xác nhận từ bên ngoài để thu thập bằng chứng kiểm toán

02. Theo đoạn A5 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500, độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán chịu ảnh hưởng bởi nguồn gốc, nội dung của bằng chứng kiểm toán và phụ thuộc vào hoàn cảnh cụ thể mà kiểm toán viên đã thu thập được bằng chứng đó. Đoạn A31 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500 cũng hướng dẫn một số nguyên tắc đánh giá về độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán như sau:

- (1) Độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán tăng lên khi bằng chứng kiểm toán được thu thập từ các nguồn độc lập bên ngoài đơn vị được kiểm toán;
- (2) Bằng chứng kiểm toán do kiểm toán viên trực tiếp thu thập đáng tin cậy hơn so với bằng chứng kiểm toán được thu thập gián tiếp hoặc do suy luận;
- (3) 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.

Do đó, tùy thuộc vào hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán, bằng chứng kiểm toán dưới dạng thông tin xác nhận từ bên ngoài mà kiểm toán viên thu thập được trực tiếp từ các bên xác nhận có thể đáng tin cậy hơn bằng chứng được tạo ra trong nội bộ đơn vị được kiểm toán. Mục đích của Chuẩn mực kiểm toán này nhằm giúp kiểm toán viên thiết kế và thực hiện các thủ tục xác nhận từ bên ngoài để thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp và đáng tin cậy.

03. Các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác cũng thừa nhận rằng thông tin xác nhận từ bên ngoài là một nguồn bằng chứng kiểm toán quan trọng, ví dụ:

- (1) Đoạn 05 - 06 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 quy định trách nhiệm của kiểm toán viên trong việc thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý tổng thể đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính, đồng thời thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo với nội dung, lịch trình và phạm vi dựa vào kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu và nhằm xử lý các rủi ro đó. Ngoài ra, đoạn 18 - 19 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 yêu cầu rằng, cho dù kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu như thế nào thì kiểm toán viên đều phải

thiết kế và thực hiện các thử nghiệm cơ bản đối với từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu. Chuẩn mực này cũng yêu cầu kiểm toán viên phải xem xét có cần thực hiện các thủ tục xác nhận từ bên ngoài như là các thử nghiệm cơ bản hay không;

- (2) Đoạn 07(b) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 quy định mức độ rủi ro được kiểm toán viên đánh giá càng cao thì càng phải thu thập bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn. Để làm được điều này, kiểm toán viên có thể phải tăng số lượng bằng chứng hoặc thu thập bằng chứng thích hợp và đáng tin cậy hơn, hoặc cả hai. Ví dụ, kiểm toán viên có thể chú trọng hơn vào việc thu thập bằng chứng trực tiếp từ bên thứ ba hoặc thu thập bằng chứng chứng thực từ một số nguồn độc lập. Theo đoạn A53 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, các thủ tục xác nhận từ bên ngoài có thể giúp kiểm toán viên thu thập được bằng chứng kiểm toán có độ tin cậy cao cần thiết để xử lý rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn;
- (3) Theo đoạn A37 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240, kiểm toán viên có thể thiết kế các yêu cầu xác nhận để thu thập thêm thông tin chứng thực như là một biện pháp để xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá do gian lận ở cấp độ cơ sở dẫn liệu;
- (4) Theo đoạn A8 - A9 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500, các tài liệu, thông tin chứng thực thu thập được từ nguồn độc lập với đơn vị được kiểm toán, như thông tin xác nhận từ bên ngoài, có thể làm tăng mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên đạt được từ bằng chứng trong các tài liệu, sổ kế toán hoặc giải trình của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán.

04. *Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thu thập thông tin xác nhận từ bên ngoài.*

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) 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 và doanh nghiệp kiểm toán giải quyết các mối quan hệ trong quá trình thu thập thông tin xác nhận từ bên ngoài.

Mục tiêu

05. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán khi sử dụng các thủ tục xác nhận từ bên ngoài là thiết kế và thực hiện các thủ tục nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

Giải thích thuật ngữ

06. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

- (a) Thông tin xác nhận từ bên ngoài: Là bằng chứng kiểm toán thu thập được dưới dạng phản hồi bằng văn bản trực tiếp từ bên thứ ba (bên xác nhận) cho kiểm toán viên, có thể là trên giấy tờ, phương tiện điện tử hoặc phương tiện khác;
- (b) Thư xác nhận dạng khẳng định (positive confirmation request): Là đề nghị bên xác nhận phúc đáp trực tiếp cho kiểm toán viên nêu rõ bên xác nhận đồng ý hoặc không đồng ý với thông tin cần xác nhận, hoặc cung cấp thông tin yêu cầu xác nhận;

- (c) Thư xác nhận dạng phủ định (negative confirmation request): Là đề nghị bên xác nhận phúc đáp trực tiếp cho kiểm toán viên chỉ khi bên xác nhận không đồng ý với thông tin được nêu trong thư xác nhận;
- (d) Không phản hồi: Là bên xác nhận không phúc đáp hoặc không phúc đáp đầy đủ cho thư xác nhận dạng khẳng định, hoặc thư xác nhận bị trả lại;
- (e) Ngoại lệ: Là phản hồi cho thấy sự khác nhau giữa thông tin cần xác nhận, hoặc thông tin trong sổ kế toán của đơn vị và thông tin do bên xác nhận cung cấp.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Thủ tục xác nhận từ bên ngoài

- 07. Khi thực hiện các thủ tục xác nhận từ bên ngoài, kiểm toán viên phải duy trì kiểm soát đối với các yêu cầu xác nhận từ bên ngoài, bao gồm:
 - (a) Xác định thông tin cần được xác nhận hoặc yêu cầu xác nhận (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này);
 - (b) Lựa chọn bên xác nhận thích hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A2 Chuẩn mực này);
 - (c) Thiết kế thư xác nhận, đảm bảo đề đúng địa chỉ của người nhận và địa chỉ của kiểm toán viên để thư phúc đáp sẽ được gửi trực tiếp tới kiểm toán viên (xem hướng dẫn tại đoạn A3 - A6 Chuẩn mực này);
 - (d) Gửi thư xác nhận, kể cả gửi thư xác nhận tiếp theo, nếu cần, cho bên xác nhận (xem hướng dẫn tại đoạn A7 Chuẩn mực này).

Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không đồng ý để kiểm toán viên gửi thư xác nhận

- 08. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không đồng ý để kiểm toán viên gửi thư xác nhận, kiểm toán viên phải:
 - (a) Điều tra lý do của việc Ban Giám đốc không đồng ý và thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hợp lý và hợp lệ của các lý do đó (xem hướng dẫn tại đoạn A8 Chuẩn mực này);
 - (b) Xem xét ảnh hưởng của việc Ban Giám đốc không đồng ý đến đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan, kể cả rủi ro do gian lận, và đến nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán khác (xem hướng dẫn tại đoạn A9 Chuẩn mực này);
 - (c) Thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế được thiết kế để thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp và đáng tin cậy (xem hướng dẫn tại đoạn A10 Chuẩn mực này).
- 09. Nếu kiểm toán viên kết luận rằng lý do của việc Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không đồng ý để kiểm toán viên gửi thư xác nhận là không hợp lý, hoặc kiểm toán viên không thể thu thập được bằng chứng kiểm toán phù hợp và đáng tin cậy từ các thủ tục kiểm toán thay thế, kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán theo quy định tại đoạn 16 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260. Kiểm toán viên cũng phải xác định các ảnh hưởng của vấn đề này đối với cuộc kiểm toán và ý kiến kiểm toán theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705.

Kết quả của các thủ tục xác nhận từ bên ngoài

Độ tin cậy của các thông tin phản hồi thư xác nhận

10. Nếu kiểm toán viên nhận thấy có các yếu tố làm phát sinh nghi ngờ về độ tin cậy của thông tin phản hồi thư xác nhận, kiểm toán viên phải thu thập thêm bằng chứng kiểm toán để giải quyết các nghi ngờ đó (xem hướng dẫn tại đoạn A11 - A16 Chuẩn mực này).
11. Nếu kiểm toán viên xác định rằng thông tin phản hồi thư xác nhận không đáng tin cậy, kiểm toán viên phải xem xét các ảnh hưởng đến đánh giá về rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan, kể cả rủi ro do gian lận và ảnh hưởng đến nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán khác (xem hướng dẫn tại đoạn A17 Chuẩn mực này).

Không phản hồi

12. Trong trường hợp không nhận được phản hồi, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế để thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp và đáng tin cậy (xem hướng dẫn tại đoạn A18 - A19 Chuẩn mực này).

Trường hợp sự phản hồi thư xác nhận dạng khẳng định là không thể thiếu để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp

13. Nếu kiểm toán viên đã xác định rằng sự phản hồi thư xác nhận dạng khẳng định là cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp thì các thủ tục kiểm toán thay thế sẽ không cung cấp được bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên cần. Nếu kiểm toán viên không có được xác nhận đó, kiểm toán viên phải xác định các ảnh hưởng của vấn đề này đối với cuộc kiểm toán và ý kiến kiểm toán theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 (xem hướng dẫn tại đoạn A20 Chuẩn mực này).

Ngoại lệ

14. Kiểm toán viên phải điều tra các ngoại lệ để xác định liệu các ngoại lệ đó có phải là dấu hiệu của sai sót hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A21 - A22 Chuẩn mực này).

Xác nhận dạng phủ định

15. Xác nhận dạng phủ định cung cấp bằng chứng kiểm toán ít thuyết phục hơn xác nhận dạng khẳng định. Do đó, kiểm toán viên không được sử dụng thư xác nhận dạng phủ định như là thử nghiệm cơ bản duy nhất nhằm xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, trừ khi tồn tại tất cả các trường hợp sau đây (xem hướng dẫn tại đoạn A23 Chuẩn mực này):
 - (a) Kiểm toán viên đã đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu là thấp và đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát có liên quan đến cơ sở dẫn liệu;
 - (b) Tổng thể các phần tử cần xác nhận qua thư xác nhận dạng phủ định bao gồm một số lượng lớn các tài khoản có số dư nhỏ, giao dịch nhỏ, hoặc điều kiện đồng nhất;
 - (c) Tỷ lệ ngoại lệ dự kiến rất thấp;

- (d) Kiểm toán viên không biết về các trường hợp hoặc điều kiện khiến người nhận thư xác nhận dạng phù định không quan tâm đến yêu cầu xác nhận.

Đánh giá bằng chứng thu thập được

16. Kiểm toán viên phải đánh giá liệu kết quả của các thủ tục xác nhận từ bên ngoài đã cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp và đáng tin cậy chưa, hay cần phải thu thập thêm các bằng chứng kiểm toán khác (xem hướng dẫn tại đoạn A24 - A25 Chuẩn mực này).

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Thủ tục xác nhận từ bên ngoài

Xác định thông tin cần được xác nhận hoặc yêu cầu xác nhận (hướng dẫn đoạn 07(a) Chuẩn mực này)

- A1. Các thủ tục xác nhận từ bên ngoài thường được thực hiện để xác nhận hoặc yêu cầu cung cấp thông tin liên quan tới các số dư tài khoản và các yếu tố cấu thành các số dư tài khoản đó. Các thủ tục này cũng có thể được sử dụng để xác nhận các điều khoản của thỏa thuận, hợp đồng, hoặc giao dịch giữa đơn vị được kiểm toán và các bên khác, hoặc để xác nhận việc bị thiếu các điều khoản nhất định, như “thỏa thuận phụ”.

Lựa chọn bên xác nhận thích hợp (hướng dẫn đoạn 07(b) Chuẩn mực này)

- A2. Thư phúc đáp từ bên xác nhận cung cấp bằng chứng kiểm toán phù hợp và đáng tin cậy hơn khi thư xác nhận được gửi cho một bên xác nhận mà kiểm toán viên tin tưởng rằng có hiểu biết về các thông tin cần được xác nhận. Ví dụ, cán bộ của một tổ chức tài chính có hiểu biết về các giao dịch hoặc thỏa thuận cần được xác nhận có thể là người phù hợp nhất trong tổ chức tài chính đó để gửi thư yêu cầu xác nhận.

Thiết kế thư xác nhận (hướng dẫn đoạn 07(c) Chuẩn mực này)

- A3. Việc thiết kế thư xác nhận có ảnh hưởng trực tiếp đến tỷ lệ phúc đáp, độ tin cậy và nội dung của bằng chứng kiểm toán thu thập được từ thư phúc đáp.
- A4. Các yếu tố cần xem xét khi thiết kế thư xác nhận, bao gồm:
- (1) Cơ sở dẫn liệu có liên quan;
 - (2) Các rủi ro có sai sót trọng yếu cụ thể đã được xác định, kể cả rủi ro do gian lận;
 - (3) Hình thức và cách trình bày thư xác nhận;
 - (4) Kinh nghiệm từ cuộc kiểm toán trước hoặc các hợp đồng tương tự;
 - (5) Phương thức trao đổi thông tin (ví dụ, trên giấy tờ, thư điện tử hoặc phương tiện khác);
 - (6) Việc Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chấp thuận hoặc khuyến khích bên xác nhận phúc đáp lại kiểm toán viên. Bên xác nhận có thể chỉ sẵn sàng phúc đáp lại thư xác nhận khi có sự đồng ý của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán;
 - (7) Khả năng bên xác nhận xác nhận hoặc cung cấp thông tin được yêu cầu (ví dụ, xác nhận giá trị của một hóa đơn hay xác nhận tổng số dư).

- A5. Thư xác nhận dạng khẳng định yêu cầu bên xác nhận phúc đáp lại kiểm toán viên trong mọi trường hợp, hoặc bằng cách khẳng định bên xác nhận đồng ý với các thông tin được yêu cầu xác nhận, hoặc bằng cách yêu cầu bên xác nhận cung cấp thông tin. Phản hồi loại này thường cung cấp bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy. Tuy nhiên, có rủi ro là bên xác nhận có thể trả lời thư xác nhận mà không xác minh thông tin là chính xác hay không. Kiểm toán viên có thể giảm rủi ro này bằng cách sử dụng thư xác nhận dạng khẳng định nhưng không ghi rõ số liệu (hoặc các thông tin khác) trên thư, và yêu cầu bên xác nhận điền số liệu hoặc cung cấp các thông tin khác. Mặt khác, việc sử dụng dạng thư xác nhận “trống” này có thể làm giảm tỷ lệ phúc đáp do bên xác nhận phải bỏ ra nhiều công sức hơn để trả lời.
- A6. Việc xác định rằng thư xác nhận được điền đúng địa chỉ bao gồm kiểm tra tính chính xác của một số hoặc tất cả các địa chỉ trên thư xác nhận trước khi gửi đi.

Thư xác nhận tiếp theo (hướng dẫn đoạn 07(d) Chuẩn mực này)

- A7. Kiểm toán viên có thể gửi thư xác nhận các lần tiếp theo (lần 2, 3...) khi chưa nhận được phản hồi cho thư xác nhận trước trong một khoảng thời gian hợp lý. Ví dụ, sau khi đã xác minh lại tính chính xác của địa chỉ ban đầu, kiểm toán viên có thể gửi thư xác nhận lần 2 hoặc lần 3...

Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không đồng ý để kiểm toán viên gửi thư xác nhận

Tính hợp lý của việc Ban Giám đốc không đồng ý (hướng dẫn đoạn 08(a) Chuẩn mực này)

- A8. Việc Ban Giám đốc không đồng ý để kiểm toán viên gửi thư xác nhận làm hạn chế phạm vi thu thập bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên mong muốn. Do đó, kiểm toán viên cần điều tra nguyên nhân của sự không đồng ý này. Nguyên nhân phổ biến là giữa đơn vị được kiểm toán và bên xác nhận hiện đang tồn tại tranh chấp pháp lý hoặc hai bên đang thương lượng và việc thư xác nhận xuất hiện không đúng lúc có thể ảnh hưởng đến cách giải quyết tranh chấp hoặc thương lượng đó. Kiểm toán viên cần tìm kiếm bằng chứng kiểm toán về tính hợp lý và hợp lệ của các lý do, vì có thể có rủi ro là Ban Giám đốc cố tình ngăn không cho kiểm toán viên thu thập bằng chứng kiểm toán cho thấy sự tồn tại của gian lận hoặc nhầm lẫn.

Ảnh hưởng đến đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu (hướng dẫn đoạn 08(b) Chuẩn mực này)

- A9. Kiểm toán viên có thể kết luận từ đánh giá trong đoạn 08(b) Chuẩn mực này rằng cần phải xem xét lại đánh giá về rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu và điều chỉnh các thủ tục kiểm toán dự kiến theo đoạn 31 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315. Ví dụ, nếu lý do Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán yêu cầu không gửi thư xác nhận là không hợp lý, điều này có thể cho thấy một yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận cần được đánh giá theo đoạn 24 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240.

Thủ tục kiểm toán thay thế (hướng dẫn đoạn 08(c) Chuẩn mực này)

- A10. Các thủ tục kiểm toán thay thế được thực hiện có thể tương tự như các thủ tục áp dụng khi thư xác nhận không được phản hồi như hướng dẫn tại đoạn A18 - A19 Chuẩn mực này. Các thủ tục cũng cần tính đến các kết quả đánh giá của kiểm toán viên tại đoạn 08(b) Chuẩn mực này.

Kết quả của các thủ tục xác nhận từ bên ngoài

Độ tin cậy của các thông tin phản hồi thư xác nhận (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

- A11. Theo đoạn A31 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500, thậm chí khi bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các nguồn bên ngoài đơn vị được kiểm toán thì cũng có thể có trường hợp làm ảnh hưởng đến độ tin cậy của các bằng chứng đó. Tất cả các phản hồi đều có thể có rủi ro bị che đậy, sửa đổi hoặc gian lận. Rủi ro đó luôn tồn tại cho dù thư phúc đáp nhận được ở dạng giấy tờ, thư điện tử hoặc các phương tiện khác. Các yếu tố có thể làm phát sinh nghi ngờ về độ tin cậy của thông tin phản hồi bao gồm:
- (1) Thư phúc đáp được kiểm toán viên gián tiếp nhận; hoặc
 - (2) Thư phúc đáp có thể không do bên xác nhận gửi.
- A12. Thư phúc đáp được nhận qua phương tiện điện tử, ví dụ qua fax hoặc thư điện tử, chứa đựng rủi ro về độ tin cậy vì có thể khó tìm được bằng chứng về nguồn gốc và thẩm quyền của người phúc đáp, và có thể khó phát hiện ra những sửa đổi. Một quy trình được kiểm toán viên và người phúc đáp sử dụng để tạo ra một môi trường an toàn cho các phản hồi nhận được qua phương tiện điện tử có thể giảm thiểu các rủi ro này. Nếu kiểm toán viên tin tưởng rằng quy trình đó là an toàn và được kiểm soát đúng đắn thì độ tin cậy của các thông tin phản hồi tăng lên. Quá trình xác nhận qua phương tiện điện tử có thể kết hợp nhiều kỹ thuật khác nhau để xác nhận danh tính hợp lệ của người gửi thông tin điện tử, ví dụ, bằng cách sử dụng mật mã, chữ ký điện tử, và các thủ tục để xác minh tính xác thực của trang thông tin điện tử.
- A13. Nếu bên xác nhận kết hợp với một bên thứ ba để phúc đáp lại thư xác nhận, kiểm toán viên có thể thực hiện các thủ tục để xác định rủi ro, khi:
- (a) Thư phúc đáp có thể không được gửi từ nguồn đáng tin cậy;
 - (b) Người phúc đáp có thể không có quyền phúc đáp;
 - (c) Đường truyền thông tin có thể không an toàn.
- A14. Đoạn 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500 yêu cầu kiểm toán viên quyết định liệu có điều chỉnh hoặc bổ sung các thủ tục kiểm toán hay không để giải quyết nghi ngờ về độ tin cậy của tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán. Kiểm toán viên có thể xác minh nguồn và nội dung của thông tin phản hồi thư xác nhận bằng cách liên hệ với bên xác nhận. Ví dụ, khi bên xác nhận gửi thư phúc đáp điện tử, kiểm toán viên có thể gọi điện cho bên xác nhận để xác minh có đúng là bên xác nhận đã gửi thư phúc đáp không. Khi thư phúc đáp được gửi gián tiếp cho kiểm toán viên (ví dụ, do bên xác nhận đã đề nhầm địa chỉ bên nhận là đơn vị được kiểm toán thay vì kiểm toán viên), kiểm toán viên có thể yêu cầu bên xác nhận tiếp tục phúc đáp trực tiếp bằng văn bản cho kiểm toán viên.
- A15. Phản hồi bằng lời cho thư xác nhận không thoả mãn định nghĩa về thông tin xác nhận từ bên ngoài vì đó không phải là phản hồi trực tiếp bằng văn bản cho kiểm toán viên. Tuy nhiên, khi thu thập phản hồi bằng lời cho thư xác nhận, tùy từng trường hợp cụ thể, kiểm toán viên có thể yêu cầu bên xác nhận phản hồi trực tiếp bằng văn bản cho kiểm toán viên. Nếu không nhận được phản hồi trực tiếp này, theo quy định tại đoạn 12 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải thu thập các bằng chứng kiểm toán khác để bổ sung cho thông tin phản hồi bằng lời.

A16. Thư phúc đáp có thể có giới hạn về đối tượng và mục đích sử dụng. Những giới hạn này không nhất thiết làm giảm độ tin cậy của thư phúc đáp được dùng làm bằng chứng kiểm toán.

Phản hồi không đáng tin cậy (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

A17. Trường hợp kiểm toán viên kết luận rằng thông tin phản hồi không đáng tin cậy, kiểm toán viên có thể cần xem xét lại đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu và điều chỉnh lại các thủ tục kiểm toán trong kế hoạch, phù hợp với quy định tại đoạn 31 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315. Ví dụ, một phản hồi không đáng tin cậy có thể là dấu hiệu của một yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận mà rủi ro này cần được đánh giá theo quy định tại đoạn 24 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240.

Không phản hồi (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

A18. Ví dụ về các thủ tục kiểm toán thay thế mà kiểm toán viên có thể thực hiện bao gồm:

- (1) Đối với số dư các khoản phải thu: Kiểm tra các phiếu thu sau ngày kết thúc kỳ kế toán, vận đơn và doanh thu bán hàng tại thời điểm gần kết thúc kỳ kế toán;
- (2) Đối với số dư các khoản phải trả: Kiểm tra các phiếu chi sau ngày kết thúc kỳ kế toán hoặc công văn, thư từ từ các bên thứ ba, và các giấy tờ khác như phiếu nhận hàng.

A19. Nội dung và phạm vi của các thủ tục kiểm toán thay thế chịu ảnh hưởng của tài khoản và cơ sở dẫn liệu được xem xét. Việc thư xác nhận không được phản hồi có thể cho thấy rủi ro có sai sót trọng yếu chưa được xác định trước đó. Trong trường hợp này, kiểm toán viên có thể cần xem xét lại rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu và điều chỉnh lại các thủ tục kiểm toán trong kế hoạch, phù hợp với quy định tại đoạn 31 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315. Ví dụ, nhận được ít hoặc nhiều phản hồi hơn dự kiến có thể là dấu hiệu của một yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận chưa được xác định trước đó mà rủi ro này cần được đánh giá theo quy định tại đoạn 24 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240.

Trường hợp sự phản hồi thư xác nhận dạng khẳng định là không thể thiếu để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

A20. Trong một số trường hợp nhất định, kiểm toán viên có thể xác định được một rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu mà phải có được phản hồi thư xác nhận dạng khẳng định về rủi ro đó để thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Ví dụ về trường hợp đó có thể bao gồm:

- (1) Thông tin để chứng thực cho các xác nhận của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chỉ có ở ngoài đơn vị;
- (2) Các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận cụ thể, ví dụ rủi ro do Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không chế kiểm soát, hoặc rủi ro có sự thông đồng giữa nhân viên và/hoặc Ban Giám đốc, làm cho kiểm toán viên không tin tưởng vào bằng chứng kiểm toán thu thập được từ nội bộ đơn vị.

Ngoại lệ (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

A21. Các ngoại lệ trong thư phúc đáp có thể chỉ ra sai sót hoặc sai sót tiềm tàng trong báo cáo tài chính. Khi phát hiện có sai sót, theo yêu cầu của đoạn 35 Chuẩn mực

kiểm toán Việt Nam số 240, kiểm toán viên phải đánh giá liệu sai sót đó có phải là biểu hiện của gian lận hay không. Các ngoại lệ cũng giúp phân biệt chất lượng của các phản hồi từ các bên xác nhận tương tự hoặc cho các tài khoản tương tự. Các ngoại lệ cũng có thể cho thấy các khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ của đơn vị đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

- A22. Một số ngoại lệ không cho thấy sai sót. Ví dụ, kiểm toán viên có thể kết luận rằng những điểm khác nhau giữa thư phúc đáp là do yếu tố thời gian, định lượng, hoặc lỗi ghi chép trong các thủ tục xác nhận từ bên ngoài.

Xác nhận dạng phủ định (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

- A23. Việc không nhận được phản hồi cho thư xác nhận dạng phủ định không phải là bằng chứng rõ ràng rằng bên xác nhận đã nhận được thư xác nhận hoặc sự chính xác của thông tin trong thư xác nhận đã được xác minh. Do đó, việc bên xác nhận không phúc đáp lại thư xác nhận dạng phủ định cung cấp bằng chứng kiểm toán có sức thuyết phục thấp hơn nhiều so với việc nhận được phản hồi cho thư xác nhận dạng khẳng định. Các bên xác nhận cũng có thể sẵn lòng phúc đáp hơn để bày tỏ sự không đồng ý với nội dung của thư xác nhận khi thông tin trong thư xác nhận không có lợi cho họ, và ngược lại. Ví dụ, chủ tài khoản tiền gửi ngân hàng có thể sẵn lòng phúc đáp hơn nếu họ cho rằng số dư trong tài khoản của họ bị ghi thấp hơn trong thư xác nhận, nhưng có thể không muốn phúc đáp nếu số dư của họ được ghi cao hơn trong thư xác nhận. Vì vậy, việc gửi thư xác nhận dạng phủ định cho chủ tài khoản tiền gửi ngân hàng sẽ là thủ tục hữu hiệu khi xem xét liệu số dư tài khoản có thể bị ghi thấp hơn hay không nhưng có thể không hữu hiệu nếu kiểm toán viên muốn tìm bằng chứng liên quan cho việc số dư bị ghi tăng.

Đánh giá bằng chứng thu thập được (hướng dẫn đoạn 16 Chuẩn mực này)

- A24. Khi đánh giá kết quả của từng thư xác nhận từ bên ngoài, kiểm toán viên có thể phân loại các kết quả như sau:
- (a) Phản hồi của bên xác nhận thích hợp cho thấy sự đồng ý với thông tin được cung cấp trong thư xác nhận, hoặc cung cấp các thông tin được yêu cầu xác nhận mà không có ngoại lệ;
 - (b) Phản hồi được cho là không đáng tin cậy;
 - (c) Không phản hồi; hoặc
 - (d) Phản hồi cho thấy có ngoại lệ.
- A25. Theo quy định tại đoạn 26 - 27 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, khi xem xét các thủ tục kiểm toán khác mà kiểm toán viên có thể đã thực hiện, đánh giá của kiểm toán viên có thể giúp kiểm toán viên kết luận liệu đã thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp chưa hay cần thu thập thêm các bằng chứng kiểm toán khác./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 510: Kiểm toán năm đầu tiên - Số dư đầu kỳ

(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC

ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) liên quan đến số dư đầu kỳ trong cuộc kiểm toán năm đầu tiên. Ngoài các số liệu trong báo cáo tài chính, số dư đầu kỳ cũng bao gồm những vấn đề cần phải thuyết minh đã tồn tại vào thời điểm đầu kỳ, như các khoản tài sản, nợ tiềm tàng và các cam kết. Khi báo cáo tài chính có thông tin so sánh, các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 710 cũng được áp dụng. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 300 quy định và hướng dẫn bổ sung về các hoạt động trước khi bắt đầu cuộc kiểm toán năm đầu tiên.
02. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính năm đầu tiên.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) 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 và doanh nghiệp kiểm toán cũng như khi xử lý các quan hệ liên quan đến báo cáo tài chính được một doanh nghiệp kiểm toán mới kiểm toán năm đầu tiên.

Mục tiêu

03. Khi thực hiện kiểm toán năm đầu tiên, mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán đối với số dư đầu kỳ là thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc:
 - (a) Số dư đầu kỳ có chứa đựng sai sót gây ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại hay không;
 - (b) Các chính sách kế toán thích hợp được phản ánh trong số dư đầu kỳ có được áp dụng nhất quán trong báo cáo tài chính kỳ hiện tại hay không, hoặc những thay đổi đối với các chính sách kế toán có được xử lý một cách thích hợp hoặc được trình bày và thuyết minh đầy đủ theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

Giải thích thuật ngữ

04. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
 - (a) Kiểm toán năm đầu tiên: Là cuộc kiểm toán trong đó:
 - (i) Báo cáo tài chính kỳ trước đó không được kiểm toán; hoặc
 - (ii) Báo cáo tài chính kỳ trước đó đã được kiểm toán bởi kiểm toán viên tiền nhiệm;

- (b) Số dư đầu kỳ: Là số dư tài khoản tại thời điểm đầu kỳ. Số dư đầu kỳ dựa vào số dư cuối kỳ của kỳ trước đó và phản ánh ảnh hưởng của các giao dịch, sự kiện của các kỳ trước và các chính sách kế toán được áp dụng trong kỳ trước. Số dư đầu kỳ cũng bao gồm những vấn đề cần phải thuyết minh đã tồn tại vào thời điểm đầu kỳ, như các khoản tài sản, nợ tiềm tàng và các cam kết;
- (c) Kiểm toán viên tiền nhiệm: Là kiểm toán viên của doanh nghiệp kiểm toán khác đã thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán trong kỳ trước đó và đã được thay thế bằng kiểm toán viên hiện tại.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỤC

Yêu cầu

Các thủ tục kiểm toán

Số dư đầu kỳ

- 05. Kiểm toán viên phải đọc báo cáo tài chính gần nhất (nếu có) và báo cáo kiểm toán của kiểm toán viên tiền nhiệm về báo cáo tài chính đó (nếu có), nhằm thu thập thông tin liên quan đến số dư đầu kỳ, kể cả các thuyết minh.
- 06. Kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc liệu số dư đầu kỳ có chứa đựng sai sót gây ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại hay không, bằng cách (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A2 Chuẩn mực này):
 - (a) Xác định liệu số dư cuối kỳ của kỳ trước đã được kết chuyển chính xác sang số dư đầu kỳ hiện tại, hoặc đã được điều chỉnh lại, nếu cần thiết, hay chưa;
 - (b) Xác định liệu số dư đầu kỳ có phản ánh việc áp dụng các chính sách kế toán thích hợp hay không;
 - (c) Thực hiện một hoặc các thủ tục sau (xem hướng dẫn tại đoạn A3 - A7 Chuẩn mực này):
 - (i) Nếu báo cáo tài chính kỳ trước đã được kiểm toán thì phải soát xét giấy tờ làm việc của kiểm toán viên tiền nhiệm để thu thập bằng chứng liên quan đến số dư đầu kỳ;
 - (ii) Đánh giá liệu các thủ tục kiểm toán được thực hiện trong kỳ hiện tại có cung cấp bằng chứng liên quan đến số dư đầu kỳ hay không; hoặc
 - (iii) Tiến hành các thủ tục kiểm toán cụ thể nhằm thu thập bằng chứng liên quan đến số dư đầu kỳ.
- 07. Nếu kiểm toán viên thu thập được bằng chứng kiểm toán chứng minh rằng số dư đầu kỳ chứa đựng các sai sót gây ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại, kiểm toán viên phải tiến hành các thủ tục kiểm toán bổ sung thích hợp tùy theo hoàn cảnh cụ thể để xác định ảnh hưởng đối với báo cáo tài chính kỳ hiện tại. Nếu kiểm toán viên kết luận rằng báo cáo tài chính kỳ hiện tại chứa đựng các sai sót như vậy, kiểm toán viên phải trao đổi các sai sót đó với Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) theo quy định tại đoạn 08 và 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450.

Sự nhất quán trong các chính sách kế toán

08. Kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc liệu các chính sách kế toán được phản ánh trong sổ dư đầu kỳ có được áp dụng nhất quán trong báo cáo tài chính kỳ hiện tại hay không, liệu những thay đổi trong các chính sách kế toán đã được lý giải một cách thích hợp, đã được trình bày và thuyết minh đầy đủ theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay chưa.

Thông tin liên quan trong báo cáo của kiểm toán viên tiền nhiệm

09. Nếu báo cáo tài chính kỳ trước được kiểm toán viên tiền nhiệm đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, kiểm toán viên *hiện tại* phải xem xét ảnh hưởng của các vấn đề dẫn đến ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính kỳ hiện tại theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315.

Kết luận và báo cáo kiểm toán

Sổ dư đầu kỳ

10. Nếu kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến sổ dư đầu kỳ thì kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến ngoại trừ hoặc nếu cần thiết, từ chối đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 (xem hướng dẫn tại đoạn A8 Chuẩn mực này).
11. Nếu kiểm toán viên kết luận rằng sổ dư đầu kỳ chứa đựng sai sót gây ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại, và ảnh hưởng đó không được xử lý một cách thích hợp hoặc không được trình bày và thuyết minh đầy đủ, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến ngoại trừ hoặc ý kiến trái ngược, nếu cần thiết, theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705.

Sự nhất quán trong các chính sách kế toán

12. Kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến ngoại trừ hoặc ý kiến trái ngược, nếu cần thiết, theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 nếu kiểm toán viên kết luận rằng:
- (a) Các chính sách kế toán kỳ hiện tại không được áp dụng nhất quán đối với sổ dư đầu kỳ theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng; hoặc
 - (b) Sự thay đổi trong các chính sách kế toán không được lý giải một cách thích hợp hoặc không được trình bày và thuyết minh đầy đủ theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

Ý kiến kiểm toán của kiểm toán viên tiền nhiệm không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần

13. Nếu ý kiến kiểm toán của kiểm toán viên tiền nhiệm về báo cáo tài chính kỳ trước của đơn vị được kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và vấn đề dẫn đến ý kiến đó vẫn còn tồn tại và ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại thì kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần về báo cáo tài chính kỳ hiện tại theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 và số 710 (xem hướng dẫn tại đoạn A9 Chuẩn mực này).

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Các thủ tục kiểm toán

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công (hướng dẫn đoạn 06 Chuẩn mực này)

- A1. Trong lĩnh vực công, pháp luật và các quy định có thể giới hạn các thông tin mà kiểm toán viên hiện tại có thể thu thập từ kiểm toán viên tiền nhiệm. Ví dụ, nếu một đơn vị trong lĩnh vực công được kiểm toán kỳ trước bởi Kiểm toán Nhà nước, hoặc doanh nghiệp kiểm toán khác có năng lực phù hợp được bổ nhiệm thay mặt cho Kiểm toán Nhà nước, nay được chuyển đổi hình thức sở hữu, thì mức độ tiếp cận với giấy tờ làm việc hoặc thông tin khác mà Kiểm toán Nhà nước có thể cung cấp cho kiểm toán viên mới được bổ nhiệm có thể bị hạn chế bởi pháp luật và các quy định về tính bảo mật. Trong trường hợp thông tin trao đổi bị hạn chế như vậy, kiểm toán viên có thể cần thu thập bằng chứng kiểm toán bằng các hình thức khác; và nếu vẫn không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kiểm toán viên cần xem xét ảnh hưởng đến ý kiến kiểm toán.
- A2. Nếu Kiểm toán Nhà nước thuê hoặc ủy thác cho một doanh nghiệp kiểm toán thực hiện kiểm toán một đơn vị trong lĩnh vực công, và Kiểm toán Nhà nước đã thuê hoặc ủy thác một doanh nghiệp kiểm toán khác kiểm toán báo cáo tài chính kỳ trước, thì trường hợp này không được coi là thay đổi kiểm toán viên đối với Kiểm toán Nhà nước. Tuy nhiên, tùy thuộc vào bản chất của việc thuê hoặc ủy thác kiểm toán, cuộc kiểm toán có thể được coi là kiểm toán năm đầu tiên đối với doanh nghiệp kiểm toán khi thực hiện các trách nhiệm của họ và vì thế các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này sẽ được áp dụng.

Số dư đầu kỳ (hướng dẫn đoạn 06(c) Chuẩn mực này)

- A3. Nội dung và phạm vi của các thủ tục kiểm toán cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến số dư đầu kỳ phụ thuộc vào các vấn đề sau:
- (1) Các chính sách kế toán mà đơn vị được kiểm toán áp dụng;
 - (2) Nội dung của số dư các tài khoản, các nhóm giao dịch và các thuyết minh cũng như rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính kỳ hiện tại;
 - (3) Tầm quan trọng của số dư đầu kỳ đối với báo cáo tài chính kỳ hiện tại;
 - (4) Liệu báo cáo tài chính kỳ trước có được kiểm toán hay không và nếu có, liệu ý kiến của kiểm toán viên tiền nhiệm có là dạng ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần hay không.
- A4. Nếu báo cáo tài chính kỳ trước được kiểm toán bởi kiểm toán viên tiền nhiệm thì kiểm toán viên hiện tại có thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến số dư đầu kỳ bằng cách soát xét giấy tờ làm việc của kiểm toán viên tiền nhiệm. Việc soát xét đó có cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không phụ thuộc vào năng lực chuyên môn và tính độc lập của kiểm toán viên tiền nhiệm.
- A5. Chuẩn mực đạo đức và chuẩn mực nghề nghiệp có liên quan quy định và hướng dẫn về việc trao đổi giữa kiểm toán viên hiện tại với kiểm toán viên tiền nhiệm.

- A6. Đối với tài sản và nợ phải trả ngắn hạn, kiểm toán viên có thể thu thập được bằng chứng kiểm toán về số dư đầu kỳ khi thực hiện các thủ tục kiểm toán của kỳ hiện tại. Ví dụ, việc kiểm tra các khoản thu, chi trong kỳ hiện tại liên quan tới các số dư phải thu, phải trả đầu kỳ sẽ cung cấp bằng chứng kiểm toán về tính hiện hữu, quyền và nghĩa vụ, tính đầy đủ và đánh giá của các khoản mục đó vào thời điểm đầu kỳ. Tuy nhiên, đối với hàng tồn kho, các thủ tục kiểm toán của kỳ hiện tại đối với số dư hàng tồn kho cuối kỳ cung cấp rất ít bằng chứng kiểm toán về hàng tồn kho vào thời điểm đầu kỳ. Do đó, kiểm toán viên có thể cần thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, ví dụ:
- (1) Chứng kiến việc kiểm kê thực tế hàng tồn kho trong kỳ hiện tại và đối chiếu với số lượng hàng tồn kho đầu kỳ;
 - (2) Thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với việc đánh giá hàng tồn kho đầu kỳ;
 - (3) Thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với lợi nhuận gộp và tính đúng kỳ.
- A7. Đối với tài sản và nợ phải trả dài hạn như tài sản cố định, các khoản đầu tư và nợ dài hạn, kiểm toán viên có thể thu thập bằng chứng kiểm toán bằng cách kiểm tra sổ, chứng từ kế toán và các thông tin khác chứng minh cho số dư đầu kỳ. Trong một số trường hợp nhất định, kiểm toán viên có thể thu thập bằng chứng kiểm toán liên quan đến số dư đầu kỳ bằng cách xác nhận với bên thứ ba, ví dụ đối với các khoản đầu tư và nợ dài hạn. Trong trường hợp khác, kiểm toán viên có thể cần thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung.

Kết luận và báo cáo kiểm toán

Số dư đầu kỳ (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

- A8. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 quy định và hướng dẫn những trường hợp có thể dẫn đến việc kiểm toán viên đưa ra ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, loại ý kiến thích hợp cho từng hoàn cảnh và nội dung báo cáo kiểm toán khi ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần. Việc kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến số dư đầu kỳ có thể dẫn đến việc kiểm toán viên phải đưa ra một trong các loại ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần như sau:
- (a) Ý kiến ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến, nếu cần thiết; hoặc
 - (b) Ý kiến ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến, nếu cần thiết về kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ (nếu phù hợp), và ý kiến chấp nhận toàn phần về tình hình tài chính.

Phụ lục của Chuẩn mực này cung cấp ví dụ minh họa về báo cáo kiểm toán.

Ý kiến kiểm toán của kiểm toán viên tiền nhiệm không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

- A9. Trong một số trường hợp, vấn đề dẫn đến ý kiến kiểm toán của kiểm toán viên tiền nhiệm không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần có thể không còn tồn tại và không ảnh hưởng trọng yếu đến ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ hiện tại. Ví dụ, khi phạm vi kiểm toán trong kỳ trước bị giới hạn nhưng vấn đề làm phát sinh giới hạn này đã được giải quyết trong kỳ hiện tại.

VÍ DỤ VỀ BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐƯA RA Ý KIẾN KHÔNG PHẢI LÀ Ý KIẾN CHẤP NHẬN TOÀN PHẦN

Ví dụ 1:

Ví dụ minh họa cho đoạn A8(a) Chuẩn mực này, áp dụng cho trường hợp sau:

- (1) Kiểm toán viên không chứng kiến việc kiểm kê thực tế hàng tồn kho tại thời điểm đầu kỳ và không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến số dư hàng tồn kho đầu kỳ;
- (2) Ảnh hưởng của việc không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến số dư hàng tồn kho đầu kỳ được coi là trọng yếu nhưng không lan tỏa đối với kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ của đơn vị được kiểm toán;
- (3) Tình hình tài chính cuối kỳ được phản ánh trung thực và hợp lý;
- (4) Trong một số trường hợp, pháp luật và các quy định không cho phép kiểm toán viên đưa ra ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần về kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ và ý kiến chấp nhận toàn phần về tình hình tài chính.

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: ... /20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính kèm theo của Công ty ABC, được lập ngày....., từ trang...đến trang..., bao gồm Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, và Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính của Công ty theo các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện việc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính của Công ty có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên xem xét kiểm soát nội bộ của Công ty liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Công ty. Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán ngoại trừ của chúng tôi.

Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Chúng tôi được bổ nhiệm kiểm toán báo cáo tài chính năm 20x1 của Công ty ABC vào ngày 30/09/20x1 và do đó chúng tôi đã không được chứng kiến việc kiểm kê thực tế hàng tồn kho tại thời điểm đầu năm. Các thủ tục kiểm toán thay thế cũng không cung cấp cho chúng tôi đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp đối với số lượng hàng tồn kho tại ngày 31/12/20x0. Do số dư hàng tồn kho đầu năm có ảnh hưởng đến kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ trong năm của Công ty, chúng tôi không thể xác định liệu có cần điều chỉnh đối với lợi nhuận cho năm tài chính được báo cáo trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh trong Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hay không.

Ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Theo ý kiến của chúng tôi, ngoại trừ các ảnh hưởng có thể có của vấn đề nêu trong đoạn “Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ”, báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty ABC tại ngày 31/12/20x1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

Vấn đề khác

Báo cáo tài chính của Công ty ABC cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x0 đã được doanh nghiệp kiểm toán khác kiểm toán và đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần về báo cáo tài chính đó tại ngày 15/03/20x1.

Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định

[Hình thức và nội dung của mục này của báo cáo kiểm toán sẽ thay đổi tùy thuộc vào các trách nhiệm báo cáo khác của kiểm toán viên.]

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(Họ và tên, chữ ký)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Ví dụ 2:

Ví dụ minh họa cho đoạn A8(b) Chuẩn mực này, áp dụng cho trường hợp sau:

- (1) Kiểm toán viên không chứng kiến việc kiểm kê thực tế hàng tồn kho tại thời điểm đầu kỳ và không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến số dư hàng tồn kho đầu kỳ;
- (2) Ảnh hưởng của việc không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến số dư hàng tồn kho đầu kỳ được coi là trọng yếu nhưng không lan tỏa đối với kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ của đơn vị được kiểm toán;
- (3) Tình hình tài chính cuối kỳ được phản ánh trung thực và hợp lý;
- (4) Ý kiến kiểm toán ngoại trừ về kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ và ý kiến chấp nhận toàn phần về tình hình tài chính được coi là thích hợp trong hoàn cảnh cụ thể.

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: ... /20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính kèm theo của Công ty ABC, được lập ngày..., từ trang...đến trang..., bao gồm Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, và Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính của Công ty theo các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện việc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính của Công ty có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên xem xét kiểm soát nội bộ của Công ty liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Công ty. Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính

thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần về tình hình tài chính và ý kiến kiểm toán ngoại trừ về kết quả hoạt động kinh doanh và lưu chuyển tiền tệ của chúng tôi.

Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ về kết quả hoạt động kinh doanh và lưu chuyển tiền tệ

Chúng tôi được bổ nhiệm kiểm toán báo cáo tài chính năm 20x1 của Công ty ABC vào ngày 30/09/20x1 và do đó chúng tôi đã không được chứng kiến việc kiểm kê thực tế hàng tồn kho tại thời điểm đầu năm. Các thủ tục kiểm toán thay thế cũng không cung cấp cho chúng tôi đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp đối với số lượng hàng tồn kho tại ngày 31/12/20x0. Do số dư hàng tồn kho đầu năm có ảnh hưởng đến kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ trong năm của Công ty, chúng tôi không thể xác định liệu có cần điều chỉnh đối với lợi nhuận cho năm tài chính được báo cáo trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh trong Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hay không.

Ý kiến kiểm toán ngoại trừ về kết quả hoạt động kinh doanh và lưu chuyển tiền tệ

Theo ý kiến của chúng tôi, ngoại trừ các ảnh hưởng có thể có của vấn đề nêu trong đoạn “Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ”, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 của Công ty ABC, phù hợp với các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

Ý kiến chấp nhận toàn phần về tình hình tài chính

Theo ý kiến của chúng tôi, Bảng cân đối kế toán đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty ABC tại ngày 31/12/20x1, phù hợp với các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

Vấn đề khác

Báo cáo tài chính của Công ty ABC cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x0 đã được một doanh nghiệp kiểm toán khác kiểm toán và đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần về báo cáo tài chính đó tại ngày 15/03/20x1.

Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định

[Hình thức và nội dung của mục này của báo cáo kiểm toán sẽ thay đổi tùy thuộc vào các trách nhiệm báo cáo khác của kiểm toán viên.]

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(Họ và tên, chữ ký)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 520: Thủ tục phân tích

(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC
ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) trong việc sử dụng thủ tục phân tích như các thử nghiệm cơ bản (“thủ tục phân tích cơ bản”). Chuẩn mực này cũng quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên trong việc thực hiện các thủ tục phân tích vào giai đoạn gần kết thúc cuộc kiểm toán để giúp kiểm toán viên hình thành kết luận tổng thể về báo cáo tài chính. Đoạn 06(b) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 quy định kiểm toán viên sử dụng thủ tục phân tích để đánh giá rủi ro. Đoạn 06 và 18 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 quy định và hướng dẫn nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán để xử lý các rủi ro đã đánh giá; các thủ tục kiểm toán này có thể bao gồm các thủ tục phân tích cơ bản.

02. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán và cung cấp dịch vụ liên quan.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) 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 với kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán trong việc cung cấp các thông tin và tài liệu cần thiết liên quan đến cuộc kiểm toán.

Mục tiêu

03. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là:

- (a) Thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp và đáng tin cậy khi sử dụng các thủ tục phân tích cơ bản;
- (b) Thiết kế và thực hiện các thủ tục phân tích vào giai đoạn gần kết thúc cuộc kiểm toán để giúp kiểm toán viên hình thành kết luận tổng thể về việc liệu báo cáo tài chính có nhất quán với hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị được kiểm toán hay không.

Giải thích thuật ngữ

04. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, thuật ngữ “Thủ tục phân tích” được hiểu là việc đánh giá thông tin tài chính qua việc phân tích các mối quan hệ hợp lý giữa dữ liệu tài chính và phi tài chính. Thủ tục phân tích cũng bao gồm việc điều tra, khi cần thiết, về các biến động hoặc các mối quan hệ được xác định là không nhất quán với các thông tin liên quan khác hoặc có sự chênh lệch đáng kể so với các giá trị dự tính (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A3 Chuẩn mực này).

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Thủ tục phân tích cơ bản

05. Khi thiết kế và thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản một cách độc lập hoặc kết hợp với kiểm tra chi tiết như là các thử nghiệm cơ bản theo đoạn 18 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, kiểm toán viên phải (xem hướng dẫn tại đoạn A4 - A5 Chuẩn mực này):
- (a) Xác định sự phù hợp của các thủ tục phân tích cơ bản cụ thể đối với các cơ sở dẫn liệu nhất định, trong đó có tính đến rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá và các kiểm tra chi tiết (nếu có) đối với các cơ sở dẫn liệu này (xem hướng dẫn tại đoạn A6 - A11 Chuẩn mực này);
 - (b) Đánh giá độ tin cậy của dữ liệu mà kiểm toán viên sử dụng để dự tính về các số liệu, tỷ suất đã ghi nhận, trong đó có xem xét đến nguồn gốc, tính có thể so sánh được, nội dung và sự phù hợp của thông tin sẵn có, và các kiểm soát đối với việc tạo lập thông tin (xem hướng dẫn tại đoạn A12 - A14 Chuẩn mực này);
 - (c) Dự tính về các số liệu, tỷ suất đã ghi nhận và đánh giá liệu dự tính này có đủ chính xác để xác định một sai sót, khi xét riêng lẻ hoặc kết hợp với các sai sót khác, có thể làm cho báo cáo tài chính bị sai sót trọng yếu hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A15 Chuẩn mực này);
 - (d) Xác định giá trị của bất kỳ chênh lệch nào có thể chấp nhận được giữa số liệu đơn vị đã ghi nhận và giá trị dự tính mà không cần điều tra thêm như quy định tại đoạn 07 (xem hướng dẫn tại đoạn A16 Chuẩn mực này).

Các thủ tục phân tích hỗ trợ khi hình thành kết luận tổng thể

06. Kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các thủ tục phân tích vào giai đoạn gần kết thúc cuộc kiểm toán để giúp hình thành kết luận tổng thể về việc liệu báo cáo tài chính có nhất quán với hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị được kiểm toán hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A17 - A19 Chuẩn mực này).

Điều tra kết quả của các thủ tục phân tích

07. Nếu việc thực hiện các thủ tục phân tích theo quy định của Chuẩn mực này giúp kiểm toán viên phát hiện được các biến động hoặc các mối quan hệ không nhất quán với các thông tin liên quan khác hoặc có chênh lệch đáng kể so với các giá trị dự tính, kiểm toán viên phải điều tra những khác biệt này bằng cách:
- (a) Phòng vấn Ban Giám đốc và thu thập bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến các câu trả lời của Ban Giám đốc;
 - (b) Thực hiện các thủ tục kiểm toán khác nếu thấy cần thiết, tùy theo từng trường hợp cụ thể (xem hướng dẫn tại đoạn A20 - A21 Chuẩn mực này).

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Giải thích thuật ngữ thủ tục phân tích (hướng dẫn đoạn 04 Chuẩn mực này)

A1. Các thủ tục phân tích bao gồm việc so sánh các thông tin tài chính của đơn vị với:

- (1) Thông tin có thể so sánh của các kỳ trước;

- (2) Các kết quả dự tính của đơn vị, như kế hoạch hoặc dự toán, hoặc các ước tính của kiểm toán viên, như ước tính chi phí khấu hao ;
- (3) Các thông tin tương tự của ngành, như so sánh tỷ suất doanh thu bán hàng trên các khoản phải thu của đơn vị được kiểm toán với số liệu trung bình của ngành, hoặc với các đơn vị khác trong cùng ngành có cùng quy mô hoạt động.

A2. Các thủ tục phân tích cũng bao gồm việc xem xét các mối quan hệ như:

- (1) Mối quan hệ giữa các yếu tố của thông tin tài chính được kỳ vọng theo một chiều hướng có thể dự đoán được dựa trên kinh nghiệm của đơn vị được kiểm toán, như tỷ lệ lãi gộp;
- (2) Mối quan hệ giữa thông tin tài chính và thông tin phi tài chính có liên quan như chi phí nhân công với số lượng nhân viên.

A3. Kiểm toán viên có thể sử dụng nhiều phương pháp khác nhau để thực hiện các thủ tục phân tích, từ việc so sánh đơn giản đến các phân tích phức tạp đòi hỏi phải sử dụng các kỹ thuật thống kê tiên tiến. Các thủ tục phân tích có thể được áp dụng cho báo cáo tài chính hợp nhất, các bộ phận cấu thành hoặc các yếu tố riêng lẻ của thông tin.

Thủ tục phân tích cơ bản (hướng dẫn đoạn 05 Chuẩn mực này)

- A4. Các thử nghiệm cơ bản mà kiểm toán viên thực hiện ở cấp độ cơ sở dẫn liệu có thể là kiểm tra chi tiết, thủ tục phân tích cơ bản, hoặc kết hợp cả hai. Việc quyết định thực hiện thủ tục kiểm toán nào, kể cả quyết định có sử dụng thủ tục phân tích cơ bản hay không, tùy thuộc vào xét đoán của kiểm toán viên về hiệu quả và hiệu suất của các thủ tục kiểm toán có thể áp dụng để giảm rủi ro kiểm toán ở cấp độ cơ sở dẫn liệu xuống một mức thấp có thể chấp nhận được.
- A5. Kiểm toán viên có thể phỏng vấn Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về mức độ sẵn có và độ tin cậy của các thông tin cần thiết cho việc áp dụng các thủ tục phân tích cơ bản, và kết quả của bất kỳ thủ tục phân tích nào mà đơn vị đã thực hiện. Việc sử dụng dữ liệu phân tích do Ban Giám đốc đơn vị lập có thể có hiệu quả nếu kiểm toán viên thỏa mãn rằng các dữ liệu này được lập một cách đúng đắn.

Sự phù hợp của các thủ tục phân tích cụ thể đối với các cơ sở dẫn liệu nhất định (hướng dẫn đoạn 05(a) Chuẩn mực này)

- A6. Các thủ tục phân tích cơ bản thường dễ áp dụng hơn đối với các khối lượng giao dịch lớn có thể dự đoán được theo thời gian. Việc áp dụng các thủ tục phân tích đã dự kiến dựa trên kỳ vọng có mối quan hệ giữa các dữ liệu và không có thông tin trái ngược liên quan đến mối quan hệ đó. Tuy nhiên, sự phù hợp của một thủ tục phân tích cụ thể sẽ phụ thuộc vào đánh giá của kiểm toán viên về hiệu quả của việc phát hiện một sai sót, mà khi xét riêng lẻ hay kết hợp với các sai sót khác, có thể làm cho báo cáo tài chính chứa đựng sai sót trọng yếu.
- A7. Trong một số trường hợp, một mô hình dự đoán không phức tạp có thể cũng hiệu quả như một thủ tục phân tích. Ví dụ, khi đơn vị được kiểm toán có một số lượng nhân viên nhất định được trả một mức lương cố định trong suốt kỳ báo cáo, kiểm toán viên có thể sử dụng dữ liệu này để ước tính tổng chi phí nhân công cho kỳ đó với độ chính xác cao, từ đó cung cấp bằng chứng kiểm toán cho một khoản mục quan trọng trên báo cáo tài chính và giảm sự cần thiết phải thực hiện kiểm tra chi tiết trên bảng lương. Các tỷ suất thương mại được chấp nhận rộng rãi (ví dụ tỷ lệ lãi gộp

cho các loại hình doanh nghiệp bán lẻ khác nhau) có thể được sử dụng hiệu quả trong các thủ tục phân tích cơ bản để cung cấp bằng chứng chứng minh tính hợp lý của các số liệu được ghi nhận.

- A8. Các loại thủ tục phân tích khác nhau có các mức độ đảm bảo khác nhau. Các thủ tục phân tích, ví dụ dự đoán tổng thu nhập từ việc cho thuê một tòa nhà chung cư, trong đó có tính đến giá cho thuê, số lượng căn hộ và tỷ lệ các căn hộ trống, có thể cung cấp bằng chứng thuyết phục và có thể loại bỏ sự cần thiết phải xác minh thêm bằng các kiểm tra chi tiết, với điều kiện là các yếu tố được xác minh một cách phù hợp. Trái lại, việc tính toán và so sánh các tỷ lệ lãi gộp để xác nhận số liệu về doanh thu có thể cung cấp bằng chứng ít thuyết phục hơn, nhưng lại cung cấp bằng chứng chứng thực hữu ích nếu được sử dụng kết hợp với các thủ tục kiểm toán khác.
- A9. Đặc điểm của các cơ sở dẫn liệu và đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu có ảnh hưởng đến việc xác định tính phù hợp của các thủ tục phân tích cơ bản cụ thể. Ví dụ, nếu có khiếm khuyết trong các kiểm soát đối với quy trình xử lý đơn đặt hàng, kiểm toán viên có thể tập trung nhiều hơn vào kiểm tra chi tiết thay vì thủ tục phân tích cơ bản đối với các cơ sở dẫn liệu liên quan đến các khoản phải thu.
- A10. Các thủ tục phân tích cơ bản cụ thể cũng có thể được coi là phù hợp khi kiểm toán viên thực hiện kiểm tra chi tiết cho cùng một cơ sở dẫn liệu. Ví dụ, khi thu thập bằng chứng kiểm toán liên quan đến cơ sở dẫn liệu là “tính đánh giá” của số dư các khoản phải thu, kiểm toán viên có thể áp dụng thủ tục phân tích tuổi nợ của các khoản phải thu ngoài việc kiểm tra chi tiết các khoản thu tiền sau ngày khoá sổ để xác định khả năng thu hồi các khoản phải thu.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công

- A11. Khi kiểm toán các đơn vị kinh doanh, kiểm toán viên thường xem xét mối quan hệ giữa các khoản mục riêng lẻ của báo cáo tài chính. Tuy nhiên, việc xem xét này có thể không phù hợp khi kiểm toán các đơn vị trực thuộc Chính phủ hoặc các đơn vị trong lĩnh vực công không kinh doanh, ví dụ các đơn vị trong lĩnh vực công ít khi có mối quan hệ trực tiếp giữa doanh thu và chi phí. Hơn nữa, do các khoản chi mua tài sản không được vốn hóa, có thể không có mối liên hệ giữa các chi phí như chi phí hàng tồn kho và tài sản cố định với giá trị của các tài sản đó được báo cáo trên báo cáo tài chính. Ngoài ra, trong lĩnh vực công có thể không có số liệu của ngành hoặc các số liệu thống kê cho mục đích so sánh. Tuy nhiên, các mối quan hệ khác có thể phù hợp để xem xét, ví dụ biến động trong chi phí trên mỗi kilomet đường xây dựng hoặc số lượng xe mua mới so với số lượng xe ngừng sử dụng.

Độ tin cậy của dữ liệu (hướng dẫn đoạn 05(b) Chuẩn mực này)

- A12. Độ tin cậy của dữ liệu chịu ảnh hưởng của nguồn gốc, nội dung của dữ liệu và phụ thuộc vào hoàn cảnh mà dữ liệu được thu thập. Do vậy, để xác định liệu dữ liệu có đáng tin cậy cho việc thiết kế các thủ tục phân tích cơ bản hay không, kiểm toán viên cần xem xét những yếu tố sau đây:
- (a) Nguồn gốc của thông tin thu thập được. Ví dụ, theo đoạn A31 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500, thông tin có thể đáng tin cậy hơn nếu được thu thập từ các nguồn độc lập bên ngoài đơn vị;
 - (b) Khả năng so sánh của thông tin thu thập được. Ví dụ, dữ liệu chung cho ngành có thể cần được bổ sung để so sánh được với dữ liệu của một đơn vị sản xuất và bán các sản phẩm đặc thù;

- (c) Nội dung và sự phù hợp của thông tin thu thập được. Ví dụ, liệu dự toán có được lập dựa trên kết quả ước tính thay vì được lập trên cơ sở các mục tiêu phải đạt được hay không;
- (d) Các kiểm soát đối với việc tạo lập thông tin được thiết kế để đảm bảo tính đầy đủ, tính chính xác và tính hợp lệ của thông tin. Ví dụ, các kiểm soát đối với việc lập, soát xét và duy trì dự toán.

A13. Kiểm toán viên có thể cân nhắc việc kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát, nếu có, đối với việc tạo lập thông tin mà kiểm toán viên sử dụng để thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản để xử lý các rủi ro đã đánh giá. Khi các kiểm soát đó hoạt động hữu hiệu, kiểm toán viên thường tin tưởng hơn vào độ tin cậy của thông tin và do đó cũng tin tưởng hơn vào kết quả của các thủ tục phân tích. Việc kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đối với thông tin phi tài chính thường được thực hiện kết hợp với các thử nghiệm kiểm soát khác. Ví dụ, khi thiết lập các kiểm soát đối với việc lập hóa đơn bán hàng, đơn vị có thể thiết lập các kiểm soát đối với việc ghi chép số lượng hàng bán. Trong trường hợp này, kiểm toán viên có thể kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đối với việc ghi chép số lượng hàng bán kết hợp với kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đối với việc lập hóa đơn bán hàng. Hoặc kiểm toán viên có thể xem xét sự cần thiết phải kiểm tra các thông tin sử dụng. Đoạn 10 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500 quy định và hướng dẫn việc xác định các thủ tục kiểm toán cần thực hiện đối với thông tin được sử dụng cho các thủ tục phân tích cơ bản.

A14. Các hướng dẫn tại đoạn A12(a) - A12(d) Chuẩn mực này phù hợp cho cả trường hợp kiểm toán viên thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản đối với báo cáo tài chính cuối kỳ của đơn vị hay tại thời điểm giữa kỳ và có kế hoạch thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản cho giai đoạn còn lại. Đoạn 22 - 23 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 quy định về các thử nghiệm cơ bản được thực hiện tại thời điểm giữa kỳ.

Đánh giá tính chính xác của dự tính (hướng dẫn đoạn 05(c) Chuẩn mực này)

A15. Khi đánh giá về việc liệu dự tính được đưa ra có đủ chính xác để xác định một sai sót mà khi kết hợp với các sai sót khác có thể làm cho báo cáo tài chính bị sai sót trọng yếu hay không, các vấn đề liên quan đến đánh giá của kiểm toán viên bao gồm:

- (1) Độ chính xác trong việc dự đoán về các kết quả dự tính của thủ tục phân tích cơ bản. Ví dụ, việc so sánh lãi gộp giữa kỳ này với kỳ khác có thể đạt được độ nhất quán cao hơn so với việc so sánh các chi phí bất kỳ, như chi phí nghiên cứu hoặc chi phí quảng cáo;
- (2) Mức độ thông tin có thể được phân tách. Ví dụ, áp dụng thủ tục phân tích cơ bản đối với thông tin tài chính về các phần riêng lẻ của một hoạt động hoặc đối với báo cáo tài chính của các bộ phận trong một đơn vị đa ngành nghề có thể sẽ hiệu quả hơn so với áp dụng cho báo cáo tài chính tổng thể của đơn vị;
- (3) Mức độ sẵn có của thông tin tài chính và phi tài chính. Ví dụ, kiểm toán viên có thể xem xét liệu có sẵn các thông tin tài chính như kế hoạch hoặc dự toán, và các thông tin phi tài chính như số lượng thành phẩm được sản xuất hoặc bán, để phục vụ cho việc thiết kế các thủ tục phân tích cơ bản hay không. Nếu

có sẵn các thông tin này, kiểm toán viên cũng có thể xem xét độ tin cậy của thông tin như đã nêu trong đoạn A12-A13 ở trên.

Giá trị chênh lệch có thể chấp nhận được giữa số liệu đơn vị đã ghi nhận và giá trị dự tính (hướng dẫn đoạn 05(d) Chuẩn mực này)

A16. Việc kiểm toán viên xác định giá trị chênh lệch có thể chấp nhận được so với dự tính mà không cần điều tra thêm bị ảnh hưởng bởi mức trọng yếu (đoạn A13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320) và tính nhất quán với mức độ đảm bảo mong muốn, trong đó có tính đến khả năng một sai sót, khi xét riêng lẻ hoặc kết hợp với các sai sót khác, có thể làm cho báo cáo tài chính chứa đựng sai sót trọng yếu. Đoạn 07(b) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 quy định mức độ rủi ro được kiểm toán viên đánh giá càng cao thì càng phải thu thập bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn. Theo đó, khi mức độ rủi ro được đánh giá tăng lên, giá trị chênh lệch có thể coi là chấp nhận được mà không cần điều tra thêm sẽ giảm xuống nhằm thu được bằng chứng có mức độ thuyết phục mong muốn (xem thêm đoạn A19 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330).

Các thủ tục phân tích hỗ trợ khi hình thành kết luận tổng thể (hướng dẫn đoạn 06 Chuẩn mực này)

A17. Kiểm toán viên sử dụng các kết luận rút ra từ kết quả của các thủ tục phân tích đã thiết kế và thực hiện theo quy định tại đoạn 06 Chuẩn mực này để chứng thực cho các kết luận đã hình thành trong quá trình kiểm toán các bộ phận hoặc yếu tố riêng lẻ của báo cáo tài chính. Việc này giúp kiểm toán viên rút ra các kết luận hợp lý làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán.

A18. Kết quả của các thủ tục phân tích đó có thể giúp kiểm toán viên xác định được rủi ro có sai sót trọng yếu chưa được phát hiện trước đó. Trong trường hợp này, đoạn 31 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 quy định kiểm toán viên phải xem xét lại đánh giá của mình về rủi ro có sai sót trọng yếu và từ đó sửa đổi các thủ tục kiểm toán tiếp theo đã đề ra.

A19. Các thủ tục phân tích được thực hiện theo quy định tại đoạn 06 Chuẩn mực này có thể tương tự với các thủ tục phân tích được sử dụng để đánh giá rủi ro.

Điều tra kết quả của các thủ tục phân tích (hướng dẫn đoạn 07 Chuẩn mực này)

A20. Kiểm toán viên có thể thu thập bằng chứng kiểm toán liên quan đến các câu trả lời phỏng vấn của Ban Giám đốc bằng cách đánh giá các câu trả lời đó, trong đó vận dụng hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, và kết hợp với các bằng chứng kiểm toán khác đã thu thập được trong quá trình kiểm toán.

A21. Kiểm toán viên có thể cần thực hiện các thủ tục kiểm toán khác trong trường hợp Ban Giám đốc không thể giải thích được, hoặc giải thích đó khi kết hợp với những bằng chứng kiểm toán khác liên quan đến câu trả lời phỏng vấn của Ban Giám đốc, được coi là không thỏa đáng./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 530: Lấy mẫu kiểm toán

(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC
ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này áp dụng khi kiểm toán viên quyết định dùng phương pháp lấy mẫu kiểm toán khi thực hiện các thủ tục kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* (sau đây gọi là “*kiểm toán viên*”) trong việc lấy mẫu theo phương pháp thống kê và phi thống kê khi thiết kế và lựa chọn mẫu kiểm toán, thực hiện thử nghiệm kiểm soát và kiểm tra chi tiết, và đánh giá các kết quả thu được từ kiểm tra mẫu.
02. Chuẩn mực kiểm toán này bổ sung cho Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500 quy định trách nhiệm của kiểm toán viên trong việc thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra các kết luận hợp lý làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán. Phương pháp lấy mẫu kiểm toán là một trong các phương pháp mà Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500 đưa ra để kiểm toán viên có thể áp dụng trong việc lựa chọn các phần tử thử nghiệm.
03. *Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính và cung cấp các dịch vụ liên quan.*

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) 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 và doanh nghiệp kiểm toán giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Mục tiêu

04. Mục tiêu của kiểm toán viên khi sử dụng phương pháp lấy mẫu kiểm toán là cung cấp cơ sở hợp lý để kiểm toán viên đưa ra kết luận về tổng thể được lấy mẫu.

Giải thích thuật ngữ

05. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
 - (a) Lấy mẫu kiểm toán (sau đây gọi là “lấy mẫu”): Là việc áp dụng các thủ tục kiểm toán trên số phần tử ít hơn 100% tổng số phần tử của một tổng thể kiểm toán sao cho tất cả các đơn vị lấy mẫu đều có cơ hội được lựa chọn nhằm cung cấp cho kiểm toán viên cơ sở hợp lý để đưa ra kết luận về toàn bộ tổng thể.
 - (b) Tổng thể: Là toàn bộ dữ liệu mà từ đó kiểm toán viên lấy mẫu nhằm rút ra kết luận về toàn bộ dữ liệu đó.

- (c) **Rủi ro lấy mẫu:** Là rủi ro mà kết luận của kiểm toán viên dựa trên việc kiểm tra mẫu có thể khác so với kết luận đưa ra nếu kiểm tra toàn bộ tổng thể với cùng một thủ tục kiểm toán. Rủi ro lấy mẫu có thể dẫn tới hai loại kết luận sai như sau:
- (i) **Kết luận rằng các kiểm soát có hiệu quả cao hơn so với hiệu quả thực sự của các kiểm soát đó** (đối với thử nghiệm kiểm soát), hoặc **kết luận rằng không có sai sót trọng yếu trong khi thực tế lại có** (đối với kiểm tra chi tiết). Kiểm toán viên quan tâm chủ yếu đến loại kết luận sai này vì nó ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của cuộc kiểm toán và có thể dẫn đến ý kiến kiểm toán không phù hợp.
 - (ii) **Kết luận rằng các kiểm soát có hiệu quả kém hơn so với hiệu quả thực sự của các kiểm soát đó** (đối với thử nghiệm kiểm soát), hoặc **kết luận rằng có sai sót trọng yếu trong khi thực tế lại không có** (đối với kiểm tra chi tiết). Loại kết luận sai này ảnh hưởng đến hiệu quả của cuộc kiểm toán vì thường dẫn tới các công việc bổ sung để chứng minh rằng kết luận ban đầu là không đúng.
- (d) **Rủi ro ngoài lấy mẫu:** Là rủi ro khi kiểm toán viên đi đến một kết luận sai vì các nguyên nhân không liên quan đến rủi ro lấy mẫu (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).
- (e) **Sai phạm cá biệt:** Là một sai sót hay sai lệch được chứng minh là không đại diện cho các sai sót hay sai lệch của tổng thể.
- (f) **Đơn vị lấy mẫu:** Là các phần tử riêng biệt cấu thành tổng thể (xem hướng dẫn tại đoạn A2 Chuẩn mực này).
- (g) **Lấy mẫu thống kê:** Là phương pháp lấy mẫu có các đặc điểm sau:
- (i) Các phần tử được lựa chọn ngẫu nhiên vào mẫu;
 - (ii) Sử dụng lý thuyết xác suất thống kê để đánh giá kết quả mẫu, bao gồm cả việc định lượng rủi ro lấy mẫu.
- Một phương pháp lấy mẫu không có đặc điểm (i) và (ii) nêu trên được coi là lấy mẫu phi thống kê.
- (h) **Phân nhóm:** Là việc phân chia một tổng thể thành các tổng thể con, mỗi tổng thể con là một nhóm các đơn vị lấy mẫu có cùng tính chất (thường là chỉ tiêu giá trị).
- (i) **Sai sót có thể bỏ qua:** Là một giá trị được kiểm toán viên đặt ra mà dựa vào đó kiểm toán viên mong muốn đạt được mức độ đảm bảo hợp lý rằng sai sót thực tế của tổng thể không vượt quá giá trị đặt ra (xem hướng dẫn tại đoạn A3 Chuẩn mực này).
 - (j) **Tỷ lệ sai lệch có thể bỏ qua:** Là một tỷ lệ sai lệch được kiểm toán viên đặt ra đối với các thủ tục kiểm soát nội bộ mà dựa vào đó kiểm toán viên mong muốn đạt được mức độ đảm bảo hợp lý rằng tỷ lệ sai lệch thực tế của tổng thể không vượt quá tỷ lệ sai lệch đặt ra.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Thiết kế mẫu, cỡ mẫu và lựa chọn phần tử kiểm tra

06. Khi thiết kế một mẫu kiểm toán, kiểm toán viên phải xem xét mục đích của thủ tục kiểm toán và các tính chất của tổng thể được lấy mẫu (xem hướng dẫn tại đoạn A4 - A9 Chuẩn mực này).
07. Kiểm toán viên phải xác định cỡ mẫu đủ lớn để giảm rủi ro lấy mẫu xuống một mức thấp có thể chấp nhận được (xem hướng dẫn tại đoạn A10 - A11 Chuẩn mực này).
08. Kiểm toán viên phải lựa chọn các phần tử của mẫu theo một phương thức nào đó để mỗi đơn vị lấy mẫu trong tổng thể đều có cơ hội được chọn (xem hướng dẫn tại đoạn A12 - A13 Chuẩn mực này).

Thực hiện các thủ tục kiểm toán

09. Kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với từng phần tử được lựa chọn phù hợp với mục đích của các thủ tục kiểm toán đó.
10. Nếu không áp dụng được thủ tục kiểm toán đối với một phần tử đã lựa chọn, kiểm toán viên phải thực hiện thủ tục kiểm toán đó đối với một phần tử thay thế (xem hướng dẫn tại đoạn A14 Chuẩn mực này).
11. Nếu kiểm toán viên không thể áp dụng các thủ tục kiểm toán đã được thiết kế hoặc các thủ tục thay thế phù hợp khác đối với một phần tử được lựa chọn, kiểm toán viên phải coi đây là một sai lệch - trong trường hợp thử nghiệm kiểm soát, hoặc sai sót - trong trường hợp kiểm tra chi tiết (xem hướng dẫn tại đoạn A15 - A16 Chuẩn mực này).

Bản chất và nguyên nhân của sai lệch và sai sót

12. Kiểm toán viên phải điều tra bản chất và nguyên nhân của bất kỳ sai lệch hay sai sót nào phát hiện được, và đánh giá tác động có thể xảy ra của các sai lệch hay sai sót này tới mục đích của thủ tục kiểm toán và các phần hành khác của cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A17 Chuẩn mực này).
13. Trong trường hợp rất hãn hữu, nếu kiểm toán viên xét thấy một sai lệch hay sai sót phát hiện được trong một mẫu là một sai phạm cá biệt thì kiểm toán viên phải đảm bảo ở mức độ cao rằng sai lệch hay sai sót đó không đại diện cho tổng thể. Kiểm toán viên phải đạt được sự đảm bảo này bằng việc thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp chứng minh rằng sai lệch hay sai sót đó không ảnh hưởng đến phần còn lại của tổng thể.

Dự tính sai sót

14. Đối với kiểm tra chi tiết, kiểm toán viên phải dự tính sai sót trong tổng thể dựa trên giá trị của sai sót phát hiện trong mẫu (xem hướng dẫn tại đoạn A18 - A20 Chuẩn mực này).

Đánh giá kết quả lấy mẫu kiểm toán

15. Kiểm toán viên phải đánh giá:
 - (a) Kết quả của mẫu (xem hướng dẫn tại đoạn A21 - A22 Chuẩn mực này);

- (b) Liệu việc lấy mẫu kiểm toán có cung cấp đủ cơ sở hợp lý cho các kết luận về tổng thể đã được kiểm tra hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A23 Chuẩn mực này).

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Các thuật ngữ

Rủi ro ngoài lấy mẫu (hướng dẫn đoạn 05(d) Chuẩn mực này)

- A1. Các ví dụ về rủi ro ngoài lấy mẫu bao gồm việc kiểm toán viên sử dụng các thủ tục kiểm toán không phù hợp hoặc hiểu sai bằng chứng kiểm toán và không nhận diện được sai lệch hay sai sót.

Đơn vị lấy mẫu (hướng dẫn đoạn 05(f) Chuẩn mực này)

- A2. Đơn vị lấy mẫu có thể là đơn vị hiện vật (ví dụ các séc trong bảng kê nộp tiền, các nghiệp vụ ghi Có trên sổ phụ ngân hàng, hóa đơn bán hàng hoặc số dư nợ các khoản phải thu khách hàng) hoặc đơn vị tiền tệ.

Sai sót có thể bỏ qua (hướng dẫn đoạn 05(i) Chuẩn mực này)

- A3. Khi thiết kế một mẫu, kiểm toán viên cần xác định sai sót có thể bỏ qua để giảm thiểu rủi ro mà các sai sót không trọng yếu được tổng hợp lại có thể làm cho báo cáo tài chính bị sai sót trọng yếu và dự phòng cho các sai sót có thể không được phát hiện. Sai sót có thể bỏ qua là việc áp dụng mức trọng yếu thực hiện cho một thủ tục lấy mẫu cụ thể (xem định nghĩa về “Mức trọng yếu thực hiện” trong đoạn 09(c) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320). Sai sót có thể bỏ qua có thể bằng hoặc thấp hơn mức trọng yếu thực hiện.

Thiết kế mẫu, cỡ mẫu và lựa chọn phần tử kiểm tra

Thiết kế mẫu (hướng dẫn đoạn 06 Chuẩn mực này)

- A4. Lấy mẫu kiểm toán cho phép kiểm toán viên thu thập và đánh giá các bằng chứng kiểm toán về một số tính chất của các phần tử được lựa chọn nhằm đưa ra hoặc giúp đưa ra kết luận về tổng thể được lấy mẫu. Lấy mẫu kiểm toán có thể được tiến hành theo phương pháp thống kê hoặc phi thống kê.
- A5. Khi thiết kế một mẫu kiểm toán, kiểm toán viên cần xem xét mục đích cụ thể cần đạt được và việc kết hợp các thủ tục kiểm toán để có thể đạt được mục đích đó một cách tốt nhất. Việc xem xét nội dung của bằng chứng kiểm toán thu thập được và hoàn cảnh xảy ra sai lệch hay sai sót hoặc các tính chất khác liên quan tới bằng chứng kiểm toán đó sẽ giúp kiểm toán viên xác định thể nào là sai lệch hay sai sót và tổng thể nào cần phải lấy mẫu. Để tuân thủ các quy định tại đoạn 10 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500, khi lấy mẫu kiểm toán, kiểm toán viên cần thực hiện các thủ tục kiểm toán để thu thập bằng chứng chứng minh rằng tổng thể được lấy mẫu là đầy đủ.
- A6. Theo quy định tại đoạn 06 Chuẩn mực này, khi xem xét mục đích của thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên cần hiểu rõ thể nào là sai lệch hoặc sai sót, để đảm bảo tất cả và chỉ những yếu tố liên quan đến mục đích của thủ tục kiểm toán đã được xem xét khi đánh giá sai lệch hoặc dự tính sai sót. Ví dụ, khi kiểm tra chi tiết về tính hiện hữu của các khoản phải thu bằng cách gửi thư xác nhận, nếu khách hàng của đơn vị đã thanh

toán trước ngày xác nhận nhưng đơn vị lại nhận được tiền ngay sau ngày đó thì trường hợp này không được xem là sai sót. Tương tự, việc ghi nhầm khoản phải thu giữa khách hàng này với khách hàng khác không làm ảnh hưởng tới tổng số dư các khoản phải thu. Do đó, khi đánh giá kết quả mẫu của thủ tục kiểm toán cụ thể này, có thể không phù hợp nếu coi đây là một sai sót, mặc dù nó có thể có ảnh hưởng quan trọng tới các phần hành khác của cuộc kiểm toán, như đánh giá rủi ro có gian lận hoặc sự đầy đủ của dự phòng nợ phải thu khó đòi.

- A7. Đối với thử nghiệm kiểm soát, khi xem xét các tính chất của một tổng thể, kiểm toán viên cần đánh giá tỷ lệ sai lệch kỳ vọng dựa trên hiểu biết của kiểm toán viên về các kiểm soát liên quan hoặc dựa trên việc kiểm tra một số ít các phần tử trong tổng thể. Đánh giá này được thực hiện nhằm thiết kế mẫu kiểm toán và xác định cỡ mẫu. Ví dụ, nếu tỷ lệ sai lệch kỳ vọng cao hơn mức có thể chấp nhận được, kiểm toán viên thường quyết định không tiến hành các thử nghiệm kiểm soát. Tương tự, đối với kiểm tra chi tiết, kiểm toán viên cần đánh giá sai sót dự kiến của tổng thể. Nếu mức sai sót dự kiến là cao, kiểm toán viên có thể phải kiểm tra 100% số phần tử hoặc sử dụng cỡ mẫu lớn khi thực hiện kiểm tra chi tiết.
- A8. Khi xem xét các tính chất của một tổng thể được lấy mẫu, kiểm toán viên có thể quyết định sử dụng phương pháp phân nhóm hay lựa chọn các phần tử có giá trị lớn cho phù hợp. Phụ lục 01 của Chuẩn mực này hướng dẫn chi tiết hơn về phương pháp phân nhóm hoặc lựa chọn thiên về các phần tử có giá trị lớn.
- A9. Kiểm toán viên sử dụng xét đoán của mình để quyết định sử dụng phương pháp lấy mẫu thống kê hay phi thống kê. Tuy nhiên, cỡ mẫu không phải là tiêu chí để phân biệt giữa phương pháp thống kê và phi thống kê.

Cỡ mẫu (hướng dẫn đoạn 07 Chuẩn mực này)

- A10. *Cỡ mẫu là số lượng các phần tử trong tổng thể được lựa chọn theo tiêu thức nhất định vào mẫu để kiểm tra.* Mức độ rủi ro lấy mẫu mà kiểm toán viên có thể chấp nhận ảnh hưởng tới cỡ mẫu yêu cầu. Mức độ rủi ro mà kiểm toán viên có thể chấp nhận càng thấp thì cỡ mẫu cần thiết sẽ càng lớn.
- A11. Cỡ mẫu có thể được xác định thông qua các tính toán thống kê hoặc dựa trên xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên. Phụ lục 02 và 03 của Chuẩn mực này nêu ra các ảnh hưởng đặc trưng của các yếu tố khác nhau tới việc xác định cỡ mẫu. Trong các hoàn cảnh giống nhau, ảnh hưởng của các yếu tố lên cỡ mẫu như đề cập tới trong Phụ lục 02 và 03 sẽ tương tự nhau cho dù lựa chọn phương pháp thống kê hay phi thống kê.

Lựa chọn các phần tử để kiểm tra (hướng dẫn đoạn 08 Chuẩn mực này)

- A12. Theo phương pháp lấy mẫu thống kê, các phần tử được lựa chọn vào mẫu một cách ngẫu nhiên để mỗi đơn vị lấy mẫu có một xác suất được lựa chọn xác định. Theo phương pháp lấy mẫu phi thống kê, kiểm toán viên sử dụng xét đoán chuyên môn để lựa chọn các phần tử của mẫu. Do mục tiêu của việc lấy mẫu là nhằm cung cấp cơ sở hợp lý cho kiểm toán viên đưa ra kết luận về tổng thể được lấy mẫu nên kiểm toán viên cần lựa chọn một mẫu đại diện bao gồm các phần tử mang đặc điểm tiêu biểu của tổng thể, để tránh sự thiên lệch.
- A13. Các phương pháp chủ yếu để chọn mẫu là lựa chọn ngẫu nhiên, lựa chọn theo hệ thống và lựa chọn bất kỳ. Các phương pháp này sẽ được đề cập chi tiết hơn ở Phụ lục 04 của Chuẩn mực này.

Thực hiện các thủ tục kiểm toán (hướng dẫn đoạn 10 - 11 Chuẩn mực này)

- A14. Ví dụ về trường hợp cần thực hiện thủ tục kiểm toán đối với phần tử thay thế là khi kiểm toán viên chọn phải một séc không có hiệu lực khi kiểm tra bằng chứng về thủ tục xét duyệt thanh toán. Nếu kiểm toán viên nhận thấy séc không có hiệu lực này là hợp lý thì trường hợp này không được xem là sai lệch và kiểm toán viên cần chọn một séc khác để kiểm tra.
- A15. Ví dụ về trường hợp kiểm toán viên không thể áp dụng thủ tục kiểm toán được thiết kế cho một phần tử được lựa chọn là khi các hồ sơ, tài liệu liên quan đến phần tử đó bị mất.
- A16. Ví dụ về một thủ tục thay thế thích hợp như trong trường hợp không nhận được hồi âm thư xác nhận các khoản phải thu, kiểm toán viên có thể kiểm tra khoản tiền thu được sau ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính cùng với bằng chứng về nguồn gốc và mục đích thanh toán của các khoản tiền đó.

Bản chất và nguyên nhân của sai lệch và sai sót (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

- A17. Khi phân tích các sai lệch và sai sót đã được phát hiện, kiểm toán viên có thể nhận thấy nhiều sai lệch và sai sót có đặc điểm chung, ví dụ cùng loại giao dịch, cùng địa điểm, cùng chủng loại sản phẩm hoặc cùng một thời kỳ. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên có thể xác định tất cả các phần tử trong tổng thể có cùng đặc điểm và mở rộng thủ tục kiểm toán đối với các phần tử đó. Ngoài ra, các sai lệch hay sai sót như vậy có thể là do cố ý và có thể là dấu hiệu của khả năng xảy ra gian lận.

Dự tính sai sót (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

- A18. Kiểm toán viên cần dự tính sai sót cho tổng thể để có được đánh giá đầy đủ về phạm vi sai sót. Tuy nhiên, dự tính này có thể chưa đủ để xác định giá trị phải điều chỉnh.
- A19. Khi một sai sót được xác định là cá biệt, sai sót đó có thể được loại trừ khi dự tính sai sót trong tổng thể. Tuy nhiên, ảnh hưởng của các sai sót cá biệt nếu không được điều chỉnh vẫn cần được xem xét thêm cùng với dự tính các sai sót không cá biệt.
- A20. Đối với thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên không cần phải dự tính rõ ràng về các sai lệch vì tỷ lệ sai lệch của mẫu cũng là tỷ lệ sai lệch suy rộng cho tổng thể. Đoạn 17 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 đưa ra quy định cho kiểm toán viên khi phát hiện ra các sai lệch trong các kiểm soát mà kiểm toán viên cho rằng đáng tin cậy.

Đánh giá kết quả lấy mẫu kiểm toán (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

- A21. Đối với thử nghiệm kiểm soát, tỷ lệ sai lệch của mẫu cao hơn so với dự tính có thể làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá, trừ khi kiểm toán viên thu thập được các bằng chứng kiểm toán khác hỗ trợ cho đánh giá ban đầu. Đối với kiểm tra chi tiết, nếu mức sai sót trong một mẫu cao hơn so với dự tính, kiểm toán viên có thể kết luận rằng một nhóm giao dịch hoặc số dư tài khoản có sai sót trọng yếu, nếu không có các bằng chứng kiểm toán khác chứng minh rằng không tồn tại sai sót trọng yếu nào.
- A22. Trong trường hợp kiểm tra chi tiết, tổng giá trị của sai sót dự tính cộng với sai sót cá biệt (nếu có) là ước tính phù hợp nhất của kiểm toán viên về sai sót của tổng thể. Nếu tổng giá trị của sai sót dự tính cộng với sai sót cá biệt (nếu có) vượt quá mức

sai sót có thể bỏ qua thì mẫu được chọn không cung cấp được cơ sở hợp lý cho các kết luận của kiểm toán viên về tổng thể đã được kiểm tra. Tổng giá trị của sai sót dự tính và sai sót cá biệt càng gần đến mức sai sót có thể bỏ qua thì sai sót thực tế của tổng thể càng có nhiều khả năng vượt quá mức sai sót có thể bỏ qua. Tương tự, nếu sai sót dự tính lớn hơn mức sai sót mà kiểm toán viên đã dự kiến khi xác định cỡ mẫu, kiểm toán viên có thể kết luận rằng rủi ro lấy mẫu là không thể chấp nhận được do sai sót thực tế của tổng thể đã vượt quá sai sót có thể bỏ qua. Việc xem xét kết quả của các thủ tục kiểm toán khác giúp kiểm toán viên đánh giá rủi ro do sai sót thực tế của tổng thể vượt quá sai sót có thể bỏ qua và rủi ro này có thể giảm đi nếu kiểm toán viên thu thập được thêm bằng chứng kiểm toán.

A23. Nếu kiểm toán viên kết luận rằng việc lấy mẫu kiểm toán chưa cung cấp được cơ sở hợp lý cho các kết luận về tổng thể đã được kiểm tra, kiểm toán viên có thể:

- (1) Yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán kiểm tra các sai sót đã được phát hiện và khả năng có các sai sót khác và thực hiện những điều chỉnh cần thiết; hoặc
- (2) Điều chỉnh nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo để có thể đạt được mức độ đảm bảo cần thiết. Ví dụ, trong trường hợp thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên có thể mở rộng cỡ mẫu, thực hiện một thử nghiệm kiểm soát thay thế hoặc sửa đổi các thử nghiệm cơ bản liên quan.

Phụ lục 01

(Hướng dẫn đoạn A8 Chuẩn mực này)

PHÂN NHÓM HOẶC LỰA CHỌN THIÊN VỀ CÁC PHẦN TỬ CÓ GIÁ TRỊ LỚN

Khi xem xét các tính chất của tổng thể được lấy mẫu, kiểm toán viên có thể quyết định sử dụng phương pháp phân nhóm hoặc lựa chọn thiên về các phần tử có giá trị lớn. Phụ lục này hướng dẫn kiểm toán viên khi sử dụng kỹ thuật phân nhóm và kỹ thuật lựa chọn thiên về các phần tử có giá trị lớn.

Phân nhóm

1. Hiệu quả của cuộc kiểm toán có thể tăng lên nếu kiểm toán viên phân nhóm một tổng thể bằng cách chia tổng thể thành các nhóm riêng biệt có cùng tính chất. Mục tiêu của việc phân nhóm là làm giảm tính biến động của các phần tử trong mỗi nhóm và do đó cho phép giảm cỡ mẫu mà không làm tăng rủi ro lấy mẫu.
2. Khi tiến hành kiểm tra chi tiết, tổng thể thường được phân nhóm theo giá trị. Điều này giúp kiểm toán viên tập trung hơn vào các phần tử có giá trị lớn vì những phần tử này có khả năng sai sót nhiều nhất do giá trị ghi sổ kế toán bị phản ánh cao hơn giá trị thực tế. Tương tự, một tổng thể có thể được phân nhóm theo một tính chất cụ thể cho thấy mức độ rủi ro có sai sót cao hơn, ví dụ khi kiểm tra dự phòng nợ phải thu khó đòi trong quá trình đánh giá các khoản phải thu, kiểm toán viên có thể phân nhóm các số dư theo tuổi nợ.
3. Kết quả của các thủ tục kiểm toán áp dụng cho một mẫu chứa các phần tử trong một nhóm chỉ có thể được dự tính cho các phần tử tạo nên nhóm đó. Để đưa ra kết luận về toàn bộ tổng thể, kiểm toán viên cần xem xét rủi ro có sai sót trọng yếu của các nhóm khác tạo nên tổng thể. Ví dụ 20% số phần tử trong một tổng thể có thể chiếm 90% giá trị của một số dư tài khoản. Kiểm toán viên có thể quyết định kiểm tra một mẫu các phần tử này. Kiểm toán viên đánh giá kết quả của mẫu này và đi đến kết luận về 90% giá trị độc lập với 10% còn lại (có thể lấy thêm một mẫu trên 10% còn lại này hoặc sử dụng các phương pháp khác để thu thập bằng chứng kiểm toán, hoặc có thể coi 10% còn lại này là không trọng yếu).
4. Nếu một nhóm giao dịch hoặc số dư tài khoản được chia thành các nhóm, sai sót sẽ được dự tính riêng cho từng nhóm. Khi xem xét ảnh hưởng có thể có của các sai sót đối với toàn bộ nhóm giao dịch hoặc số dư tài khoản, kiểm toán viên cần tổng hợp lại các sai sót dự tính cho mỗi nhóm.

Lựa chọn thiên về các phần tử có giá trị lớn

5. Khi tiến hành kiểm tra chi tiết, việc xác định đơn vị lấy mẫu là các đơn vị tiền tệ riêng lẻ cấu thành tổng thể sẽ đem lại hiệu quả cao hơn. Sau khi đã lựa chọn các đơn vị tiền tệ cụ thể từ tổng thể, kiểm toán viên có thể kiểm tra các phần tử có chứa các đơn vị tiền tệ đó (ví dụ đối với tổng thể là số dư các khoản phải thu, kiểm toán viên có thể kiểm tra các số dư riêng lẻ trong tổng thể đó). Một lợi ích của phương pháp xác định đơn vị lấy mẫu này là kiểm toán viên sẽ tập trung vào các phần tử có giá trị lớn vì những phần tử này có cơ hội được lựa chọn cao hơn, và có thể thu nhỏ cỡ mẫu. Phương pháp này có thể được sử dụng kết hợp với phương pháp chọn mẫu theo hệ thống (xem Phụ lục 04) và có hiệu quả nhất khi sử dụng phương pháp lựa chọn ngẫu nhiên để chọn các phần tử.

VÍ DỤ VỀ CÁC YẾU TỐ ẢNH HƯỞNG TỚI CỠ MẪU TRONG THỬ NGHIỆM KIỂM SOÁT

Kiểm toán viên có thể xem xét các yếu tố dưới đây khi xác định cỡ mẫu trong thử nghiệm kiểm soát. Các yếu tố này cần được xem xét đồng thời với nhau và giả định rằng kiểm toán viên không thay đổi nội dung hoặc lịch trình thực hiện các thử nghiệm kiểm soát hoặc thay đổi phương pháp tiến hành các thử nghiệm cơ bản khi xử lý các rủi ro đã được đánh giá.

YẾU TỐ	ẢNH HƯỞNG ĐẾN CỠ MẪU	DIỄN GIẢI/GIẢI THÍCH
1. Mức độ xem xét của kiểm toán viên đối với các kiểm soát liên quan khi đánh giá rủi ro tăng lên	Tăng	Mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên dự định đạt được từ tính hữu hiệu của các kiểm soát càng cao thì rủi ro có sai sót trọng yếu mà kiểm toán viên đánh giá càng thấp và do đó cỡ mẫu cần thiết càng lớn. Khi đánh giá về rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, nếu kiểm toán viên kỳ vọng về tính hữu hiệu của các kiểm soát, kiểm toán viên cần thực hiện thử nghiệm kiểm soát. Mức độ tin tưởng của kiểm toán viên đối với tính hữu hiệu của các kiểm soát càng cao thì phạm vi thử nghiệm kiểm soát càng lớn (và do đó, cỡ mẫu sẽ tăng lên).
2. Tỷ lệ sai lệch có thể bỏ qua tăng lên	Giảm	Tỷ lệ sai lệch có thể bỏ qua càng thấp thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn.
3. Tỷ lệ sai lệch dự kiến của tổng thể được kiểm tra tăng lên	Tăng	Tỷ lệ sai lệch dự kiến càng cao thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn để kiểm toán viên có thể đưa ra ước tính hợp lý về tỷ lệ sai lệch thực tế. Các yếu tố ảnh hưởng tới việc kiểm toán viên xác định tỷ lệ sai lệch dự kiến của tổng thể bao gồm: hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị được kiểm toán (đặc biệt là các thủ tục đánh giá rủi ro được thực hiện để tìm hiểu về kiểm soát nội bộ), những thay đổi về nhân sự hoặc thay đổi trong kiểm soát nội bộ, kết quả của các thủ tục kiểm toán đã áp dụng trong các kỳ trước và kết quả của các thủ tục kiểm toán khác. Nếu tỷ lệ sai lệch kiểm soát dự kiến là cao thì thường khó có khả năng làm giảm được rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá.

YẾU TỐ	ẢNH HƯỞNG ĐẾN CỖ MẪU	DIỄN GIẢI/GIẢI THÍCH
4. Mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên mong muốn về việc tỷ lệ sai lệch thực tế của tổng thể không vượt quá tỷ lệ sai lệch có thể bỏ qua tăng lên	Tăng	Mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên mong muốn về việc kết quả mẫu phản ánh chân thực tỷ lệ sai lệch thực tế của tổng thể càng lớn thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn.
5. Số lượng đơn vị lấy mẫu trong tổng thể tăng	Ảnh hưởng không đáng kể	Đối với các tổng thể lớn, số lượng phần tử thực tế trong tổng thể hầu như không có ảnh hưởng đến cỡ mẫu. Tuy nhiên, đối với các tổng thể nhỏ, lấy mẫu kiểm toán có thể không hiệu quả bằng các phương pháp thay thế khác để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

VÍ DỤ VỀ CÁC YẾU TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN CỖ MẪU TRONG KIỂM TRA CHI TIẾT

Kiểm toán viên có thể xem xét các yếu tố dưới đây khi xác định cỡ mẫu trong kiểm tra chi tiết. Các yếu tố này cần được xem xét đồng thời với nhau và giả định rằng kiểm toán viên không thay đổi phương pháp tiến hành các thử nghiệm kiểm soát hay thay đổi nội dung hoặc lịch trình thực hiện các thử nghiệm cơ bản khi xử lý các rủi ro được đánh giá.

YẾU TỐ	ẢNH HƯỞNG ĐẾN CỖ MẪU	DIỄN GIẢI/GIẢI THÍCH
1. Đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu tăng lên	Tăng	Đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu càng cao thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn. Đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu chịu ảnh hưởng của rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát. Ví dụ, nếu không thực hiện thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên không thể giảm việc đánh giá rủi ro đối với tính hữu hiệu của các kiểm soát nội bộ liên quan đến cơ sở dẫn liệu cụ thể. Do đó, để giảm rủi ro kiểm toán xuống một mức thấp có thể chấp nhận được, kiểm toán viên cần một mức rủi ro phát hiện thấp và sẽ dựa nhiều hơn vào các thử nghiệm cơ bản. Kiểm toán viên càng thu thập được nhiều bằng chứng kiểm toán từ kiểm tra chi tiết (nghĩa là rủi ro phát hiện càng thấp) thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn.
2. Việc sử dụng các thử nghiệm cơ bản khác cho cùng một cơ sở dẫn liệu tăng lên	Giảm	Kiểm toán viên càng dựa nhiều hơn vào các thử nghiệm cơ bản khác (kiểm tra chi tiết hoặc các thủ tục phân tích cơ bản) để giảm rủi ro phát hiện liên quan đến một tổng thể cụ thể xuống một mức thấp có thể chấp nhận được thì mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên đặt ra đối với việc lấy mẫu càng thấp và do đó cỡ mẫu có thể càng nhỏ.
3. Sai sót có thể bỏ qua tăng lên	Giảm	Sai sót có thể bỏ qua càng thấp thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn.
4. Số liệu sai sót mà kiểm toán viên dự kiến sẽ phát hiện trong tổng thể tăng lên	Tăng	Số liệu sai sót mà kiểm toán viên dự kiến sẽ phát hiện trong tổng thể càng lớn thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn để có thể đưa ra một ước tính hợp lý về số

YẾU TỐ	ẢNH HƯỞNG ĐẾN CỖ MẪU	DIỄN GIẢI/GIẢI THÍCH
		liệu sai sót thực tế của tổng thể. Các yếu tố liên quan đến việc xem xét của kiểm toán viên về số liệu sai sót dự kiến bao gồm: mức độ chủ quan trong việc xác định các giá trị, kết quả của các thủ tục đánh giá rủi ro, kết quả của thử nghiệm kiểm soát, kết quả của các thủ tục kiểm toán đã áp dụng trong các kỳ trước, và kết quả của các thử nghiệm cơ bản khác.
5. Phân nhóm tổng thể khi thích hợp	Giảm	Việc phân nhóm tổng thể có thể hữu ích khi có khác biệt lớn về giá trị các phần tử trong tổng thể. Khi một tổng thể có thể được phân nhóm thích hợp thì tổng cỡ mẫu của các nhóm sẽ thường nhỏ hơn cỡ mẫu cần thiết để đạt được một mức độ rủi ro lấy mẫu nhất định, nếu so với trường hợp lấy mẫu từ toàn bộ tổng thể.
6. Số lượng đơn vị lấy mẫu trong tổng thể	Ảnh hưởng không đáng kể	Đối với các tổng thể lớn, số lượng phần tử thực tế của tổng thể không có ảnh hưởng đáng kể đến cỡ mẫu. Vì thế, đối với các tổng thể nhỏ, lấy mẫu kiểm toán thường không hiệu quả bằng các phương pháp thay thế khác để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. (Tuy nhiên, khi lấy mẫu theo đơn vị tiền tệ, nếu giá trị của tổng thể tăng thì cỡ mẫu sẽ tăng, trừ khi việc này được bù trừ bằng một sự tăng lên tương ứng của mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính (và, nếu phù hợp, mức hoặc các mức trọng yếu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh cụ thể)).

CÁC PHƯƠNG PHÁP CHỌN MẪU

Có nhiều phương pháp chọn mẫu. Dưới đây là các phương pháp cơ bản:

- (a) Lựa chọn ngẫu nhiên (sử dụng một số chương trình chọn số ngẫu nhiên, ví dụ, các bảng số ngẫu nhiên).
- (b) Lựa chọn theo hệ thống, trong đó số lượng đơn vị lấy mẫu trong tổng thể được chia cho cỡ mẫu để xác định khoảng cách lấy mẫu, ví dụ khoảng cách lấy mẫu là 50, sau khi đã xác định điểm xuất phát của phần tử đầu tiên thì cứ cách 50 phần tử sẽ chọn một phần tử vào mẫu. Mặc dù điểm xuất phát có thể được xác định bất kỳ, mẫu thường có nhiều khả năng thực sự ngẫu nhiên nếu nó được xác định bằng cách sử dụng một chương trình chọn số ngẫu nhiên trên máy tính hoặc các bảng số ngẫu nhiên. Khi sử dụng phương pháp chọn mẫu theo hệ thống, kiểm toán viên cần xác định rằng các đơn vị lấy mẫu trong tổng thể không được sắp xếp sao cho khoảng cách lấy mẫu trùng hợp với một kiểu sắp xếp nhất định trong tổng thể.
- (c) Lấy mẫu theo đơn vị tiền tệ là phương pháp lựa chọn thiên về các phần tử có giá trị lớn (như đã mô tả trong Phụ lục 01) trong đó cỡ mẫu, việc lựa chọn và đánh giá dẫn đến kết luận chủ yếu theo giá trị.
- (d) Lựa chọn bất kỳ, trong đó kiểm toán viên chọn mẫu không theo một trật tự nào nhưng phải tránh bất kỳ sự thiên lệch hoặc định kiến chủ quan nào (ví dụ tránh các phần tử khó tìm hay luôn chọn hoặc tránh các phần tử nằm ở dòng đầu tiên hoặc dòng cuối của trang) và do đó đảm bảo rằng tất cả các phần tử trong tổng thể đều có cơ hội được lựa chọn. Lựa chọn bất kỳ không phải là phương pháp thích hợp khi lấy mẫu thống kê.
- (e) Lựa chọn mẫu theo khối là việc lựa chọn một hay nhiều khối phần tử liên tiếp nhau trong một tổng thể. Lựa chọn mẫu theo khối ít khi được sử dụng trong lấy mẫu kiểm toán vì hầu hết các tổng thể đều được kết cấu sao cho các phần tử trong một chuỗi có thể có chung tính chất với nhau nhưng lại khác với các phần tử khác trong tổng thể. Mặc dù trong một số trường hợp, kiểm tra một khối các phần tử cũng là một thủ tục kiểm toán thích hợp, nhưng phương pháp này thường không được sử dụng để lựa chọn các phần tử của mẫu khi kiểm toán viên dự tính đưa ra kết luận về toàn bộ tổng thể dựa trên mẫu./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 540: Kiểm toán các ước tính kế toán (Bao gồm ước tính kế toán về giá trị hợp lý và các thuyết minh liên quan)

*(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC
ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)*

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) liên quan đến các ước tính kế toán, bao gồm ước tính kế toán về giá trị hợp lý và các thuyết minh liên quan trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính. Cụ thể, Chuẩn mực này mở rộng cách áp dụng Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, số 330 và các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác liên quan đến các ước tính kế toán. Chuẩn mực này cũng quy định và hướng dẫn về các sai sót trong từng ước tính kế toán, và dấu hiệu về sự thiên lệch của Ban Giám đốc.

Bản chất của các ước tính kế toán

02. Một số khoản mục trên báo cáo tài chính không thể được đo lường chính xác mà chỉ có thể ước tính. Trong Chuẩn mực này, các khoản mục đó trên báo cáo tài chính được gọi là ước tính kế toán. Nội dung và độ tin cậy của các thông tin có thể có để hỗ trợ cho Ban Giám đốc lập ước tính kế toán có thể khác nhau đáng kể, làm ảnh hưởng đến mức độ không chắc chắn của các ước tính kế toán. Mức độ không chắc chắn đó lại ảnh hưởng đến rủi ro có sai sót trọng yếu của các ước tính kế toán, kể cả việc ước tính kế toán dễ bị ảnh hưởng bởi sự thiên lệch cố ý hay vô ý của Ban Giám đốc (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A11 Chuẩn mực này).
03. Mục tiêu đo lường của các ước tính kế toán có thể thay đổi tùy thuộc vào khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và tùy thuộc vào khoản mục được trình bày trên báo cáo tài chính. Mục tiêu đo lường của một số ước tính kế toán là nhằm dự đoán kết quả của một hoặc nhiều giao dịch, sự kiện hoặc điều kiện dẫn đến yêu cầu phải có ước tính kế toán đó. Các ước tính kế toán khác, bao gồm một số ước tính kế toán về giá trị hợp lý, lại có mục tiêu đo lường khác và được thể hiện bằng giá trị của một giao dịch hiện tại hoặc một khoản mục trên báo cáo tài chính dựa vào các điều kiện phổ biến tại thời điểm đo lường, như giá thị trường ước tính của một loại tài sản hoặc nợ phải trả cụ thể. Ví dụ, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể quy định việc đo lường giá trị hợp lý phải dựa trên một giao dịch hiện tại giả định giữa các bên có hiểu biết và sẵn sàng tham gia vào một giao dịch ngang giá (đôi khi gọi là “các bên tham gia thị trường” hoặc tương đương), thay vì một giao dịch tại một thời điểm trong quá khứ hoặc trong tương lai (các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác nhau có thể có định nghĩa khác nhau về giá trị hợp lý).
04. Sự khác biệt giữa kết quả thực tế của một ước tính kế toán và số liệu đã ghi nhận hoặc thuyết minh ban đầu trong báo cáo tài chính không nhất thiết bị coi là sai sót trong báo cáo tài chính. Điều này đặc biệt đúng đối với các ước tính kế toán về giá

trị hợp lý, vì kết quả thực tế có thể kiểm chứng được luôn chịu ảnh hưởng của các sự kiện hoặc điều kiện xảy ra sau ngày thực hiện ước tính kế toán cho mục đích lập và trình bày báo cáo tài chính.

05. *Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán liên quan đến báo cáo tài chính.*

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) 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 và xử lý các mối quan hệ liên quan với kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán khi xem xét các ước tính kế toán trong quá trình kiểm toán.

Mục tiêu

06. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc:
- (a) Các ước tính kế toán, bao gồm ước tính kế toán về giá trị hợp lý, đã ghi nhận hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính có hợp lý theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không;
 - (b) Các thuyết minh liên quan trong báo cáo tài chính có đầy đủ theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

Giải thích thuật ngữ

07. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
- (a) Ước tính kế toán: Là một giá trị tiền tệ gần đúng trong trường hợp không có phương pháp đo lường chính xác. Thuật ngữ này được sử dụng cho một giá trị được đo lường theo giá trị hợp lý khi có sự không chắc chắn trong ước tính và cũng được sử dụng cho các giá trị khác cần ước tính. Khi chuẩn mực này chỉ đề cập đến các ước tính kế toán được đo lường theo giá trị hợp lý, thuật ngữ “Ước tính kế toán về giá trị hợp lý” được sử dụng;
 - (b) Giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên: Là giá trị hoặc khoảng giá trị mà kiểm toán viên ước tính được dựa trên các bằng chứng kiểm toán để sử dụng trong việc đánh giá giá trị ước tính của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán;
 - (c) Sự không chắc chắn trong các ước tính: Là khả năng dễ xảy ra sự thiếu chính xác vốn có trong giá trị đo lường của ước tính kế toán và các thuyết minh liên quan;
 - (d) Sự thiên lệch của Ban Giám đốc: Là sự thiếu khách quan của Ban Giám đốc trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính;
 - (e) Giá trị ước tính của Ban Giám đốc: Là giá trị của ước tính kế toán được Ban Giám đốc lựa chọn để ghi nhận hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính;
 - (f) Kết quả của ước tính kế toán: Là giá trị tiền tệ thực tế có được từ việc thực hiện các giao dịch, sự kiện hoặc điều kiện được lập ước tính kế toán.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

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

08. Theo quy định tại đoạn 05 - 06 và 11 - 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, khi thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan nhằm tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ của đơn vị, kiểm toán viên phải tìm hiểu các vấn đề sau để có cơ sở xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu đối với các ước tính kế toán (xem hướng dẫn tại đoạn A12 Chuẩn mực này):
- (a) Các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng đối với các ước tính kế toán, kể cả các thuyết minh liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A13 - A15 Chuẩn mực này);
 - (b) Cách thức Ban Giám đốc xác định các giao dịch, sự kiện và điều kiện có thể dẫn đến sự cần thiết phải ghi nhận hoặc thuyết minh các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính. Khi tìm hiểu vấn đề này, kiểm toán viên phải phỏng vấn Ban Giám đốc về những thay đổi của hoàn cảnh có thể dẫn đến sự cần thiết phải đưa ra ước tính kế toán mới hoặc phải sửa đổi ước tính kế toán đã có (xem hướng dẫn tại đoạn A16 - A21 Chuẩn mực này);
 - (c) Cách thức Ban Giám đốc lập ước tính kế toán và hiểu biết về các dữ liệu làm cơ sở lập các ước tính đó, bao gồm (xem hướng dẫn tại đoạn A22 - A23 Chuẩn mực này):
 - (i) Phương pháp, kể cả mô hình (nếu có) được sử dụng để lập ước tính kế toán (xem hướng dẫn tại đoạn A24 - A26 Chuẩn mực này);
 - (ii) Các kiểm soát liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A27 - A28 Chuẩn mực này);
 - (iii) Ban Giám đốc có sử dụng chuyên gia hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A29 - A30 Chuẩn mực này);
 - (iv) Các giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán (xem hướng dẫn tại đoạn A31 - A36 Chuẩn mực này);
 - (v) Liệu đã có hoặc đáng lẽ phải có sự thay đổi trong các phương pháp lập ước tính kế toán so với kỳ trước hay không và nếu có thì tại sao (xem hướng dẫn tại đoạn A37 Chuẩn mực này);
 - (vi) Ban Giám đốc có đánh giá ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong ước tính kế toán hay không và nếu có thì đánh giá như thế nào (xem hướng dẫn tại đoạn A38 Chuẩn mực này).
09. Kiểm toán viên phải soát xét kết quả thực tế của các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính kỳ trước hoặc nếu phù hợp, soát xét việc thực hiện lại các ước tính đó cho mục đích lập và trình bày báo cáo tài chính kỳ hiện tại. Nội dung và phạm vi soát xét của kiểm toán viên có tính đến nội dung của các ước tính kế toán và việc liệu thông tin thu thập được từ việc soát xét có phù hợp để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong các ước tính kế toán được ghi nhận và thuyết minh trong báo cáo tài chính kỳ hiện tại hay không. Tuy nhiên, mục đích của việc soát xét

không phải do nghi vấn về các xét đoán đã được đưa ra trong các kỳ trước dựa vào thông tin có tại thời điểm đó (xem hướng dẫn tại đoạn A39 - A44 Chuẩn mực này).

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

10. Để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu theo quy định tại đoạn 25 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, kiểm toán viên phải đánh giá mức độ không chắc chắn trong ước tính kế toán (xem hướng dẫn tại đoạn A45 - A46 Chuẩn mực này).
11. Kiểm toán viên phải dựa vào xét đoán của mình để xác định xem có ước tính kế toán nào được đánh giá là có mức độ không chắc chắn cao làm phát sinh rủi ro đáng kể hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A47 - A51 Chuẩn mực này).

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

12. Căn cứ vào rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá, kiểm toán viên phải xác định (xem hướng dẫn tại đoạn A52 Chuẩn mực này):
 - (a) Liệu Ban Giám đốc đã áp dụng một cách thích hợp các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng liên quan đến ước tính kế toán hay chưa (xem hướng dẫn tại đoạn A53 - A56 Chuẩn mực này);
 - (b) Liệu các phương pháp lập ước tính kế toán có thích hợp và đã được áp dụng nhất quán hay chưa và liệu các thay đổi (nếu có) trong các ước tính kế toán hoặc trong phương pháp lập ước tính kế toán so với kỳ trước có phù hợp với hoàn cảnh thực tế hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A57 - A58 Chuẩn mực này).
13. Để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá theo quy định tại đoạn 05 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, kiểm toán viên phải thực hiện một hoặc một số các biện pháp sau đây, trong đó có tính đến nội dung của các ước tính kế toán (xem hướng dẫn tại đoạn A59 - A61 Chuẩn mực này):
 - (a) Xác định xem các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán có cung cấp bằng chứng kiểm toán liên quan đến ước tính kế toán hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A62 - A67 Chuẩn mực này);
 - (b) Kiểm tra cách thức Ban Giám đốc lập ước tính kế toán và các dữ liệu làm cơ sở cho việc lập ước tính kế toán. Khi kiểm tra, kiểm toán viên phải đánh giá liệu (xem hướng dẫn tại đoạn A68 - A70 Chuẩn mực này):
 - (i) Phương pháp đo lường được sử dụng có phù hợp với hoàn cảnh thực tế hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A71 - A76 Chuẩn mực này);
 - (ii) Các giả định mà Ban Giám đốc sử dụng có hợp lý theo mục tiêu đo lường của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A77 - A83 Chuẩn mực này);
 - (c) Kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đối với cách thức Ban Giám đốc lập ước tính kế toán, cùng với các thử nghiệm cơ bản thích hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A84 - A86 Chuẩn mực này);
 - (d) Xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính để đánh giá giá trị ước tính của Ban Giám đốc. Vì mục đích này (xem hướng dẫn tại đoạn A87 - A91 Chuẩn mực này):

- (i) Nếu kiểm toán viên sử dụng các giả định hoặc phương pháp khác với các giả định và phương pháp của Ban Giám đốc, kiểm toán viên phải tìm hiểu đầy đủ về các giả định và phương pháp của Ban Giám đốc để đảm bảo rằng kiểm toán viên đã tính đến tất cả các biến số có liên quan khi đưa ra giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính của mình và để đánh giá bất kỳ sự khác biệt đáng kể nào so với giá trị ước tính của Ban Giám đốc (xem hướng dẫn tại Đoạn A92 Chuẩn mực này);
 - (ii) Nếu kiểm toán viên kết luận rằng việc sử dụng một khoảng giá trị ước tính là thích hợp thì kiểm toán viên phải dựa vào các bằng chứng kiểm toán đã có để thu hẹp khoảng giá trị ước tính cho đến khi tất cả các kết quả trong khoảng giá trị ước tính đó được coi là hợp lý (xem hướng dẫn tại đoạn A93 - A95 Chuẩn mực này).
14. Để xác định các quy định tại đoạn 12 hoặc để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá theo quy định tại đoạn 13 của Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải xem xét liệu có cần phải có kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu liên quan đến một hay nhiều khía cạnh của các ước tính kế toán để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A96 - A101 Chuẩn mực này).

Thử nghiệm cơ bản tiếp theo để xử lý rủi ro đáng kể

Sự không chắc chắn trong ước tính

15. Đối với các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể, ngoài việc thực hiện các thử nghiệm cơ bản theo quy định tại đoạn 18 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, kiểm toán viên phải đánh giá (xem hướng dẫn tại đoạn A102 Chuẩn mực này):
- (a) Ban Giám đốc đã xem xét các giả định hoặc kết quả khác như thế nào và lý do Ban Giám đốc không chọn các giả định hoặc kết quả đó, hoặc Ban Giám đốc đã xử lý sự không chắc chắn trong ước tính như thế nào khi lập ước tính kế toán (xem hướng dẫn tại đoạn A103 - A106 Chuẩn mực này);
 - (b) Các giả định quan trọng được Ban Giám đốc sử dụng có hợp lý hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A107 - A109 Chuẩn mực này);
 - (c) Dự định và khả năng thực hiện các hành động cụ thể của Ban Giám đốc, khi kiểm toán viên xem xét tính hợp lý của các giả định quan trọng mà Ban Giám đốc sử dụng hoặc việc áp dụng thích hợp khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (xem hướng dẫn tại đoạn A110 Chuẩn mực này).
16. Nếu theo xét đoán của kiểm toán viên, Ban Giám đốc đã không xem xét đầy đủ các ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể, kiểm toán viên phải xây dựng một khoảng giá trị ước tính (nếu cần thiết) để đánh giá tính hợp lý của ước tính kế toán (xem hướng dẫn tại đoạn A111 - A112 Chuẩn mực này).

Tiêu chí ghi nhận và đo lường

17. Đối với các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể, kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc:

- (a) Quyết định của Ban Giám đốc về việc ghi nhận hay không ghi nhận các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính có tuân theo các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A113 - A114 Chuẩn mực này);
- (b) Cơ sở đo lường được chọn cho các ước tính kế toán có tuân theo các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A115 Chuẩn mực này).

Đánh giá tính hợp lý của ước tính kế toán và xác định sai sót

- 18. Dựa vào các bằng chứng kiểm toán, kiểm toán viên phải đánh giá các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính là hợp lý hay là bị sai sót theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (xem hướng dẫn tại đoạn A116 - A119 Chuẩn mực này).

Các thuyết minh liên quan đến ước tính kế toán

- 19. Kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc liệu các thuyết minh trong báo cáo tài chính liên quan đến các ước tính kế toán có tuân theo các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A120 - A121 Chuẩn mực này).
- 20. Đối với các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể, kiểm toán viên cũng phải đánh giá tính đầy đủ của thuyết minh về sự không chắc chắn của ước tính trong báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (xem hướng dẫn tại đoạn A122 - A123 Chuẩn mực này).

Các dấu hiệu về sự thiên lệch của Ban Giám đốc

- 21. Kiểm toán viên phải xem xét các xét đoán và quyết định của Ban Giám đốc khi lập ước tính kế toán nhằm xác định liệu có dấu hiệu về sự thiên lệch của Ban Giám đốc hay không. Khi kết luận về tính hợp lý của từng ước tính kế toán, bản thân các dấu hiệu về sự thiên lệch của Ban Giám đốc không phải là sai sót (xem hướng dẫn tại đoạn A124 - A125 Chuẩn mực này).

Giải trình bằng văn bản

- 22. Kiểm toán viên phải thu thập giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) về việc liệu họ có tin tưởng rằng các giả định quan trọng được sử dụng khi lập ước tính kế toán là hợp lý hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A126 - A127 Chuẩn mực này).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

- 23. Theo quy định tại đoạn 08 - 11 và hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230, kiểm toán viên phải lưu tài liệu, hồ sơ kiểm toán về:
 - (a) Cơ sở kết luận của kiểm toán viên về tính hợp lý của các ước tính kế toán và các thuyết minh liên quan làm phát sinh rủi ro đáng kể;
 - (b) Các dấu hiệu về sự thiên lệch của Ban Giám đốc (nếu có) (xem hướng dẫn tại đoạn A128 Chuẩn mực này).

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Bản chất của các ước tính kế toán (hướng dẫn đoạn 02 Chuẩn mực này)

- A1. Do tính chất không chắc chắn vốn có của các hoạt động kinh doanh, một số khoản mục trong báo cáo tài chính chỉ có thể được ước tính. Hơn nữa, các tính chất đặc thù của một tài sản, một khoản nợ phải trả hoặc một thành phần của vốn chủ sở hữu, hoặc cơ sở hay phương pháp đo lường được quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể dẫn đến yêu cầu phải ước tính một khoản mục trong báo cáo tài chính. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể quy định cụ thể về các phương pháp đo lường và các thuyết minh cần thiết trong báo cáo tài chính. Phụ lục của Chuẩn mực này hướng dẫn việc đo lường và thuyết minh giá trị hợp lý theo các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác nhau.
- A2. Một số ước tính kế toán có tính chắc chắn tương đối thấp, có thể làm phát sinh ít rủi ro có sai sót trọng yếu hơn, ví dụ:
- (1) Ước tính kế toán phát sinh tại các đơn vị có hoạt động kinh doanh không phức tạp;
 - (2) Ước tính kế toán được lập và cập nhật thường xuyên vì liên quan đến các giao dịch có tính chất thường xuyên;
 - (3) Ước tính kế toán được lập từ dữ liệu có sẵn, như dữ liệu thực tế về lãi suất công bố hoặc giá chứng khoán giao dịch trên sàn. Những dữ liệu đó được coi là “có thể kiểm chứng được” khi lập ước tính kế toán về giá trị hợp lý;
 - (4) Ước tính kế toán về giá trị hợp lý trong trường hợp phương pháp đo lường quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng là đơn giản và dễ áp dụng cho tài sản hoặc nợ phải trả cần phải được đo lường theo giá trị hợp lý;
 - (5) Ước tính kế toán về giá trị hợp lý trong trường hợp mô hình để đo lường ước tính kế toán được sử dụng phổ biến hoặc được chấp nhận rộng rãi, với điều kiện các giả định hoặc dữ liệu đầu vào cho mô hình đó là có thể kiểm chứng được.
- A3. Tuy nhiên, một số ước tính kế toán có thể có mức độ không chắc chắn tương đối cao, đặc biệt khi ước tính đó dựa trên các giả định quan trọng, ví dụ:
- (1) Ước tính kế toán liên quan đến kết quả của vụ kiện tụng, tranh chấp;
 - (2) Ước tính kế toán về giá trị hợp lý đối với các công cụ tài chính phái sinh không được giao dịch rộng rãi;
 - (3) Ước tính kế toán về giá trị hợp lý yêu cầu sử dụng một mô hình được xây dựng cho đơn vị mang tính chuyên môn cao hoặc các giả định hoặc dữ liệu đầu vào được sử dụng cho ước tính đó không thể kiểm chứng được trên thị trường.
- A4. Mức độ không chắc chắn trong ước tính thay đổi tùy theo nội dung của ước tính kế toán, phạm vi sử dụng một phương pháp hoặc mô hình được chấp nhận rộng rãi và tính chủ quan của các giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán. Trong một số trường hợp, sự không chắc chắn trong ước tính kế toán có thể lớn đến mức không

đáp ứng được các tiêu chí ghi nhận theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và không thể lập được ước tính kế toán đó.

- A5. Không phải tất cả các khoản mục trong báo cáo tài chính cần phải đo lường theo giá trị hợp lý đều có sự không chắc chắn trong ước tính. Ví dụ, đối với một số khoản mục trong báo cáo tài chính, khi có một thị trường giao dịch mở cung cấp các thông tin sẵn có và đáng tin cậy về giá cả các giao dịch thực tế phát sinh trên thị trường, sự hiện hữu của các bản báo giá được công bố thường là bằng chứng kiểm toán tốt nhất về giá trị hợp lý. Tuy nhiên, ngay cả khi phương pháp đánh giá và dữ liệu được xác định rõ ràng thì vẫn có thể có sự không chắc chắn trong ước tính. Ví dụ, việc đánh giá các chứng khoán theo giá niêm yết trên thị trường giao dịch mở vẫn có thể phải điều chỉnh nếu số lượng chứng khoán đơn vị nắm giữ là lớn so với khối lượng niêm yết trên thị trường hoặc bị giới hạn về khả năng giao dịch. Ngoài ra, tình hình kinh tế chung tại thời điểm ước tính (như sự thiếu tính thanh khoản trên thị trường) có thể ảnh hưởng đến sự không chắc chắn trong ước tính.
- A6. Ngoài các ước tính kế toán về giá trị hợp lý, ví dụ khác về các trường hợp có thể cần ước tính kế toán, bao gồm:
- (1) Dự phòng nợ phải thu khó đòi;
 - (2) Hàng tồn kho lỗi thời;
 - (3) Nghĩa vụ bảo hành;
 - (4) Phương pháp khấu hao hoặc thời gian sử dụng hữu ích của tài sản;
 - (5) Dự phòng giá trị còn lại của một khoản đầu tư khi có sự không chắc chắn về khả năng thu hồi;
 - (6) Kết quả của các hợp đồng dài hạn;
 - (7) Chi phí phát sinh từ việc giải quyết các vụ kiện tụng, tranh chấp và các phán quyết của tòa án.
- A7. Ví dụ khác về các trường hợp có thể cần ước tính kế toán về giá trị hợp lý, bao gồm:
- (1) Các công cụ tài chính phức tạp không được giao dịch trong một thị trường giao dịch mở;
 - (2) Chi trả cổ tức bằng cổ phiếu;
 - (3) Bất động sản hoặc thiết bị chờ thanh lý;
 - (4) Các tài sản hoặc nợ phải trả được mua khi hợp nhất kinh doanh, bao gồm cả lợi thế thương mại và tài sản cố định vô hình;
 - (5) Các giao dịch có sự trao đổi phi tiền tệ của tài sản hoặc nợ phải trả giữa các bên độc lập, ví dụ sự trao đổi phi tiền tệ của các thiết bị nhà máy giữa các ngành kinh doanh khác nhau.
- A8. Việc ước tính thường liên quan đến các xét đoán dựa trên thông tin sẵn có tại thời điểm lập và trình bày báo cáo tài chính. Đối với nhiều ước tính kế toán, việc xét đoán bao gồm đưa ra giả định về các vấn đề không chắc chắn tại thời điểm ước tính. Kiểm toán viên không có trách nhiệm dự đoán các điều kiện, giao dịch hoặc sự kiện tương lai mà nếu biết được tại thời điểm kiểm toán thì có thể ảnh hưởng đáng kể

đến các hành động của Ban Giám đốc hoặc ảnh hưởng đến các giả định được Ban Giám đốc sử dụng.

Sự thiên lệch của Ban Giám đốc

- A9. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính yêu cầu phải khách quan, nghĩa là không thiên lệch. Tuy nhiên, ước tính kế toán là không chính xác và có thể chịu ảnh hưởng bởi xét đoán của Ban Giám đốc. Xét đoán đó có thể liên quan đến sự thiên lệch cố ý hay vô ý của Ban Giám đốc (ví dụ, do động cơ phải đạt được kết quả mong muốn). Khả năng ước tính kế toán chịu ảnh hưởng bởi sự thiên lệch của Ban Giám đốc sẽ tăng lên nếu ước tính được lập chứa đựng yếu tố chủ quan. Sự thiên lệch vô ý của Ban Giám đốc và khả năng xảy ra sự thiên lệch cố ý tiềm ẩn ngay trong các quyết định mang tính chủ quan thường phải có khi lập ước tính kế toán. Đối với các cuộc kiểm toán năm tiếp theo, dấu hiệu về sự thiên lệch của Ban Giám đốc được phát hiện trong quá trình kiểm toán các kỳ trước sẽ ảnh hưởng đến việc lập kế hoạch, xác định và đánh giá rủi ro của kiểm toán viên trong kỳ hiện tại.
- A10. Sự thiên lệch của Ban Giám đốc có thể khó phát hiện ở cấp độ tài khoản mà có thể chỉ được phát hiện khi xem xét tổng thể các nhóm ước tính kế toán hoặc xem xét tất cả các ước tính kế toán, hoặc khi quan sát một số kỳ kế toán. Mặc dù sự thiên lệch của Ban Giám đốc tiềm ẩn trong các quyết định chủ quan, nhưng khi thực hiện các xét đoán, Ban Giám đốc có thể không có ý định làm cho người sử dụng báo cáo tài chính hiểu sai. Tuy nhiên, nếu Ban Giám đốc có ý định làm cho người sử dụng báo cáo tài chính hiểu sai thì sự thiên lệch của Ban Giám đốc về bản chất là gian lận.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công

- A11. Các đơn vị trong lĩnh vực công có thể nắm giữ một khối lượng lớn tài sản chuyên dụng mà không có nguồn thông tin sẵn có và đáng tin cậy về các tài sản đó cho mục đích đo lường theo giá trị hợp lý hoặc làm cơ sở cho việc xác định giá trị hiện tại hoặc kết hợp cả hai. Thông thường, các tài sản chuyên dụng đó không tạo ra dòng tiền và không có thị trường giao dịch. Vì vậy, việc đo lường theo giá trị hợp lý thường yêu cầu phải ước tính và có thể phức tạp, và trong một số ít trường hợp có thể không ước tính được.

Thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan (hướng dẫn đoạn 08 Chuẩn mực này)

- A12. Các thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan theo quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực này giúp kiểm toán viên tìm hiểu về nội dung và loại ước tính kế toán mà đơn vị có thể có. Kiểm toán viên phải xem xét liệu hiểu biết thu thập được có đầy đủ để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến ước tính kế toán và để lập kế hoạch về nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo hay không.

Tìm hiểu các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (hướng dẫn đoạn 08(a) Chuẩn mực này)

- A13. Việc tìm hiểu các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng giúp kiểm toán viên xác định liệu khuôn khổ đó có các quy định sau hay không:

- (1) Các điều kiện nhất định đối với việc ghi nhận các ước tính kế toán hoặc các phương pháp đo lường ước tính kế toán (phần lớn các khuôn khổ về lập và trình

bày báo cáo tài chính quy định phải tổng hợp vào Bảng cân đối kế toán hoặc Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh các khoản mục, bao gồm các ước tính kế toán, đáp ứng các tiêu chí ghi nhận. Việc thuyết minh các chính sách kế toán hoặc trình bày bổ sung trong phần Thuyết minh báo cáo tài chính cũng không được coi là đã ghi nhận các khoản mục đó);

- (2) Các điều kiện nhất định cho phép hoặc yêu cầu phải đo lường theo giá trị hợp lý, ví dụ bằng cách xem xét ý định của Ban Giám đốc khi thực hiện những hành động nhất định đối với tài sản hoặc nợ phải trả;
- (3) Các khoản mục phải thuyết minh hoặc có thể thuyết minh.

Việc tìm hiểu này cũng cung cấp cho kiểm toán viên cơ sở để trao đổi với Ban Giám đốc về cách thức Ban Giám đốc áp dụng các quy định liên quan đến ước tính kế toán và để xác định liệu các quy định đó đã được áp dụng thích hợp hay chưa.

A14. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể hướng dẫn Ban Giám đốc xác định giá trị ước tính khi có các lựa chọn khác nhau. Ví dụ, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể quy định giá trị ước tính được chọn phải phản ánh xét đoán của Ban Giám đốc về kết quả thực tế có nhiều khả năng xảy ra nhất (Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác có thể sử dụng thuật ngữ khác để mô tả giá trị ước tính được xác định bằng cách này). Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cũng có thể yêu cầu sử dụng giá trị kỳ vọng theo phương pháp xác suất được chiết khấu. Trong một số trường hợp, Ban Giám đốc có thể trực tiếp lập được giá trị ước tính. Trường hợp khác, Ban Giám đốc có thể chỉ lập được giá trị ước tính đáng tin cậy sau khi xem xét các giả định hoặc kết quả thay thế khác mà từ đó giá trị ước tính có thể xác định được.

A15. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể yêu cầu phải thuyết minh thông tin về các giả định quan trọng được sử dụng để lập ước tính kế toán đặc biệt nhạy cảm. Hơn nữa, nếu ước tính kế toán có mức độ không chắc chắn cao, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể không cho phép ghi nhận ước tính kế toán đó trong báo cáo tài chính mà yêu cầu phải trình bày trong thuyết minh báo cáo tài chính.

Tìm hiểu cách thức Ban Giám đốc xác định sự cần thiết của ước tính kế toán (hướng dẫn đoạn 08(b) Chuẩn mực này)

A16. Khi lập và trình bày báo cáo tài chính, Ban Giám đốc phải xác định liệu một giao dịch, sự kiện hoặc điều kiện có dẫn đến sự cần thiết phải lập ước tính kế toán hay không và xác định rằng tất cả các ước tính kế toán cần thiết đã được ghi nhận, đo lường và thuyết minh trong báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

A17. Ban Giám đốc có thể xác định các giao dịch, sự kiện và điều kiện dẫn đến sự cần thiết phải lập ước tính kế toán dựa vào:

- (1) Kiến thức của Ban Giám đốc về hoạt động và ngành nghề của đơn vị;
- (2) Kiến thức của Ban Giám đốc về việc thực hiện các chiến lược kinh doanh trong kỳ hiện tại;

- (3) Kinh nghiệm tích lũy của Ban Giám đốc về việc lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị trong các kỳ trước (nếu có).

Kiểm toán viên có thể tìm hiểu về cách thức Ban Giám đốc xác định sự cần thiết của các ước tính kế toán chủ yếu thông qua việc phỏng vấn Ban Giám đốc. Khi quy trình quản lý của Ban Giám đốc có hệ thống (ví dụ khi đơn vị có bộ phận quản lý rủi ro), kiểm toán viên có thể thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro đối với các phương pháp và thông lệ mà Ban Giám đốc sử dụng cho việc kiểm tra định kỳ các tình huống yêu cầu lập ước tính kế toán và ước tính lại, nếu cần thiết. Tính đầy đủ của các ước tính kế toán thường là yếu tố quan trọng mà kiểm toán viên cần xem xét, đặc biệt là các ước tính kế toán liên quan đến nợ phải trả.

A18. Hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị khi thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro, cùng với các bằng chứng kiểm toán khác thu thập được trong quá trình kiểm toán sẽ giúp kiểm toán viên xác định các tình huống hoặc những thay đổi về hoàn cảnh thực tế có thể dẫn đến sự cần thiết phải lập ước tính kế toán.

A19. Việc phỏng vấn Ban Giám đốc về những thay đổi về hoàn cảnh thực tế có thể bao gồm các nội dung sau:

- (1) Đơn vị có tham gia vào các loại giao dịch mới có thể cần lập ước tính kế toán không;
- (2) Có thay đổi trong các điều khoản của giao dịch cần lập ước tính kế toán hay không;
- (3) Các chính sách kế toán liên quan đến ước tính kế toán đã thay đổi do sự thay đổi các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay vì lý do khác;
- (4) Có thay đổi nào về pháp lý hoặc thay đổi khác ngoài tầm kiểm soát của Ban Giám đốc dẫn đến việc Ban Giám đốc cần sửa đổi hoặc lập ước tính kế toán mới hay không;
- (5) Có xảy ra các điều kiện hoặc sự kiện mới có thể dẫn đến sự cần thiết phải lập ước tính kế toán mới hoặc sửa đổi ước tính kế toán cũ hay không.

A20. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên có thể phát hiện các giao dịch, sự kiện và điều kiện dẫn đến sự cần thiết phải lập ước tính kế toán mà Ban Giám đốc đã không phát hiện được. Đoạn 16 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 quy định các biện pháp xử lý trong trường hợp kiểm toán viên phát hiện được rủi ro có sai sót trọng yếu mà Ban Giám đốc đơn vị không phát hiện ra, kể cả xác định liệu có khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ liên quan đến quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị hay không.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A21. Đối với các đơn vị nhỏ, việc tìm hiểu cách thức Ban Giám đốc xác định sự cần thiết của ước tính kế toán thường ít phức tạp hơn vì các hoạt động kinh doanh thường hạn chế và các giao dịch ít phức tạp hơn. Hơn nữa, thường thì một người duy nhất, có thể là Giám đốc đồng thời là chủ sở hữu đơn vị, sẽ xác định sự cần thiết phải lập ước tính kế toán và kiểm toán viên có thể tập trung phỏng vấn người đó.

Tìm hiểu cách thức Ban Giám đốc lập ước tính kế toán (hướng dẫn đoạn 08(c) Chuẩn mực này)

A22. Để lập và trình bày báo cáo tài chính, Ban Giám đốc cũng cần xây dựng các quy trình cho việc lập ước tính kế toán, kể cả các kiểm soát nội bộ đầy đủ. Các quy trình đó bao gồm:

- (1) Lựa chọn các chính sách kế toán phù hợp và quy định các quy trình ước tính, bao gồm các phương pháp ước tính và định giá thích hợp, kể cả các mô hình (nếu có);
- (2) Tạo lập hoặc xác định các dữ liệu và giả định liên quan có ảnh hưởng đến các ước tính kế toán;
- (3) Xem xét theo định kỳ các tình huống dẫn đến yêu cầu phải lập ước tính kế toán hoặc thực hiện lại ước tính kế toán, nếu cần thiết.

A23. Khi tìm hiểu về cách thức Ban Giám đốc lập ước tính kế toán, ví dụ về các vấn đề kiểm toán viên có thể xem xét bao gồm:

- (1) Loại tài khoản hoặc giao dịch liên quan đến ước tính kế toán (ví dụ, liệu ước tính kế toán bắt nguồn từ việc ghi nhận các giao dịch diễn ra thường xuyên hay từ các giao dịch không thường xuyên hoặc bất thường);
- (2) Ban Giám đốc có sử dụng các kỹ thuật đo lường được thừa nhận để lập các ước tính kế toán cụ thể hay không và nếu có thì sử dụng như thế nào;
- (3) Các ước tính kế toán có được lập dựa trên dữ liệu có tại thời điểm giữa kỳ kế toán hay không và nếu có thì Ban Giám đốc đã xem xét ảnh hưởng của các sự kiện, giao dịch và thay đổi về hoàn cảnh xảy ra từ thời điểm giữa kỳ đến cuối kỳ hay chưa và xem xét như thế nào.

Phương pháp đo lường, kể cả mô hình được sử dụng (hướng dẫn đoạn 08(c)(i) Chuẩn mực này)

A24. Trong một số trường hợp, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể quy định phương pháp đo lường ước tính kế toán, ví dụ sử dụng một mô hình cụ thể để đo lường ước tính về giá trị hợp lý. Tuy nhiên, trong nhiều trường hợp, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng không quy định phương pháp đo lường, hoặc có thể quy định các phương pháp đo lường khác nhau.

A25. Khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng không quy định một phương pháp cụ thể phải sử dụng, các vấn đề mà kiểm toán viên có thể xem xét khi tìm hiểu về phương pháp hoặc mô hình (nếu có) được sử dụng để lập ước tính kế toán, bao gồm:

- (1) Cách thức Ban Giám đốc xem xét bản chất của tài sản hoặc nợ phải trả được ước tính khi lựa chọn một phương pháp cụ thể;
- (2) Liệu đơn vị có hoạt động trong một lĩnh vực, ngành nghề hoặc môi trường đặc thù có các phương pháp thông dụng riêng để lập một loại ước tính kế toán cụ thể hay không.

A26. Một số trường hợp có thể có rủi ro có sai sót trọng yếu cao hơn, ví dụ khi Ban Giám đốc đã tự xây dựng một mô hình để lập ước tính kế toán hoặc không sử dụng một phương pháp thông dụng trong ngành nghề hoặc môi trường đặc thù.

Các kiểm soát liên quan (hướng dẫn đoạn 08(c)(ii) Chuẩn mực này)

A27. Khi tìm hiểu về các kiểm soát liên quan, các vấn đề mà kiểm toán viên có thể xem xét bao gồm kinh nghiệm và năng lực chuyên môn của những người lập ước tính kế toán và các kiểm soát liên quan đến:

- (1) Cách thức Ban Giám đốc xác định tính đầy đủ, tính thích hợp và tính chính xác của dữ liệu được sử dụng để lập ước tính kế toán;
- (2) Việc Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) soát xét và phê duyệt các ước tính kế toán, bao gồm soát xét và phê duyệt các giả định hoặc dữ liệu đầu vào được sử dụng để lập ước tính kế toán;
- (3) Việc phân nhiệm giữa những người thực hiện các giao dịch thay mặt cho đơn vị và những người chịu trách nhiệm lập ước tính kế toán, bao gồm liệu việc phân công trách nhiệm có tính đến bản chất của đơn vị một cách hợp lý, có tính đến các sản phẩm hoặc dịch vụ của đơn vị hay không (ví dụ đối với một tổ chức tài chính lớn, sự phân nhiệm thích hợp có thể bao gồm một bộ phận độc lập chịu trách nhiệm lập ước tính và thẩm định lại giá trị hợp lý các sản phẩm tài chính đặc thù của đơn vị mà nhân viên của bộ phận đó được trả lương, thưởng không ràng buộc với các sản phẩm tài chính cần định giá).

A28. Tùy thuộc vào từng hoàn cảnh cụ thể, các kiểm soát khác cũng có thể liên quan đến việc lập ước tính kế toán. Ví dụ, nếu đơn vị được kiểm toán sử dụng các mô hình cụ thể để lập ước tính kế toán, Ban Giám đốc có thể quy định các chính sách và thủ tục cụ thể cho các mô hình đó. Các kiểm soát liên quan có thể bao gồm các kiểm soát được thiết lập đối với:

- (1) Việc thiết kế, xây dựng hoặc lựa chọn một mô hình cụ thể cho một mục đích cụ thể;
- (2) Việc sử dụng mô hình;
- (3) Việc duy trì và kiểm tra định kỳ tính toàn vẹn của mô hình.

Việc sử dụng chuyên gia của Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 08(c)(iii) Chuẩn mực này)

A29. Ban Giám đốc có thể có kinh nghiệm và năng lực chuyên môn cần thiết, hoặc đơn vị được kiểm toán có thể thuê những người như vậy để xác định giá trị ước tính. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, Ban Giám đốc có thể thuê chuyên gia để xác định hoặc trợ giúp việc xác định giá trị ước tính. Ví dụ, yêu cầu này có thể phát sinh do:

- (1) Tính đặc thù của vấn đề cần ước tính, ví dụ việc đo lường trữ lượng khoáng sản trong ngành công nghiệp khai khoáng;
- (2) Tính chất kỹ thuật của các mô hình cần thiết để đáp ứng các quy định có liên quan trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, như trong trường hợp đo lường theo giá trị hợp lý;
- (3) Tính chất bất thường hoặc không thường xuyên của điều kiện, giao dịch hoặc sự kiện cần phải lập ước tính kế toán.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A30. Tại các đơn vị nhỏ, trong các trường hợp cần phải lập ước tính kế toán, Giám đốc đồng thời là chủ sở hữu đơn vị thường có khả năng xác định giá trị ước tính cần thiết. Tuy nhiên, trong một số trường hợp vẫn cần có chuyên gia. Việc thảo luận với Giám đốc đồng thời là chủ sở hữu đơn vị ngay từ giai đoạn đầu quá trình kiểm toán về bản chất các ước tính kế toán, tính đầy đủ của các ước tính kế toán cần thiết và sự thỏa đáng của quy trình ước tính có thể giúp Giám đốc đồng thời là chủ sở hữu đơn vị quyết định có cần sử dụng chuyên gia hay không.

Các giả định (hướng dẫn đoạn 08(c)(iv) Chuẩn mực này)

A31. Các giả định là phần không thể tách rời của ước tính kế toán. Khi tìm hiểu về các giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán, ví dụ về các vấn đề mà kiểm toán viên có thể xem xét bao gồm:

- (1) Nội dung của các giả định và giả định nào là giả định quan trọng;
- (2) Cách thức Ban Giám đốc đánh giá liệu các giả định có đầy đủ và phù hợp hay không (nghĩa là xem xét liệu tất cả các biến số có liên quan đã được tính đến hay chưa);
- (3) Cách thức Ban Giám đốc xác định liệu các giả định được sử dụng có nhất quán với nhau hay không;
- (4) Liệu các giả định có liên quan đến các vấn đề trong tầm kiểm soát của Ban Giám đốc (như giả định về kế hoạch bảo dưỡng có thể ảnh hưởng đến ước tính về thời gian sử dụng hữu ích của tài sản) và các giả định đó có phù hợp với kế hoạch kinh doanh và môi trường bên ngoài của đơn vị hay không; hay các giả định nằm ngoài tầm kiểm soát của Ban Giám đốc (như giả định về lãi suất, tỷ lệ tử vong, các phán quyết của tòa án, hay là sự biến động và thời gian của các dòng tiền tương lai);
- (5) Nội dung và phạm vi của tài liệu, hồ sơ (nếu có) dẫn chứng cho các giả định.

Các giả định có thể do một chuyên gia lập hoặc xác định nhằm hỗ trợ Ban Giám đốc trong việc lập ước tính kế toán. Các giả định này khi được Ban Giám đốc sử dụng sẽ trở thành giả định của Ban Giám đốc.

A32. Mặc dù thuật ngữ “dữ liệu đầu vào” thường được sử dụng để chỉ dữ liệu mà các giả định cụ thể được áp dụng cho dữ liệu đó nhưng trong một số trường hợp, các giả định cũng có thể được coi là dữ liệu đầu vào, ví dụ khi Ban Giám đốc sử dụng một mô hình để lập ước tính kế toán.

A33. Ban Giám đốc có thể chứng minh cho các giả định bằng nhiều loại thông tin được thu thập từ các nguồn bên trong và bên ngoài đơn vị mà tính thích hợp và độ tin cậy của các thông tin này sẽ khác nhau. Trong một số trường hợp, một giả định có thể dựa một cách đáng tin cậy vào thông tin từ các nguồn bên ngoài đơn vị (như lãi suất công bố hoặc các dữ liệu thống kê khác) hay từ các nguồn bên trong đơn vị (như thông tin quá khứ hoặc các điều kiện trước đây của đơn vị). Trong trường hợp khác, một giả định có thể mang tính chủ quan hơn, như khi đơn vị không có kinh nghiệm hoặc không có các nguồn bên ngoài để thu thập thông tin.

A34. Đối với ước tính kế toán về giá trị hợp lý, các giả định thường phản ánh hoặc nhất quán với thông tin mà các bên có hiểu biết, sẵn sàng tham gia vào giao dịch ngang

giá (đôi khi gọi là “các bên tham gia thị trường” hoặc tương đương) sử dụng để xác định giá trị hợp lý khi trao đổi một tài sản hoặc thanh toán một khoản nợ phải trả. Các giả định cụ thể cũng thay đổi tùy thuộc vào đặc điểm của tài sản hoặc nợ phải trả được định giá, phương pháp định giá được sử dụng (như phương pháp thị trường hoặc phương pháp thu nhập) và các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

A35. Đối với ước tính kế toán về giá trị hợp lý, các giả định hoặc dữ liệu đầu vào có thể thay đổi tùy thuộc vào nguồn và cơ sở của chúng, như sau:

- (a) Các giả định hoặc dữ liệu đầu vào phản ánh thông tin mà các bên tham gia thị trường sử dụng khi định giá tài sản hoặc nợ phải trả được xây dựng dựa trên dữ liệu về thị trường thu thập được từ các nguồn độc lập với đơn vị báo cáo (đôi khi được gọi là “dữ liệu đầu vào kiểm chứng được” hoặc tương đương);
- (b) Các giả định hoặc dữ liệu đầu vào phản ánh xét đoán riêng của đơn vị về giả định mà các bên tham gia thị trường sử dụng khi định giá tài sản hoặc nợ phải trả được xây dựng dựa trên thông tin tốt nhất có được trong từng trường hợp (đôi khi được gọi là “dữ liệu đầu vào không kiểm chứng được” hoặc tương đương);

Tuy nhiên, trên thực tế, sự phân biệt giữa (a) và (b) không phải lúc nào cũng rõ ràng. Hơn nữa, Ban Giám đốc có thể cần lựa chọn từ một số giả định khác nhau mà các bên tham gia thị trường khác nhau sử dụng.

A36. Mức độ chủ quan (như liệu một giả định hoặc một dữ liệu đầu vào có kiểm chứng được hay không) có ảnh hưởng đến mức độ không chắc chắn trong ước tính và do đó, ảnh hưởng đến đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu đối với một ước tính kế toán cụ thể.

Thay đổi trong phương pháp lập ước tính kế toán (hướng dẫn đoạn 08(c)(v) Chuẩn mực này)

A37. Khi đánh giá cách thức Ban Giám đốc lập ước tính kế toán, kiểm toán viên cần tìm hiểu liệu đã có hoặc đáng lẽ phải có sự thay đổi trong phương pháp lập ước tính kế toán so với kỳ trước hay không. Phương pháp ước tính cụ thể có thể cần phải thay đổi cho phù hợp với những thay đổi của môi trường hoặc hoàn cảnh thực tế ảnh hưởng đến đơn vị hoặc theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Nếu Ban Giám đốc đã thay đổi phương pháp lập ước tính kế toán thì điều quan trọng là Ban Giám đốc phải chứng minh được rằng phương pháp mới thích hợp hơn hoặc đáp ứng được những thay đổi đó. Ví dụ, nếu Ban Giám đốc thay đổi cơ sở lập ước tính kế toán từ phương pháp định giá trên giá thị trường sang phương pháp sử dụng mô hình, kiểm toán viên phải xem xét tính hợp lý của các giả định của Ban Giám đốc về thị trường có phù hợp với hoàn cảnh kinh tế cụ thể hay không.

Sự không chắc chắn trong ước tính kế toán (hướng dẫn đoạn 08(c)(vi) Chuẩn mực này)

A38. Khi tìm hiểu liệu Ban Giám đốc có đánh giá ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong ước tính hay không và nếu có thì đánh giá như thế nào, ví dụ về các vấn đề mà kiểm toán viên có thể xem xét bao gồm:

- (1) Liệu Ban Giám đốc đã xem xét các giả định hoặc kết quả khác hay chưa và nếu có thì xem xét như thế nào, bằng cách như tiến hành phân tích độ nhạy để xác định ảnh hưởng của các thay đổi trong giả định đối với một ước tính kế toán;
- (2) Cách thức Ban Giám đốc xác định ước tính kế toán khi việc phân tích đem lại một số kết quả khác nhau;
- (3) Liệu Ban Giám đốc có theo dõi kết quả thực tế của các ước tính kế toán đã được lập trong kỳ trước hay không và liệu Ban Giám đốc có xử lý một cách thích hợp đối với kết quả thực tế thu được dựa trên thủ tục giám sát hay không.

Soát xét ước tính kế toán kỳ trước (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

A39. Kết quả thực tế của một ước tính kế toán thường có sự khác biệt so với ước tính kế toán đã ghi nhận trong báo cáo tài chính kỳ trước. Bằng cách thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro để xác định và tìm hiểu nguyên nhân sự khác biệt đó, kiểm toán viên có thể thu thập:

- (1) Thông tin về tính hữu hiệu của quy trình lập ước tính kỳ trước của Ban Giám đốc, từ đó kiểm toán viên có thể xét đoán tính hữu hiệu của quy trình hiện tại;
- (2) Bằng chứng kiểm toán liên quan đến việc thực hiện lại các ước tính kế toán kỳ trước trong kỳ hiện tại;
- (3) Bằng chứng kiểm toán về các vấn đề có thể cần phải thuyết minh trong báo cáo tài chính, như sự không chắc chắn trong ước tính.

A40. Việc soát xét các ước tính kế toán kỳ trước cũng có thể giúp kiểm toán viên xác định các hoàn cảnh hoặc điều kiện làm tăng khả năng ước tính kế toán chịu ảnh hưởng của sự thiên lệch của Ban Giám đốc hoặc cho thấy khả năng có sự thiên lệch của Ban Giám đốc trong kỳ hiện tại. Sự hoài nghi nghề nghiệp của kiểm toán viên giúp phát hiện các hoàn cảnh hoặc điều kiện đó và xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo.

A41. Đoạn 32(b)(ii) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 cũng quy định kiểm toán viên phải thực hiện soát xét hồi tố đối với các đánh giá và giả định của Ban Giám đốc liên quan đến các ước tính kế toán quan trọng. Việc soát xét này là một phần trong số các công việc mà kiểm toán viên phải tiến hành theo quy định để thiết kế và thực hiện các thủ tục soát xét các ước tính kế toán nhằm phát hiện sự thiên lệch của Ban Giám đốc mà sự thiên lệch đó có thể cho thấy rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận và để xử lý rủi ro Ban Giám đốc không chế kiểm soát. Trên thực tế, việc kiểm toán viên soát xét các ước tính kế toán kỳ trước như một thủ tục đánh giá rủi ro theo quy định của Chuẩn mực này có thể được tiến hành cùng với việc soát xét theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240.

A42. Kiểm toán viên có thể xét đoán rằng cần soát xét chi tiết hơn đối với các ước tính kế toán được xác định trong quá trình kiểm toán kỳ trước là có mức độ không chắc chắn cao trong ước tính, hoặc đối với các ước tính kế toán đã thay đổi đáng kể so với kỳ trước. Mặt khác, đối với các ước tính kế toán phát sinh từ việc ghi nhận các giao dịch có tính chất thường xuyên, kiểm toán viên có thể xét đoán rằng việc thực hiện các thủ tục phân tích như thủ tục đánh giá rủi ro là đã đầy đủ cho mục đích soát xét.

A43. Đối với các ước tính kế toán về giá trị hợp lý và các ước tính kế toán khác dựa vào điều kiện tại ngày đo lường, có thể có sự khác biệt lớn giữa giá trị hợp lý ghi nhận

trên báo cáo tài chính của kỳ trước so với kết quả thực tế hoặc so với giá trị ước tính lại cho mục đích báo cáo kỳ này. Sự khác biệt này là do mục tiêu đo lường của các ước tính kế toán này dựa trên giá trị tại một thời điểm nào đó mà giá trị đó có thể thay đổi đáng kể và nhanh chóng khi môi trường hoạt động của đơn vị thay đổi. Vì vậy, kiểm toán viên có thể tập trung soát xét để thu thập các thông tin liên quan đến việc phát hiện và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu. Ví dụ, trong một số trường hợp, việc tìm hiểu những thay đổi trong các giả định của các bên tham gia thị trường mà các thay đổi đó ảnh hưởng đến kết quả thực tế của một ước tính kế toán về giá trị hợp lý trong kỳ trước có thể không cung cấp thông tin thích hợp cho mục đích kiểm toán. Trường hợp này, kiểm toán viên có thể tập trung vào tìm hiểu tính hữu hiệu của quy trình ước tính của Ban Giám đốc trong kỳ trước mà kiểm toán viên có thể dựa vào đó để xét đoán về tính hữu hiệu của quy trình ước tính kỳ này.

- A44. Sự khác biệt giữa kết quả thực tế của một ước tính kế toán và giá trị ước tính đã ghi nhận trong báo cáo tài chính kỳ trước không nhất thiết thể hiện sai sót trong báo cáo tài chính kỳ trước. Tuy nhiên, sự khác biệt đó sẽ bị coi là một sai sót nếu phát sinh từ thông tin mà Ban Giám đốc đã có hoặc đáng lẽ phải được Ban Giám đốc thu thập và xem xét khi lập báo cáo tài chính kỳ trước. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể hướng dẫn cách phân biệt giữa các thay đổi trong ước tính kế toán bị coi là sai sót với các thay đổi không phải là sai sót và phương pháp kế toán cần phải áp dụng.

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

Sự không chắc chắn trong ước tính kế toán (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

- A45. Mức độ không chắc chắn trong ước tính kế toán có thể chịu ảnh hưởng của các yếu tố như:

- (1) Mức độ mà ước tính kế toán phụ thuộc vào xét đoán;
- (2) Độ nhạy cảm của ước tính đối với các thay đổi trong giả định;
- (3) Sự tồn tại của các kỹ thuật đo lường được thừa nhận có thể làm giảm mức độ không chắc chắn trong ước tính (mặc dù tính chủ quan của các giả định sử dụng làm dữ liệu đầu vào vẫn có thể làm phát sinh sự không chắc chắn trong ước tính);
- (4) Độ dài khoảng thời gian dự đoán và tính thích hợp của các dữ liệu quá khứ được dùng để dự đoán các sự kiện tương lai;
- (5) Sự sẵn có của các thông tin đáng tin cậy từ các nguồn bên ngoài;
- (6) Mức độ mà ước tính kế toán được dựa trên cơ sở các dữ liệu đầu vào có thể kiểm chứng được hay không kiểm chứng được.

Mức độ không chắc chắn của ước tính kế toán có thể ảnh hưởng đến khả năng dễ xảy ra sự thiên lệch trong ước tính đó.

- A46. Khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu, các vấn đề kiểm toán viên xem xét có thể bao gồm:

- (1) Mức độ ảnh hưởng thực tế hoặc kỳ vọng của một ước tính kế toán;
- (2) Giá trị của ước tính kế toán được ghi nhận (giá trị ước tính của Ban Giám đốc) so với giá trị mà kiểm toán viên cho rằng cần phải ghi nhận;

- (3) Liệu Ban Giám đốc có sử dụng chuyên gia để lập ước tính kế toán không;
- (4) Kết quả của việc soát xét các ước tính kế toán kỳ trước.

Mức độ không chắc chắn cao trong ước tính kế toán và các rủi ro đáng kể (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

A47. Ví dụ về các ước tính kế toán có thể có mức độ không chắc chắn cao bao gồm:

- (1) Các ước tính kế toán phụ thuộc nhiều vào xét đoán, ví dụ xét đoán về kết quả của vụ kiện đang tiến hành hay giá trị và thời gian của các dòng tiền tương lai phụ thuộc vào những sự kiện không chắc chắn sẽ xảy ra trong nhiều năm tới;
- (2) Ước tính kế toán không được tính toán bằng các kỹ thuật đo lường được thừa nhận;
- (3) Ước tính kế toán mà kết quả soát xét của kiểm toán viên về các ước tính tương tự được lập trong báo cáo tài chính kỳ trước có sự khác biệt đáng kể giữa giá trị ước tính ban đầu và kết quả thực tế sau đó;
- (4) Ước tính kế toán về giá trị hợp lý được xác định từ việc sử dụng một mô hình mang tính đặc thù cao do đơn vị tự xây dựng hay dựa trên những dữ liệu đầu vào không kiểm chứng được.

A48. Một ước tính kế toán có vẻ như không trọng yếu vẫn có thể tiềm ẩn khả năng dẫn đến sai sót trọng yếu do sự không chắc chắn gắn với ước tính đó; cụ thể là, độ lớn về mặt giá trị của ước tính kế toán được ghi nhận hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính có thể không phải là dấu hiệu của sự không chắc chắn trong ước tính đó.

A49. Trong một số trường hợp, mức độ không chắc chắn trong ước tính quá cao sẽ dẫn đến việc không thể đưa ra ước tính kế toán hợp lý. Do đó, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể không cho phép ước tính kế toán đó được ghi nhận trong báo cáo tài chính hoặc được đo lường theo giá trị hợp lý. Trong trường hợp đó, các rủi ro đáng kể không chỉ liên quan đến việc liệu ước tính kế toán có phải được ghi nhận hay không, hay liệu ước tính đó có phải được đo lường theo giá trị hợp lý hay không, mà còn liên quan đến tính đầy đủ của các thuyết minh. Với các ước tính kế toán như vậy, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể yêu cầu phải thuyết minh ước tính kế toán và mức độ không chắc chắn cao liên quan đến ước tính kế toán đó (xem đoạn A120- A123 Chuẩn mực này).

A50. Theo quy định tại đoạn 29 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, nếu kiểm toán viên xác định rằng ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể, kiểm toán viên phải tìm hiểu về các kiểm soát của đơn vị được kiểm toán, bao gồm các hoạt động kiểm soát.

A51. Trong một số trường hợp, sự không chắc chắn trong ước tính kế toán có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 570 quy định và hướng dẫn đối với những trường hợp đó.

Biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

A52. Đoạn 05 - 06 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 quy định kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán với nội dung, lịch trình và phạm vi dựa

vào kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến các ước tính kế toán ở cả cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu. Đoạn A53 - A115 Chuẩn mực này hướng dẫn các biện pháp xử lý cụ thể ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

Áp dụng các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (hướng dẫn đoạn 12(a) Chuẩn mực này)

- A53. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể quy định các điều kiện nhất định đối với việc ghi nhận ước tính kế toán và các phương pháp lập ước tính kế toán và các thuyết minh cần thiết. Các quy định đó có thể phức tạp và yêu cầu sử dụng xét đoán chuyên môn. Dựa vào hiểu biết thu thập được khi thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro, kiểm toán viên phải chú ý đến các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng mà có thể bị áp dụng sai hoặc có thể bị hiểu theo những cách khác nhau.
- A54. Kiểm toán viên dựa vào hiểu biết của mình về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị để xác định liệu Ban Giám đốc đã áp dụng một cách thích hợp các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay chưa. Ví dụ, kiểm toán viên có thể cần lưu ý đặc biệt đến tính chất của đơn vị được kiểm toán và các hoạt động của đơn vị khi xem xét việc đo lường giá trị hợp lý của một số khoản mục, như tài sản cố định vô hình được mua trong quá trình hợp nhất doanh nghiệp.
- A55. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể cần phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung như kiểm tra hiện trạng thực tế của tài sản để xác định liệu Ban Giám đốc có áp dụng một cách thích hợp các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.
- A56. Việc áp dụng các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng yêu cầu Ban Giám đốc phải xem xét các thay đổi về môi trường hoặc hoàn cảnh ảnh hưởng đến đơn vị. Ví dụ, sự ra đời thị trường giao dịch cho một loại tài sản hoặc nợ phải trả cụ thể có thể cho thấy việc sử dụng phương pháp dòng tiền chiết khấu để ước tính giá trị hợp lý của tài sản hoặc nợ phải trả đó, là không còn thích hợp.

Tính nhất quán trong phương pháp và cơ sở của sự thay đổi (hướng dẫn đoạn 12(b) Chuẩn mực này)

- A57. Kiểm toán viên cần phải xem xét sự thay đổi trong ước tính kế toán hoặc trong phương pháp lập ước tính kế toán so với kỳ trước, vì sự thay đổi nếu không phải do hoàn cảnh hoặc do sự xuất hiện của thông tin mới thì sẽ được coi là tùy tiện. Những thay đổi tùy tiện trong ước tính kế toán dẫn đến sự không nhất quán trong báo cáo tài chính theo thời gian và có thể dẫn đến sai sót trong báo cáo tài chính, hoặc là dấu hiệu của sự thiên lệch của Ban Giám đốc.
- A58. Dựa vào sự thay đổi của hoàn cảnh thực tế, Ban Giám đốc thường có thể đưa ra nhiều lý do cho sự thay đổi trong ước tính kế toán hoặc phương pháp lập ước tính kế toán từ kỳ này sang kỳ khác. Kiểm toán viên phải xét đoán lý do nào là xác đáng và tính đầy đủ của thông tin hỗ trợ cho lý lẽ của Ban Giám đốc về sự thay đổi của hoàn cảnh thực tế dẫn đến sự thay đổi trong ước tính kế toán hoặc phương pháp lập ước tính kế toán.

Biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

A59. Quyết định của kiểm toán viên về việc chọn một biện pháp riêng lẻ hoặc kết hợp với các biện pháp khác như trong đoạn 13 Chuẩn mực này để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu bị ảnh hưởng bởi các vấn đề như:

- (1) Tính chất của ước tính kế toán, kể cả việc ước tính đó phát sinh từ các giao dịch thường xuyên hay không thường xuyên;
- (2) Liệu các thủ tục có cung cấp cho kiểm toán viên đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không;
- (3) Rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá, kể cả việc liệu rủi ro đó có đáng kể hay không.

A60. Ví dụ, khi đánh giá tính hợp lý của dự phòng nợ phải thu khó đòi, thủ tục hiệu quả đối với kiểm toán viên có thể là soát xét các khoản thu tiền mặt sau ngày kết thúc kỳ kế toán, kết hợp với các thủ tục kiểm toán khác. Nếu mức độ không chắc chắn trong ước tính kế toán cao, như ước tính dựa trên một mô hình riêng của đơn vị với dữ liệu đầu vào không kiểm chứng được, kiểm toán viên có thể cân kết hợp các biện pháp xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá theo đoạn 13 để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

A61. Đoạn A62 - A95 Chuẩn mực này hướng dẫn bổ sung về biện pháp xử lý thích hợp cho từng trường hợp.

Các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 13(a) Chuẩn mực này)

A62. Việc xác định liệu các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán có cung cấp bằng chứng kiểm toán về ước tính kế toán hay không có thể là biện pháp xử lý thích hợp khi các sự kiện đó được cho là sẽ:

- (1) Phát sinh;
- (2) Cung cấp bằng chứng kiểm toán khẳng định hoặc mâu thuẫn với ước tính kế toán.

A63. Các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán đôi khi có thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về một ước tính kế toán. Ví dụ, việc thanh lý toàn bộ hàng tồn kho của một sản phẩm không còn bán được trên thị trường ngay sau khi kết thúc kỳ kế toán có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán liên quan đến ước tính giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho đó. Trong trường hợp này, kiểm toán viên có thể không cần thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung đối với ước tính kế toán đó nếu bằng chứng kiểm toán thích hợp về các sự kiện đã được thu thập đầy đủ.

A64. Đối với một số ước tính kế toán, các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán có thể không cung cấp bằng chứng kiểm toán liên quan đến ước tính kế toán đó. Ví dụ, các điều kiện và sự kiện liên quan đến một số ước tính kế toán chỉ có thể được hình thành trong một khoảng thời gian dài. Hơn nữa, do mục tiêu đo lường của ước tính kế toán về giá trị hợp lý, thông tin sau khi kết thúc kỳ kế toán có thể không phản ánh các sự kiện hoặc điều kiện phát sinh tại ngày lập Bảng cân đối kế toán và do đó có thể không liên quan đến việc đo lường ước tính kế toán về giá

trị hợp lý. Đoạn 13 Chuẩn mực này quy định các biện pháp khác mà kiểm toán viên có thể thực hiện để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu.

- A65. Trong một số trường hợp, các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán mâu thuẫn với ước tính kế toán có thể cho thấy quy trình lập ước tính kế toán của Ban Giám đốc không hữu hiệu, hoặc Ban Giám đốc thiên lệch khi lập ước tính kế toán.
- A66. Kiểm toán viên có thể không áp dụng thủ tục soát xét các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán đối với một số ước tính kế toán cụ thể, nhưng kiểm toán viên vẫn phải tuân thủ Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560. Kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán được thiết kế để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp rằng tất cả các sự kiện phát sinh từ ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán cần phải điều chỉnh hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính đã được xác định và phản ánh thích hợp trong báo cáo tài chính, theo quy định tại đoạn 06 và 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560. Đối với một số ước tính kế toán không phải là ước tính về giá trị hợp lý, việc đo lường thường phụ thuộc vào kết quả của các điều kiện, giao dịch, hoặc sự kiện trong tương lai nên việc kiểm toán viên áp dụng Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560 là đặc biệt phù hợp.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

- A67. Khi khoảng thời gian từ ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán là tương đối dài, việc kiểm toán viên soát xét các sự kiện phát sinh trong khoảng thời gian này có thể là một phương pháp hữu hiệu đối với các ước tính kế toán không phải là ước tính về giá trị hợp lý. Biện pháp này đặc biệt phù hợp khi kiểm toán các đơn vị nhỏ có Giám đốc đồng thời là chủ sở hữu đơn vị, đặc biệt khi Ban Giám đốc không có các thủ tục kiểm soát chính thức đối với các ước tính kế toán.

Kiểm tra cách thức Ban Giám đốc lập ước tính kế toán (hướng dẫn đoạn 13(b) Chuẩn mực này)

- A68. Việc kiểm tra cách thức Ban Giám đốc lập ước tính kế toán và các dữ liệu làm cơ sở cho việc lập ước tính kế toán có thể là biện pháp thích hợp khi ước tính kế toán về giá trị hợp lý được lập theo một mô hình sử dụng dữ liệu đầu vào có thể kiểm chứng được và không thể kiểm chứng được. Phương pháp này cũng có thể thích hợp khi:

- (1) Ước tính kế toán xuất phát từ việc xử lý dữ liệu hàng ngày của hệ thống kế toán của đơn vị;
- (2) Soát xét của kiểm toán viên về các ước tính kế toán tương tự được lập trong báo cáo tài chính kỳ trước cho thấy quy trình lập ước tính kế toán của Ban Giám đốc trong kỳ hiện tại có thể hữu hiệu;
- (3) Ước tính kế toán dựa vào một tổng thể lớn các phần tử có cùng bản chất và từng phần tử không đáng kể khi đứng riêng lẻ.

- A69. Ví dụ, việc kiểm tra cách thức Ban Giám đốc lập ước tính kế toán có thể bao gồm:

- (1) Kiểm tra mức độ chính xác, đầy đủ và phù hợp của dữ liệu được sử dụng làm cơ sở để lập ước tính kế toán và liệu ước tính kế toán có được xác định đúng đắn thông qua việc sử dụng dữ liệu và các giả định của Ban Giám đốc hay không;

- (2) Xem xét nguồn, sự phù hợp và độ tin cậy của dữ liệu hoặc thông tin bên ngoài, bao gồm dữ liệu hoặc thông tin nhận được từ các chuyên gia bên ngoài đơn vị được Ban Giám đốc đơn vị thuê để giúp lập ước tính kế toán;
- (3) Tính toán lại ước tính kế toán và soát xét tính nhất quán của thông tin về ước tính kế toán;
- (4) Xem xét quy trình soát xét và phê duyệt của Ban Giám đốc.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A70. Tại các đơn vị nhỏ, quy trình lập ước tính kế toán có thể ít mang tính hệ thống hơn các đơn vị lớn. Các đơn vị nhỏ mà Ban Giám đốc tham gia trực tiếp vào việc quản lý có thể không có hướng dẫn chi tiết về các thủ tục kế toán, các sổ kế toán phức tạp, hoặc không có các quy định bằng văn bản. Thậm chí nếu đơn vị không có quy trình chính thức thì cũng không có nghĩa là Ban Giám đốc đơn vị không thể cung cấp cơ sở để kiểm toán viên kiểm tra ước tính kế toán.

Đánh giá phương pháp đo lường (hướng dẫn đoạn 13(b)(i) Chuẩn mực này)

A71. Nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng không quy định phương pháp đo lường, kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên môn để đánh giá liệu phương pháp được sử dụng, kể cả mô hình được áp dụng có phù hợp với hoàn cảnh thực tế hay không.

A72. Khi đánh giá phương pháp đo lường, các vấn đề mà kiểm toán viên có thể xem xét bao gồm:

- (1) Cơ sở của phương pháp được Ban Giám đốc chọn có hợp lý hay không;
- (2) Ban Giám đốc đã đánh giá đầy đủ và áp dụng phù hợp các tiêu chí, nếu có, được quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng để làm cơ sở cho phương pháp đã chọn hay không;
- (3) Phương pháp đo lường có phù hợp với hoàn cảnh thực tế, dựa vào tính chất của tài sản hoặc nợ phải trả được ước tính và các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng liên quan đến ước tính kế toán hay không;
- (4) Phương pháp đo lường có phù hợp với lĩnh vực, ngành nghề và môi trường mà đơn vị hoạt động hay không.

A73. Trong một số trường hợp, Ban Giám đốc có thể xác định rằng các phương pháp đo lường khác nhau có thể cho các khoảng giá trị ước tính khác nhau đáng kể. Trong trường hợp đó, việc tìm hiểu cách thức đơn vị được kiểm toán điều tra nguyên nhân của những sự khác biệt này có thể giúp kiểm toán viên đánh giá tính phù hợp của phương pháp đo lường được lựa chọn.

Đánh giá việc sử dụng các mô hình

A74. Trong một số trường hợp, đặc biệt khi lập ước tính kế toán về giá trị hợp lý, Ban Giám đốc có thể sử dụng mô hình. Liệu mô hình được sử dụng có phù hợp với hoàn cảnh hay không tùy thuộc vào một số yếu tố như: bản chất của đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, bao gồm ngành nghề hoạt động của đơn vị và tài sản hoặc khoản nợ phải trả được đo lường.

A75. Mức độ phù hợp của các vấn đề nêu tại đoạn A76 Chuẩn mực này tùy thuộc vào hoàn cảnh cụ thể, bao gồm liệu mô hình được sử dụng phổ biến trong một ngành hoặc lĩnh vực cụ thể hay là mô hình do đơn vị tự xây dựng. Trong một số trường hợp, đơn vị có thể sử dụng chuyên gia để xây dựng và thử nghiệm mô hình.

A76. Tùy vào hoàn cảnh cụ thể, ví dụ về các vấn đề kiểm toán viên có thể xem xét khi thử nghiệm mô hình bao gồm:

- (1) Mô hình đó có được phê duyệt trước khi sử dụng và có được kiểm tra định kỳ để đảm bảo vẫn phù hợp với mục đích sử dụng hay không. Quy trình phê duyệt của đơn vị có thể bao gồm việc đánh giá:
 - Sự đầy đủ về mặt lý thuyết và tính toàn vẹn về mặt toán học, bao gồm tính thích hợp của các thông số của mô hình;
 - Tính nhất quán và tính đầy đủ của các dữ liệu đầu vào của mô hình với các thông lệ thị trường;
 - Đầu ra của mô hình so với các giao dịch thực tế.
- (2) Có các chính sách và thủ tục thích hợp để kiểm soát sự thay đổi hay không;
- (3) Mô hình có được kiểm tra định kỳ về tính hiệu lực hay không, đặc biệt trong trường hợp các dữ liệu đầu vào mang tính chủ quan;
- (4) Các điều chỉnh thực hiện trên đầu ra của mô hình, kể cả trong trường hợp ước tính kế toán về giá trị hợp lý, có được điều chỉnh hay không, các điều chỉnh đó có phản ánh các giả định mà các bên tham gia thị trường sẽ sử dụng trong những hoàn cảnh tương tự hay không;
- (5) Các thông tin về mô hình, bao gồm các ứng dụng dự tính, các hạn chế và các thông số chính của mô hình, các dữ liệu đầu vào cần thiết, và kết quả của các phân tích về tính hợp lý của mô hình có được ghi chép đầy đủ hay không.

Các giả định của Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 13(b)(ii) Chuẩn mực này)

A77. Đánh giá của kiểm toán viên về các giả định của Ban Giám đốc chỉ dựa vào các thông tin mà kiểm toán viên có được tại thời điểm kiểm toán. Các thủ tục kiểm toán liên quan đến các giả định của Ban Giám đốc được thực hiện vì mục đích kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị chứ không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về các giả định đó.

A78. Ví dụ về những vấn đề kiểm toán viên có thể xem xét khi đánh giá tính hợp lý của các giả định của Ban Giám đốc bao gồm:

- (1) Từng giả định có hợp lý hay không;
- (2) Các giả định có phụ thuộc lẫn nhau và có nhất quán hay không;
- (3) Các giả định có hợp lý khi được xem xét một cách tổng thể hoặc trong mối liên hệ với các giả định khác được sử dụng cho cùng một ước tính kế toán hoặc cho các ước tính kế toán khác hay không;
- (4) Các giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán về giá trị hợp lý có phản ánh sự thích hợp với các giả định về thị trường có thể kiểm chứng được hay không.

A79. Các giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán có thể phản ánh điều mà Ban Giám đốc mong đợi, là kết quả của các mục tiêu và chiến lược cụ thể. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên có thể thực hiện các thủ tục kiểm toán để đánh giá tính hợp lý của các giả định đó, ví dụ bằng cách xem xét các giả định đó có nhất quán với:

- (1) Môi trường kinh tế nói chung và tình hình kinh tế của đơn vị được kiểm toán;
- (2) Các kế hoạch của đơn vị được kiểm toán;
- (3) Các giả định có liên quan của các kỳ trước, nếu phù hợp;
- (4) Thông tin về kinh nghiệm hoặc các điều kiện trước đây của đơn vị được kiểm toán có thể được coi là tiêu biểu cho các sự kiện hoặc điều kiện trong tương lai;
- (5) Các giả định khác của Ban Giám đốc có liên quan đến báo cáo tài chính.

A80. Tính hợp lý của các giả định được sử dụng có thể phụ thuộc vào ý định và khả năng thực hiện các hành động cụ thể của Ban Giám đốc. Ban Giám đốc lập và lưu lại các kế hoạch và dự định liên quan đến các tài sản hoặc nợ phải trả cụ thể và khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể yêu cầu Ban Giám đốc phải thực hiện điều này. Kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xét đoán về mức độ bằng chứng kiểm toán cần phải thu thập về ý định và khả năng của Ban Giám đốc. Các thủ tục mà kiểm toán viên có thể áp dụng bao gồm:

- (1) Xem xét kết quả thực hiện các ý định của Ban Giám đốc trong quá khứ;
- (2) Soát xét các kế hoạch bằng văn bản và các tài liệu khác, bao gồm các kế hoạch tài chính, giấy tờ ủy quyền và các biên bản đã được phê duyệt chính thức, nếu có thể;
- (3) Phỏng vấn Ban Giám đốc về lý do Ban Giám đốc thực hiện một hành động cụ thể;
- (4) Xem xét các sự kiện xảy ra từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán;
- (5) Đánh giá khả năng thực hiện một hành động cụ thể của đơn vị được kiểm toán trong hoàn cảnh kinh tế của đơn vị, bao gồm ảnh hưởng của những cam kết hiện tại của đơn vị.

Tuy nhiên, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể không cho phép xét đến các kế hoạch hoặc dự định của Ban Giám đốc khi lập ước tính kế toán. Đây là trường hợp phổ biến khi lập ước tính kế toán về giá trị hợp lý, vì mục tiêu đo lường yêu cầu các giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán phải phản ánh các giả định của các bên tham gia thị trường.

A81. Ngoài các vấn đề nêu trên, khi đánh giá tính hợp lý của các giả định mà Ban Giám đốc sử dụng để lập ước tính kế toán về giá trị hợp lý, các vấn đề khác mà kiểm toán viên có thể xem xét bao gồm:

- (1) Ban Giám đốc có sử dụng các dữ liệu đầu vào đặc thù của thị trường để xây dựng các giả định không và nếu có thì sử dụng như thế nào;
- (2) Liệu các giả định có nhất quán với các điều kiện thị trường có thể kiểm chứng được và có nhất quán với đặc điểm của tài sản hoặc nợ phải trả được đo lường theo giá trị hợp lý hay không;

- (3) Liệu nguồn của các giả định của các bên tham gia thị trường có phù hợp và đáng tin cậy hay không, và Ban Giám đốc lựa chọn các giả định để sử dụng như thế nào khi có một số giả định khác nhau của các bên tham gia thị trường;
- (4) Liệu Ban Giám đốc có xem xét các giả định được sử dụng hoặc thông tin về các giao dịch, tài sản hoặc nợ phải trả có thể so sánh được hay không và nếu có thì xem xét như thế nào.

A82. Ngoài ra, ước tính kế toán về giá trị hợp lý có thể bao gồm cả dữ liệu đầu vào kiểm chứng được và không kiểm chứng được. Khi ước tính kế toán về giá trị hợp lý dựa trên các dữ liệu đầu vào không kiểm chứng được, ví dụ về các vấn đề mà kiểm toán viên có thể xem xét bao gồm cách thức Ban Giám đốc giải thích, trình bày các vấn đề sau:

- (1) Xác định đặc điểm của các bên tham gia thị trường có liên quan đến ước tính kế toán;
- (2) Những sửa đổi do Ban Giám đốc thực hiện đối với chính các giả định của Ban Giám đốc để phản ánh quan điểm của họ về các giả định mà các bên tham gia thị trường sử dụng;
- (3) Liệu Ban Giám đốc có sử dụng những thông tin tốt nhất có được trong hoàn cảnh cụ thể hay không;
- (4) Các giả định của Ban Giám đốc đã tính đến các giao dịch, tài sản hoặc nợ phải trả có thể so sánh (nếu có) như thế nào.

Nếu có dữ liệu đầu vào không kiểm chứng được, kiểm toán viên có thể sẽ phải kết hợp việc đánh giá các giả định với các biện pháp khác để xử lý các rủi ro đã đánh giá quy định trong đoạn 13 Chuẩn mực này để thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên có thể cần thực hiện các thủ tục kiểm toán khác, ví dụ kiểm tra tài liệu, hồ sơ chứng minh cho việc Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) đã soát xét và phê duyệt ước tính kế toán.

A83. Khi đánh giá tính hợp lý của các giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán, kiểm toán viên có thể phát hiện một hoặc nhiều giả định quan trọng. Giả định quan trọng đó có thể cho thấy ước tính kế toán có mức độ không chắc chắn cao, do đó làm phát sinh rủi ro đáng kể. Các biện pháp bổ sung để xử lý các rủi ro đáng kể đó được hướng dẫn tại đoạn A102 - A115 Chuẩn mực này.

Kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát (hướng dẫn đoạn 13(c) Chuẩn mực này)

A84. Việc kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đối với cách thức Ban Giám đốc lập ước tính kế toán có thể là một biện pháp phù hợp khi quy trình của Ban Giám đốc được thiết kế, thực hiện và duy trì tốt, ví dụ:

- (1) Có các kiểm soát đối với việc Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) soát xét và phê duyệt các ước tính kế toán;
- (2) Ước tính kế toán được lập dựa trên quá trình xử lý dữ liệu hàng ngày của hệ thống kế toán của đơn vị được kiểm toán.

A85. Kiểm toán viên phải kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát trong trường hợp:

- (a) Khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, kiểm toán viên kỳ vọng rằng các kiểm soát đối với quy trình được thực hiện hiệu quả; hoặc
- (b) Nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản thì không thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu (theo quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330).

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A86. Các đơn vị nhỏ có thể có các kiểm soát đối với quy trình lập ước tính kế toán, tuy nhiên hình thức hoạt động của các kiểm soát này có thể khác nhau. Hơn nữa, các đơn vị nhỏ có thể xác định rằng một số loại kiểm soát nhất định là không cần thiết vì Ban Giám đốc tham gia trực tiếp vào việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Tuy nhiên, đối với một số đơn vị rất nhỏ, có thể không có nhiều kiểm soát mà kiểm toán viên có thể xác định được. Do đó, kiểm toán viên có thể sử dụng thử nghiệm cơ bản để xử lý các rủi ro đã đánh giá, như thực hiện một hoặc một số trong các biện pháp quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực này.

Xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính (hướng dẫn đoạn 13(d) Chuẩn mực này)

A87. Việc xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính để đánh giá giá trị ước tính của Ban Giám đốc có thể là một biện pháp thích hợp khi:

- (1) Ước tính kế toán không được lập dựa trên quá trình xử lý dữ liệu hàng ngày của hệ thống kế toán;
- (2) Kết quả soát xét của kiểm toán viên về các ước tính kế toán tương tự được lập trong báo cáo tài chính kỳ trước cho thấy quy trình hiện tại của Ban Giám đốc có thể không hiệu quả;
- (3) Các kiểm soát của đơn vị đối với quy trình xác định ước tính kế toán của Ban Giám đốc không được thiết kế tốt và không được thực hiện phù hợp;
- (4) Các sự kiện và giao dịch xảy ra từ ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán mâu thuẫn với giá trị ước tính của Ban Giám đốc;
- (5) Kiểm toán viên có các nguồn dữ liệu khác để lập giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính.

A88. Ngay cả khi các kiểm soát của đơn vị được kiểm toán được thiết kế tốt và được thực hiện hợp lý, việc xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính vẫn có thể là biện pháp hữu hiệu hoặc hiệu quả để xử lý các rủi ro đã đánh giá. Trong các trường hợp khác, kiểm toán viên có thể sử dụng phương pháp này để xác định liệu có cần thiết phải thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo hay không và nếu có thì xác định nội dung và phạm vi của các thủ tục đó như thế nào.

A89. Phương pháp mà kiểm toán viên sử dụng để xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính có thể thay đổi tùy theo việc phương pháp nào được coi là hiệu quả nhất trong hoàn cảnh thực tế. Ví dụ, kiểm toán viên có thể xây dựng một giá trị ước tính sơ bộ, sau đó đánh giá độ nhạy của giá trị đó đối với những thay đổi về giả định, nhằm đưa ra một khoảng giá trị ước tính để đánh giá giá trị ước tính của Ban

Giám đốc đơn vị. Hoặc kiểm toán viên có thể bắt đầu bằng cách xây dựng khoảng giá trị ước tính để từ đó xác định một giá trị ước tính, nếu được.

A90. Khả năng kiểm toán viên lập một giá trị ước tính thay vì một khoảng giá trị ước tính, phụ thuộc vào một số yếu tố, bao gồm mô hình được sử dụng, nội dung và phạm vi của dữ liệu sẵn có và tính không chắc chắn của ước tính kế toán. Hơn nữa, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể ảnh hưởng đến quyết định xây dựng một giá trị ước tính hoặc một khoảng giá trị ước tính. Khuôn khổ này có thể quy định giá trị ước tính được sử dụng sau khi xem xét các kết quả và giả định khác, hoặc quy định một phương pháp đo lường cụ thể (ví dụ, sử dụng giá trị kỳ vọng theo phương pháp xác suất được chiết khấu).

A91. Kiểm toán viên có thể xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính bằng nhiều cách khác nhau, ví dụ bằng cách:

- (1) Sử dụng mô hình, ví dụ mô hình được sử dụng phổ biến trong một ngành hoặc lĩnh vực cụ thể, hoặc mô hình do đơn vị tự xây dựng hoặc do kiểm toán viên tự xây dựng;
- (2) Mở rộng các xem xét của Ban Giám đốc về các giả định hoặc kết quả thay thế, ví dụ bằng cách đưa ra những giả định khác;
- (3) Tuyển dụng hoặc thuê một cá nhân có chuyên môn thích hợp để xây dựng hoặc sử dụng mô hình, hoặc cung cấp các giả định phù hợp;
- (4) Tham khảo các điều kiện, giao dịch hoặc sự kiện có thể so sánh khác, hoặc khi thích hợp, tham khảo các thị trường của các tài sản hoặc nợ phải trả có thể so sánh.

Tìm hiểu các giả định hoặc phương pháp của Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 13(d)(i) Chuẩn mực này)

A92. Khi kiểm toán viên lập giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính và sử dụng các giả định hoặc phương pháp khác với các giả định hoặc phương pháp của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, đoạn 13(d)(i) Chuẩn mực này quy định kiểm toán viên phải tìm hiểu đầy đủ về các giả định và phương pháp của Ban Giám đốc khi lập ước tính kế toán. Việc tìm hiểu này sẽ cung cấp cho kiểm toán viên thông tin có thể phù hợp để kiểm toán viên xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính thích hợp, đồng thời giúp kiểm toán viên hiểu và đánh giá những khác biệt đáng kể với giá trị ước tính của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán. Ví dụ, nguyên nhân của sự khác biệt có thể do kiểm toán viên sử dụng các giả định khác nhưng có hiệu lực tương đương với các giả định của Ban Giám đốc. Điều này có thể cho thấy ước tính kế toán rất nhạy cảm với một số giả định nhất định và có mức độ không chắc chắn cao, cho thấy ước tính kế toán có thể là một rủi ro đáng kể. Mặt khác, sự khác biệt có thể là kết quả của một sai sót thực tế của Ban Giám đốc. Tùy thuộc vào hoàn cảnh cụ thể, kiểm toán viên có thể thấy cần thảo luận với Ban Giám đốc về cơ sở và tính hợp lý của các giả định và sự khác biệt, nếu có, trong phương pháp lập ước tính kế toán để giúp kiểm toán viên đưa ra các kết luận.

Thu hẹp khoảng giá trị ước tính (hướng dẫn đoạn 13(d)(ii) Chuẩn mực này)

A93. Khi kiểm toán viên kết luận rằng cần sử dụng một khoảng giá trị ước tính (khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên) để đánh giá tính hợp lý của giá trị ước tính của Ban Giám đốc, đoạn 13(d)(ii) Chuẩn mực này quy định rằng khoảng giá trị ước tính

đó phải bao gồm tất cả các “kết quả hợp lý” chứ không phải là tất cả các kết quả có thể xảy ra. Khoảng giá trị ước tính không thể hữu ích nếu bao gồm tất cả các kết quả có thể xảy ra, vì khoảng giá trị ước tính đó sẽ quá rộng để có thể hiệu quả cho mục đích kiểm toán. Khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên chỉ hữu ích và hiệu quả khi khoảng giá trị đó đủ hẹp để cho phép kiểm toán viên kết luận liệu ước tính kế toán có sai sót hay không.

A94. Thông thường, khoảng giá trị ước tính được thu hẹp bằng hoặc thấp hơn mức trọng yếu thực hiện là phù hợp cho mục đích đánh giá tính hợp lý của giá trị ước tính của Ban Giám đốc. Tuy nhiên, trong một số ngành đặc thù, có thể không thu hẹp được khoảng giá trị ước tính xuống mức đó. Điều này không nhất thiết cản trở việc ghi nhận ước tính kế toán, tuy nhiên lại có thể cho thấy mức độ không chắc chắn cao trong ước tính kế toán đó làm phát sinh rủi ro đáng kể. Các biện pháp bổ sung để xử lý rủi ro đáng kể được hướng dẫn tại đoạn A102 - A115 Chuẩn mực này.

A95. Khoảng giá trị ước tính có thể được thu hẹp để tất cả các kết quả trong khoảng giá trị ước tính đó đều được coi là hợp lý, bằng cách:

- (a) Loại bỏ khỏi khoảng giá trị ước tính các kết quả lớn nhất và nhỏ nhất trong khoảng mà theo xét đoán của kiểm toán viên là khó có khả năng xảy ra;
- (b) Tiếp tục thu hẹp khoảng giá trị ước tính dựa vào bằng chứng kiểm toán sẵn có cho đến khi kiểm toán viên kết luận rằng tất cả các kết quả trong khoảng giá trị ước tính được coi là hợp lý. Trong một số ít trường hợp, kiểm toán viên có thể thu hẹp khoảng giá trị ước tính cho đến khi thu thập được bằng chứng kiểm toán chỉ ra một giá trị ước tính.

Cần nhắc sự cần thiết phải có kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu liên quan (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

A96. Theo quy định tại đoạn 08(e) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 300, khi lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên phải hiểu rõ về nội dung, lịch trình, phạm vi của các nguồn lực cần thiết để thực hiện cuộc kiểm toán. *Kiểm toán viên cũng có thể phải cân nhắc huy động* sự tham gia của những người có kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu, nếu cần. Ngoài ra, đoạn 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220 quy định thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải đảm bảo cho nhóm kiểm toán và các chuyên gia không thuộc nhóm kiểm toán có trình độ chuyên môn và năng lực phù hợp để thực hiện cuộc kiểm toán. Trong quá trình kiểm toán các ước tính kế toán, bằng kinh nghiệm của mình và dựa vào hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán, kiểm toán viên có thể xác định cần phải có các kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu về một hoặc một vài khía cạnh của các ước tính kế toán.

A97. Khi xem xét liệu có cần phải có các kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu hay không, các vấn đề có thể ảnh hưởng đến việc xem xét của kiểm toán viên bao gồm:

- (1) Bản chất của tài sản, nợ phải trả hay nguồn vốn cần được ước tính trong doanh nghiệp hay ngành nghề cụ thể (ví dụ: mỏ khoáng sản, tài sản nông nghiệp, công cụ tài chính phức hợp);
- (2) Mức độ không chắc chắn cao trong ước tính;
- (3) Những tính toán phức tạp hay các mô hình chuyên dụng được sử dụng, ví dụ khi ước tính giá trị hợp lý trong trường hợp không có thị trường có thể kiểm chứng được;

- (4) Mức độ phức tạp trong các quy định liên quan đến các ước tính kế toán của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng; liệu có những quy định nào có thể có cách hiểu khác nhau hoặc có sự áp dụng không nhất quán hoặc đang được xây dựng;
- (5) Các thủ tục kiểm toán viên dự định thực hiện để xử lý các rủi ro đã được đánh giá.
- A98. Phần lớn các ước tính kế toán, kể cả các ước tính không chắc chắn, có thể không cần phải có kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu. Ví dụ, kiểm toán viên sẽ không cần đến kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu khi đánh giá dự phòng các khoản phải thu khó đòi.
- A99. Tuy nhiên, kiểm toán viên có thể không có kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu cần thiết khi vấn đề liên quan không thuộc lĩnh vực kế toán hay kiểm toán và có thể phải cần đến chuyên gia của doanh nghiệp kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 620 quy định và hướng dẫn cách xác định sự cần thiết của việc tuyển dụng hay thuê chuyên gia của doanh nghiệp kiểm toán và trách nhiệm của kiểm toán viên khi sử dụng công việc của chuyên gia.
- A100. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể thấy cần đến kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu liên quan đến lĩnh vực kế toán và kiểm toán. Những cá nhân có kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu có thể được doanh nghiệp kiểm toán tuyển dụng hoặc ký hợp đồng thuê từ một tổ chức bên ngoài doanh nghiệp kiểm toán. Khi những cá nhân này thực hiện các thủ tục kiểm toán trong cuộc kiểm toán, họ trở thành thành viên nhóm kiểm toán và do đó phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220.
- A101. Tùy thuộc vào hiểu biết và kinh nghiệm của kiểm toán viên trong việc làm việc với chuyên gia của doanh nghiệp kiểm toán hay với những cá nhân có kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu, kiểm toán viên có thể cân nhắc có nên thảo luận các vấn đề như quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng với các cá nhân liên quan để xem liệu công việc của họ có phù hợp với mục tiêu kiểm toán hay không.

Thử nghiệm cơ bản tiếp theo để xử lý rủi ro đáng kể (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

- A102. Khi kiểm toán các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể, các thử nghiệm cơ bản tiếp theo của kiểm toán viên được tập trung vào việc đánh giá các nội dung sau:
- (a) Cách thức Ban Giám đốc đánh giá ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong ước tính kế toán và ảnh hưởng có thể có của sự không chắc chắn đó đến tính phù hợp của việc ghi nhận các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính;
 - (b) Tính đầy đủ của các thuyết minh liên quan.

Sự không chắc chắn trong ước tính

Việc Ban Giám đốc xem xét sự không chắc chắn trong ước tính (hướng dẫn đoạn 15(a) Chuẩn mực này)

- A103. Ban Giám đốc có thể đánh giá các giả định hoặc kết quả khác của các ước tính kế toán bằng một số phương pháp, tùy theo hoàn cảnh cụ thể. Một trong các phương

pháp đó là phương pháp phân tích độ nhạy, bao gồm việc đánh giá xem các giá trị tiền tệ của một ước tính kế toán thay đổi thế nào khi các giả định thay đổi. Các ước tính kế toán được đo lường theo giá trị hợp lý vẫn có thể có chênh lệch vì các bên tham gia thị trường khác nhau sẽ sử dụng những giả định khác nhau. Phương pháp phân tích độ nhạy có thể dẫn đến việc xây dựng một số các tình huống về kết quả thực tế, đôi khi được mô tả là một loạt các kết quả của Ban Giám đốc, ví dụ các tình huống “bì quan” hay “lạc quan”.

- A104. Phương pháp phân tích độ nhạy có thể cho thấy một ước tính kế toán không nhạy cảm với thay đổi của một số giả định cụ thể nào đó, mà chỉ nhạy cảm với một hoặc một số giả định mà kiểm toán viên sẽ phải tập trung chú ý vào các giả định này.
- A105. Hướng dẫn này không nhằm mục đích khuyến nghị một phương pháp cụ thể nào để xử lý sự không chắc chắn trong ước tính (như phương pháp phân tích độ nhạy) là thích hợp hơn so với các phương pháp khác, hay khuyến nghị Ban Giám đốc cần phải xem xét các giả định hoặc kết quả khác bằng một quy trình chi tiết và được hỗ trợ bằng các tài liệu chứng minh phạm vi rộng. Hướng dẫn này chỉ tập trung vào việc xác định xem liệu Ban Giám đốc đã đánh giá sự không chắc chắn có thể ảnh hưởng đến các ước tính kế toán quan trọng hay chưa, mà không quan trọng xem cách thức thực hiện đánh giá như thế nào. Do đó, khi Ban Giám đốc chưa xem xét các giả định hoặc kết quả khác, kiểm toán viên có thể cần thảo luận với Ban Giám đốc và yêu cầu cung cấp bằng chứng về việc Ban Giám đốc đã giải quyết ảnh hưởng của sự không chắc chắn đến các ước tính kế toán như thế nào.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

- A106. Các đơn vị nhỏ có thể sử dụng các phương tiện đơn giản để đánh giá sự không chắc chắn trong ước tính. Bên cạnh việc soát xét các tài liệu có sẵn, kiểm toán viên có thể phỏng vấn Ban Giám đốc để thu thập thêm các bằng chứng kiểm toán khác về việc Ban Giám đốc xem xét các giả định hoặc kết quả khác. Ngoài ra, Ban Giám đốc có thể không có chuyên môn để xem xét các kết quả khác hay để đánh giá sự không chắc chắn trong các ước tính kế toán. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên có thể giải thích cho Ban Giám đốc về quy trình hoặc các phương pháp đánh giá khác sẵn có và hồ sơ, tài liệu liên quan. Tuy nhiên, điều này không làm thay đổi trách nhiệm của Ban Giám đốc đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

Các giả định quan trọng (hướng dẫn đoạn 15(b) Chuẩn mực này)

- A107. Một giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán có thể được coi là quan trọng nếu một thay đổi hợp lý trong giả định đó có thể ảnh hưởng trọng yếu đến việc đo lường ước tính kế toán.
- A108. Đối với các giả định quan trọng được xây dựng dựa vào kiến thức của Ban Giám đốc, kiểm toán viên có thể thu thập bằng chứng để chứng minh cho các giả định này từ quy trình quản lý rủi ro và phân tích chiến lược của Ban Giám đốc. Ngay cả khi đơn vị không có một quy trình chính thức (ví dụ trong trường hợp các đơn vị nhỏ), kiểm toán viên cũng có thể đánh giá các giả định thông qua việc thảo luận và phỏng vấn Ban Giám đốc, kết hợp với các thủ tục kiểm toán khác để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

A109. Khi đánh giá các giả định của Ban Giám đốc, kiểm toán viên cần thực hiện các hướng dẫn tại đoạn A77 - A83 Chuẩn mực này.

Dự định và khả năng của Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 15(c) Chuẩn mực này)

A110. Khi xem xét các giả định, các dự định và khả năng của Ban Giám đốc, kiểm toán viên cần thực hiện các hướng dẫn tại đoạn A13 và đoạn A80 Chuẩn mực này.

Xây dựng khoảng giá trị ước tính (hướng dẫn đoạn 16 Chuẩn mực này)

A111. Khi lập báo cáo tài chính, Ban Giám đốc có thể hài lòng về việc đã xử lý thỏa đáng các ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, theo xét đoán của kiểm toán viên, kiểm toán viên có thể cho rằng những nỗ lực của Ban Giám đốc là chưa đủ, ví dụ khi:

- (1) Kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp thông qua đánh giá cách thức Ban Giám đốc xử lý ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong ước tính;
- (2) Kiểm toán viên vẫn cần phải xác định thêm về mức độ không chắc chắn của một ước tính kế toán, ví dụ khi kiểm toán viên nhận thấy có sự chênh lệch lớn về kết quả của các ước tính kế toán tương tự trong những trường hợp tương tự;
- (3) Kiểm toán viên không thu thập được bằng chứng kiểm toán khác thông qua việc soát xét các sự kiện đến ngày lập báo cáo kiểm toán;
- (4) Có thể có dấu hiệu cho thấy Ban Giám đốc có sự thiên lệch khi lập các ước tính kế toán.

A112. Khi xem xét việc xác định khoảng giá trị ước tính, kiểm toán viên cần thực hiện các hướng dẫn tại đoạn A87 - A95 Chuẩn mực này.

Tiêu chí ghi nhận và đo lường

Ghi nhận các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 17(a) Chuẩn mực này)

A113. Khi Ban Giám đốc đã ghi nhận một ước tính kế toán trong báo cáo tài chính, kiểm toán viên cần tập trung đánh giá xem việc đo lường ước tính kế toán đó đã đầy đủ và đáng tin cậy để đáp ứng tiêu chí ghi nhận của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay chưa.

A114. Với những ước tính kế toán chưa được ghi nhận trong báo cáo tài chính, kiểm toán viên cần tập trung đánh giá xem các tiêu chí ghi nhận của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng thực tế đã thỏa mãn hay chưa. Ngay cả khi một ước tính kế toán chưa được ghi nhận và kiểm toán viên kết luận rằng điều đó là hợp lý, báo cáo tài chính vẫn có thể cần có những thuyết minh rõ ràng về tình huống cụ thể đó. Kiểm toán viên cũng có thể thấy cần thu hút sự chú ý của người sử dụng báo cáo kiểm toán đối với sự không chắc chắn đáng kể, bằng cách trình bày thêm đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” trong báo cáo kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 706 quy định và hướng dẫn cách trình bày đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh”.

Cơ sở đo lường của các ước tính kế toán (hướng dẫn đoạn 17(b) Chuẩn mực này)

A115. Với các ước tính kế toán về giá trị hợp lý, một số khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính quy định rằng việc có thể đo lường giá trị hợp lý một cách tin cậy là điều kiện tiên quyết đối với việc yêu cầu hoặc cho phép ghi nhận và thuyết minh theo giá trị hợp lý. Trong một số trường hợp, điều kiện này có thể được bỏ qua, ví dụ khi không có phương pháp hay cơ sở phù hợp để đo lường giá trị hợp lý. Trong những trường hợp như vậy, để xem xét việc sử dụng giá trị hợp lý theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, kiểm toán viên phải tập trung vào đánh giá xem cơ sở của việc Ban Giám đốc quyết định bỏ qua điều kiện tiên quyết đó có phù hợp hay không.

Đánh giá tính hợp lý của các ước tính kế toán và xác định sai sót (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A116. Dựa trên các bằng chứng kiểm toán thu thập được, kiểm toán viên có thể kết luận rằng bằng chứng về giá trị của một ước tính kế toán có sự khác biệt so với giá trị ước tính của Ban Giám đốc đơn vị. Khi có bằng chứng kiểm toán chứng minh cho một giá trị ước tính, số chênh lệch giữa giá trị ước tính của kiểm toán viên và giá trị ước tính của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sẽ cấu thành một sai sót. Khi kiểm toán viên kết luận rằng việc sử dụng khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên đã cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, giá trị ước tính của Ban Giám đốc nằm ngoài khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên sẽ bị coi là không có bằng chứng hỗ trợ. Trong trường hợp đó, sai sót sẽ lớn hơn hoặc bằng số chênh lệch giữa giá trị ước tính của Ban Giám đốc và giá trị gần nhất trong khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên.

A117. Khi Ban Giám đốc đơn vị thay đổi một ước tính kế toán, hoặc thay đổi phương pháp lập ước tính so với kỳ trước dựa trên đánh giá chủ quan của họ rằng hoàn cảnh đã thay đổi, dựa trên các bằng chứng kiểm toán, kiểm toán viên có thể kết luận rằng ước tính kế toán đó đã bị sai sót do thay đổi chủ quan của Ban Giám đốc, hoặc coi đó là một dấu hiệu có thể có sự thiên lệch của Ban Giám đốc (xem đoạn A124 - A125 Chuẩn mực này).

A118. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450 quy định và hướng dẫn cách phân biệt các loại sai sót khác nhau cho mục đích đánh giá ảnh hưởng của những sai sót không được điều chỉnh đối với báo cáo tài chính. Liên quan đến các ước tính kế toán, một sai sót, bất kể do gian lận hay nhầm lẫn, có thể bắt nguồn từ:

- (1) Sai sót hiển nhiên không có nghi vấn (sai sót thực tế);
- (2) Những khác biệt bắt nguồn từ đánh giá của Ban Giám đốc về các ước tính kế toán mà kiểm toán viên cho rằng không hợp lý, hoặc việc lựa chọn hay áp dụng các chính sách kế toán mà kiểm toán viên cho rằng không phù hợp (sai sót xét đoán);
- (3) Việc kiểm toán viên đã đưa ra được một ước tính tốt nhất về sai sót cho tổng thể, dựa trên việc suy rộng sai sót phát hiện từ các mẫu kiểm toán ra toàn bộ tổng thể lấy mẫu (sai sót dự tính).

Trong một số trường hợp liên quan đến ước tính kế toán, một sai sót có thể bắt nguồn từ việc kết hợp các tình huống trên, do đó, việc xác định tách biệt là rất khó hoặc có khi không thực hiện được.

- A119. Khi kiểm toán các ước tính kế toán được ghi nhận trong báo cáo tài chính, kiểm toán viên đều cần có những cân nhắc giống nhau để đánh giá tính hợp lý của các ước tính kế toán và các thuyết minh liên quan trong báo cáo tài chính, kể cả các ước tính và thuyết minh đó là bắt buộc theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay là do Ban Giám đốc tự nguyện thực hiện.

Các thuyết minh liên quan đến ước tính kế toán

Thuyết minh theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (hướng dẫn đoạn 19 Chuẩn mực này)

- A120. Việc trình bày báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng bao gồm đầy đủ các thuyết minh về các vấn đề trọng yếu. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể cho phép, hoặc quy định các thuyết minh liên quan đến ước tính kế toán, và một số đơn vị có thể tự nguyện trình bày thêm các thông tin trong phần thuyết minh báo cáo tài chính. Ví dụ về những thuyết minh này có thể bao gồm:

- (1) Các giả định được sử dụng;
- (2) Phương pháp ước tính được sử dụng, kể cả các mô hình được áp dụng;
- (3) Cơ sở của việc lựa chọn phương pháp ước tính;
- (4) Ảnh hưởng của việc thay đổi phương pháp ước tính so với kỳ trước;
- (5) Nguồn gốc và ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong ước tính.

Những thuyết minh trên là phù hợp để giúp người sử dụng báo cáo tài chính hiểu về các ước tính kế toán được ghi nhận hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính và kiểm toán viên cần thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để xem những thuyết minh đó đã tuân thủ các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay chưa.

- A121. Trong một số trường hợp, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể yêu cầu phải thuyết minh cụ thể liên quan đến sự không chắc chắn của các ước tính kế toán. Ví dụ, một số khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính quy định phải thuyết minh các nội dung sau:

- (1) Những giả định chính và các nguyên nhân có thể dẫn đến sự không chắc chắn trong ước tính có rủi ro đáng kể làm phát sinh những điều chỉnh trọng yếu đối với giá trị ghi sổ của tài sản và nợ phải trả. Quy định này có thể được thể hiện bằng các cụm từ như “Nguồn gốc của sự không chắc chắn trong ước tính” hoặc “Các ước tính kế toán quan trọng”;
- (2) Khoảng giá trị của kết quả có thể có và các giả định đã sử dụng để xác định khoảng giá trị;
- (3) Những thông tin liên quan đến tầm quan trọng của các ước tính kế toán về giá trị hợp lý đối với tình hình tài chính và kết quả hoạt động của đơn vị;
- (4) Các thông tin định tính như khả năng xảy ra rủi ro và rủi ro phát sinh như thế nào, mục tiêu của đơn vị, các chính sách và thủ tục để quản lý rủi ro, các phương pháp để đo lường rủi ro và những thay đổi về thông tin định tính so với các kỳ trước.
- (5) Các thông tin định lượng như mức độ dễ xảy ra rủi ro của đơn vị được kiểm toán, dựa trên các thông tin nội bộ được cung cấp cho cán bộ quản lý chủ chốt, bao gồm rủi ro tín dụng, rủi ro thanh khoản và rủi ro thị trường.

Thuyết minh về sự không chắc chắn trong ước tính đối với các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể (hướng dẫn đoạn 20 Chuẩn mực này)

- A122. Liên quan đến các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể, ngay cả khi các thuyết minh đã tuân thủ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, kiểm toán viên vẫn có thể kết luận rằng thuyết minh về sự không chắc chắn trong ước tính là chưa đầy đủ so với hoàn cảnh thực tế và thông tin hiện có. Đánh giá của kiểm toán viên về tính đầy đủ của thuyết minh về mức độ không chắc chắn của ước tính càng quan trọng thì khoảng kết quả có thể có của ước tính kế toán càng có mức độ trọng yếu cao hơn (xem thêm đoạn A94 Chuẩn mực này).
- A123. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể thấy cần khuyến khích Ban Giám đốc đơn vị thuyết minh trong báo cáo tài chính về các tình huống liên quan đến sự không chắc chắn trong ước tính. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 quy định và hướng dẫn về các ảnh hưởng đến ý kiến kiểm toán khi kiểm toán viên cho rằng thuyết minh của Ban Giám đốc trong báo cáo tài chính về sự không chắc chắn trong ước tính là chưa đầy đủ hoặc sai lệch.

Các dấu hiệu về sự thiên lệch của Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 21 Chuẩn mực này)

- A124. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên có thể nhận thấy những nhận định và quyết định của Ban Giám đốc có dấu hiệu thiên lệch. Những dấu hiệu này có thể khiến kiểm toán viên phải xem xét xem rủi ro kiểm toán đã được đánh giá đúng hay chưa và các biện pháp để giảm thiểu rủi ro kiểm toán có còn phù hợp hay không. Kiểm toán viên có thể phải cân nhắc đến việc thay đổi hoặc bổ sung các thủ tục kiểm toán trong giai đoạn còn lại của cuộc kiểm toán. Hơn thế nữa, những dấu hiệu này còn ảnh hưởng đến đánh giá của kiểm toán viên về việc tổng thể báo cáo tài chính có còn chứa đựng sai sót trọng yếu hay không, như quy định và hướng dẫn tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700.
- A125. Ví dụ về các dấu hiệu có thể có sự thiên lệch của Ban Giám đốc với các ước tính kế toán, bao gồm:
- (1) Thay đổi một ước tính kế toán, hoặc phương pháp ước tính dựa vào đánh giá chủ quan của Ban Giám đốc rằng hoàn cảnh đã thay đổi;
 - (2) Sử dụng một giả định của chính đơn vị đối với ước tính kế toán về giá trị hợp lý trong khi giả định đó không nhất quán với các giả định có thể kiểm chứng được trên thị trường;
 - (3) Lựa chọn hay xây dựng một tập hợp các giả định quan trọng mang lại giá trị ước tính có lợi cho mục tiêu của Ban Giám đốc;
 - (4) Lựa chọn giá trị ước tính có thể cho thấy sự lạc quan hoặc bi quan.

Giải trình bằng văn bản (hướng dẫn đoạn 22 Chuẩn mực này)

- A126. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 580 quy định và hướng dẫn việc sử dụng các giải trình bằng văn bản. Tùy thuộc vào bản chất, mức trọng yếu và mức độ không chắc chắn trong ước tính, các giải trình bằng văn bản về ước tính kế toán được ghi nhận và thuyết minh trên báo cáo tài chính có thể bao gồm:
- (1) Giải trình về tính hợp lý của quy trình đo lường, bao gồm cả các mô hình và các giả định liên quan được Ban Giám đốc sử dụng để xác định ước tính kế toán theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, và tính nhất quán trong việc áp dụng các quy trình ước tính;

- (2) Giải trình về việc các giả định đã phản ánh hợp lý về dự định và khả năng của Ban Giám đốc để thực hiện các hành động cụ thể thay mặt cho đơn vị, liên quan đến các ước tính kế toán và thuyết minh;
- (3) Giải trình về việc các thuyết minh liên quan đến ước tính kế toán là đầy đủ và phù hợp theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
- (4) Giải trình về việc không có các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán cần phải điều chỉnh ước tính kế toán và thuyết minh trong báo cáo tài chính.

A127. Đối với các ước tính kế toán không được ghi nhận hoặc thuyết minh trên báo cáo tài chính, các giải trình bằng văn bản có thể bao gồm:

- (1) Giải trình về tính hợp lý của các cơ sở mà Ban Giám đốc sử dụng để xác định rằng ước tính kế toán chưa đáp ứng các tiêu chí của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng để ghi nhận hoặc thuyết minh (xem thêm đoạn A114 Chuẩn mực này);
- (2) Giải trình về tính hợp lý của các cơ sở mà Ban Giám đốc sử dụng khi quyết định bỏ qua giả định liên quan đến việc sử dụng giá trị hợp lý theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, đối với những ước tính kế toán không được đo lường hay trình bày theo giá trị hợp lý (xem thêm đoạn A115 Chuẩn mực này).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán (hướng dẫn đoạn 23 Chuẩn mực này)

A128. Việc ghi chép và lưu lại tài liệu về những dấu hiệu có thể có sự thiên lệch của Ban Giám đốc đã phát hiện trong quá trình kiểm toán sẽ giúp kiểm toán viên kết luận liệu những đánh giá rủi ro và các biện pháp xử lý liên quan có còn phù hợp với hoàn cảnh không, và cũng giúp kiểm toán viên đánh giá liệu tổng thể báo cáo tài chính có còn chứa đựng sai sót trọng yếu hay không (xem đoạn A125 Chuẩn mực này về các ví dụ về những dấu hiệu có thể có sự thiên lệch của Ban Giám đốc).

ĐO LƯỜNG VÀ THUYẾT MINH GIÁ TRỊ HỢP LÝ THEO CÁC KHUÔN KHỔ VỀ LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH KHÁC NHAU

Mục đích của phụ lục này là để hiểu chung về việc đo lường và thuyết minh giá trị hợp lý theo các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác nhau.

1. Các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác nhau sẽ yêu cầu hoặc cho phép cách đo lường và thuyết minh giá trị hợp lý khác nhau trên báo cáo tài chính. Các khuôn khổ cũng khác nhau về độ chi tiết của các hướng dẫn đi kèm về cơ sở để đo lường tài sản và nợ phải trả hoặc các thuyết minh liên quan. Có khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đưa ra những quy định mang tính nguyên tắc, một số khuôn khổ khác lại đưa ra các hướng dẫn chung, một vài khuôn khổ thậm chí không có hướng dẫn. Ngoài ra, còn có các thông lệ về đo lường và thuyết minh giá trị hợp lý dành riêng cho một số ngành đặc thù.
2. Định nghĩa về giá trị hợp lý cũng có thể khác nhau giữa các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác nhau, hoặc một khuôn khổ cũng có thể có những định nghĩa khác nhau cho mỗi loại tài sản, nợ phải trả hoặc thuyết minh khác nhau. Ví dụ, Chuẩn mực kế toán quốc tế số 39 định nghĩa “giá trị hợp lý là giá trị một tài sản được trao đổi hay một khoản nợ được thanh toán theo nguyên tắc ngang giá giữa hai chủ thể có đầy đủ hiểu biết và tự nguyện tham gia giao dịch”. Khái niệm về giá trị hợp lý thường đề cập đến các giao dịch hiện tại chứ không phải các giao dịch trong quá khứ hay tương lai. Theo đó, quá trình đo lường giá trị hợp lý chính là việc xác định giá ước tính mà giao dịch có thể được thực hiện. Bên cạnh đó, các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác nhau có thể sử dụng các thuật ngữ như “giá trị riêng của đơn vị”, “giá trị sử dụng” hay các thuật ngữ tương tự, nhưng vẫn thuộc phạm vi của khái niệm giá trị hợp lý trong Chuẩn mực này.
3. Các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể quy định cách xử lý những thay đổi về giá trị hợp lý qua các thời kỳ theo các cách khác nhau. Ví dụ, một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính quy định những thay đổi về đo lường giá trị hợp lý đối với một số tài sản hoặc nợ phải trả nhất định phải được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu, trong khi có khuôn khổ khác lại quy định phải ghi nhận những thay đổi đó vào kết quả hoạt động kinh doanh. Theo một số khuôn khổ, việc quyết định có sử dụng phương pháp kế toán theo giá trị hợp lý hay không, hoặc áp dụng như thế nào tùy thuộc vào dự định thực hiện các hành động cụ thể của Ban Giám đốc liên quan đến một tài sản hoặc khoản nợ phải trả nhất định.
4. Các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác nhau có thể yêu cầu phản ánh giá trị đo lường và thuyết minh giá trị hợp lý trong báo cáo tài chính một cách bắt buộc hoặc cho phép việc này ở các mức độ khác nhau. Các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể:
 - (a) Quy định các yêu cầu về phản ánh giá trị đo lường, trình bày và thuyết minh các thông tin nhất định trong báo cáo tài chính hoặc trong thuyết minh báo cáo tài chính hoặc trong các thông tin bổ sung;
 - (b) Cho phép áp dụng các phương pháp đo lường nhất định về giá trị hợp lý do đơn vị tùy chọn hoặc chỉ khi đáp ứng được một số tiêu chí nhất định;

- (c) Quy định các phương pháp cụ thể để xác định giá trị hợp lý, ví dụ, phương pháp đánh giá độc lập hoặc phương pháp chiết khấu dòng tiền;
 - (d) Cho phép lựa chọn một phương pháp xác định giá trị hợp lý trong các phương pháp phù hợp (các tiêu chí để lựa chọn phương pháp có thể được quy định hoặc không được quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính); hoặc
 - (e) Không có hướng dẫn về phương pháp đo lường và thuyết minh giá trị hợp lý ngoài các phương pháp đang được sử dụng theo thông lệ, như thông lệ của ngành.
5. Có khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính giả định rằng giá trị hợp lý có thể được đo lường đáng tin cậy đối với các tài sản và nợ phải trả để làm cơ sở cho việc quy định hoặc cho phép đo lường hoặc thuyết minh giá trị hợp lý. Trong một số trường hợp, giả định này sẽ là không phù hợp khi một tài sản hoặc nợ phải trả không có giá niêm yết trên thị trường và các phương pháp ước tính giá trị hợp lý khác là không phù hợp hoặc không thể thực hiện được. Có khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể quy định một hệ thống các phương pháp xác định giá trị hợp lý, trong đó phân loại các yếu tố đầu vào sử dụng để ước tính giá trị hợp lý, từ các “yếu tố đầu vào có thể kiểm chứng được” một cách rõ ràng dựa trên giá niêm yết và các thị trường năng động đến các “yếu tố đầu vào không thể kiểm chứng được” đòi hỏi phải có các xét đoán chủ quan của đơn vị về các giả định mà các bên tham gia thị trường có thể sử dụng.
6. Có khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính yêu cầu phải có những điều chỉnh hoặc sửa đổi nhất định về thông tin định giá, hoặc yêu cầu có những lưu ý cụ thể đối với một số tài sản hay nợ phải trả nào đó. Ví dụ, việc hạch toán một khoản bất động sản đầu tư cần có những điều chỉnh nhất định đối với giá thị trường, chẳng hạn như điều chỉnh giá bán ước tính lúc đóng cửa, điều chỉnh liên quan đến vị trí hay điều kiện của bất động sản, hay những vấn đề khác. Tương tự, nếu như thị trường của một loại tài sản nào đó không phải là một thị trường sôi động, giá niêm yết của tài sản đó có thể phải điều chỉnh hoặc sửa đổi cho phù hợp với giá trị hợp lý. Ví dụ, giá niêm yết trên thị trường của tài sản có thể không thể hiện giá trị hợp lý của nó nếu như đó là một thị trường ít có hoạt động trao đổi mua bán, hoặc thị trường còn mới mẻ, hoặc chỉ có một lượng ít được giao dịch trên thị trường so với tổng số giao dịch. Trong những thị trường như vậy, giá thị trường cần phải được điều chỉnh. Những nguồn thông tin thị trường khác nhau có thể được sử dụng để đưa ra các điều chỉnh hoặc sửa đổi. Ngoài ra, trong một số trường hợp, khoản thế chấp (ví dụ thế chấp cho một khoản nợ) có thể phải được xem xét khi xác định giá trị hợp lý hoặc tồn thất có thể có của tài sản hoặc nợ phải trả.
7. Trong hầu hết các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, cơ sở của việc xác định giá trị hợp lý là việc giả định rằng đơn vị đang hoạt động liên tục, không có ý định hoặc nhu cầu thanh lý, thu gọn quy mô hoạt động hoặc phải thực hiện giao dịch không có lợi. Vì vậy, trong trường hợp này, giá trị hợp lý sẽ không phải là khoản mà đơn vị sẽ được nhận hoặc sẽ phải trả trong những giao dịch bắt buộc, thanh lý không mong muốn, hoặc bán tài sản tịch biên. Mặt khác, những điều kiện kinh tế thông thường hoặc những điều kiện kinh tế cụ thể ảnh hưởng đến lĩnh vực hoạt động của đơn vị có thể gây ra sự đóng băng trên thị trường và đòi hỏi giá trị hợp lý phải được xác định dựa trên việc giảm giá, có thể là giảm giá nghiêm trọng. Tuy

nhiên, một đơn vị cần phải xem xét các điều kiện kinh tế hoặc tình hình sản xuất khi xác định giá trị hợp lý của tài sản hoặc nợ phải trả nếu như khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho phép hoặc yêu cầu điều này và khuôn khổ đó có thể có hoặc không có hướng dẫn cụ thể cách thực hiện. Ví dụ, việc Ban Giám đốc có kế hoạch thanh lý nhanh một tài sản cho một mục đích kinh doanh cụ thể có thể liên quan đến việc xác định giá trị hợp lý của tài sản đó.

Sự phổ biến của việc đo lường giá trị hợp lý

8. Các phương pháp đo lường và thuyết minh dựa trên giá trị hợp lý đang dần trở nên phổ biến trong các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính. Giá trị hợp lý có thể xuất hiện và ảnh hưởng đến báo cáo tài chính theo một số cách khác nhau, bao gồm việc đo lường giá trị hợp lý của:
- (a) Các tài sản hoặc nợ phải trả như chứng khoán có thể bán được hoặc các khoản nợ để thực hiện một nghĩa vụ dưới dạng một công cụ tài chính nào đó được so sánh với giá thị trường trên cơ sở thường xuyên hoặc định kỳ;
 - (b) Các cấu phần cụ thể của vốn chủ sở hữu, ví dụ như kế toán cho việc ghi nhận, đo lường, và trình bày của các công cụ tài chính nhất định có tính chất vốn, ví dụ như trái phiếu có thể chuyển đổi thành cổ phiếu thông thường;
 - (c) Các tài sản hoặc nợ phải trả phát sinh khi sáp nhập doanh nghiệp. Ví dụ, việc xác định lợi thế thương mại phát sinh từ việc mua lại một doanh nghiệp thường dựa trên kết quả đo lường giá trị hợp lý của các tài sản và nợ phải trả có thể xác định được của doanh nghiệp đó và giá trị hợp lý của số tiền thanh toán đã định;
 - (d) Các tài sản và nợ phải trả được điều chỉnh về giá trị hợp lý một lần. Một số khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể yêu cầu phải đo lường giá trị hợp lý để lượng hoá và điều chỉnh giá trị của một tài sản hoặc một nhóm tài sản trong quá trình xác định mức độ tổn thất tài sản, ví dụ kiểm tra tổn thất lợi thế thương mại phát sinh từ việc hợp nhất kinh doanh dựa trên giá trị hợp lý của một đơn vị cụ thể đang hoạt động hoặc một đơn vị báo cáo, giá trị hợp lý của đơn vị đó được phân bổ cho các nhóm tài sản và nợ phải trả của doanh nghiệp hoặc đơn vị báo cáo đó để xác định một lợi thế thương mại làm tiêu chuẩn để so sánh với lợi thế thương mại đã ghi nhận;
 - (e) Tổng hợp tài sản và nợ phải trả. Trong một số trường hợp, việc đo lường giá trị của một nhóm tài sản hoặc nợ phải trả dựa trên tổng giá trị hợp lý của các tài sản và nợ phải trả trong nhóm. Ví dụ, theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho một doanh nghiệp cụ thể, việc đo lường giá trị của một danh mục khoản vay phải dựa trên giá trị hợp lý của các nhóm khoản vay hình thành nên danh mục đó;
 - (f) Thông tin được công bố trong thuyết minh báo cáo tài chính hoặc trình bày dưới dạng thông tin bổ sung, nhưng không được ghi nhận trên báo cáo tài chính./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 550: Các bên liên quan

(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC

ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) liên quan tới các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan trong một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính. Chuẩn mực này hướng dẫn cụ thể hơn các Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, số 330 và số 240 liên quan đến rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan.

Bản chất các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan

02. Nhiều giao dịch với các bên liên quan là những giao dịch kinh doanh thông thường. Trong trường hợp này các giao dịch với các bên liên quan có thể chứa đựng rủi ro có sai sót trọng yếu đối với báo cáo tài chính không cao hơn so với các giao dịch tương tự với các bên không liên quan. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, bản chất của các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan có thể dẫn đến rủi ro có sai sót trọng yếu đối với báo cáo tài chính cao hơn so với các giao dịch với các bên không liên quan. Ví dụ:

- (1) Các bên liên quan có thể hoạt động thông qua các mối quan hệ và cơ cấu tổ chức phức tạp làm tăng lên tương ứng về độ phức tạp của các giao dịch với các bên liên quan;
- (2) Hệ thống thông tin có thể không hiệu quả trong việc xác định hoặc tóm tắt các giao dịch và số dư chưa thanh toán giữa một đơn vị và các bên liên quan;
- (3) Các giao dịch với bên liên quan có thể không thực hiện được theo các điều khoản và điều kiện bình thường của thị trường, ví dụ, một số giao dịch với bên liên quan có thể được thực hiện mà không có sự trao đổi về lợi ích kinh tế.

Trách nhiệm của kiểm toán viên

03. Do các bên liên quan không độc lập với nhau, nhiều khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng đưa ra các quy định về hạch toán và thuyết minh cụ thể đối với các mối quan hệ, giao dịch và số dư với bên liên quan để người sử dụng báo cáo tài chính hiểu được bản chất và những ảnh hưởng tiềm tàng hoặc ảnh hưởng thực tế đối với báo cáo tài chính. Khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có các quy định đó, kiểm toán viên có trách nhiệm thực hiện các thủ tục kiểm toán để xác định, đánh giá và đưa ra biện pháp xử lý đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu phát sinh từ việc đơn vị được kiểm toán không thể hạch toán hoặc thuyết minh phù hợp về các mối quan hệ, giao dịch hoặc số dư với các bên liên quan theo các quy định đó.

04. Thậm chí nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có rất ít hoặc không có quy định nào về các bên liên quan, kiểm toán viên vẫn cần phải hiểu

đầy đủ về các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính, để có thể kết luận liệu báo cáo tài chính có (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này):

- (a) Đạt được sự phản ánh *trung thực và hợp lý* (theo khuôn khổ về trình bày hợp lý) (xem hướng dẫn tại đoạn A2 Chuẩn mực này); hoặc
- (b) Không đưa ra thông tin sai lệch (theo khuôn khổ về tuân thủ) (xem hướng dẫn tại đoạn A3 Chuẩn mực này).

05. Ngoài ra, hiểu được các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị với các bên liên quan giúp kiểm toán viên đánh giá xem liệu có một hay nhiều yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận theo quy định tại đoạn 24 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 hay không, vì gian lận có thể dễ dàng được thực hiện thông qua các bên liên quan.

06. Theo đoạn A52 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, do hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán, mặc dù cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, kiểm toán viên vẫn không thể tránh khỏi rủi ro về việc sẽ không phát hiện được một số sai sót trọng yếu của báo cáo tài chính. Đối với các bên liên quan, những ảnh hưởng tiềm tàng của các hạn chế vốn có về khả năng của kiểm toán viên trong việc phát hiện các sai sót trọng yếu là lớn hơn vì các lý do sau:

- (1) Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể không biết về sự tồn tại của tất cả các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, đặc biệt nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng không đưa ra quy định về các bên liên quan;
- (2) Các mối quan hệ với các bên liên quan có thể tạo ra cơ hội lớn hơn cho Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán để thực hiện hành vi thông đồng, bao che hoặc thao túng.

07. Việc lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán với thái độ hoài nghi nghề nghiệp theo quy định tại đoạn 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 là đặc biệt quan trọng trong bối cảnh có thể tồn tại các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan không được thông báo. Các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này giúp kiểm toán viên xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, và thiết kế thủ tục kiểm toán để xử lý các rủi ro đã được đánh giá.

08. *Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính và cung cấp dịch vụ liên quan.*

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) 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 thực hiện trách nhiệm của mình và để phối hợp công việc với kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Mục tiêu

09. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là:

- (a) Tìm hiểu về các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, kể cả khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có hoặc không có quy

định về các bên liên quan, mà những hiểu biết đó phải đủ để kiểm toán viên có thể:

- (i) Nhận biết các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận (nếu có) phát sinh từ các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan để có thể xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận;
- (ii) Đưa ra kết luận, dựa vào bằng chứng kiểm toán đã thu thập, về việc liệu báo cáo tài chính, do ảnh hưởng của các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, đã:
 - a. Đạt được sự phản ánh *trung thực* và hợp lý (theo khuôn khổ về trình bày hợp lý); hoặc
 - b. Không đưa ra thông tin sai lệch (theo khuôn khổ về tuân thủ).
- (b) Thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc liệu các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan có được xác định, hạch toán và thuyết minh phù hợp trong báo cáo tài chính theo quy định hay không, khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có quy định về các bên liên quan.

Giải thích thuật ngữ

10. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

- (a) Giao dịch ngang giá (giao dịch giữa các bên không liên quan): Là một giao dịch được thực hiện dựa trên các điều khoản và điều kiện như giữa một bên sẵn sàng mua và một bên sẵn sàng bán, hai bên này không phải là các bên liên quan và hoạt động một cách độc lập và đều theo đuổi những lợi ích tốt nhất của mình;
- (b) Bên liên quan: Là các đối tượng gồm (xem hướng dẫn tại đoạn A4 - A7 Chuẩn mực này):
 - (i) Bên liên quan theo định nghĩa trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng; hoặc
 - (ii) Nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có rất ít hoặc không có quy định nào về bên liên quan thì bên liên quan là:
 - a. Một người hoặc đơn vị khác có quyền kiểm soát đối với đơn vị báo cáo hoặc có ảnh hưởng đáng kể đối với đơn vị báo cáo, trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua một hoặc nhiều bên trung gian;
 - b. Một đơn vị khác mà đơn vị báo cáo có quyền kiểm soát hoặc ảnh hưởng đáng kể, trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua một hoặc nhiều bên trung gian; hoặc
 - c. Một đơn vị khác chịu sự kiểm soát chung với đơn vị báo cáo thông qua việc có:
 - i. Sở hữu kiểm soát chung;
 - ii. Chủ sở hữu là các thành viên gia đình mật thiết; hoặc
 - iii. Có chung nhà quản lý chủ chốt.

Tuy nhiên, các đơn vị chịu sự quản lý chung của Nhà nước (như Ủy ban nhân dân các tỉnh, thành phố, khu vực hoặc quốc gia) không được coi là có liên quan, trừ khi các đơn vị đó tham gia vào các giao dịch quan trọng hoặc chia sẻ các nguồn lực ở một mức độ đáng kể với một đơn vị khác.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

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

11. Khi thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan trong quá trình kiểm toán theo quy định tại đoạn 05 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 và đoạn 16 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán và các hoạt động liên quan được nêu trong các đoạn 12 - 17 Chuẩn mực này để thu thập thông tin có liên quan tới việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A8 Chuẩn mực này).

Hiểu biết về các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan

12. Việc thảo luận của nhóm kiểm toán theo quy định tại đoạn 10 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 và đoạn 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 phải lưu ý đến khả năng báo cáo tài chính có thể có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn bắt nguồn từ các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan của đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A9 - A10 Chuẩn mực này).

13. Kiểm toán viên phải phỏng vấn Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về:

- (a) Việc xác định các bên liên quan của đơn vị, kể cả các thay đổi từ kỳ trước (xem hướng dẫn tại đoạn A11 - A14 Chuẩn mực này);
- (b) Bản chất các mối quan hệ giữa đơn vị và các bên liên quan này;
- (c) Các giao dịch với các bên liên quan này phát sinh trong kỳ và hình thức, mục đích các giao dịch đó.

14. Kiểm toán viên phải phỏng vấn Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, các cá nhân khác trong đơn vị và thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro khác được coi là phù hợp để tìm hiểu về các kiểm soát (nếu có) đã được Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán thiết lập để (xem hướng dẫn tại đoạn A15 - A20 Chuẩn mực này):

- (a) Xác định, hạch toán và thuyết minh các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
- (b) Cho phép và phê duyệt những giao dịch và thỏa thuận quan trọng với các bên liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A21 Chuẩn mực này);
- (c) Cho phép và phê duyệt những hợp đồng và giao dịch quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường.

Duy trì sự cảnh giác đối với thông tin về các bên liên quan khi soát xét sổ kế toán hoặc tài liệu

15. Trong quá trình kiểm toán, khi kiểm tra sổ kế toán và tài liệu, kiểm toán viên phải duy trì sự cảnh giác đối với các thỏa thuận hoặc thông tin khác có thể cho thấy sự tồn tại của các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan mà Ban Giám đốc đơn vị

được kiểm toán chưa xác định hoặc thông báo cho kiểm toán viên trước đó (xem hướng dẫn tại đoạn A22 - A23 Chuẩn mực này).

Đặc biệt, kiểm toán viên phải kiểm tra các tài liệu sau đây để tìm ra dấu hiệu cho thấy sự tồn tại của các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chưa xác định hoặc thông báo cho kiểm toán viên trước đó:

- (a) Các xác nhận của ngân hàng hoặc xác nhận có giá trị pháp lý thu được từ kết quả của các thủ tục kiểm toán;
- (b) Biên bản các cuộc họp cổ đông và biên bản họp Ban quản trị;
- (c) Các sổ kế toán hoặc tài liệu khác mà kiểm toán viên cho là cần thiết trong từng trường hợp cụ thể của đơn vị được kiểm toán.

16. Khi thực hiện các thủ tục kiểm toán theo quy định tại đoạn 15 Chuẩn mực này hoặc thông qua các thủ tục kiểm toán khác, nếu phát hiện ra các giao dịch quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị thì kiểm toán viên phải phỏng vấn Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về (xem hướng dẫn tại đoạn A24 - A25 Chuẩn mực này):

- (a) Bản chất của các giao dịch này (xem hướng dẫn tại đoạn A26 Chuẩn mực này);
- (b) Việc tham gia của các bên liên quan vào các giao dịch này (xem hướng dẫn tại đoạn A27 Chuẩn mực này).

Trao đổi thông tin về các bên liên quan với nhóm kiểm toán

17. Kiểm toán viên phải trao đổi thông tin thu thập được về các bên liên quan của đơn vị được kiểm toán với các thành viên khác của nhóm kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A28 Chuẩn mực này).

Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan

18. Để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu theo quy định tại đoạn 25 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, kiểm toán viên phải xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan và xác định xem có rủi ro nào trong số đó là rủi ro đáng kể hay không. Để xác định được điều này, kiểm toán viên phải coi các giao dịch quan trọng với các bên liên quan đã được xác định ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị là các giao dịch làm phát sinh rủi ro đáng kể.

19. Khi thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan gắn với các bên liên quan, nếu xác định được yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận (kể cả trường hợp tồn tại một bên liên quan có ảnh hưởng chi phối) thì kiểm toán viên phải xem xét thông tin đó khi xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 (xem hướng dẫn tại đoạn A6 và A29 - A30 Chuẩn mực này).

Biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan

20. Theo quy định tại đoạn 05 - 06 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 về việc xử lý các rủi ro đã được đánh giá, kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên

quan. Các thủ tục kiểm toán này phải bao gồm các thủ tục được quy định tại đoạn 21 – 24 Chuẩn mực này (xem hướng dẫn tại đoạn A31 - A34 Chuẩn mực này).

Xác định các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với các bên liên quan chưa được Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán xác định hay thông báo trước đó

21. Nếu kiểm toán viên phát hiện ra những thỏa thuận hoặc thông tin cho thấy sự tồn tại của các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan mà trước đó Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chưa xác định hoặc chưa thông báo cho kiểm toán viên, kiểm toán viên phải xác định xem các trường hợp đó có sự tồn tại của các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan hay không.

22. Nếu phát hiện ra các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với bên liên quan mà trước đó Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chưa xác định hoặc thông báo cho kiểm toán viên, kiểm toán viên phải:

- (a) Trao đổi kịp thời thông tin có liên quan với các thành viên khác trong nhóm kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A35 Chuẩn mực này);
- (b) Nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có quy định về các bên liên quan thì kiểm toán viên phải:
 - (i) Yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán xác định toàn bộ các giao dịch với các bên liên quan mới được phát hiện để kiểm toán viên thực hiện đánh giá thêm;
 - (ii) Phỏng vấn về lý do mà các kiểm soát của đơn vị đối với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan lại không thể phát hiện hoặc thông báo về các mối quan hệ hoặc giao dịch đó;
- (c) Thực hiện các thủ tục kiểm toán cơ bản thích hợp đối với các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với các bên liên quan mới được xác định (xem hướng dẫn tại đoạn A36 Chuẩn mực này);
- (d) Xem xét lại rủi ro có thể tồn tại các bên liên quan khác hoặc các giao dịch quan trọng khác với các bên liên quan, mà trước đó Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chưa xác định hoặc chưa thông báo cho kiểm toán viên, và thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán bổ sung khi cần thiết;
- (e) Nếu việc không thông báo của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán được xác định là cố ý (và do đó cho thấy dấu hiệu của rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận) thì kiểm toán viên phải đánh giá các ảnh hưởng tiềm tàng đối với cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A37 Chuẩn mực này).

Các giao dịch quan trọng với các bên liên quan đã được xác định ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị

23. Đối với các giao dịch quan trọng với các bên liên quan đã được xác định ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị, kiểm toán viên phải:

- (a) Kiểm tra các hợp đồng hoặc thỏa thuận chính, nếu có, và đánh giá liệu:
 - (i) Bản chất kinh tế của các giao dịch cho thấy các giao dịch này có được dàn xếp cho mục đích gian lận khi lập báo cáo tài chính hoặc che dấu hành vi biến thủ tài sản hay không (theo quy định tại đoạn 32(c) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 và xem hướng dẫn tại đoạn A38 - A39 Chuẩn mực này);

- (ii) Các điều khoản của các giao dịch có nhất quán với giải trình của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán hay không;
- (iii) Các giao dịch có được hạch toán và thuyết minh phù hợp theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.
- (b) Thu thập bằng chứng kiểm toán cho thấy các giao dịch đã được cho phép và phê duyệt phù hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A40 - A41 Chuẩn mực này).

Xác nhận về việc các giao dịch với các bên liên quan được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong giao dịch ngang giá

24. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã xác nhận trong báo cáo tài chính rằng một giao dịch với bên liên quan được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong một giao dịch ngang giá, kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự xác nhận này (xem hướng dẫn tại đoạn A42 - A45 Chuẩn mực này).

Đánh giá về việc hạch toán và thuyết minh các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan đã được xác định

25. Để đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính theo quy định tại đoạn 10 - 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700, kiểm toán viên phải đánh giá liệu (xem hướng dẫn tại đoạn A46 Chuẩn mực này):

- (a) Các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan đã được xác định có được hạch toán và thuyết minh phù hợp theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A47 Chuẩn mực này);
- (b) Ảnh hưởng của các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan có:
 - (i) Làm cho báo cáo tài chính không được phản ánh *trung thực* và hợp lý (theo khuôn khổ về trình bày hợp lý); hoặc
 - (ii) Làm cho báo cáo tài chính bị sai lệch (theo khuôn khổ về tuân thủ).

Giải trình bằng văn bản

26. Nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có quy định về các bên liên quan, kiểm toán viên phải thu thập giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp), trong đó khẳng định (xem hướng dẫn tại đoạn A48 - A49 Chuẩn mực này):

- (a) Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) đã thông báo cho kiểm toán viên biết về việc xác định các bên liên quan của đơn vị và tất cả các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan mà họ biết;
- (b) Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) đã hạch toán và thuyết minh các mối quan hệ và giao dịch này phù hợp theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

Trao đổi với Ban quản trị

27. Trừ khi toàn bộ thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán (theo quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260), kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán những vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình kiểm toán về các bên liên quan của đơn vị (xem hướng dẫn tại đoạn A50 Chuẩn mực này).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

28. Theo quy định tại đoạn 08 - 11 và hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230, kiểm toán viên phải lưu trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán tên của các bên liên quan đã được xác định và bản chất của các mối quan hệ với các bên liên quan.

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Trách nhiệm của kiểm toán viên

Các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính thiết lập các quy định tối thiểu về các bên liên quan (hướng dẫn đoạn 04 Chuẩn mực này)

A1. Một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng thiết lập các quy định tối thiểu về bên liên quan là một khuôn khổ định nghĩa về một bên liên quan nhưng hẹp hơn nhiều so với định nghĩa tại đoạn 10(b)(ii) của Chuẩn mực này, làm cho quy định phải thông báo các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan theo khuôn khổ đó sẽ chỉ áp dụng đối với rất ít mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan.

Khuôn khổ về trình bày hợp lý (hướng dẫn đoạn 04(a) Chuẩn mực này)

A2. Khi áp dụng khuôn khổ về trình bày hợp lý (đoạn 13(a) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200), các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan có thể làm cho báo cáo tài chính không được trình bày *trung thực và hợp lý*, ví dụ thực trạng kinh tế của các mối quan hệ và giao dịch đó không được phản ánh phù hợp trong báo cáo tài chính. Ví dụ báo cáo tài chính không thể đạt được sự trình bày *trung thực và hợp lý* nếu đơn vị ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh một giao dịch bán tài sản cho một cổ đông nắm quyền kiểm soát với giá bán cao hơn hoặc thấp hơn giá trị thị trường của tài sản đó, trong khi giao dịch này có thể tạo nên một khoản góp vốn, hoàn vốn hoặc chi trả cổ tức.

Khuôn khổ về tuân thủ (hướng dẫn đoạn 04(b) Chuẩn mực này)

A3. Khi áp dụng khuôn khổ về tuân thủ, việc các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan có làm cho báo cáo tài chính bị gây hiểu sai hay không phụ thuộc vào hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán. Ví dụ, kể cả khi đơn vị không thuyết minh các giao dịch với các bên liên quan trong báo cáo tài chính là theo quy định của khuôn khổ về tuân thủ, theo pháp luật và các quy định liên quan, thì báo cáo tài chính vẫn có thể bị gây hiểu sai nếu phần lớn doanh thu của đơn vị có nguồn gốc từ các giao dịch với các bên liên quan và thực tế đó không được trình bày trong báo cáo tài chính. Tuy nhiên, theo quy định tại đoạn A12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700, rất ít khi kiểm toán viên coi báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về tuân thủ là gây hiểu sai nếu kiểm toán viên đã xác định rằng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đó là có thể chấp nhận được như quy định tại đoạn 06(a) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210.

Định nghĩa về các bên liên quan (hướng dẫn đoạn 10(b) Chuẩn mực này)

A4. Nhiều khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đã nêu ra các khái niệm về quyền kiểm soát và ảnh hưởng đáng kể. Mặc dù các khuôn khổ này có thể sử dụng các thuật ngữ khác nhau khi đề cập đến các khái niệm này nhưng nhìn chung, có thể định nghĩa như sau:

- (a) Kiểm soát: Là quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của một đơn vị nhằm thu được lợi ích kinh tế từ các hoạt động của đơn vị đó;
 - (b) Ảnh hưởng đáng kể (có thể đạt được thông qua hình thức sở hữu cổ phần, quy chế hoặc thoả thuận): Là quyền tham gia vào việc đưa ra quyết định về chính sách tài chính và hoạt động của một đơn vị, nhưng không kiểm soát các chính sách đó.
- A5. Sự tồn tại của các mối quan hệ sau đây có thể là dấu hiệu của kiểm soát hoặc ảnh hưởng đáng kể:
- (a) nắm giữ trực tiếp hoặc gián tiếp vốn chủ sở hữu hoặc các lợi ích tài chính khác trong đơn vị;
 - (b) Đơn vị nắm giữ trực tiếp hoặc gián tiếp vốn chủ sở hữu hoặc các lợi ích tài chính khác trong các đơn vị khác;
 - (c) Là thành viên Ban quản trị hoặc thành viên quản lý chủ chốt của đơn vị được kiểm toán (nghĩa là, các thành viên Ban Giám đốc hoặc cấp quản lý phù hợp trong đơn vị được kiểm toán, có quyền và trách nhiệm lập kế hoạch, chỉ đạo và kiểm soát các hoạt động của đơn vị);
 - (d) Là một thành viên mật thiết trong gia đình của bất kỳ cá nhân nào được nêu trong đoạn (c) ở trên;
 - (e) Có mối quan hệ kinh doanh quan trọng với bất kỳ cá nhân nào được nêu trong đoạn (c) ở trên.

Các bên liên quan có ảnh hưởng chi phối

- A6. Do có khả năng thực hiện quyền kiểm soát hoặc tầm ảnh hưởng đáng kể, các bên liên quan có thể có ảnh hưởng chi phối đối với đơn vị được kiểm toán hoặc đối với Ban Giám đốc đơn vị. Kiểm toán viên cần xem xét hành vi đó khi xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận, như giải thích tại đoạn A29 - A30 Chuẩn mực này.

Đơn vị có mục đích đặc biệt được coi là bên liên quan

- A7. Trong một số trường hợp, đơn vị có mục đích đặc biệt (đoạn A26 - A27 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 hướng dẫn về đặc điểm của đơn vị có mục đích đặc biệt) có thể là bên liên quan của đơn vị được kiểm toán vì có thể chịu sự kiểm soát của đơn vị được kiểm toán trên thực tế, kể cả khi đơn vị được kiểm toán chỉ sở hữu một phần rất nhỏ hoặc không sở hữu phần vốn nào trong đơn vị có mục đích đặc biệt.

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

Rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công

- A8. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, trách nhiệm của kiểm toán viên liên quan đến các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan có thể bị ảnh hưởng bởi các quy định của Kiểm toán Nhà nước, hoặc bởi các nghĩa vụ đối với các đơn vị công được quy định bởi pháp luật, các quy định hoặc cơ quan có thẩm quyền khác. Do đó, trách nhiệm của kiểm toán viên khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh

vực công có thể không giới hạn ở việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, mà kiểm toán viên có thể còn có trách nhiệm lớn hơn là phải xác định các rủi ro không tuân thủ các yêu cầu cụ thể trong việc thực hiện kinh doanh với các bên liên quan, do pháp luật, các quy định và cơ quan quản lý Nhà nước có thẩm quyền khác đặt ra. Ngoài ra, kiểm toán viên có thể cần phải lưu ý tới các yêu cầu đối với báo cáo tài chính lĩnh vực công về các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan có thể khác so với các yêu cầu đối với các lĩnh vực ngoài lĩnh vực công.

Tìm hiểu về các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan

Thảo luận trong nhóm kiểm toán (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

A9. Các vấn đề có thể được thảo luận trong nhóm kiểm toán bao gồm:

- (1) Bản chất và phạm vi các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan (có thể sử dụng tài liệu của kiểm toán viên về các bên liên quan đã được cập nhật sau mỗi cuộc kiểm toán);
- (2) Nhân mạnh tâm quan trọng của việc duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt quá trình kiểm toán đối với khả năng xảy ra sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan;
- (3) Những tình huống hoặc điều kiện của đơn vị được kiểm toán có thể cho thấy sự tồn tại của các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan mà Ban Giám đốc đơn vị chưa xác định hoặc chưa thông báo cho kiểm toán viên (ví dụ, một cơ cấu tổ chức phức tạp, sử dụng các đơn vị có mục đích đặc biệt cho các giao dịch ngoài bảng cân đối kế toán, hoặc một hệ thống thông tin không phù hợp);
- (4) Các sổ kế toán hoặc tài liệu có thể cho thấy sự tồn tại các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan;
- (5) Sự quan tâm của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán trong việc xác định, hạch toán hợp lý và thuyết minh các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan (nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có quy định về các bên liên quan), và rủi ro trong việc Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không chế các kiểm soát liên quan.

A10. Ngoài ra, khi thảo luận về gian lận, nhóm kiểm toán cần đặc biệt lưu ý về cách thức mà các bên liên quan có thể dính líu tới hành vi gian lận. Ví dụ:

- (1) Cách thức mà các đơn vị có mục đích đặc biệt chịu sự kiểm soát của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể được sử dụng để tạo điều kiện cho việc thay đổi kết quả hoạt động;
- (2) Cách thức mà các giao dịch giữa đơn vị với một đối tác kinh doanh của một thành viên chủ chốt của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán được dàn xếp để dễ dàng biến thủ tài sản của đơn vị.

Xác định các bên liên quan của đơn vị (hướng dẫn đoạn 13(a) Chuẩn mực này)

A11. Khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có quy định về các bên liên quan, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể có sẵn thông tin về các bên liên quan của đơn vị vì hệ thống thông tin của đơn vị cần ghi chép, xử lý

và tóm tắt các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan để đáp ứng các quy định về hạch toán và thuyết minh theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể có danh sách đầy đủ về các bên liên quan và những thay đổi kể từ kỳ trước. Đối với các cuộc kiểm toán các năm tiếp theo, việc phỏng vấn sẽ tạo cơ sở cho kiểm toán viên so sánh các thông tin do Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cung cấp với các tài liệu của kiểm toán viên về các bên liên quan đã có được từ các cuộc kiểm toán trước.

- A12. Tuy nhiên, nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng không có quy định về các bên liên quan, đơn vị được kiểm toán có thể không có hệ thống thông tin như hướng dẫn tại đoạn A11 Chuẩn mực này và Ban Giám đốc đơn vị có thể không biết được đầy đủ về các bên liên quan. Tuy nhiên, kiểm toán viên vẫn phải thực hiện phỏng vấn theo quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực này vì Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể biết về các đối tượng thoả mãn định nghĩa về bên liên quan được nêu trong Chuẩn mực này. Trường hợp này, việc kiểm toán viên phỏng vấn về cách xác định các bên liên quan của đơn vị có thể là một phần của thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 để thu thập các thông tin liên quan tới:

- (1) Cơ cấu sở hữu và cơ cấu quản lý của đơn vị;
- (2) Các loại hình đầu tư mà đơn vị đang thực hiện và có kế hoạch thực hiện;
- (3) Cơ cấu tổ chức và nguồn tài chính của đơn vị.

Khi có các mối quan hệ chịu sự kiểm soát chung, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có nhiều khả năng biết về các mối quan hệ này hơn nếu các quan hệ đó có tầm quan trọng về kinh tế đối với đơn vị. Việc phỏng vấn của kiểm toán viên có thể có hiệu quả hơn nếu tập trung vào việc xác định liệu các đối tượng mà đơn vị có các giao dịch quan trọng hoặc chia sẻ các nguồn tài chính ở một mức độ đáng kể, có phải là các bên liên quan hay không.

- A13. Khi kiểm toán tập đoàn, đoạn 40(e) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 600 quy định nhóm kiểm toán tập đoàn phải cung cấp cho mỗi kiểm toán viên đơn vị thành viên danh sách các bên liên quan do Ban Giám đốc tập đoàn lập và bất kỳ bên liên quan nào khác mà nhóm kiểm toán tập đoàn biết. Nếu đơn vị được kiểm toán là đơn vị thành viên trong một tập đoàn, thông tin này cung cấp cơ sở hữu ích cho việc phỏng vấn của kiểm toán viên về việc xác định các bên liên quan của đơn vị.
- A14. Kiểm toán viên cũng có thể thu thập được một số thông tin liên quan tới việc xác định các bên liên quan của đơn vị thông qua việc phỏng vấn Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán trong quá trình chấp nhận hoặc duy trì hợp đồng kiểm toán.

Các kiểm soát của đơn vị đối với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

- A15. Ngoài Ban Giám đốc, những cá nhân khác trong đơn vị được kiểm toán cũng được coi là có thể biết về các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan của đơn vị và các kiểm soát của đơn vị đối với các mối quan hệ và giao dịch đó, có thể bao gồm:

- (1) Ban quản trị;

- (2) Nhân viên có trách nhiệm tạo lập, xử lý, hoặc ghi chép các giao dịch quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị, và những người giám sát hoặc theo dõi nhân viên đó;
- (3) Kiểm toán viên nội bộ;
- (4) Cán bộ nhân viên bộ phận tư vấn pháp lý của đơn vị.

A16. Theo hướng dẫn tại đoạn A2 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, cuộc kiểm toán được tiến hành trên cơ sở Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp), đã hiểu và thừa nhận rằng họ có trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, bao gồm cả sự trình bày hợp lý, đồng thời chịu trách nhiệm về các kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc và Ban quản trị xác định là cần thiết để đảm bảo việc lập và trình bày báo cáo tài chính không còn chứa đựng sai sót trọng yếu do nhầm lẫn hay gian lận. Do đó, khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có quy định về các bên liên quan, việc lập và trình bày báo cáo tài chính yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, dưới sự giám sát của Ban quản trị, phải thiết kế, thực hiện và duy trì các kiểm soát phù hợp đối với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan sao cho những mối quan hệ và giao dịch này được xác định, hạch toán phù hợp và thuyết minh theo quy định. Trong quá trình giám sát, Ban quản trị giám sát cách thức mà Ban Giám đốc đơn vị thực hiện trách nhiệm của mình đối với các kiểm soát đó. Bất kể quy định nào về bên liên quan mà khuôn khổ có thể đưa ra, trong vai trò giám sát của mình, Ban quản trị có thể thu thập thông tin từ Ban Giám đốc để hiểu được bản chất và tính hợp lý về mặt kinh tế của các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan của đơn vị.

A17. Để đáp ứng quy định tại đoạn 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam 315 về việc tìm hiểu môi trường kiểm soát, kiểm toán viên có thể xem xét các đặc điểm của môi trường kiểm soát có liên quan tới việc giảm thiểu rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, như:

- (1) Các quy định nội bộ về đạo đức để quản lý các trường hợp đơn vị được kiểm toán tham gia vào các loại giao dịch với các bên liên quan được phổ biến một cách thích hợp cho nhân viên của đơn vị và buộc họ phải thi hành;
- (2) Các chính sách và thủ tục để thông báo công khai và kịp thời về những lợi ích mà Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán có được trong các giao dịch với các bên liên quan;
- (3) Việc giao trách nhiệm cho người trong đơn vị để xác định, ghi chép, tổng hợp và thuyết minh các giao dịch với các bên liên quan;
- (4) Việc thông báo và thảo luận kịp thời giữa Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về các giao dịch quan trọng với các bên liên quan ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị, kể cả việc Ban quản trị đã thẩm định tính hợp lý về mặt kinh tế của các giao dịch đó hay chưa (ví dụ xin ý kiến của những chuyên gia tư vấn ngoài đơn vị);
- (5) Các hướng dẫn rõ ràng về việc phê duyệt giao dịch với các bên liên quan có xung đột lợi ích thực tế hoặc quan sát được, như sự phê duyệt của một hoặc một nhóm thành viên trong Ban quản trị bao gồm các cá nhân độc lập với Ban Giám đốc đơn vị;

- (6) Các cuộc kiểm tra định kỳ của kiểm toán viên nội bộ (nếu có);
 - (7) Hành động mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chủ động thực hiện để giải quyết các vấn đề về công bố thông tin về các bên liên quan, như xin ý kiến tư vấn từ kiểm toán viên hoặc chuyên gia tư vấn pháp luật bên ngoài;
 - (8) Các chính sách và thủ tục phát giác hành vi vi phạm (nếu có).
- A18. Trong một số đơn vị, có thể có khiếm khuyết trong các kiểm soát hoặc không có kiểm soát nào đối với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, vì một số lý do như sau:
- (1) Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không nhận thấy tầm quan trọng của việc xác định và thông báo các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan;
 - (2) Thiếu sự giám sát thích hợp của Ban quản trị;
 - (3) Cổ tình coi nhẹ các kiểm soát đối với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan vì việc thông báo về các bên liên quan có thể làm lộ thông tin mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán coi là nhạy cảm, ví dụ, các giao dịch có liên quan đến các thành viên mật thiết trong gia đình của thành viên Ban Giám đốc đơn vị;
 - (4) Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không hiểu đầy đủ các quy định về bên liên quan trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
 - (5) Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng không có các quy định về công bố thông tin.

Khi có khiếm khuyết trong các kiểm soát hoặc không có kiểm soát nào đối với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, kiểm toán viên có thể không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan. Trường hợp này, theo quy định tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705, kiểm toán viên phải xem xét các ảnh hưởng có thể có đối với cuộc kiểm toán, kể cả ảnh hưởng đối với ý kiến kiểm toán.

- A19. Theo quy định và hướng dẫn tại đoạn 31 và A4 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240, việc lập báo cáo tài chính gian lận thường bao gồm việc Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không chế các kiểm soát mà đáng ra các kiểm soát đó đang hoạt động hiệu quả. Rủi ro của việc Ban Giám đốc không chế kiểm soát là cao hơn nếu Ban Giám đốc có các mối quan hệ liên quan đến kiểm soát hoặc có ảnh hưởng đáng kể với các đối tác có quan hệ kinh doanh vì các mối quan hệ này có thể mang lại động lực và cơ hội lớn hơn cho Ban Giám đốc thực hiện hành vi gian lận. Ví dụ, các lợi ích tài chính của Ban Giám đốc trong các mối quan hệ với các bên liên quan nhất định có thể khuyến khích Ban Giám đốc không chế kiểm soát bằng cách: (a) chỉ đạo đơn vị ký kết hợp đồng các giao dịch vì lợi ích của các bên liên quan đi ngược lại những lợi ích của đơn vị, hoặc (b) thông đồng với các bên liên quan hoặc kiểm soát các hành động của bên liên quan. Ví dụ về hành vi gian lận có thể xảy ra bao gồm:
- (1) Tạo ra các điều khoản giao dịch giả mạo với các bên liên quan nhằm làm sai lệch tính hợp lý về mặt kinh tế của các giao dịch này;

- (2) Gian lận trong việc chuyển nhượng tài sản từ hoặc do Ban Giám đốc hoặc những người khác với giá chuyển nhượng cao hơn hoặc thấp hơn nhiều so với giá thị trường;
- (3) Tham gia vào các giao dịch phức tạp với các bên liên quan, như các đơn vị có mục đích đặc biệt, được lập ra để trình bày sai lệch tình hình tài chính hoặc kết quả hoạt động của đơn vị.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A20. Các đơn vị nhỏ thường có ít hoạt động kiểm soát hơn và có thể không có tài liệu ghi lại quá trình xử lý các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan. Một Giám đốc đồng thời là chủ doanh nghiệp có thể làm giảm hoặc làm tăng thêm một số rủi ro phát sinh từ các bên liên quan, thông qua việc tham gia chủ yếu vào các giao dịch. Đối với các đơn vị này, kiểm toán viên có thể tìm hiểu các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan và các kiểm soát đối với các mối quan hệ và giao dịch đó, thông qua việc phỏng vấn Ban Giám đốc kết hợp với các thủ tục khác, như quan sát hoạt động giám sát và soát xét của Ban Giám đốc và kiểm tra các tài liệu có liên quan.

“Cho phép” và “Phê duyệt” những giao dịch và thoả thuận quan trọng (hướng dẫn đoạn 14(b) Chuẩn mực này)

A21. “Cho phép” là việc một hoặc nhiều bên có thẩm quyền thích hợp (như Ban Giám đốc, Ban quản trị và các cổ đông của đơn vị được kiểm toán) chấp thuận cho đơn vị tham gia vào các giao dịch theo các tiêu chí được ấn định trước, mặc dù có thể mang tính xét đoán. “Phê duyệt” là việc các bên có thẩm quyền đó đồng ý các giao dịch mà đơn vị tham gia vào là thoả mãn các tiêu chí làm căn cứ của việc cho phép. Ví dụ về các kiểm soát mà đơn vị có thể lập ra để cho phép và phê duyệt các giao dịch và thoả thuận quan trọng với các bên liên quan, hoặc các giao dịch và thoả thuận quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường, bao gồm:

- (1) Giám sát các thủ tục kiểm soát để xác định các giao dịch và thoả thuận cần cho phép và phê duyệt;
- (2) Phê duyệt của Ban Giám đốc, Ban quản trị hoặc các cổ đông của đơn vị được kiểm toán (nếu có) đối với các điều khoản và điều kiện của các giao dịch và thoả thuận.

Duy trì sự cảnh giác đối với thông tin về các bên liên quan khi xem xét sổ sách hoặc tài liệu

Sổ kế toán hoặc tài liệu mà kiểm toán viên có thể kiểm tra (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

A22. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên có thể kiểm tra các sổ kế toán hoặc tài liệu có thể cung cấp thông tin về các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, ví dụ:

- (1) Xác nhận của bên thứ ba mà kiểm toán viên thu thập được (ngoài các xác nhận ngân hàng và xác nhận có giá trị pháp lý);
- (2) Các khoản kê khai thuế thu nhập doanh nghiệp;
- (3) Thông tin do đơn vị cung cấp cho các cơ quan quản lý có thẩm quyền;

- (4) Danh sách đăng ký cổ đông để xác định các cổ đông lớn của đơn vị;
- (5) Báo cáo của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về các xung đột lợi ích;
- (6) Các hồ sơ về đầu tư và về các chương trình trợ cấp hưu trí của đơn vị;
- (7) Các hợp đồng và thoả thuận với thành viên chủ chốt trong Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán;
- (8) Các hợp đồng và thoả thuận quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị;
- (9) Các hóa đơn và thư từ của chuyên gia tư vấn của đơn vị;
- (10) Các hợp đồng bảo hiểm nhân thọ được đơn vị chi trả;
- (11) Các hợp đồng quan trọng được đơn vị thỏa thuận lại trong kỳ;
- (12) Các báo cáo của kiểm toán nội bộ;
- (13) Các tài liệu liên quan tới việc báo cáo của doanh nghiệp với Ủy ban chứng khoán Nhà nước (ví dụ các bản cáo bạch).

Những thoả thuận có thể cho thấy các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan chưa được xác định hoặc thông báo trước đó.

A23. “Thoả thuận” là sự thống nhất một cách chính thức hoặc không chính thức giữa đơn vị và một hoặc nhiều bên khác về các mục đích như:

- (1) Xây dựng mối quan hệ kinh doanh thông qua các phương tiện và cơ cấu thích hợp;
- (2) Thực hiện các loại giao dịch nhất định theo các điều khoản và điều kiện cụ thể;
- (3) Cung cấp các dịch vụ được chỉ định hoặc hỗ trợ tài chính.

Ví dụ về những thoả thuận có thể cho thấy các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan mà trước đó Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chưa xác định hoặc thông báo với kiểm toán viên, bao gồm:

- (4) Tham gia vào hợp đồng hợp tác với các bên khác mà không thành lập pháp nhân;
- (5) Các thoả thuận cung cấp dịch vụ cho các bên nhất định theo các điều khoản và điều kiện ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị;
- (6) Các mối quan hệ giữa bên đảm bảo và bên được đảm bảo.

Xác định các giao dịch quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường (hướng dẫn đoạn 16 Chuẩn mực này)

A24. Việc thu thập thêm thông tin về các giao dịch quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị cho phép kiểm toán viên đánh giá xem liệu có yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận hay không và xác định rủi ro có sai sót trọng yếu, nếu không thể về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có quy định về các bên liên quan.

A25. Ví dụ về các giao dịch ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị có thể bao gồm:

- (1) Giao dịch phức tạp về vốn chủ sở hữu, như cơ cấu lại hoặc sáp nhập doanh nghiệp;
- (2) Giao dịch với các đơn vị tại các nước mà Luật doanh nghiệp có hiệu lực thấp;
- (3) Giao dịch cho thuê tài sản hoặc cung cấp dịch vụ quản lý cho bên khác mà không thu phí;
- (4) Giao dịch bán hàng với mức chiết khấu hoặc lợi nhuận lớn bất thường;
- (5) Giao dịch với thoả thuận quay vòng, ví dụ, giao dịch bán hàng với cam kết mua lại;
- (6) Giao dịch theo hợp đồng, trong đó có các điều khoản được thay đổi trước khi hết hạn.

Tìm hiểu về bản chất của các giao dịch quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường (hướng dẫn đoạn 16(a) Chuẩn mực này)

A26. Tìm hiểu về bản chất của các giao dịch quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị là việc tìm hiểu tính hợp lý về mặt kinh tế của các giao dịch và các điều khoản, điều kiện để thực hiện các giao dịch đó.

Tìm hiểu về sự tham gia của các bên liên quan (hướng dẫn đoạn 16(b) Chuẩn mực này)

A27. Một bên liên quan có thể tham gia vào một giao dịch quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị không chỉ bằng cách gây ảnh hưởng trực tiếp đối với các giao dịch thông qua việc trở thành một bên tham gia giao dịch, mà còn bằng cách gây ảnh hưởng gián tiếp lên giao dịch thông qua một bên trung gian. Ảnh hưởng đó có thể cho thấy sự tồn tại của yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận.

Trao đổi thông tin về các bên liên quan với nhóm kiểm toán (hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

A28. Các thông tin thích hợp về các bên liên quan có thể được trao đổi giữa các thành viên nhóm kiểm toán, gồm:

- (1) Việc xác định các bên liên quan của đơn vị;
- (2) Bản chất các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan;
- (3) Các mối quan hệ và giao dịch quan trọng hoặc phức tạp với các bên liên quan có thể cần đặc biệt lưu ý khi thực hiện kiểm toán, ví dụ giao dịch có lợi ích về tài chính của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán.

Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan

Các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận gắn với một bên liên quan có ảnh hưởng chi phối (hướng dẫn đoạn 19 Chuẩn mực này)

A29. Sự tập trung quyền quản lý vào một cá nhân hoặc một nhóm người mà không có các kiểm soát để làm giảm ảnh hưởng chi phối đó chính là một yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận (xem Phụ lục 01 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240). Các dấu hiệu về ảnh hưởng chi phối của một bên liên quan bao gồm:

- (1) Bên liên quan đã bác bỏ các quyết định kinh doanh quan trọng mà Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán đưa ra;
- (2) Các giao dịch quan trọng được trình cho bên liên quan phê duyệt lần cuối;
- (3) Có rất ít hoặc không có sự tranh luận nào giữa Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về các đề xuất của bên liên quan;
- (4) Các giao dịch có sự tham gia của bên liên quan (hoặc một thành viên gia đình mật thiết của bên liên quan) ít khi được rà soát và chấp thuận một cách độc lập.

Ảnh hưởng chi phối cũng có thể tồn tại trong một số trường hợp nếu bên liên quan đã giữ vai trò chính trong việc thành lập đơn vị và tiếp tục đóng vai trò chính trong việc quản lý đơn vị.

A30. Cùng với các yếu tố khác dẫn đến rủi ro, sự tồn tại của một bên liên quan có ảnh hưởng chi phối có thể cho thấy những rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu do gian lận. Ví dụ:

- (1) Mức độ thay đổi nhiều bất thường của các thành viên Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán hoặc các chuyên gia tư vấn có thể cho thấy hành vi kinh doanh phi đạo đức hoặc gian lận để phục vụ mục đích của các bên liên quan;
- (2) Việc sử dụng các cơ sở kinh doanh trung gian để thực hiện các giao dịch quan trọng không có căn cứ rõ ràng có thể cho thấy các bên liên quan có lợi ích trong các giao dịch đó thông qua việc kiểm soát các cơ sở kinh doanh trung gian đó vì mục đích gian lận;
- (3) Bằng chứng về sự tham gia quá mức, hoặc gây ảnh hưởng, của các bên liên quan vào việc lựa chọn chính sách kế toán hoặc quyết định các ước tính quan trọng có thể cho thấy khả năng báo cáo tài chính bị gian lận.

Biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan (hướng dẫn đoạn 20 Chuẩn mực này)

A31. Nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo mà kiểm toán viên có thể lựa chọn để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan phụ thuộc vào bản chất của rủi ro đó và hoàn cảnh của đơn vị. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 cung cấp thêm hướng dẫn về việc xem xét nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 quy định và hướng dẫn các biện pháp xử lý phù hợp đối với rủi ro sai sót có trọng yếu do gian lận đã đánh giá.

A32. Khi kiểm toán viên đánh giá có rủi ro đáng kể là Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã không hạch toán hoặc thuyết minh hợp lý về các giao dịch cụ thể với các bên liên quan theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (cho dù do nhầm lẫn hay gian lận), ví dụ về các thủ tục kiểm toán cơ bản mà kiểm toán viên có thể thực hiện bao gồm:

- (1) Xác nhận hoặc thảo luận về các khía cạnh cụ thể của các giao dịch với các bên trung gian như ngân hàng, công ty luật, tổ chức bảo lãnh, hoặc đại lý, nếu được và không bị pháp luật, các quy định hoặc các quy tắc đạo đức ngăn cấm;

- (2) Xác nhận về mục đích, điều khoản hoặc giá trị cụ thể của các giao dịch với các bên liên quan (thủ tục kiểm toán này có thể kém hiệu quả nếu kiểm toán viên đánh giá rằng đơn vị có thể gây ảnh hưởng tới các bên liên quan để đối phó với kiểm toán viên);
- (3) Xem xét báo cáo tài chính hoặc các thông tin tài chính khác của các bên liên quan, khi có thể, để tìm bằng chứng về việc hạch toán các giao dịch trong sổ kế toán của các bên liên quan.

A33. Nếu kiểm toán viên đánh giá một rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận là kết quả của sự tồn tại của bên liên quan có ảnh hưởng chi phối, ngoài các quy định chung của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240, kiểm toán viên có thể tiến hành các thủ tục kiểm toán sau để hiểu được các mối quan hệ kinh doanh mà bên liên quan đó có thể đã thiết lập trực tiếp hoặc gián tiếp với đơn vị và để quyết định tiến hành thêm các thủ tục kiểm toán cơ bản thích hợp:

- (1) Phỏng vấn và thảo luận với Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán;
- (2) Phỏng vấn bên liên quan;
- (3) Kiểm tra các hợp đồng quan trọng với bên liên quan;
- (4) Tìm hiểu thông tin thích hợp, như thông qua Internet hoặc các cơ sở dữ liệu thông tin kinh doanh bên ngoài cụ thể;
- (5) Soát xét các báo cáo của nhân viên cung cấp thông tin sai phạm, nếu có.

A34. Tùy thuộc vào kết quả của các thủ tục đánh giá rủi ro, kiểm toán viên có thể cân nhắc chỉ cần thu thập bằng chứng kiểm toán mà không phải kiểm tra các kiểm soát của đơn vị đối với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nếu chỉ thực hiện các thủ tục kiểm toán cơ bản liên quan tới rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan. Ví dụ, khi có nhiều giao dịch nội bộ giữa đơn vị được kiểm toán và các đơn vị trực thuộc và một lượng thông tin đáng kể liên quan tới các giao dịch này được khởi tạo, ghi chép, xử lý hoặc lập báo cáo một cách tự động thông qua hệ thống tích hợp, kiểm toán viên có thể xác định rằng không thể thiết lập các thủ tục kiểm toán cơ bản có hiệu quả để giảm rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các giao dịch này xuống mức thấp có thể chấp nhận được. Trong trường hợp đó, để đáp ứng quy định tại đoạn 08(b) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 là thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát có liên quan, kiểm toán viên cần kiểm tra các kiểm soát của đơn vị đối với tính đầy đủ và độ chính xác của việc ghi chép các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan.

Xác định các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với các bên liên quan chưa được Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán xác định hay thông báo trước đó

Trao đổi thông tin với nhóm kiểm toán về các bên liên quan mới được xác định (hướng dẫn đoạn 22(a) Chuẩn mực này)

A35. Việc trao đổi kịp thời với các thành viên nhóm kiểm toán về các bên liên quan mới được xác định sẽ giúp các thành viên xác định ảnh hưởng của thông tin này tới kết

quả và kết luận rút ra từ các thủ tục đánh giá rủi ro đã thực hiện, từ đó xác định sự cần thiết phải đánh giá lại rủi ro có sai sót trọng yếu.

Các thủ tục kiểm toán cơ bản đối với các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với các bên liên quan mới được xác định (hướng dẫn đoạn 22(c) Chuẩn mực này)

A36. Ví dụ về các thủ tục kiểm toán cơ bản mà kiểm toán viên có thể thực hiện đối với các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với các bên liên quan mới được xác định, bao gồm:

- (1) Phỏng vấn về bản chất của các mối quan hệ của đơn vị với các bên liên quan mới được xác định, bao gồm (nếu được và không bị pháp luật, các quy định hoặc các quy tắc đạo đức ngăn cấm) phỏng vấn các bên không thuộc đơn vị, những người được cho là có hiểu biết đáng kể về đơn vị và môi trường kinh doanh của đơn vị, như chuyên gia tư vấn pháp luật và các chuyên gia tư vấn khác, các đại lý giao dịch chính, các đại diện chính, đơn vị bảo lãnh, hoặc các đối tác kinh doanh thân thiết;
- (2) Tiến hành phân tích các ghi chép kế toán về các giao dịch với các bên liên quan mới được xác định. Việc phân tích đó có thể dễ dàng được thực hiện nhờ các kỹ thuật kiểm toán được máy tính trợ giúp;
- (3) Xác minh các điều khoản và điều kiện của các giao dịch với các bên liên quan mới được xác định, và đánh giá xem các giao dịch có được hạch toán và thuyết minh hợp lý theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có ý không thông báo (hướng dẫn đoạn 22(e) Chuẩn mực này)

A37. Các quy định và hướng dẫn trong Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 về các trách nhiệm của kiểm toán viên liên quan đến gian lận trong một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính là phù hợp trong trường hợp Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có ý không thông báo về các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với bên liên quan cho kiểm toán viên. Kiểm toán viên cũng có thể xem xét sự cần thiết phải đánh giá lại độ tin cậy của các câu trả lời của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán với các câu hỏi phỏng vấn của kiểm toán viên và giải trình của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán với kiểm toán viên.

Các giao dịch quan trọng với bên liên quan được xác định ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị

Đánh giá tính hợp lý về mặt kinh tế của các giao dịch quan trọng với bên liên quan (hướng dẫn đoạn 23 Chuẩn mực này)

A38. Khi đánh giá tính hợp lý về mặt kinh tế của các giao dịch quan trọng với bên liên quan ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên có thể xem xét những vấn đề sau:

- (1) Liệu giao dịch đó có:
 - Quá phức tạp không (ví dụ, giao dịch có thể bao gồm nhiều bên liên quan trong một tập đoàn);
 - Có các điều khoản giao dịch bất thường không (như giá cả, các mức lãi suất, các điều khoản bảo lãnh và thanh toán);

- Thiếu một lý do kinh tế hợp lý, rõ ràng cho việc xuất hiện giao dịch hay không;
 - Có sự tham gia của các bên liên quan chưa được xác định trước hay không;
 - Được xử lý bất bình thường không;
- (2) Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã thảo luận về bản chất của giao dịch và giải trình về giao dịch đó với Ban quản trị chưa;
- (3) Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có chú trọng nhiều vào một xử lý kế toán cụ thể hơn là chú trọng đúng mức tới bản chất kinh tế chính của giao dịch không.

Nếu giải thích của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán phần lớn không nhất quán với các điều khoản của giao dịch với các bên liên quan, theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500, kiểm toán viên cần xem xét độ tin cậy của những giải thích và giải trình của Ban Giám đốc đơn vị về các vấn đề quan trọng khác.

- A39. Kiểm toán viên cũng có thể tìm hiểu tính hợp lý về mặt kinh tế của giao dịch đó từ góc độ của bên liên quan, vì điều này có thể giúp kiểm toán viên hiểu rõ hơn thực trạng của giao dịch và lý do thực hiện giao dịch. Từ góc độ của bên liên quan, nếu tính hợp lý về mặt kinh tế của giao dịch lại không nhất quán với bản chất kinh tế của giao dịch thì điều này có thể cho thấy sự tồn tại yếu tố gây rủi ro gian lận.

Cho phép và phê duyệt các giao dịch quan trọng với bên liên quan (hướng dẫn đoạn 23(b) Chuẩn mực này)

- A40. Việc Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, Ban quản trị hoặc Đại hội đồng cổ đông/ Hội đồng thành viên cho phép và phê duyệt các giao dịch quan trọng với bên liên quan ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán chứng minh rằng các giao dịch này đã được xem xét đầy đủ bởi các cấp quản lý cần thiết trong đơn vị và các điều khoản, điều kiện giao dịch đã được phản ánh phù hợp trong báo cáo tài chính. Sự tồn tại của các giao dịch quan trọng với các bên liên quan mà các giao dịch đó không cần cho phép và phê duyệt có thể cho thấy rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn, nếu việc thảo luận với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán không đem lại những giải thích hợp lý. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên cần phải cảnh giác đối với các giao dịch khác có bản chất tương tự. Tuy nhiên, kể cả khi các giao dịch với các bên liên quan đã được cho phép và phê duyệt, kiểm toán viên vẫn chưa thể kết luận là không có sai sót trọng yếu do gian lận vì thủ tục cho phép và phê duyệt có thể không hiệu quả nếu có sự thông đồng giữa các bên liên quan hoặc nếu đơn vị chịu ảnh hưởng chi phối của một bên liên quan.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

- A41. Một đơn vị nhỏ có thể không có các kiểm soát theo các cấp độ cho phép và phê duyệt khác nhau như ở một đơn vị lớn. Do đó, khi kiểm toán một đơn vị nhỏ, kiểm toán viên có thể ít phụ thuộc hơn vào thủ tục cho phép và phê duyệt để làm bằng chứng kiểm toán cho tính hợp lệ của các giao dịch quan trọng với bên liên quan ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị. Thay vào đó, kiểm toán viên có thể cân nhắc thực hiện các thủ tục kiểm toán khác như: kiểm tra các tài liệu có

liên quan, xác nhận các điều khoản cụ thể của các giao dịch với các bên liên quan, hoặc quan sát sự tham gia của Giám đốc đồng thời là chủ doanh nghiệp vào các giao dịch đó.

Cơ sở dẫn liệu cho các giao dịch với các bên liên quan được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong một giao dịch ngang giá (hướng dẫn đoạn 24 Chuẩn mực này)

- A42. Mặc dù có thể có sẵn bằng chứng kiểm toán về việc giá của một giao dịch với bên liên quan được so sánh với giá của một giao dịch ngang giá tương tự như thế nào, tuy nhiên thực tế có những khó khăn làm hạn chế khả năng kiểm toán viên thu thập bằng chứng kiểm toán chứng minh rằng tất cả các yếu tố khác của giao dịch là tương đương với yếu tố của giao dịch ngang giá. Ví dụ, mặc dù có thể xác nhận rằng một giao dịch với bên liên quan đã được thực hiện theo giá thị trường nhưng kiểm toán viên có thể không xác định được liệu các điều khoản và điều kiện khác của giao dịch (như các điều khoản tín dụng, các khoản tiềm tàng và chi phí cụ thể) có tương đương với các điều khoản và điều kiện thường được thỏa thuận giữa các bên độc lập hay không. Do đó, có rủi ro sai sót trọng yếu khi Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán khẳng định rằng một giao dịch với bên liên quan được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong một giao dịch ngang giá.
- A43. Việc lập báo cáo tài chính yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chứng minh cho cơ sở dẫn liệu là một giao dịch với bên liên quan được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong một giao dịch ngang giá. Chứng minh của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cho cơ sở dẫn liệu này có thể bao gồm:
- (1) So sánh các điều khoản của giao dịch với bên liên quan với các điều khoản của một giao dịch giống hoặc tương tự với một hoặc nhiều bên không liên quan;
 - (2) Thuê một chuyên gia bên ngoài để xác định giá thị trường và xác nhận các điều khoản và điều kiện thị trường cho giao dịch;
 - (3) So sánh các điều khoản của giao dịch với các điều khoản thị trường đã biết cho các giao dịch tương tự trên thị trường tự do.
- A44. Để đánh giá việc chứng minh của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cho cơ sở dẫn liệu tại đoạn 43 Chuẩn mực này, kiểm toán viên có thể thực hiện một hoặc nhiều thủ tục sau đây:
- (1) Xem xét sự hợp lý trong quá trình chứng minh cơ sở dẫn liệu của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán;
 - (2) Xác minh nguồn dữ liệu nội bộ hoặc bên ngoài chứng minh cho cơ sở dẫn liệu và kiểm tra dữ liệu để xác định tính chính xác, đầy đủ và phù hợp của nguồn dữ liệu đó;
 - (3) Đánh giá tính hợp lý của các giả định quan trọng cho cơ sở dẫn liệu.
- A45. Một số khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính quy định phải thuyết minh các giao dịch với các bên liên quan mà các giao dịch đó không được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong các giao dịch ngang giá. Trong trường hợp đó, nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không

thuyết minh về một giao dịch với bên liên quan trong báo cáo tài chính, có thể ngầm hiểu là giao dịch đó được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong một giao dịch ngang giá.

Đánh giá việc hạch toán và thuyết minh các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan đã xác định

Lưu ý về tính trọng yếu khi đánh giá sai sót (hướng dẫn đoạn 25 Chuẩn mực này)

A46. Đoạn 11(a) và A16 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450 quy định kiểm toán viên phải xem xét quy mô và bản chất của một sai sót và các trường hợp cụ thể mà sai sót xảy ra, khi đánh giá xem sai sót có trọng yếu hay không. Tầm quan trọng của một giao dịch đối với người sử dụng báo cáo tài chính có thể không chỉ phụ thuộc vào giá trị của giao dịch mà còn dựa vào các yếu tố có liên quan cụ thể khác, như bản chất của mối quan hệ với bên liên quan.

Đánh giá các thuyết minh về bên liên quan (hướng dẫn đoạn 25(a) Chuẩn mực này)

A47. Khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính áp dụng có quy định phải thuyết minh về các bên liên quan, việc đánh giá các thuyết minh về bên liên quan có nghĩa là xem xét các trường hợp, tình huống thực tế của các quan hệ và giao dịch với các bên liên quan của đơn vị được kiểm toán có được tóm tắt và trình bày một cách phù hợp để dễ hiểu đối với người sử dụng hay không. Thuyết minh về các giao dịch với các bên liên quan có thể không dễ hiểu nếu:

- (a) Tính hợp lý về mặt kinh tế và những ảnh hưởng của các giao dịch đối với báo cáo tài chính là không rõ ràng hoặc bị trình bày sai lệch; hoặc
- (b) Các điều khoản, điều kiện, hoặc các yếu tố quan trọng khác của các giao dịch mà người sử dụng cần biết lại không được thuyết minh phù hợp.

Giải trình bằng văn bản (hướng dẫn đoạn 26 Chuẩn mực này)

A48. Các trường hợp kiểm toán viên có thể cần thu thập giải trình bằng văn bản của Ban quản trị, bao gồm:

- (1) Khi Ban quản trị đã phê duyệt các giao dịch với các bên liên quan cụ thể mà các giao dịch đó (a) ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, hoặc (b) có sự tham gia của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán;
- (2) Khi Ban quản trị đã giải trình bằng lời cho kiểm toán viên về chi tiết các giao dịch với các bên liên quan;
- (3) Khi Ban quản trị có các lợi ích tài chính hoặc các lợi ích khác trong các bên liên quan hoặc trong các giao dịch với các bên liên quan.

A49. Kiểm toán viên cũng có thể quyết định cần thu thập giải trình bằng văn bản đối với những khẳng định cụ thể của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, ví dụ giải trình về việc các giao dịch cụ thể với bên liên quan không bao gồm các “thỏa thuận phụ” không được thông báo.

Trao đổi với Ban quản trị (hướng dẫn đoạn 27 Chuẩn mực này)

A50. Việc trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về những vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình kiểm toán (đoạn A8 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230 hướng dẫn thêm về nội dung các vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình kiểm toán) liên quan đến các bên liên quan của đơn vị giúp kiểm toán viên có cùng

cách hiểu với Ban quản trị về bản chất các vấn đề này và hướng giải quyết. Ví dụ về các vấn đề quan trọng về bên liên quan mà kiểm toán viên có thể trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán, bao gồm:

- (1) Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không thông báo (cho dù cố ý hay vô ý) cho kiểm toán viên về các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với bên liên quan. Điều này có thể cảnh báo cho Ban quản trị về các mối quan hệ và giao dịch quan trọng với các bên liên quan mà Ban quản trị có thể không biết trước đó;
- (2) Việc xác định các giao dịch quan trọng với các bên liên quan chưa được cho phép và phê duyệt hợp lý có thể dẫn đến hành vi gian lận đáng ngờ;
- (3) Kiểm toán viên bất đồng với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về việc hạch toán và thuyết minh các giao dịch quan trọng với các bên liên quan theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
- (4) Hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định liên quan ngăn cấm hoặc hạn chế một số loại giao dịch cụ thể với các bên liên quan;
- (5) Các khó khăn trong việc xác định bên nắm quyền kiểm soát cao nhất đối với đơn vị được kiểm toán./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 560: Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán

(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) liên quan đến các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).

Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán

02. Báo cáo tài chính có thể bị ảnh hưởng bởi một số sự kiện nhất định xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể đặc biệt nhấn mạnh đến các sự kiện này (ví dụ, Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 23 - “Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm” quy định và hướng dẫn cách xử lý trong báo cáo tài chính đối với những sự kiện ảnh hưởng tích cực hoặc tiêu cực, phát sinh kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán (trong chuẩn mực kế toán gọi là “ngày kết thúc kỳ kế toán”) đến ngày báo cáo tài chính được phê duyệt để phát hành). Các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính thường xác định theo hai loại sự kiện sau:

- (a) Những sự kiện cung cấp bằng chứng về các sự việc đã tồn tại vào ngày kết thúc kỳ kế toán;
- (b) Những sự kiện cung cấp bằng chứng về các sự việc phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán.

Đoạn A38 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 hướng dẫn ngày lập báo cáo kiểm toán sẽ thông báo cho người sử dụng báo cáo kiểm toán biết rằng kiểm toán viên đã xem xét ảnh hưởng của các sự kiện và giao dịch phát sinh mà kiểm toán viên biết được cho tới thời điểm ký báo cáo kiểm toán.

03. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) 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 với kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán trong việc cung cấp và xử lý các thông tin và tài liệu liên quan đến các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán.

Mục tiêu

04. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là:

- (a) Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc liệu các sự kiện phát sinh từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán cần được điều chỉnh hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính, đã được phản ánh phù hợp

trong báo cáo tài chính đó theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay chưa;

- (b) Xử lý một cách thích hợp đối với những sự việc mà kiểm toán viên biết được sau ngày lập báo cáo kiểm toán, mà nếu các sự việc này được biết đến tại ngày lập báo cáo kiểm toán thì có thể làm cho kiểm toán viên phải sửa đổi báo cáo kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

05. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

- (a) Ngày kết thúc kỳ kế toán: Là ngày cuối cùng của kỳ kế toán được lập báo cáo tài chính;
- (b) Ngày phê duyệt báo cáo tài chính: Là ngày mà tất cả các báo cáo cấu thành nên báo cáo tài chính, kể cả các thuyết minh có liên quan đã được lập và những người có thẩm quyền phê duyệt đã ký xác nhận chịu trách nhiệm đối với các báo cáo (xem hướng dẫn tại đoạn A2 Chuẩn mực này). *Ngày phê duyệt báo cáo tài chính được ghi rõ trên các báo cáo tài chính đó;*
- (c) Ngày lập báo cáo kiểm toán: Là ngày *được kiểm toán viên lựa chọn để ký báo cáo và ghi rõ trên Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính* theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 (xem hướng dẫn tại đoạn A3 Chuẩn mực này);
- (d) Ngày công bố báo cáo tài chính: Là ngày mà báo cáo kiểm toán và báo cáo tài chính được kiểm toán đã cung cấp cho bên thứ 3 (xem hướng dẫn tại đoạn A4 - A5 Chuẩn mực này);
- (e) Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán: Là những sự kiện phát sinh kể từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán và những sự việc mà kiểm toán viên biết được sau ngày lập báo cáo kiểm toán.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán

- 06. Kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán đã được thiết kế nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc kiểm toán viên đã nhận biết toàn bộ các sự kiện phát sinh từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán cần được điều chỉnh hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính. Tuy nhiên, kiểm toán viên không bắt buộc phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung đối với các vấn đề mà những thủ tục kiểm toán áp dụng trước đó đã đưa ra kết luận thoả đáng (xem hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực này).
- 07. Kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục theo quy định tại đoạn 06 Chuẩn mực này để đảm bảo rằng các thủ tục này đã bao quát được toàn bộ, hoặc gần như toàn bộ giai đoạn kể từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán. Kiểm toán viên phải lưu ý đến việc đánh giá rủi ro để xác định nội dung, phạm vi của các thủ tục kiểm toán đó, và phải bao gồm những công việc sau (xem hướng dẫn tại đoạn A7 - A8 Chuẩn mực này):

- (a) Tìm hiểu về các thủ tục mà Ban Giám đốc đã thiết lập nhằm bảo đảm đã xác định được mọi sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán;
 - (b) Phỏng vấn Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị (trong phạm vi phù hợp) để xác định liệu có những sự kiện đã xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán có khả năng ảnh hưởng đến báo cáo tài chính hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A9 Chuẩn mực này);
 - (c) Xem xét các biên bản họp (nếu có) của Đại hội đồng cổ đông, Hội đồng thành viên, Ban Giám đốc và Ban quản trị sau ngày kết thúc kỳ kế toán và phỏng vấn về các vấn đề đã được thảo luận trong các cuộc họp này nhưng chưa có biên bản (xem hướng dẫn tại đoạn A10 Chuẩn mực này);
 - (d) Xem xét báo cáo tài chính giữa niên độ kỳ gần nhất kể từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán của đơn vị (nếu có).
08. Nếu sau khi thực hiện các thủ tục theo quy định tại đoạn 06 và đoạn 07 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phát hiện được những sự kiện cần điều chỉnh hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính thì kiểm toán viên phải xác định liệu mỗi sự kiện đó có được phản ánh trên báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

Giải trình bằng văn bản

09. Kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) cung cấp giải trình bằng văn bản theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 580 về việc đã điều chỉnh hoặc thuyết minh tất cả các sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán mà khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng yêu cầu phải điều chỉnh hoặc thuyết minh.

Những sự việc mà kiểm toán viên biết được sau ngày lập báo cáo kiểm toán nhưng trước ngày công bố báo cáo tài chính

10. Kiểm toán viên không bắt buộc phải thực hiện các thủ tục kiểm toán liên quan đến báo cáo tài chính sau ngày lập báo cáo kiểm toán. Tuy nhiên, sau ngày lập báo cáo kiểm toán nhưng trước ngày công bố báo cáo tài chính, nếu kiểm toán viên biết được một sự việc mà nếu sự việc đó được biết đến tại ngày lập báo cáo kiểm toán thì có thể làm cho kiểm toán viên phải sửa đổi báo cáo kiểm toán, thì kiểm toán viên phải (xem hướng dẫn tại đoạn A11 Chuẩn mực này):
- (a) Thảo luận vấn đề này với Ban Giám đốc và Ban quản trị của đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp);
 - (b) Quyết định xem có cần sửa đổi báo cáo tài chính hay không;
 - (c) Phỏng vấn xem Ban Giám đốc dự định xử lý vấn đề này trên báo cáo tài chính như thế nào, trong trường hợp cần sửa đổi báo cáo tài chính.
11. Nếu Ban Giám đốc đơn vị sửa đổi báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải:
- (a) Thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết phù hợp với việc sửa đổi;
 - (b) Trừ trường hợp áp dụng đoạn 12 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải:
 - (i) Mở rộng các thủ tục kiểm toán theo quy định tại đoạn 06 và 07 Chuẩn mực này đến ngày lập báo cáo kiểm toán mới;

- (ii) Phát hành báo cáo kiểm toán mới về báo cáo tài chính sửa đổi. Ngày lập báo cáo kiểm toán mới không được trước ngày phê duyệt của báo cáo tài chính sửa đổi.

12. Nếu pháp luật và các quy định hoặc khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính không cấm Ban Giám đốc sửa đổi báo cáo tài chính do ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán hoặc các sự kiện dẫn đến thay đổi và những người chịu trách nhiệm phê duyệt báo cáo tài chính không bị cấm đối với việc phê duyệt báo cáo sửa đổi, kiểm toán viên được phép hạn chế những thủ tục kiểm toán đối với các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán được yêu cầu ở đoạn 11(b)(i) Chuẩn mực này trong phạm vi những sửa đổi đó. Trong trường hợp này, kiểm toán viên phải:

- (a) Sửa đổi báo cáo kiểm toán để bổ sung thông tin về ngày thực hiện sửa đổi, từ đó thể hiện rõ những thủ tục của kiểm toán viên đối với các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán chỉ giới hạn trong phần sửa đổi của báo cáo tài chính, được mô tả trong thuyết minh báo cáo tài chính có liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A12 Chuẩn mực này); hoặc
- (b) Phát hành báo cáo kiểm toán mới (báo cáo kiểm toán sửa đổi) trong đó có đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” (xem Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 706) hoặc có đoạn “Vấn đề khác” để thể hiện rằng những thủ tục của kiểm toán viên đối với các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán chỉ giới hạn trong phần sửa đổi của báo cáo tài chính như mô tả trong thuyết minh báo cáo tài chính có liên quan.

13. Nếu pháp luật và các quy định hoặc khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính không yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán phải phát hành báo cáo tài chính sửa đổi, thì kiểm toán viên không cần phải phát hành báo cáo kiểm toán mới hoặc báo cáo kiểm toán sửa đổi. Tuy nhiên, trong trường hợp kiểm toán viên tin rằng báo cáo tài chính cần được sửa đổi nhưng Ban Giám đốc đơn vị lại không sửa đổi, khi đó (xem hướng dẫn tại đoạn A13 - A14 Chuẩn mực này):

- (a) Nếu chưa phát hành báo cáo kiểm toán cho đơn vị, kiểm toán viên phải sửa đổi ý kiến kiểm toán theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 và sau đó mới phát hành báo cáo kiểm toán; hoặc
- (b) Nếu đã phát hành báo cáo kiểm toán cho đơn vị, kiểm toán viên phải thông báo cho Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán, trừ khi toàn bộ thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc, để đơn vị không công bố báo cáo tài chính cho bên thứ ba trước khi thực hiện những sửa đổi cần thiết. Nếu báo cáo tài chính công bố sau đó vẫn chưa được sửa đổi, kiểm toán viên phải có những hành động thích hợp để cố gắng ngăn chặn việc sử dụng báo cáo kiểm toán chưa sửa đổi (xem hướng dẫn tại đoạn A15 - A16 Chuẩn mực này).

Những sự việc mà kiểm toán viên biết được sau ngày công bố báo cáo tài chính

14. Sau ngày công bố báo cáo tài chính, kiểm toán viên không bắt buộc phải thực hiện bất kỳ thủ tục kiểm toán nào đối với báo cáo tài chính đó. Tuy nhiên, nếu sau ngày công bố báo cáo tài chính, kiểm toán viên biết được sự việc mà nếu sự việc đó được biết đến tại ngày lập báo cáo kiểm toán thì có thể làm cho kiểm toán viên phải sửa đổi báo cáo kiểm toán, thì kiểm toán viên phải:

- (a) Thảo luận vấn đề này với Ban Giám đốc và Ban quản trị của đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp);
 - (b) Quyết định xem có cần sửa đổi báo cáo tài chính hay không;
 - (c) Phòng vấn xem Ban Giám đốc dự định xử lý vấn đề này trên báo cáo tài chính như thế nào, trong trường hợp cần sửa đổi báo cáo tài chính.
15. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sửa đổi báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải (xem hướng dẫn tại đoạn A17 Chuẩn mực này):
- (a) Thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết phù hợp với việc sửa đổi;
 - (b) Kiểm tra các thủ tục Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán thực hiện để đảm bảo việc sửa đổi này đã được thông báo đến tất cả các bên đã nhận báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán được công bố trước đó;
 - (c) Trừ trường hợp áp dụng đoạn 12 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải:
 - (i) Mở rộng các thủ tục kiểm toán theo quy định tại đoạn 06 và 07 Chuẩn mực này đến ngày lập báo cáo kiểm toán mới, và đề ngày lập báo cáo kiểm toán mới không được trước ngày phê duyệt báo cáo tài chính sửa đổi; và
 - (ii) Phát hành báo cáo kiểm toán mới về báo cáo tài chính sửa đổi.
 - (d) Trong trường hợp áp dụng đoạn 12 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải sửa đổi báo cáo kiểm toán hoặc phát hành báo cáo kiểm toán mới theo quy định tại đoạn 12 Chuẩn mực này.
16. Kiểm toán viên phải đưa vào báo cáo kiểm toán sửa đổi hoặc báo cáo kiểm toán mới đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” hoặc đoạn “Vấn đề khác” đề cập đến phần thuyết minh báo cáo tài chính mà thuyết minh đó giải thích rõ lý do phải sửa đổi báo cáo tài chính đã công bố và báo cáo kiểm toán đã phát hành trước đây.
17. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không thực hiện các thủ tục cần thiết để đảm bảo đã thông báo việc sửa đổi này cho tất cả các bên đã nhận báo cáo tài chính trước đó và Ban Giám đốc không sửa đổi báo cáo tài chính trong khi kiểm toán viên tin rằng báo cáo tài chính cần được sửa đổi, kiểm toán viên phải thông báo cho Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị, trừ khi toàn bộ thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc (đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260), về việc kiểm toán viên sẽ cố gắng ngăn chặn việc sử dụng báo cáo kiểm toán chưa sửa đổi. Nếu Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị vẫn không thực hiện các thủ tục cần thiết mặc dù đã được kiểm toán viên thông báo thì kiểm toán viên phải có những hành động thích hợp để cố gắng ngăn chặn việc sử dụng báo cáo kiểm toán chưa sửa đổi (xem hướng dẫn tại đoạn A18 Chuẩn mực này).

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Phạm vi áp dụng (hướng dẫn đoạn 01 Chuẩn mực này)

- A1. Nếu sau khi công bố báo cáo tài chính đã được kiểm toán, báo cáo tài chính đó được đưa vào một tài liệu khác, kiểm toán viên có thể có thêm trách nhiệm liên quan đến việc phải xem xét các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán, ví dụ, theo yêu cầu của pháp luật và các quy định liên quan đến việc chào bán chứng khoán ra công

chúng tại các nước mà đơn vị đó thực hiện chào bán chứng khoán. Ví dụ, kiểm toán viên có thể phải thực hiện những thủ tục kiểm toán bổ sung cho đến thời điểm đơn vị được kiểm toán công bố tài liệu chào bán chứng khoán chính thức. Những thủ tục này có thể bao gồm các thủ tục quy định tại đoạn 06 và 07 Chuẩn mực này, được thực hiện cho đến ngày hoặc gần đến ngày công bố tài liệu chào bán chứng khoán chính thức và đọc tài liệu chào bán để đánh giá liệu các thông tin khác trong tài liệu đó có nhất quán với các thông tin tài chính mà kiểm toán viên đã kiểm toán hay không (xem đoạn 02 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200).

Giải thích thuật ngữ

Ngày phê duyệt báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 05(b) Chuẩn mực này)

A2. Pháp luật và các quy định có thể chỉ rõ các cá nhân hoặc tổ chức (ví dụ, Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị) chịu trách nhiệm về tất cả các báo cáo cấu thành nên báo cáo tài chính, kể cả các thuyết minh có liên quan đã được lập. Đồng thời, pháp luật và các quy định cũng có thể đưa ra các yêu cầu cụ thể về quy trình phê duyệt báo cáo. Pháp luật hoặc các quy định có thể không yêu cầu cụ thể về quy trình phê duyệt báo cáo và đơn vị thực hiện quy trình lập và hoàn thành báo cáo tài chính theo cơ cấu quản lý và quản trị của mình. Trong trường hợp báo cáo tài chính chính thức phải được Đại hội cổ đông phê duyệt thì kiểm toán viên không được dựa vào sự phê duyệt chính thức của các cổ đông để kết luận rằng đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính. *Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, ngày phê duyệt báo cáo tài chính chính thức là ngày mà những người có thẩm quyền hoàn thành việc phê duyệt và ký xác nhận, được ghi rõ trên các báo cáo tài chính đó. Ngày phê duyệt báo cáo tài chính không được trước ngày kết thúc kỳ kế toán.*

Ngày lập báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 05(c) Chuẩn mực này)

A3. Theo quy định tại đoạn 41 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700, ngày lập báo cáo kiểm toán không được trước ngày mà kiểm toán viên thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính, kể cả bằng chứng về việc tất cả các báo cáo cấu thành nên báo cáo tài chính, kể cả các thuyết minh có liên quan, đã được lập và những người có thẩm quyền phê duyệt đã xác nhận chịu trách nhiệm đối với báo cáo tài chính đó. Trong một số trường hợp, pháp luật và các quy định cũng xác định thời điểm mà cuộc kiểm toán phải được hoàn thành trong quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính. Theo đó, ngày lập báo cáo kiểm toán không thể sớm hơn ngày phê duyệt báo cáo tài chính theo quy định tại đoạn 05(b) Chuẩn mực này. Do các thủ tục hành chính, có thể có khoảng cách thời gian giữa ngày lập báo cáo kiểm toán theo quy định tại đoạn 05(c) Chuẩn mực này và ngày báo cáo kiểm toán được phát hành cho đơn vị.

Ngày công bố báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 05(d) Chuẩn mực này)

A4. Ngày công bố báo cáo tài chính thường phụ thuộc vào môi trường pháp lý của đơn vị. Trong một số trường hợp, ngày công bố báo cáo tài chính có thể là ngày báo cáo tài chính được nộp cho cơ quan quản lý. Vì báo cáo tài chính được kiểm toán phải được công bố kèm theo báo cáo kiểm toán nên báo cáo tài chính được kiểm toán phải được công bố cùng ngày hoặc sau ngày lập báo cáo kiểm toán, đồng thời phải cùng ngày hoặc sau ngày báo cáo kiểm toán được phát hành cho đơn vị.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công

A5. Đối với đơn vị trong lĩnh vực công, ngày công bố báo cáo tài chính có thể là ngày mà báo cáo tài chính được kiểm toán và báo cáo kiểm toán được nộp cho cơ quan quản lý hoặc công bố cho công chúng.

Các sự kiện phát sinh từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 06 - 09 Chuẩn mực này)

A6. Dựa trên đánh giá rủi ro của kiểm toán viên, các thủ tục kiểm toán quy định tại đoạn 06 Chuẩn mực này có thể bao gồm các thủ tục cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, như việc soát xét hoặc kiểm tra tài liệu, sổ kế toán hoặc các giao dịch phát sinh giữa ngày kết thúc kỳ kế toán và ngày lập báo cáo kiểm toán. Các thủ tục kiểm toán quy định tại đoạn 06 và 07 Chuẩn mực này được bổ sung cho những thủ tục mà kiểm toán viên có thể thực hiện vì mục đích khác, tuy nhiên những thủ tục này có thể cung cấp bằng chứng về sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán (ví dụ, các thủ tục kiểm tra chia cắt niên độ hay các thủ tục liên quan tới các khoản phải thu đã thu được tiền sau ngày kết thúc kỳ kế toán được sử dụng để thu thập bằng chứng kiểm toán về số dư tài khoản tại ngày khóa sổ kế toán, cũng có thể cung cấp bằng chứng về sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán).

A7. Đoạn 07 Chuẩn mực này quy định những thủ tục kiểm toán mà kiểm toán viên phải thực hiện để đạt được các yêu cầu quy định tại đoạn 06 Chuẩn mực này. Tuy nhiên, những thủ tục mà kiểm toán viên thực hiện đối với các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán có thể phụ thuộc vào các thông tin sẵn có, đặc biệt là phụ thuộc vào các tài liệu, sổ kế toán đã được lập sau ngày kết thúc kỳ kế toán. Nếu đơn vị chưa ghi chép đầy đủ, kịp thời tài liệu, sổ kế toán, không lập báo cáo tài chính giữa niên độ (cho mục đích nội bộ hay bên ngoài), hoặc không lập các biên bản họp của Ban Giám đốc hay Ban quản trị thì những thủ tục kiểm toán thích hợp có thể được thực hiện theo hình thức kiểm tra các tài liệu đã có, kể cả sổ phụ ngân hàng. Đoạn A8 Chuẩn mực này đưa ra ví dụ về một số vấn đề mà kiểm toán viên có thể cân nhắc thêm trong quá trình phỏng vấn.

A8. Ngoài các thủ tục kiểm toán theo quy định tại đoạn 07 Chuẩn mực này, kiểm toán viên có thể thấy cần thực hiện các thủ tục khác phù hợp như:

- (1) Xem xét bảng dự toán gần nhất của đơn vị được kiểm toán, kế hoạch về luồng tiền và các báo cáo quản trị có liên quan cho các kỳ sau ngày kết thúc kỳ kế toán;
- (2) Phỏng vấn (hoặc mở rộng nội dung phỏng vấn bằng lời hoặc bằng văn bản trước đây) chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị về các vụ kiện tụng và tranh chấp; hoặc
- (3) Cân nhắc sự cần thiết phải thu thập giải trình bằng văn bản về một số sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán để hỗ trợ các bằng chứng kiểm toán khác và để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

Phỏng vấn (hướng dẫn đoạn 07(b) Chuẩn mực này)

A9. Khi phỏng vấn Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) về việc liệu có sự kiện nào phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán có thể ảnh hưởng đến báo cáo tài chính hay không, kiểm toán viên có thể phỏng vấn về tình trạng hiện tại của các khoản mục đã được hạch toán trên cơ sở thông tin sơ bộ

hoặc thông tin không chính thức và kiểm toán viên có thể phỏng vấn cụ thể về những vấn đề sau:

- (1) Những cam kết, khoản vay hay bảo lãnh mới được ký kết;
- (2) Việc mua, bán tài sản đã phát sinh hoặc dự kiến thực hiện;
- (3) Tăng vốn chủ sở hữu (như phát hành cổ phiếu) hoặc phát hành các công cụ nợ (như phát hành trái phiếu) hay những thỏa thuận về sáp nhập hoặc giải thể đã ký kết hoặc dự kiến ký kết;
- (4) Những tài sản bị Chính phủ trưng dụng hoặc bị tổn thất do hỏa hoạn hay lụt bão;
- (5) Những phát sinh liên quan đến tài sản hoặc nợ tiềm tàng;
- (6) Những bút toán điều chỉnh bất thường đã thực hiện hay dự định thực hiện;
- (7) Những sự kiện đã phát sinh hoặc có thể sẽ phát sinh dẫn đến nghi ngờ về tính thích hợp của các chính sách kế toán đã được sử dụng để lập báo cáo tài chính, ví dụ những sự kiện dẫn đến nghi ngờ về tính chắc chắn của giả định hoạt động liên tục;
- (8) Những sự kiện đã phát sinh liên quan đến việc xác định các ước tính kế toán hoặc về lập dự phòng trong báo cáo tài chính;
- (9) Những sự kiện đã phát sinh liên quan đến khả năng thu hồi tài sản.

Xem xét các biên bản họp (hướng dẫn đoạn 07(c) Chuẩn mực này)

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công

A10. Trong lĩnh vực công, kiểm toán viên có thể xem xét các tài liệu chính thức về các biên bản có liên quan từ cơ quan quản lý và phỏng vấn về những vấn đề được nêu trong dự thảo biên bản nếu chưa có tài liệu chính thức.

Những sự việc mà kiểm toán viên biết được sau ngày ký báo cáo kiểm toán nhưng trước ngày công bố báo cáo tài chính

Trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đối với kiểm toán viên (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

A11. Theo hướng dẫn tại đoạn A23 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210, hợp đồng kiểm toán có điều khoản Ban Giám đốc phải thông báo cho kiểm toán viên về các sự việc có thể ảnh hưởng đến báo cáo tài chính mà Ban Giám đốc biết được trong giai đoạn từ sau ngày lập báo cáo kiểm toán đến ngày công bố báo cáo tài chính.

Ngày kép (hướng dẫn đoạn 12(a) Chuẩn mực này)

A12. Trong trường hợp mô tả ở đoạn 12(a) Chuẩn mực này, khi kiểm toán viên sửa đổi báo cáo kiểm toán để bổ sung thông tin về ngày thực hiện sửa đổi, ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính trước khi Ban Giám đốc sửa đổi sẽ không thay đổi vì như vậy sẽ giúp người sử dụng báo cáo tài chính biết được thời điểm hoàn thành công việc kiểm toán báo cáo tài chính. Tuy nhiên, báo cáo kiểm toán phải có thêm cả ngày sửa đổi để thông báo cho người sử dụng là các thủ tục của kiểm toán viên sau ngày đó chỉ giới hạn trong phần sửa đổi của báo cáo tài chính. Ví dụ minh họa cho ngày bổ sung như sau: “[ngày lập báo cáo kiểm toán], ngoại trừ thuyết minh Y, được kiểm toán tại [ngày hoàn thành các thủ tục kiểm toán chỉ giới hạn trong các sửa đổi được mô tả tại thuyết minh Y]”.

Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không sửa đổi báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

A13. Pháp luật và các quy định hoặc khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể không yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán phải phát hành báo cáo tài chính sửa đổi. Trường hợp này thường xảy ra khi báo cáo tài chính kỳ tiếp theo sắp được phát hành, trong đó đã có thuyết minh phù hợp về các vấn đề này.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công

A14. Trong lĩnh vực công, khi Ban Giám đốc không sửa đổi báo cáo tài chính, hành động của kiểm toán viên theo quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực này có thể cũng bao gồm việc báo cáo trực tiếp với cơ quan quản lý, hoặc tổ chức liên quan cần báo cáo, về ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán đối với báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán.

Hành động thích hợp của kiểm toán viên để cố gắng ngăn chặn việc sử dụng báo cáo kiểm toán chưa sửa đổi (hướng dẫn đoạn 13(b) Chuẩn mực này)

A15. Kiểm toán viên có thể cần phải thực hiện các nghĩa vụ pháp lý bổ sung ngay cả khi kiểm toán viên đã thông báo cho Ban Giám đốc về việc không công bố báo cáo tài chính đó và Ban Giám đốc đã đồng ý với yêu cầu này.

A16. Mặc dù kiểm toán viên đã thông báo về việc không công bố báo cáo tài chính đó cho bên thứ 3 nhưng Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán vẫn công bố báo cáo tài chính đó thì kiểm toán viên phải căn cứ vào quyền và nghĩa vụ pháp lý của mình để có hành động ngăn chặn việc sử dụng báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính chưa sửa đổi. Theo đó, kiểm toán viên có thể cân nhắc việc tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật.

Những sự việc mà kiểm toán viên biết được sau ngày công bố báo cáo tài chính

Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không sửa đổi báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công

A17. Pháp luật và các quy định có thể cấm các đơn vị trong lĩnh vực công sửa đổi báo cáo tài chính. Trong trường hợp này, hành động hợp lý của kiểm toán viên có thể là báo cáo với cơ quan quản lý phù hợp.

Hành động thích hợp của kiểm toán viên nhằm ngăn chặn việc sử dụng báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

A18. Mặc dù kiểm toán viên đã thông báo cho Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về việc kiểm toán viên sẽ có biện pháp ngăn chặn việc sử dụng báo cáo kiểm toán nhưng nếu kiểm toán viên tin rằng Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đã không thực hiện được các thủ tục cần thiết nhằm ngăn chặn việc sử dụng báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính mà đơn vị đã công bố trước đây, thì kiểm toán viên phải căn cứ vào quyền và nghĩa vụ pháp lý của mình để có hành động thích hợp. Theo đó, kiểm toán viên có thể cân nhắc việc tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 570: Hoạt động liên tục

(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC

ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) trong việc xét đoán giả định hoạt động liên tục mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã sử dụng để lập và trình bày báo cáo tài chính được kiểm toán.

Giả định hoạt động liên tục

02. Theo giả định hoạt động liên tục, một đơn vị được xem là hoạt động liên tục trong tương lai có thể dự đoán được. Báo cáo tài chính cho mục đích chung được lập trên cơ sở hoạt động liên tục, trừ khi Ban Giám đốc có ý định hoặc do nguyên nhân khác buộc phải ngừng hoạt động hoặc giải thể đơn vị. Báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt có thể được lập theo khuôn khổ hoặc không theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có quy định về cơ sở hoạt động liên tục (ví dụ, cơ sở hoạt động liên tục có thể không phù hợp với báo cáo tài chính được lập cho mục đích thuế). Khi sử dụng giả định hoạt động liên tục để lập và trình bày báo cáo tài chính là phù hợp, tài sản và nợ phải trả được ghi nhận dựa trên cơ sở là đơn vị có thể thực hiện được giá trị tài sản và thanh toán được các khoản nợ phải trả của mình trong điều kiện kinh doanh bình thường (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).

Trách nhiệm trong việc đánh giá khả năng hoạt động liên tục của đơn vị

03. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể quy định rõ về việc Ban Giám đốc phải thực hiện đánh giá cụ thể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị và các chuẩn mực liên quan cần xem xét và các thông tin thuyết minh phải trình bày liên quan đến hoạt động liên tục. Ví dụ, đoạn 15 Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 21 (năm 2003) yêu cầu Ban Giám đốc phải đánh giá khả năng hoạt động liên tục của đơn vị. Pháp luật và các quy định cũng có thể đưa ra các yêu cầu cụ thể về trách nhiệm của Ban Giám đốc trong việc đánh giá khả năng hoạt động liên tục của đơn vị và các thuyết minh báo cáo tài chính có liên quan.
04. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể không quy định rõ về việc Ban Giám đốc phải thực hiện đánh giá cụ thể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị. Tuy nhiên, do giả định hoạt động liên tục là một nguyên tắc cơ bản trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính (như quy định tại đoạn 02 Chuẩn mực này), việc lập và trình bày báo cáo tài chính yêu cầu Ban Giám đốc phải đánh giá khả năng hoạt động liên tục của đơn vị ngay cả khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính không quy định rõ về việc này.
05. Đánh giá của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị liên quan đến việc thực hiện xét đoán tại một thời điểm nhất định về kết quả không chắc chắn trong tương lai của các sự kiện hoặc điều kiện. Các yếu tố liên quan đến xét đoán đó bao gồm:

- Sự kiện, điều kiện hoặc kết quả diễn ra tại một thời điểm càng xa trong tương lai thì mức độ không chắc chắn về kết quả của sự kiện hay điều kiện đó càng tăng lên đáng kể. Vì vậy, hầu hết các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có quy định về việc đánh giá của Ban Giám đốc đều chỉ rõ giai đoạn mà Ban Giám đốc phải xem xét tất cả các thông tin sẵn có trong giai đoạn đó;
- Quy mô và tính chất phức tạp, đặc điểm và điều kiện hoạt động của đơn vị cũng như mức độ đơn vị bị ảnh hưởng bởi các yếu tố bên ngoài đều có thể ảnh hưởng đến xét đoán liên quan tới kết quả của các sự kiện hoặc điều kiện;
- Bất kỳ xét đoán nào về tương lai đều dựa trên các thông tin sẵn có tại thời điểm xét đoán. Các sự kiện phát sinh sau đó có thể đem lại những kết quả khác biệt với các xét đoán đã được coi là hợp lý tại thời điểm xét đoán.

Trách nhiệm của kiểm toán viên

06. Kiểm toán viên có trách nhiệm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hợp lý của giả định hoạt động liên tục mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã sử dụng khi lập và trình bày báo cáo tài chính và kết luận liệu còn có yếu tố không chắc chắn trọng yếu nào liên quan tới khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay không. Kiểm toán viên vẫn có trách nhiệm này ngay cả khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được sử dụng để lập báo cáo không quy định rõ về việc Ban Giám đốc phải thực hiện đánh giá cụ thể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị.
07. Tuy nhiên, như đã đề cập trong Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, khả năng phát hiện sai sót trọng yếu của kiểm toán viên có những hạn chế vốn có mà ảnh hưởng tiềm tàng của các hạn chế này là lớn hơn đối với các sự kiện hoặc điều kiện trong tương lai có thể dẫn đến khả năng đơn vị không thể hoạt động liên tục. Kiểm toán viên không thể dự đoán được các sự kiện hoặc điều kiện này. Do đó, khi báo cáo kiểm toán không đề cập đến tính không chắc chắn về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán, điều đó không có nghĩa là khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán đã được đảm bảo.

08. *Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.*

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn trong Chuẩn mực này để thực hiện trách nhiệm của mình và để phối hợp công việc với kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán giải quyết các mối quan hệ trong quá trình xét đoán về hoạt động liên tục khi kiểm toán báo cáo tài chính.

Mục tiêu

09. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là:

- Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hợp lý của giả định hoạt động liên tục mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã sử dụng khi lập và trình bày báo cáo tài chính;
- Dựa trên các bằng chứng kiểm toán đã thu thập được, kết luận về việc liệu có còn yếu tố không chắc chắn trọng yếu nào liên quan tới các sự kiện hoặc điều kiện có

thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán;

(c) Xác định ảnh hưởng đến báo cáo kiểm toán.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

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

10. Khi thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro theo quy định tại đoạn 05 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, kiểm toán viên phải xem xét liệu còn có các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán hay không. Đồng thời, kiểm toán viên phải xác định xem Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã đánh giá sơ bộ về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay chưa, và (xem hướng dẫn tại đoạn A2 - A5 Chuẩn mực này):
 - (a) Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã đánh giá, kiểm toán viên phải thảo luận với Ban Giám đốc đơn vị về đánh giá đó và xác định xem Ban Giám đốc đơn vị có nhận thấy các sự kiện hoặc điều kiện, xét riêng lẻ hay kết hợp lại, có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay không, và nếu có phải xem xét kế hoạch của Ban Giám đốc đơn vị đối với vấn đề này; hoặc
 - (b) Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chưa đánh giá, kiểm toán viên phải thảo luận với Ban Giám đốc đơn vị về cơ sở của dự định sử dụng giả định hoạt động liên tục và phỏng vấn Ban Giám đốc đơn vị liệu có các sự kiện hoặc điều kiện, xét riêng lẻ hay kết hợp lại, có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay không.
11. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên phải luôn cảnh giác với những bằng chứng kiểm toán về các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực này).

Xem xét các đánh giá của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán

12. Kiểm toán viên phải xem xét các đánh giá của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị (xem hướng dẫn tại đoạn A7 - A9; A11 - A12 Chuẩn mực này).
13. Khi xem xét các đánh giá của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, kiểm toán viên phải xem xét trong cùng giai đoạn mà Ban Giám đốc đơn vị đã sử dụng để đánh giá theo yêu cầu của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, hoặc theo pháp luật và các quy định - nếu pháp luật và các quy định yêu cầu một giai đoạn dài hơn. Nếu đánh giá của Ban Giám đốc về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được thực hiện cho giai đoạn ít hơn 12 tháng kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán như quy định tại đoạn 05(a) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560, kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán kéo dài giai đoạn đánh giá tới ít nhất là 12 tháng kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán (xem hướng dẫn tại đoạn A10 - A12 Chuẩn mực này).
14. Khi xem xét các đánh giá của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên phải xem xét liệu các đánh giá của Ban Giám đốc đã bao gồm tất cả các thông tin

liên quan sẵn có mà kiểm toán viên biết được từ kết quả của cuộc kiểm toán hay chưa.

Giai đoạn sau khi Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đánh giá

15. Kiểm toán viên phải phỏng vấn Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về các hiểu biết của Ban Giám đốc đối với các sự kiện hoặc điều kiện phát sinh sau giai đoạn đã được Ban Giám đốc đánh giá mà các sự kiện hoặc điều kiện này có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A13 - A14 Chuẩn mực này).

Thủ tục kiểm toán bổ sung khi kiểm toán viên nhận thấy các sự kiện hoặc điều kiện dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị

16. Khi nhận thấy các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm xác định xem có hay không có yếu tố không chắc chắn trọng yếu, kể cả việc xem xét các yếu tố giảm nhẹ. Các thủ tục này phải bao gồm (xem hướng dẫn tại đoạn A15 Chuẩn mực này):
 - (a) Yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đánh giá về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, nếu Ban Giám đốc chưa thực hiện đánh giá trước đó;
 - (b) Xem xét các kế hoạch của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về các hành động trong tương lai có liên quan đến đánh giá của Ban Giám đốc về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, đánh giá khả năng cải thiện tình hình cũng như tính khả thi của những kế hoạch này (xem hướng dẫn tại đoạn A16 Chuẩn mực này);
 - (c) Nếu đơn vị được kiểm toán đã lập kế hoạch dòng tiền và việc phân tích kế hoạch này là yếu tố quan trọng trong việc xem xét kết quả tương lai của các sự kiện hoặc điều kiện, khi đánh giá các kế hoạch của Ban Giám đốc về các hành động trong tương lai, kiểm toán viên phải (xem hướng dẫn tại đoạn A17 - A18 Chuẩn mực này):
 - (i) Đánh giá độ tin cậy của dữ liệu cơ bản được tạo ra để lập kế hoạch dòng tiền;
 - (ii) Xác định liệu có đủ bằng chứng củng cố cho các giả định dùng để lập kế hoạch dòng tiền hay không.
 - (d) Xem xét liệu còn có thông tin hay sự kiện bổ sung nào kể từ sau ngày Ban Giám đốc đưa ra đánh giá;
 - (e) Yêu cầu Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) giải trình bằng văn bản về các kế hoạch hành động trong tương lai của họ và tính khả thi của các kế hoạch đó.

Kết luận kiểm toán và báo cáo kiểm toán

17. Dựa vào những bằng chứng kiểm toán thu thập được, kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán của mình để kết luận liệu có yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến các sự kiện hoặc điều kiện, xét riêng lẻ hay kết hợp lại, có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay không. Yếu tố không chắc chắn trọng yếu tồn tại khi khả năng xảy ra cũng như ảnh hưởng tiềm tàng của yếu tố

đó lớn tới mức mà kiểm toán viên xét thấy cần phải trình bày rõ ràng về bản chất cũng như ảnh hưởng của yếu tố đó để đảm bảo (xem hướng dẫn tại đoạn A19 Chuẩn mực này):

- (a) Báo cáo tài chính được lập và trình bày *trung thực và hợp lý*, theo khuôn khổ về trình bày hợp lý; hoặc
- (b) Báo cáo tài chính không bị sai lệch, theo khuôn khổ về tuân thủ.

Việc sử dụng giả định hoạt động liên tục là phù hợp nhưng có yếu tố không chắc chắn trọng yếu

18. Trường hợp kiểm toán viên kết luận rằng việc sử dụng giả định hoạt động liên tục là phù hợp nhưng có yếu tố không chắc chắn trọng yếu, kiểm toán viên phải xác định xem báo cáo tài chính có đảm bảo các yêu cầu sau hay không:
- (a) Trình bày đầy đủ các sự kiện hoặc điều kiện chủ yếu có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán và kế hoạch của Ban Giám đốc đối với các sự kiện hoặc điều kiện này;
 - (b) Trình bày rõ ràng có yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến sự kiện hoặc điều kiện đó có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán và do đó, đơn vị có thể sẽ không thực hiện được giá trị tài sản và thanh toán các khoản nợ phải trả của mình trong điều kiện kinh doanh bình thường (xem hướng dẫn tại đoạn A20 Chuẩn mực này).
19. Nếu báo cáo tài chính của đơn vị đã trình bày đầy đủ các nội dung quy định tại đoạn 18 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải đưa ra báo cáo kiểm toán với ý kiến chấp nhận toàn phần có đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” nhằm:
- (a) Nêu bật sự tồn tại của yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán;
 - (b) Lưu ý người đọc tới thuyết minh trong báo cáo tài chính trình bày các vấn đề được quy định tại đoạn 18 Chuẩn mực này (xem Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 706 và hướng dẫn tại đoạn A21 - A22 Chuẩn mực này).
20. Nếu báo cáo tài chính của đơn vị không trình bày đầy đủ các nội dung quy định tại đoạn 18 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến ngoại trừ hoặc ý kiến trái ngược phù hợp với từng trường hợp cụ thể theo quy định tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705. Kiểm toán viên phải nêu rõ trong báo cáo kiểm toán về sự tồn tại của yếu tố không chắc chắn trọng yếu có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A23 - A24 Chuẩn mực này).

Việc sử dụng giả định hoạt động liên tục là không phù hợp

21. Nếu báo cáo tài chính được lập trên cơ sở hoạt động liên tục nhưng theo xét đoán của kiểm toán viên, việc Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sử dụng giả định này là không phù hợp thì kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán trái ngược (xem hướng dẫn tại đoạn A25 - A26 Chuẩn mực này).

Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không thực hiện hoặc không mở rộng đánh giá về khả năng hoạt động liên tục

22. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không thực hiện hoặc không mở rộng đánh giá về khả năng hoạt động liên tục theo yêu cầu của kiểm toán viên thì kiểm toán viên phải cân nhắc ảnh hưởng của vấn đề này đối với báo cáo kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A27 Chuẩn mực này).

Trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán

23. Trừ khi toàn bộ thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán (theo đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260), kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị về các sự kiện hoặc điều kiện đã xác định là có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán. Việc trao đổi với Ban quản trị phải bao gồm các nội dung sau:

- (a) Liệu các sự kiện hoặc điều kiện đó có tạo thành yếu tố không chắc chắn trọng yếu hay không;
- (b) Liệu việc sử dụng giả định hoạt động liên tục có phù hợp trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính hay không;
- (c) Các thuyết minh có liên quan trong báo cáo tài chính có đầy đủ hay không.

Sự chậm trễ đáng kể trong việc phê duyệt báo cáo tài chính

24. Khi có sự chậm trễ đáng kể của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán đối với việc phê duyệt báo cáo tài chính sau ngày kết thúc kỳ kế toán, kiểm toán viên phải tìm hiểu lý do của sự chậm trễ đó. Nếu kiểm toán viên tin rằng sự chậm trễ có thể do tác động của các sự kiện hoặc điều kiện liên quan đến việc đánh giá khả năng hoạt động liên tục của đơn vị thì kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung cần thiết như đã quy định tại đoạn 16 Chuẩn mực này, cũng như xem xét ảnh hưởng đến kết luận của kiểm toán viên về sự tồn tại của yếu tố không chắc chắn trọng yếu như quy định tại đoạn 17 Chuẩn mực này.

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Giả định hoạt động liên tục (hướng dẫn đoạn 02 Chuẩn mực này)

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công

A1. Việc Ban Giám đốc sử dụng giả định hoạt động liên tục cũng có thể phù hợp với các đơn vị trong lĩnh vực công. Ví dụ, đoạn 38 - 41 Chuẩn mực quốc tế về kế toán công số 1 (IPSAS1) đề cập đến khả năng hoạt động liên tục của các đơn vị trong lĩnh vực công. Rủi ro về khả năng hoạt động liên tục có thể phát sinh, nhưng không giới hạn, trong trường hợp đơn vị công hoạt động trên cơ sở lợi nhuận, khi các khoản tài trợ của Chính phủ có thể bị cắt giảm hoặc bị thu hồi, hoặc trong trường hợp tư nhân hóa. Các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị trong lĩnh vực công có thể bao gồm trường hợp đơn vị thiếu nguồn tài trợ để tiếp tục hoạt động hoặc khi có chính sách ảnh hưởng đến các dịch vụ mà đơn vị cung cấp.

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

Sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về giả định hoạt động liên tục (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

A2. Dưới đây là ví dụ về các sự kiện hoặc điều kiện, xét riêng lẻ hay kết hợp lại, có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về giả định hoạt động liên tục của đơn vị. Danh sách này không bao gồm tất cả các sự kiện có thể có trên thực tế và sự tồn tại của một hoặc một số sự kiện trong danh sách này cũng có thể không phải là dấu hiệu của yếu tố không chắc chắn trọng yếu.

Về tài chính

- (1) Đơn vị lâm vào tình trạng nợ phải trả lớn hơn tài sản hoặc nợ phải trả ngắn hạn lớn hơn tài sản lưu động;
- (2) Đơn vị có các khoản nợ dài hạn sắp đến hạn trả mà không có khả năng được giãn nợ hoặc không có khả năng thanh toán, hoặc đơn vị phụ thuộc quá nhiều vào các khoản vay ngắn hạn để tài trợ các tài sản dài hạn;
- (3) Dấu hiệu về việc các chủ nợ ngừng hoặc thu hồi các hỗ trợ tài chính;
- (4) Lưu chuyển tiền từ hoạt động kinh doanh bị âm thể hiện trên báo cáo tài chính hay dự báo trong tương lai;
- (5) Đơn vị có các chỉ số tài chính xấu hơn mức bình thường;
- (6) Lỗ hoạt động kinh doanh lớn hoặc có sự suy giảm lớn về giá trị của các tài sản được dùng để tạo ra các luồng tiền;
- (7) Nợ tồn đọng hoặc ngừng thanh toán cổ tức;
- (8) Không có khả năng thanh toán nợ khi đến hạn;
- (9) Không có khả năng tuân thủ các điều khoản của hợp đồng tín dụng;
- (10) Chuyển đổi từ các giao dịch mua chịu sang mua thanh toán ngay với các nhà cung cấp;
- (11) Không có khả năng tìm kiếm các nguồn tài trợ cho việc phát triển các sản phẩm mới thiết yếu hoặc các dự án đầu tư thiết yếu;

Về hoạt động

- (12) Ban Giám đốc có ý định ngừng hoạt động hoặc giải thể đơn vị;
- (13) Thiếu thành phần lãnh đạo chủ chốt mà không được thay thế;
- (14) Mất một thị trường lớn, mất khách hàng quan trọng, mất quyền kinh doanh theo hình thức cấp phép, nhượng quyền thương mại hoặc mất nhà cung cấp quan trọng;
- (15) Gặp các vấn đề khó khăn về lao động;
- (16) Thiếu hụt vật tư đầu vào chủ yếu;
- (17) Xuất hiện đối thủ cạnh tranh mới thành công hơn;

Các dấu hiệu khác

- (18) Không tuân thủ các quy định về góp vốn cũng như các quy định khác của pháp luật;
- (19) Đơn vị đang bị kiện và các vụ kiện này chưa được xử lý mà nếu đơn vị thua kiện có thể dẫn đến các khoản bồi thường không có khả năng đáp ứng được;
- (20) Thay đổi về pháp luật và các quy định hoặc chính sách của Nhà nước làm ảnh hưởng bất lợi tới đơn vị;
- (21) Xảy ra các rủi ro, tổn thất mà không được bảo hiểm hoặc bảo hiểm với giá trị thấp.

Ảnh hưởng của các sự kiện hoặc điều kiện này có thể được giảm nhẹ bởi các yếu tố khác. Ví dụ, ảnh hưởng của việc đơn vị không có khả năng thanh toán các khoản nợ phải trả thông thường khi đến hạn có thể được giảm nhẹ bằng việc Ban Giám đốc có kế hoạch duy trì luồng tiền đầy đủ nhờ việc áp dụng các phương pháp khác như thanh lý tài sản cố định, điều chỉnh lại lịch thanh toán nợ, hoặc tìm kiếm thêm các nguồn vốn mới. Tương tự, ảnh hưởng việc mất một nhà cung cấp quan trọng có thể được giảm nhẹ bằng việc thay thế một nguồn cung cấp phù hợp khác.

- A3. Các thủ tục đánh giá rủi ro theo quy định tại đoạn 10 Chuẩn mực này giúp kiểm toán viên xác định liệu việc sử dụng giả định hoạt động liên tục của Ban Giám đốc có phải là vấn đề quan trọng hay không và ảnh hưởng của chúng đến việc lập kế hoạch kiểm toán. Những thủ tục này cũng cho phép kiểm toán viên trao đổi với Ban Giám đốc đơn vị kịp thời hơn, bao gồm trao đổi về các kế hoạch của Ban Giám đốc và giải pháp đối với những vấn đề liên quan đến hoạt động liên tục.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

- A4. Quy mô của một đơn vị có thể ảnh hưởng tới khả năng chống đỡ của đơn vị trước các điều kiện bất lợi. Các đơn vị nhỏ có thể có khả năng phản ứng nhanh nhạy để khai thác các cơ hội nhưng lại có thể thiếu các nguồn lực để duy trì hoạt động.
- A5. Các điều kiện đặc thù của đơn vị nhỏ bao gồm rủi ro bị ngân hàng và các chủ nợ khác ngừng hỗ trợ vốn cũng như nguy cơ mất nhà cung cấp chính, mất khách hàng lớn, mất nhân viên chủ chốt hoặc mất quyền kinh doanh theo hình thức cấp phép, nhượng quyền thương mại hoặc theo các hình thức đã được thoả thuận theo pháp luật khác.

Cảnh giác với những bằng chứng kiểm toán về các sự kiện hoặc điều kiện (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

- A6. Đoạn 31 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 quy định nếu trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên thu thập được thêm các bằng chứng kiểm toán ảnh hưởng đến việc đánh giá rủi ro thì kiểm toán viên phải xem xét lại các đánh giá rủi ro của mình và từ đó sửa đổi các thủ tục kiểm toán tiếp theo đã đề ra. Nếu sau khi đã thực hiện đánh giá rủi ro, kiểm toán viên mới phát hiện ra các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán thì ngoài việc phải tiến hành các thủ tục quy định tại đoạn 16 Chuẩn mực này, kiểm toán viên có thể cần xem xét lại đánh giá về rủi ro có sai sót trọng yếu. Sự tồn tại của các sự kiện hoặc điều kiện này có thể ảnh hưởng đến nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với các rủi ro đã đánh giá. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 quy định và hướng dẫn về vấn đề này.

Xem xét các đánh giá của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán

Các đánh giá, phân tích hỗ trợ của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán và việc xem xét của kiểm toán viên (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

- A7. Đánh giá của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị là yếu tố quan trọng để kiểm toán viên xem xét việc sử dụng giả định hoạt động liên tục của Ban Giám đốc.
- A8. Kiểm toán viên không có trách nhiệm sửa đổi bổ sung việc Ban Giám đốc chưa thực hiện đầy đủ các thủ tục phân tích cần thiết. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên vẫn có thể đưa ra kết luận về tính hợp lý của việc Ban Giám đốc sử dụng giả định hoạt động liên tục ngay cả khi Ban Giám đốc không thực hiện đầy đủ các phân tích chi tiết để hỗ trợ cho đánh giá của mình. Ví dụ, nếu đơn vị được kiểm toán hoạt động liên tục có lãi và có khả năng tiếp cận dễ dàng với các nguồn lực tài chính, Ban Giám đốc có thể đánh giá mà không cần thực hiện các phân tích chi tiết. Trường hợp này, nếu các thủ tục kiểm toán khác đã cung cấp đủ căn cứ để kiểm toán viên kết luận về tính hợp lý của việc Ban Giám đốc sử dụng giả định hoạt động liên tục để lập và trình bày báo cáo tài chính thì kiểm toán viên có thể xem xét tính thích hợp của các đánh giá của Ban Giám đốc mà không cần thực hiện các thủ tục xem xét chi tiết khác.
- A9. Trong các trường hợp khác, để xem xét các đánh giá của Ban Giám đốc về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị theo quy định tại đoạn 12 Chuẩn mực này, kiểm toán viên có thể xem xét các vấn đề như quy trình mà Ban Giám đốc đưa ra đánh giá, các giả định đã được sử dụng làm cơ sở để đánh giá, kế hoạch hành động của Ban Giám đốc trong tương lai và tính khả thi của các kế hoạch đó.

Giai đoạn Ban Giám đốc đánh giá (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

- A10. Hầu hết các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đều yêu cầu việc đánh giá của Ban Giám đốc phải chỉ rõ giai đoạn mà Ban Giám đốc phải xem xét tất cả các thông tin sẵn có. Ví dụ, Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 21 (năm 2003) quy định giai đoạn mà Ban Giám đốc phải xem xét phải tối thiểu là 12 tháng kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ (hướng dẫn đoạn 12 - 13 Chuẩn mực này)

- A11. Trong nhiều trường hợp, Ban Giám đốc của các đơn vị nhỏ có thể không lập bản đánh giá chi tiết về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, thay vào đó Ban Giám đốc có thể dựa vào kiến thức chuyên sâu về công việc kinh doanh và dự báo triển vọng trong tương lai. Tuy nhiên, theo quy định của Chuẩn mực này, kiểm toán viên cần xem xét các đánh giá của Ban Giám đốc về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị. Đối với các đơn vị nhỏ, kiểm toán viên có thể thảo luận với Ban Giám đốc đơn vị về các nguồn tài chính trung và dài hạn của đơn vị, với điều kiện là luận điểm của Ban Giám đốc được chứng thực đầy đủ bởi các bằng chứng bằng văn bản và nhất quán với hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị. Do đó, để thực hiện quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực này về việc kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc mở rộng các đánh giá, kiểm toán viên có thể thảo luận, phỏng vấn và kiểm tra các tài liệu hỗ trợ, ví dụ xác minh hoặc xem xét tính khả thi của các đơn đặt hàng đã nhận để cung cấp hàng trong tương lai.

A12. Đối với các đơn vị nhỏ, sự hỗ trợ liên tục của chủ sở hữu kiêm Giám đốc đơn vị thường có vai trò quan trọng đối với khả năng hoạt động liên tục của đơn vị. Khi một đơn vị nhỏ có nguồn tài trợ vốn chủ yếu từ một khoản vay của chủ sở hữu kiêm Giám đốc, điều quan trọng là nguồn tài trợ này sẽ không bị rút ra. Ví dụ, việc một đơn vị nhỏ có thường xuyên gặp phải các khó khăn về tài chính hay không có thể phụ thuộc vào việc chủ sở hữu kiêm Giám đốc chấp nhận cho đơn vị vay vốn với thứ tự ưu tiên hoàn trả sau các khoản vay ngân hàng và các khoản nợ khác, hay chủ sở hữu kiêm Giám đốc sẽ dùng tài sản cá nhân để bảo lãnh cho các khoản vay của đơn vị. Trong những trường hợp như vậy, kiểm toán viên có thể thu thập các bằng chứng thích hợp bằng các tài liệu về việc cho vay hoặc bảo lãnh của chủ sở hữu kiêm Giám đốc. Khi một đơn vị nhận được các hỗ trợ bổ sung từ chủ sở hữu kiêm Giám đốc, kiểm toán viên có thể cần xem xét khả năng thực hiện các nghĩa vụ trong cam kết hỗ trợ của chủ sở hữu kiêm Giám đốc. Bên cạnh đó, kiểm toán viên có thể yêu cầu xác nhận bằng văn bản về các điều kiện và điều khoản đi kèm với sự hỗ trợ và về chủ ý hoặc cách hiểu của chủ sở hữu kiêm Giám đốc.

Giai đoạn sau khi Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đánh giá (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

A13. Như quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải luôn cảnh giác với khả năng có thể có các sự kiện hoặc điều kiện đã biết, hoặc sẽ xảy ra sau giai đoạn Ban Giám đốc đánh giá mà các sự kiện hoặc điều kiện này có thể dẫn đến nghi ngờ về tính hợp lý của giả định hoạt động liên tục mà Ban Giám đốc đã sử dụng khi lập và trình bày báo cáo tài chính. Khi một sự kiện hoặc điều kiện xảy ra ở thời điểm càng xa trong tương lai thì mức độ không chắc chắn liên quan tới kết quả của sự kiện hoặc điều kiện đó càng lớn, vì vậy, khi xem xét các sự kiện hoặc điều kiện xảy ra trong tương lai xa, kiểm toán viên phải xem xét các dấu hiệu về khả năng hoạt động liên tục trước khi cân nhắc thực hiện các hành động tiếp theo. Nếu phát hiện được các sự kiện hoặc điều kiện như vậy, kiểm toán viên có thể cần yêu cầu Ban Giám đốc xem xét ảnh hưởng tiềm tàng của sự kiện hoặc điều kiện đó đến đánh giá của Ban Giám đốc về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị. Trong những trường hợp như vậy, kiểm toán viên phải áp dụng các thủ tục quy định tại đoạn 16 Chuẩn mực này.

A14. Ngoài việc phỏng vấn Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên không có trách nhiệm phải thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán khác để xác định các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị mà các sự kiện hoặc điều kiện đó diễn ra sau giai đoạn đánh giá của Ban Giám đốc (như đã quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực này, giai đoạn đánh giá của Ban Giám đốc ít nhất phải là 12 tháng kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán).

Thủ tục kiểm toán bổ sung khi kiểm toán viên nhận thấy các sự kiện hoặc điều kiện dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị (hướng dẫn đoạn 16 Chuẩn mực này)

A15. Để thực hiện quy định tại đoạn 16 Chuẩn mực này, các thủ tục kiểm toán thích hợp có thể bao gồm:

- (1) Phân tích và thảo luận với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về dòng tiền, lợi nhuận và các dự báo liên quan khác;
- (2) Phân tích và thảo luận về báo cáo tài chính giữa niên độ kỳ gần nhất của đơn vị;

- (3) Xem xét điều khoản của các giấy nhận nợ và các hợp đồng vay nợ và xác định liệu có các dấu hiệu vi phạm;
- (4) Xem xét biên bản họp cổ đông, họp Ban quản trị và các cuộc họp có liên quan khác để tìm hiểu về các khó khăn tài chính;
- (5) Phòng vấn chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị về các tranh chấp, kiện tụng và sự hợp lý trong các đánh giá của Ban Giám đốc về các tranh chấp, kiện tụng này và ước lượng mức độ ảnh hưởng về mặt tài chính;
- (6) Xác nhận sự tồn tại, tính hợp pháp và tính bắt buộc thi hành của các thỏa thuận để cung cấp hoặc duy trì các hỗ trợ tài chính cho bên thứ ba và các bên liên quan và đánh giá khả năng tài chính của những bên này trong việc cung cấp thêm các quỹ bổ sung;
- (7) Xem xét kế hoạch của đơn vị trong việc giải quyết các đơn hàng chưa hoàn thành cho khách hàng;
- (8) Tiến hành các thủ tục kiểm toán đối với những sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán để xác định những sự kiện có thể làm suy giảm hoặc gây ảnh hưởng tới khả năng hoạt động liên tục của đơn vị;
- (9) Xác nhận sự tồn tại, các điều khoản và tính hợp lý của các công cụ vay nợ;
- (10) Thu thập và xem xét báo cáo về các hoạt động pháp lý;
- (11) Xác định xem đơn vị có kế hoạch thanh lý tài sản hay không.

Xem xét kế hoạch của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về các hành động trong tương lai (hướng dẫn đoạn 16(b) Chuẩn mực này)

A16. Để xem xét kế hoạch của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về các hành động trong tương lai, kiểm toán viên có thể phỏng vấn Ban Giám đốc về các kế hoạch cho tương lai, ví dụ kế hoạch thanh lý tài sản, vay tiền hay tái cơ cấu các khoản nợ, cắt giảm hoặc tạm ngừng các khoản chi phí hay tăng vốn.

Giai đoạn được Ban Giám đốc đánh giá (hướng dẫn đoạn 16(c) Chuẩn mực này)

A17. Ngoài các thủ tục quy định tại đoạn 16(c) Chuẩn mực này, kiểm toán viên có thể so sánh:

- (1) Thông tin dự báo tài chính với kết quả thực tế đạt được của các giai đoạn liên trước;
- (2) Thông tin dự báo tài chính cho giai đoạn hiện tại với kết quả đã đạt được tính tới thời điểm hiện tại.

A18. Khi giả định của Ban Giám đốc bao gồm sự hỗ trợ liên tục của các bên thứ ba, bất kể được thực hiện dưới hình thức cho vay, cam kết duy trì hoặc cung cấp bổ sung nguồn vốn, hay bảo lãnh, và những hỗ trợ đó có vai trò quan trọng đối với khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, kiểm toán viên có thể cần cân nhắc việc yêu cầu các bên thứ ba đó xác nhận bằng văn bản (trong đó nêu rõ các điều kiện và điều khoản) và cũng có thể cần thu thập bằng chứng về khả năng của bên thứ ba đối với việc cung cấp các hỗ trợ đó.

Kết luận kiểm toán và báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

A19. Thuật ngữ “yếu tố không chắc chắn trọng yếu” (*điều không chắc chắn*) được sử dụng trong Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 21 (năm 2003) đã đề cập về những yếu tố không chắc chắn liên quan tới các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, mà các yếu tố đó phải được trình bày trong báo cáo tài chính. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác có thể sử dụng thuật ngữ “yếu tố không chắc chắn đáng kể” cho các trường hợp tương tự.

Việc sử dụng giả định hoạt động liên tục là phù hợp nhưng có yếu tố không chắc chắn trọng yếu

Yếu tố không chắc chắn trọng yếu đã được trình bày đầy đủ (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A20. Khi xác định tính đầy đủ của việc trình bày thông tin trong báo cáo tài chính, kiểm toán viên có thể cần xác định xem các thông tin đã được trình bày có đủ rõ ràng để thu hút sự chú ý của người đọc đến khả năng đơn vị không thể tiếp tục thực hiện được giá trị tài sản và thanh toán các khoản nợ phải trả của mình trong điều kiện kinh doanh bình thường hay không.

Báo cáo kiểm toán khi các yếu tố không chắc chắn trọng yếu đã được trình bày đầy đủ (hướng dẫn đoạn 19 Chuẩn mực này)

A21. Dưới đây là minh họa một đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” trong báo cáo kiểm toán khi kiểm toán viên hài lòng về tính đầy đủ của thuyết minh báo cáo tài chính:

“...Vấn đề cần nhấn mạnh

Mặc dù không đưa ra ý kiến ngoại trừ, chúng tôi muốn lưu ý người đọc đến Thuyết minh X trong báo cáo tài chính về khoản lỗ thuần ZZZ VND của Công ty trong năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 và tại ngày đó, các khoản nợ ngắn hạn của Công ty đã vượt quá tổng tài sản của công ty là YYY VND. Những điều kiện này, cùng những vấn đề khác được nêu trong Thuyết minh X, cho thấy sự tồn tại của yếu tố không chắc chắn trọng yếu có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của Công ty”.

A22. Khi có nhiều yếu tố không chắc chắn trọng yếu có tính chất quan trọng đối với tổng thể báo cáo tài chính, kiểm toán viên có thể phải cân nhắc (trong rất ít trường hợp) việc từ chối đưa ra ý kiến thay vì thêm đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” vào báo cáo kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 quy định và hướng dẫn về vấn đề này.

Báo cáo kiểm toán khi các yếu tố không chắc chắn trọng yếu không được trình bày đầy đủ (hướng dẫn đoạn 20 Chuẩn mực này)

A23. Dưới đây là minh họa một đoạn trong báo cáo kiểm toán có ý kiến kiểm toán ngoại trừ:

“...Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Các thỏa thuận tài chính của Công ty đã hết hạn và số dư còn lại sẽ phải thanh toán vào ngày 19/03/20x2. Công ty đã không thể tái đàm phán hoặc đạt được các thỏa thuận tài chính thay thế. Thực tế này cho thấy việc tồn tại yếu tố không chắc chắn trọng yếu có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động

liên tục của Công ty, và do đó, Công ty có thể không thực hiện được giá trị tài sản và thanh toán các khoản nợ phải trả trong điều kiện hoạt động bình thường. Báo cáo tài chính và các thuyết minh kèm theo đã không trình bày đầy đủ vấn đề này.

Ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Theo ý kiến của chúng tôi, ngoại trừ việc không trình bày đầy đủ các thông tin nêu tại đoạn “Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ”, báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty tại ngày 31/12/20x1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với...”.

A24. Dưới đây là minh họa một đoạn trong báo cáo kiểm toán có ý kiến kiểm toán trái ngược:

“...Cơ sở của ý kiến kiểm toán trái ngược

Các thỏa thuận tài chính của Công ty đã hết hạn và số dư còn lại sẽ phải thanh toán vào ngày 31/12/20x1. Công ty đã không thể tái đàm phán hoặc đạt được thỏa thuận tài chính thay thế và đang xem xét việc công bố phá sản. Những sự kiện này cho thấy có yếu tố không chắc chắn trọng yếu có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của Công ty và do đó, Công ty có thể không có khả năng thực hiện giá trị tài sản hoặc thanh toán các khoản nợ phải trả trong kỳ hoạt động bình thường. Báo cáo tài chính và các thuyết minh kèm theo đã không trình bày vấn đề này”.

Ý kiến kiểm toán trái ngược

Theo ý kiến của chúng tôi, do việc không trình bày các thông tin nêu tại đoạn “Cơ sở của ý kiến kiểm toán trái ngược”, báo cáo tài chính đã không phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty tại ngày 31/12/20x1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, không phù hợp với...”.

Việc sử dụng giả định hoạt động liên tục là không phù hợp (hướng dẫn đoạn 21 Chuẩn mực này)

A25. Nếu báo cáo tài chính đã được lập trên cơ sở hoạt động liên tục nhưng theo xét đoán của kiểm toán viên, việc Ban Giám đốc đơn vị sử dụng giả định hoạt động liên tục là không phù hợp thì kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán dạng trái ngược theo quy định tại đoạn 21 Chuẩn mực này, cho dù báo cáo tài chính của đơn vị có hay không có thuyết minh về tính không phù hợp của giả định hoạt động liên tục mà Ban Giám đốc sử dụng.

A26. Nếu Ban Giám đốc đơn vị buộc phải hoặc lựa chọn lập báo cáo tài chính khi việc sử dụng giả định hoạt động liên tục là không phù hợp thì báo cáo tài chính được lập trên một cơ sở thay thế (ví dụ, cơ sở giá thanh lý hoặc *giá thực tế có thể thực hiện*). Kiểm toán viên có thể kiểm toán báo cáo tài chính này nếu xét thấy cơ sở thay thế là khôn ngoan về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể chấp nhận được trong trường hợp đó. Với điều kiện là báo cáo tài chính có đủ thuyết minh cần thiết, kiểm toán viên có thể đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần, tuy nhiên, vẫn có thể cân nhắc sự phù hợp hay cần thiết trình bày thêm đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” trong

báo cáo kiểm toán để lưu ý người sử dụng báo cáo về cơ sở thay thế và lý do sử dụng cơ sở thay thế đó.

Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không thực hiện hoặc không mở rộng đánh giá về khả năng hoạt động liên tục (hướng dẫn đoạn 22 Chuẩn mực này)

A27. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể thấy cần phải yêu cầu Ban Giám đốc thực hiện đánh giá hoặc mở rộng đánh giá về khả năng hoạt động liên tục. Nếu Ban Giám đốc không sẵn sàng thực hiện yêu cầu này, kiểm toán viên có thể đưa ra ý kiến ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến trong báo cáo kiểm toán, vì trong trường hợp này kiểm toán viên có thể không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến việc sử dụng giả định hoạt động liên tục trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính, ví dụ, kiểm toán viên không thu thập được đầy đủ bằng chứng liên quan đến kế hoạch mà Ban Giám đốc đã lập hoặc bằng chứng liên quan đến việc tồn tại các yếu tố giảm nhẹ khác./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 580: Giải trình bằng văn bản

*(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC
ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)*

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) trong việc thu thập giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) trong một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính.
02. Phụ lục 01 cung cấp danh sách các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác có quy định và hướng dẫn cụ thể liên quan đến giải trình bằng văn bản. Các quy định và hướng dẫn cụ thể trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác không giới hạn việc áp dụng chuẩn mực kiểm toán này.

Sử dụng giải trình bằng văn bản làm bằng chứng kiểm toán

03. Theo quy định tại đoạn 05(c) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500, 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. Giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (sau đây gọi là “Giải trình bằng văn bản”) là những thông tin cần thiết mà kiểm toán viên yêu cầu có liên quan đến việc kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị. Do đó, tương tự như câu trả lời đối với các câu hỏi phỏng vấn của kiểm toán viên, giải trình bằng văn bản cũng là bằng chứng kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).
04. Mặc dù giải trình bằng văn bản cung cấp bằng chứng kiểm toán cần thiết nhưng bản thân các giải trình đó có thể chưa cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về bất kỳ vấn đề nào được giải trình. Hơn nữa, việc Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã cung cấp văn bản giải trình đáng tin cậy không làm ảnh hưởng đến nội dung hoặc phạm vi các bằng chứng kiểm toán khác mà kiểm toán viên thu thập về việc Ban Giám đốc đơn vị đã hoàn thành các trách nhiệm của họ hoặc về các cơ sở dẫn liệu cụ thể.
05. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn trong Chuẩn mực này để thực hiện trách nhiệm của mình và để phối hợp công việc với kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán để thực hiện giải trình bằng văn bản trong quá trình kiểm toán.

Mục tiêu

06. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là:

- (a) Thu thập giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) về việc Ban Giám đốc và Ban quản trị khẳng định rằng họ đã hoàn thành trách nhiệm trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính và cung cấp đầy đủ thông tin cho kiểm toán viên;
- (b) Hỗ trợ cho các bằng chứng kiểm toán khác liên quan đến báo cáo tài chính hoặc các cơ sở dẫn liệu cụ thể của báo cáo tài chính bằng cách thu thập giải trình bằng văn bản nếu kiểm toán viên xác định là cần thiết hoặc nếu các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác có yêu cầu;
- (c) Có biện pháp xử lý thích hợp đối với các giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp), hoặc nếu Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) không cung cấp các giải trình bằng văn bản mà kiểm toán viên yêu cầu.

Giải thích thuật ngữ

07. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

Giải trình bằng văn bản: Là các giải thích của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán được thể hiện dưới hình thức văn bản, cung cấp cho kiểm toán viên để giải trình và xác nhận một số vấn đề nhất định hoặc hỗ trợ cho các bằng chứng kiểm toán khác. Giải trình bằng văn bản trong trường hợp này không bao gồm báo cáo tài chính, các cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính hoặc sổ, chứng từ kế toán. *Giải trình bằng văn bản trong một số trường hợp gọi là “Thư giải trình” hoặc “Bản giải trình”.*

08. Trong Chuẩn mực kiểm toán này, “Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp)” được gọi chung là “Ban Giám đốc”. Ngoài ra, khi sử dụng khuôn khổ về trình bày hợp lý, Ban Giám đốc chịu trách nhiệm đối với việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Ban Giám đốc và các cấp quản lý được yêu cầu giải trình bằng văn bản

09. Kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc và các cấp quản lý có trách nhiệm phù hợp của đơn vị được kiểm toán cung cấp các giải trình bằng văn bản về báo cáo tài chính và hiểu biết đối với các vấn đề có liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A2 - A6 Chuẩn mực này).

Các giải trình bằng văn bản về trách nhiệm của Ban Giám đốc

Lập và trình bày báo cáo tài chính

10. Kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cung cấp giải trình bằng văn bản về việc Ban Giám đốc đã hoàn thành trách nhiệm đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, kể cả việc trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính đó, khi thích hợp, theo điều khoản của hợp đồng kiểm toán quy định tại đoạn 06(b)(i) Chuẩn

mức kiểm toán Việt Nam số 210 (xem hướng dẫn tại đoạn A7 - A9, A14, A22 Chuẩn mực này).

Thông tin được cung cấp và tính đầy đủ của các giao dịch

11. Kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cung cấp giải trình bằng văn bản về việc:
 - (a) Ban Giám đốc đã cung cấp cho kiểm toán viên tất cả các thông tin liên quan và các quyền tiếp cận theo điều khoản của hợp đồng kiểm toán quy định tại đoạn 06(b)(iii) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210;
 - (b) Tất cả các giao dịch đã được ghi chép và phản ánh trong báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A7 - A9, A14, A22 Chuẩn mực này).

Mô tả trách nhiệm của Ban Giám đốc trong các giải trình bằng văn bản

12. Các giải trình bằng văn bản phải mô tả trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán theo quy định tại đoạn 10 và 11 Chuẩn mực này như cách thức mà các trách nhiệm này được mô tả trong điều khoản của hợp đồng kiểm toán.

Các giải trình bằng văn bản về các vấn đề khác

13. Các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác quy định các vấn đề cụ thể mà kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán giải trình bằng văn bản. Ngoài các yêu cầu đó, nếu kiểm toán viên xác định cần thu thập thêm giải trình bằng văn bản nhằm bổ sung cho các bằng chứng kiểm toán khác liên quan đến báo cáo tài chính hoặc các cơ sở dẫn liệu cụ thể của báo cáo tài chính thì kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị cung cấp giải trình bằng văn bản về các vấn đề khác đó (xem hướng dẫn tại đoạn A10 - A13, A14, A22 Chuẩn mực này).

Ngày ký văn bản giải trình và giai đoạn được giải trình

14. Ngày ký văn bản giải trình phải là ngày gần nhất với ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính mà có thể thực hiện được, nhưng không được sau ngày lập báo cáo kiểm toán. Văn bản giải trình phải bao gồm giải trình về tất cả các báo cáo tài chính và giai đoạn được kiểm toán đã đề cập trong báo cáo kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A15 - A18 Chuẩn mực này).

Hình thức của các giải trình bằng văn bản

15. Các giải trình bằng văn bản phải được trình bày ở dạng Thư giải trình gửi cho kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán. Nếu pháp luật và các quy định yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán lập báo cáo công khai về trách nhiệm của Ban Giám đốc và kiểm toán viên xác định rằng báo cáo đó cung cấp một số hoặc tất cả các nội dung cần giải trình theo quy định tại đoạn 10 hoặc 11 Chuẩn mực này thì các vấn đề liên quan đã trình bày trong báo cáo công khai đó không cần phải nêu lại trong Thư giải trình (xem hướng dẫn tại đoạn A19 - A21 Chuẩn mực này).

Nghi ngờ về độ tin cậy của văn bản giải trình, văn bản giải trình không được cung cấp hoặc nội dung giải trình không đầy đủ

Nghi ngờ về độ tin cậy của văn bản giải trình

16. Nếu kiểm toán viên lo ngại về năng lực chuyên môn, tính chính trực, tư cách đạo đức, tính cẩn trọng của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán hoặc lo ngại về cam kết, nỗ lực của Ban Giám đốc đơn vị để duy trì các phẩm chất trên thì kiểm toán viên

phải xác định ảnh hưởng của sự lo ngại đó đến độ tin cậy của các giải trình (bằng lời hoặc bằng văn bản) và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán nói chung (xem hướng dẫn tại đoạn A24 - A25 Chuẩn mực này).

17. Trong trường hợp văn bản giải trình không nhất quán với bằng chứng kiểm toán khác, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán để cố gắng giải quyết vấn đề này. Nếu vấn đề vẫn không được giải quyết, kiểm toán viên phải xem xét lại đánh giá của mình về năng lực chuyên môn, tính chính trực, tư cách đạo đức hoặc tính can trọng của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, hoặc về cam kết hoặc nỗ lực của Ban Giám đốc đơn vị đối với các vấn đề trên và phải xác định ảnh hưởng có thể có đến độ tin cậy của các giải trình (bằng lời hoặc bằng văn bản) và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán nói chung (xem hướng dẫn tại đoạn A23 Chuẩn mực này).
18. Nếu kiểm toán viên kết luận rằng văn bản giải trình là không đáng tin cậy, kiểm toán viên phải có các biện pháp xử lý thích hợp, bao gồm xác định ảnh hưởng có thể có đối với ý kiến kiểm toán theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705, có xem xét tới quy định tại đoạn 20 Chuẩn mực này.

Văn bản giải trình không được cung cấp hoặc nội dung giải trình không đầy đủ

19. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không cung cấp văn bản giải trình *hoặc nội dung giải trình không đầy đủ* theo yêu cầu của kiểm toán viên thì kiểm toán viên phải:
 - (a) Trao đổi các vấn đề trên với Ban Giám đốc đơn vị;
 - (b) Đánh giá lại tính chính trực của Ban Giám đốc đơn vị và đánh giá ảnh hưởng có thể có của các vấn đề trên đến độ tin cậy của các giải trình (bằng lời hoặc bằng văn bản) và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán nói chung;
 - (c) Thực hiện các biện pháp thích hợp, bao gồm xác định ảnh hưởng có thể có đối với ý kiến kiểm toán theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705, có xem xét tới quy định tại đoạn 20 Chuẩn mực này.

Giải trình bằng văn bản về trách nhiệm của Ban Giám đốc

20. Kiểm toán viên phải từ chối đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 nếu (xem hướng dẫn tại đoạn A26 - A27 Chuẩn mực này):
 - (a) Kiểm toán viên kết luận rằng có đủ nghi ngờ về tính chính trực của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán dẫn đến việc giải trình bằng văn bản theo quy định tại đoạn 10 và 11 Chuẩn mực này là không đáng tin cậy; hoặc
 - (b) Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không cung cấp văn bản giải trình *hoặc giải trình không đầy đủ các nội dung* theo quy định tại đoạn 10 và 11 Chuẩn mực này.

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Sử dụng các giải trình bằng văn bản làm bằng chứng kiểm toán (hướng dẫn đoạn 03 Chuẩn mực này)

- A1. Các giải trình bằng văn bản là một nguồn bằng chứng kiểm toán quan trọng. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sửa đổi hoặc không cung cấp các giải trình

bằng văn bản theo yêu cầu của kiểm toán viên thì kiểm toán viên có thể phải lưu ý khả năng tồn tại một hoặc nhiều vấn đề quan trọng. Hơn nữa, trong nhiều trường hợp, yêu cầu cung cấp giải trình bằng văn bản thay cho giải trình bằng lời có thể khiến Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán xem xét các vấn đề đó một cách nghiêm túc hơn và do đó sẽ nâng cao chất lượng của các giải trình.

Ban Giám đốc và các cấp quản lý được yêu cầu giải trình bằng văn bản (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

- A2. Kiểm toán viên yêu cầu những người có trách nhiệm phù hợp đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính cung cấp giải trình bằng văn bản. Những người có trách nhiệm này có thể khác nhau tùy thuộc vào cơ cấu quản trị của đơn vị được kiểm toán, tùy thuộc vào pháp luật và các quy định có liên quan; tuy nhiên, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán thường là bên chịu trách nhiệm đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Do đó, kiểm toán viên có thể yêu cầu văn bản giải trình từ Tổng Giám đốc/Giám đốc và Giám đốc tài chính/*Kế toán trưởng* của đơn vị hoặc những người có chức vụ tương đương trong đơn vị nhưng không mang các chức danh đó. Trong một số trường hợp, các bên khác (như Ban quản trị) cũng chịu trách nhiệm đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính.
- A3. Do Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chịu trách nhiệm đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính và chịu trách nhiệm điều hành hoạt động của đơn vị nên Ban Giám đốc có thể được kỳ vọng có đầy đủ hiểu biết về quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị và các cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính được sử dụng làm cơ sở cho giải trình bằng văn bản.
- A4. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể quyết định thu thập thông tin từ những người khác tham gia vào việc lập và trình bày báo cáo tài chính và các cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính, kể cả những người có kiến thức chuyên môn về các vấn đề cần được giải trình bằng văn bản. Những người đó có thể bao gồm:
- (1) Chuyên gia xác định rủi ro (actuary) chịu trách nhiệm về các đo lường kế toán được xác định bằng phương pháp định giá dựa trên rủi ro (*ví dụ: chuyên gia tính phí trong lĩnh vực bảo hiểm*);
 - (2) Nhân viên kỹ thuật chịu trách nhiệm và có kiến thức chuyên môn về đánh giá nghĩa vụ liên quan đến môi trường;
 - (3) Bộ phận pháp chế của đơn vị cung cấp thông tin về dự phòng các khoản bồi thường do kiện tụng, tranh chấp.
- A5. Trong một số trường hợp, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể khẳng định trong văn bản giải trình rằng các giải trình được thực hiện với sự hiểu biết và tin tưởng cao nhất của Ban Giám đốc. Việc kiểm toán viên chấp nhận khẳng định đó của Ban Giám đốc đơn vị được coi là hợp lý nếu thấy rằng người thực hiện giải trình là những người có trách nhiệm và hiểu biết thích hợp về các vấn đề được giải trình.
- A6. Để đảm bảo Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cung cấp các giải trình có đầy đủ thông tin, kiểm toán viên có thể yêu cầu Ban Giám đốc khẳng định trong văn bản giải trình rằng Ban Giám đốc đã thu thập những thông tin cần thiết để có thể lập văn bản giải trình theo yêu cầu của kiểm toán viên. Kiểm toán viên không kỳ vọng

rằng đơn vị phải xây dựng thêm quy trình nội bộ chính thức ngoài những quy trình đã có để thu thập các thông tin cần thiết đó.

Các giải trình bằng văn bản về trách nhiệm của Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 10 - 11 Chuẩn mực này)

A7. Bằng chứng kiểm toán thu thập được trong cuộc kiểm toán về việc Ban Giám đốc đã hoàn thành các trách nhiệm quy định tại đoạn 10 và 11 Chuẩn mực này vẫn không được coi là đầy đủ nếu kiểm toán viên không có được khẳng định của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán rằng Ban Giám đốc tin tưởng đã hoàn thành các trách nhiệm của họ. Điều này là do kiểm toán viên không thể chỉ dựa vào bằng chứng kiểm toán khác để xét đoán về việc liệu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã lập và trình bày báo cáo tài chính và cung cấp thông tin cho kiểm toán viên trên cơ sở hiểu và thừa nhận về trách nhiệm của họ hay chưa. Ví dụ, kiểm toán viên không thể kết luận rằng Ban Giám đốc đã cung cấp cho kiểm toán viên tất cả thông tin liên quan theo thỏa thuận trong hợp đồng kiểm toán khi kiểm toán viên chưa đề nghị và chưa nhận được xác nhận của Ban Giám đốc về việc các thông tin đó đã được cung cấp hay chưa.

A8. Các giải trình bằng văn bản theo quy định tại đoạn 10 và 11 Chuẩn mực này dẫn tới sự hiểu biết và thừa nhận của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về các trách nhiệm của họ như đã thỏa thuận trong hợp đồng kiểm toán, thông qua việc kiểm toán viên yêu cầu Ban Giám đốc khẳng định đã hoàn thành các trách nhiệm đó. Kiểm toán viên cũng có thể yêu cầu Ban Giám đốc khẳng định lại trong văn bản giải trình về sự hiểu biết và thừa nhận của Ban Giám đốc đối với các trách nhiệm nêu trên. Việc này đặc biệt thích hợp khi:

- (1) Những người ký hợp đồng kiểm toán thay mặt cho đơn vị được kiểm toán không còn giữ các trách nhiệm liên quan;
- (2) Hợp đồng kiểm toán được lập trong năm trước;
- (3) Có dấu hiệu cho thấy Ban Giám đốc hiểu sai các trách nhiệm đó; hoặc
- (4) Có những thay đổi làm cho việc yêu cầu Ban Giám đốc khẳng định lại trong văn bản giải trình về sự hiểu biết và thừa nhận của Ban Giám đốc đối với các trách nhiệm của họ trở nên cần thiết.

Đề nhất quán với quy định tại đoạn 06(b) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210, việc Ban Giám đốc khẳng định lại trong văn bản giải trình rằng họ hiểu và thừa nhận các trách nhiệm của mình không nhằm mục đích khẳng định là *Ban Giám đốc đã thực hiện giải trình với sự hiểu biết và sự tin tưởng cao nhất* (như hướng dẫn tại đoạn A5 Chuẩn mực này).

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công

A9. Các quy định về kiểm toán báo cáo tài chính của các đơn vị trong lĩnh vực công có thể rộng hơn của các đơn vị khác. Vì vậy, cơ sở để thực hiện cuộc kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị trong lĩnh vực công, liên quan đến trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, có thể yêu cầu thêm các nội dung phải giải trình bằng văn bản, ví dụ giải trình để xác nhận rằng các giao dịch và sự kiện đã được thực hiện theo pháp luật và các quy định hoặc các yêu cầu khác của cơ quan có thẩm quyền.

Các giải trình bằng văn bản về các vấn đề khác (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

Các giải trình bằng văn bản về các vấn đề khác liên quan đến báo cáo tài chính

A10. Ngoài giải trình bằng văn bản theo quy định tại đoạn 10 Chuẩn mực này, kiểm toán viên có thể cân nhắc sự cần thiết phải yêu cầu giải trình bằng văn bản về các vấn đề khác liên quan đến báo cáo tài chính. Các giải trình bằng văn bản này có thể bổ sung cho giải trình theo quy định tại đoạn 10 Chuẩn mực này nhưng không thay thế cho giải trình đó. Các giải trình về các vấn đề khác liên quan đến báo cáo tài chính có thể bao gồm:

- (1) Việc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán có phù hợp hay không;
- (2) Các vấn đề sau đây có được ghi nhận, đánh giá, trình bày hoặc thuyết minh theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không:
 - Các kế hoạch hoặc dự định có thể ảnh hưởng tới giá trị ghi sổ hoặc phân loại tài sản và nợ phải trả;
 - Nợ phải trả, kể cả nợ thực tế và nợ tiềm tàng;
 - Quyền sở hữu hoặc quyền kiểm soát đối với tài sản, quyền nắm giữ hoặc các hạn chế đối với tài sản, các tài sản thế chấp;
 - Các khía cạnh của pháp luật và các quy định, các thỏa thuận của hợp đồng có thể ảnh hưởng đến báo cáo tài chính, kể cả hành vi không tuân thủ.

Các giải trình bằng văn bản về các vấn đề khác liên quan đến thông tin cung cấp cho kiểm toán viên

A11. Ngoài giải trình bằng văn bản theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực này, kiểm toán viên có thể cân nhắc sự cần thiết phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cung cấp giải trình bằng văn bản về việc Ban Giám đốc đã trao đổi với kiểm toán viên về tất cả các khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ mà họ biết.

Giải trình bằng văn bản về các cơ sở dẫn liệu cụ thể

A12. Khi thu thập bằng chứng hoặc đánh giá về các xét đoán và dự định của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên có thể xem xét một hoặc các vấn đề sau:

- (1) Tình hình thực hiện các dự định đã đề ra của đơn vị trong quá khứ;
- (2) Lý do đơn vị lựa chọn các hành động cụ thể;
- (3) Khả năng đơn vị thực hiện các hành động đó;
- (4) Sự tồn tại hoặc thiếu bất kỳ thông tin nào khác có thể được thu thập trong quá trình kiểm toán mà các thông tin này có thể không nhất quán với xét đoán hoặc dự định của Ban Giám đốc.

A13. Ngoài ra, kiểm toán viên có thể cân nhắc sự cần thiết phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cung cấp giải trình bằng văn bản về các cơ sở dẫn liệu cụ thể trong báo cáo tài chính, đặc biệt là để bổ sung cho hiểu biết mà kiểm toán viên thu được từ bằng chứng kiểm toán khác về xét đoán hoặc dự định của Ban Giám đốc có liên quan đến một cơ sở dẫn liệu cụ thể hoặc tính đầy đủ của cơ sở dẫn liệu đó. Ví dụ, nếu dự định của Ban Giám đốc là quan trọng để làm cơ sở đánh giá các khoản đầu tư, thì kiểm toán viên có thể không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán

thích hợp nếu không có giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc về các dự định của họ. Trong trường hợp này, mặc dù việc giải trình bằng văn bản cung cấp bằng chứng kiểm toán cần thiết nhưng có thể chưa cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp cho cơ sở dẫn liệu đó.

Trao đổi về mức giá trị cụ thể của giao dịch cần được giải trình bằng văn bản (hướng dẫn đoạn 10 - 11, 13 Chuẩn mực này)

A14. Đoạn 05 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450 quy định kiểm toán viên phải tổng hợp tất cả các sai sót đã được phát hiện trong quá trình kiểm toán, trừ những sai sót không đáng kể. Kiểm toán viên có thể xác định một mức giá trị cụ thể mà các sai sót lớn hơn mức đó không thể được coi là sai sót không đáng kể. Tương tự như vậy, kiểm toán viên có thể cân nhắc việc trao đổi với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về một mức giá trị cụ thể mà các giao dịch có giá trị lớn hơn mức đó cần phải được giải trình bằng văn bản.

Ngày ký văn bản giải trình và giai đoạn được giải trình (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

A15. Vì các giải trình bằng văn bản là bằng chứng kiểm toán cần thiết nên kiểm toán viên không thể đưa ra ý kiến kiểm toán và ký lập báo cáo kiểm toán trước ngày Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán ký văn bản giải trình. Ngoài ra, do kiểm toán viên phải xem xét các sự kiện xảy ra cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán mà các sự kiện đó có thể phải được điều chỉnh hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính nên ngày Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán ký văn bản giải trình phải gần sát nhất so với ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính, nhưng không được sau ngày lập báo cáo kiểm toán.

A16. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên có thể cần thu thập giải trình bằng văn bản về một cơ sở dẫn liệu cụ thể của báo cáo tài chính. Khi đó, kiểm toán viên có thể cần yêu cầu đơn vị cung cấp giải trình mới nhất bằng văn bản.

A17. Giai đoạn được giải trình là tất cả các giai đoạn được đề cập trong báo cáo kiểm toán vì Ban Giám đốc phải xác nhận lại rằng các giải trình bằng văn bản mà Ban Giám đốc đã thực hiện liên quan đến các kỳ trước vẫn còn phù hợp. Kiểm toán viên và Ban Giám đốc có thể thống nhất về hình thức văn bản giải trình, trong đó cập nhật lại các giải trình liên quan đến các kỳ trước bằng việc nêu rõ liệu có thay đổi nào đối với các giải trình kỳ trước hay không, và nếu có thì thay đổi đó là gì.

A18. Thực tế có thể có trường hợp Ban Giám đốc kỳ hiện tại không đảm nhiệm chức vụ này trong tất cả các kỳ được đề cập trong báo cáo kiểm toán. Ban Giám đốc kỳ hiện tại có thể khẳng định rằng họ không có trách nhiệm cung cấp một số hoặc tất cả các nội dung cần giải trình bằng văn bản vì họ không đảm nhiệm chức vụ này trong các kỳ trước đó. Tuy nhiên, điều này hoàn toàn không làm giảm bớt trách nhiệm của Ban Giám đốc kỳ hiện tại đối với báo cáo tài chính xét trên phương diện tổng thể. Do đó, trong trường hợp này, kiểm toán viên vẫn phải yêu cầu Ban Giám đốc cung cấp giải trình bằng văn bản về tất cả các kỳ có liên quan.

Hình thức của các giải trình bằng văn bản (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

A19. Các giải trình bằng văn bản phải được trình bày trong Thư giải trình gửi cho kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán. Ngoài ra, pháp luật và các quy định cũng có thể yêu cầu Ban Giám đốc phải lập bản giải trình công khai về trách nhiệm của họ (ví dụ: Báo cáo của Ban Giám đốc đính kèm báo cáo tài chính). Mặc dù báo cáo đó

là bản giải trình đối với người sử dụng báo cáo tài chính hoặc đối với cơ quan có thẩm quyền thích hợp, kiểm toán viên có thể xác định rằng đây là hình thức giải trình bằng văn bản phù hợp về một số hoặc tất cả các vấn đề phải giải trình với kiểm toán viên theo quy định tại đoạn 10 hoặc 11 Chuẩn mực này. Do đó, những vấn đề liên quan đã được giải trình trong bản giải trình theo pháp luật và các quy định không cần phải trình bày lại trong Thư giải trình. Các yếu tố có thể ảnh hưởng đến việc kiểm toán viên xác định tính phù hợp của bản giải trình bao gồm:

- (1) Bản giải trình có bao gồm xác nhận về việc Ban Giám đốc đã hoàn thành các trách nhiệm của mình theo quy định tại đoạn 10 hoặc 11 Chuẩn mực này hay không;
- (2) Bản giải trình có được cung cấp hoặc phê duyệt bởi những người mà kiểm toán viên yêu cầu giải trình bằng văn bản hay không;
- (3) Bản giải trình có được cung cấp cho kiểm toán viên gần sát nhất với ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính, nhưng không được sau ngày lập báo cáo kiểm toán hay không (xem đoạn 14 Chuẩn mực này).

A20. Một báo cáo chính thức về tính tuân thủ pháp luật và các quy định hoặc về việc phê duyệt báo cáo tài chính sẽ không chứa đựng đầy đủ thông tin để cho phép kiểm toán viên hài lòng rằng tất cả các giải trình cần thiết đã được thực hiện một cách có chủ định. Việc trình bày các trách nhiệm của Ban Giám đốc theo yêu cầu của pháp luật và các quy định không được coi là thay thế cho các giải trình bằng văn bản theo yêu cầu của kiểm toán viên.

A21. Phụ lục 02 của Chuẩn mực này cung cấp ví dụ minh họa về Thư giải trình.

Trao đổi với Ban quản trị (hướng dẫn đoạn 10 - 11, 13 Chuẩn mực này)

A22. Đoạn 16(c)(ii) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260 quy định kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về các giải trình bằng văn bản mà kiểm toán viên yêu cầu Ban Giám đốc thực hiện.

Nghị ngờ về độ tin cậy của văn bản giải trình, văn bản giải trình không được cung cấp hoặc nội dung giải trình không đầy đủ

Nghị ngờ về độ tin cậy của văn bản giải trình (hướng dẫn đoạn 16 - 17 Chuẩn mực này)

A23. Nếu phát hiện được sự không nhất quán giữa một hoặc các vấn đề được giải trình bằng văn bản với bằng chứng kiểm toán thu thập được từ nguồn khác, kiểm toán viên có thể cân nhắc liệu việc đánh giá rủi ro có còn phù hợp hay không và nếu không thì kiểm toán viên có thể sửa đổi việc đánh giá rủi ro và xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo để xử lý các rủi ro đã đánh giá.

A24. Những lo ngại về năng lực chuyên môn, tính chính trực, tư cách đạo đức, tính cẩn trọng của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán hoặc lo ngại về cam kết, nỗ lực của Ban Giám đốc đơn vị để duy trì các phẩm chất trên có thể dẫn đến việc kiểm toán viên kết luận rằng có rủi ro do Ban Giám đốc giải trình sai trong báo cáo tài chính làm cho không thể thực hiện được cuộc kiểm. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên có thể xem xét rút khỏi hợp đồng kiểm toán nếu pháp luật và các quy định cho phép, trừ khi Ban quản trị đơn vị được kiểm toán có các biện pháp xử lý phù hợp. Tuy nhiên, các biện pháp xử lý của Ban quản trị đơn vị có thể không đủ để cho phép kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần.

A25. Đoạn 08(c) và đoạn 10 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230 quy định kiểm toán viên phải lập và lưu lại tài liệu về các vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình kiểm toán, các kết luận rút ra từ những vấn đề đó và các xét đoán chuyên môn quan trọng được thực hiện để đưa ra các kết luận này. Kiểm toán viên có thể đã phát hiện được các vấn đề quan trọng liên quan đến năng lực chuyên môn, tính chính trực, tư cách đạo đức hoặc tính cân trọng của Ban Giám đốc hoặc về cam kết, nỗ lực của Ban Giám đốc đơn vị để duy trì các phẩm chất trên nhưng vẫn kết luận rằng các giải trình bằng văn bản là đáng tin cậy. Trong trường hợp này, vấn đề quan trọng mà kiểm toán viên đã phát hiện phải được lưu lại trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230.

Giải trình bằng văn bản về trách nhiệm của Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 20 Chuẩn mực này)

A26. Theo hướng dẫn tại đoạn A7 Chuẩn mực này, kiểm toán viên không thể chỉ dựa vào bằng chứng kiểm toán khác để xét đoán về việc liệu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã hoàn thành trách nhiệm của họ theo quy định tại đoạn 10 và 11 Chuẩn mực này hay chưa. Do đó, theo quy định tại đoạn 20(a) Chuẩn mực này, nếu kiểm toán viên kết luận rằng các giải trình bằng văn bản về vấn đề này là không đáng tin cậy, hoặc nếu Ban Giám đốc không cung cấp văn bản giải trình thì kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Do hạn chế này, những ảnh hưởng có thể có đối với báo cáo tài chính không chỉ giới hạn ở các yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của báo cáo tài chính mà mang tính chất lan tỏa. Đoạn 09 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 quy định kiểm toán viên phải từ chối đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính trong trường hợp này.

A27. Văn bản giải trình bị sửa đổi so với yêu cầu của kiểm toán viên không nhất thiết có nghĩa là Ban Giám đốc đơn vị không cung cấp văn bản giải trình. Tuy nhiên, lý do của sự sửa đổi đó có thể ảnh hưởng đến ý kiến kiểm toán, ví dụ:

- (1) Giải trình bằng văn bản về việc Ban Giám đốc đã hoàn thành trách nhiệm đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính có thể cho thấy Ban Giám đốc tin tưởng rằng báo cáo tài chính được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, ngoại trừ sự không tuân thủ trọng yếu đối với một quy định cụ thể của khuôn khổ đó. Quy định tại đoạn 20 Chuẩn mực này không được áp dụng vì kiểm toán viên đã kết luận rằng Ban Giám đốc đã cung cấp văn bản giải trình đáng tin cậy. Tuy nhiên, kiểm toán viên phải xem xét ảnh hưởng của vấn đề không tuân thủ đến ý kiến kiểm toán theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705;
- (2) Giải trình bằng văn bản về trách nhiệm của Ban Giám đốc là phải cung cấp cho kiểm toán viên tất cả các *tài liệu*, thông tin liên quan như đã thỏa thuận trong các điều khoản của hợp đồng kiểm toán có thể cho thấy Ban Giám đốc tin tưởng rằng họ đã cung cấp đầy đủ *tài liệu*, thông tin cho kiểm toán viên, trừ các *tài liệu*, thông tin đã bị tiêu hủy do hỏa hoạn. Quy định tại đoạn 20 Chuẩn mực này không được áp dụng vì kiểm toán viên đã kết luận rằng Ban Giám đốc đã cung cấp văn bản giải trình đáng tin cậy. Tuy nhiên, kiểm toán viên phải xem xét ảnh hưởng có tính chất lan tỏa của *tài liệu*, thông tin bị tiêu hủy do hỏa hoạn đối với báo cáo tài chính và ảnh hưởng của vấn đề này đến ý kiến kiểm toán theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705.

DANH MỤC CÁC CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM KHÁC CÓ QUY ĐỊNH VÀ HƯỚNG DẪN VỀ GIẢI TRÌNH BẰNG VĂN BẢN

Phụ lục này cung cấp danh mục các đoạn trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác có quy định và hướng dẫn về các vấn đề cụ thể cần giải trình bằng văn bản. Danh mục này không thay thế cho việc xem xét các quy định và hướng dẫn có liên quan trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác.

- (1) Đoạn 39 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240;
- (2) Đoạn 16 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 250;
- (3) Đoạn 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450;
- (4) Đoạn 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 501;
- (5) Đoạn 22 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 540;
- (6) Đoạn 26 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 550;
- (7) Đoạn 09 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560;
- (8) Đoạn 16(e) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 570;
- (9) Đoạn 09 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 710.

VÍ DỤ VỀ THƯ GIẢI TRÌNH

Ví dụ về Thư giải trình sau đây bao gồm các nội dung giải trình bằng văn bản được quy định và hướng dẫn tại Chuẩn mực này và các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác. Thư giải trình này được lập với giả định rằng:

- (1) Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng là các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính;
- (2) Không liên quan đến quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 570 về việc thu thập giải trình bằng văn bản *về tính hoạt động liên tục*;
- (3) Không có ngoại lệ nào đối với các vấn đề cần phải giải trình bằng văn bản. Nếu có ngoại lệ, các giải trình cần phải được sửa đổi để phản ánh các ngoại lệ đó.

Công ty ABC

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: ... /20x2

THƯ GIẢI TRÌNH

Kính gửi: [Ông/Bà.....- Kiểm toán viên/ Công ty kiểm toán XYZ]

Thư giải trình này được cung cấp liên quan đến cuộc kiểm toán của Công ty Ông/Bà về báo cáo tài chính của Công ty ABC cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 (*) nhằm mục đích đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính có phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hay không.

Chúng tôi xác nhận rằng (với sự hiểu biết và tin tưởng cao nhất, chúng tôi đã tìm hiểu những thông tin mà chúng tôi cho là cần thiết để thu được những hiểu biết thích hợp):

Báo cáo tài chính

- (1) Chúng tôi đã hoàn thành các trách nhiệm của mình, như đã thỏa thuận trong các điều khoản của Hợp đồng kiểm toán [số.... ngày.....], đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính theo các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính; cụ thể là báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính.
- (2) Chúng tôi đã sử dụng các giả định hợp lý để đưa ra các ước tính kế toán, kể cả ước tính về giá trị hợp lý (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 540).

- (3) Các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan đã được giải thích và thuyết minh một cách phù hợp theo các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 550).
- (4) Tất cả các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán và cần phải được điều chỉnh và thuyết minh theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng đều đã được điều chỉnh và thuyết minh (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560).
- (5) Ảnh hưởng của các sai sót chưa được điều chỉnh, xét riêng lẻ hay tổng hợp lại, là không trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính. Danh sách các sai sót chưa được điều chỉnh được đính kèm với Thư giải trình này (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450).
- (6) [Bất kỳ vấn đề nào khác mà kiểm toán viên thấy thích hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A10 Chuẩn mực này)].

Thông tin cung cấp

- (1) Chúng tôi đã cung cấp cho Ông/Bà:
 - Quyền tiếp cận với tất cả *tài liệu*, thông tin mà chúng tôi nhận thấy có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính như sổ, tài liệu, chứng từ kế toán và các vấn đề khác;
 - Các *tài liệu*, thông tin bổ sung mà kiểm toán viên yêu cầu chúng tôi cung cấp để phục vụ cho mục đích kiểm toán;
 - Quyền tiếp cận không hạn chế với những cá nhân trong đơn vị mà kiểm toán viên xác định là cần thiết nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán.
- (2) Tất cả các giao dịch đã được ghi chép trong tài liệu, sổ kế toán và đã được phản ánh trong báo cáo tài chính.
- (3) Chúng tôi đã công bố cho Ông/Bà các kết quả đánh giá của chúng tôi về rủi ro báo cáo tài chính có thể chứa đựng sai sót trọng yếu do gian lận (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240).
- (4) Chúng tôi đã công bố cho Ông/Bà tất cả các thông tin liên quan đến gian lận hoặc nghi ngờ gian lận mà chúng tôi biết và có thể có ảnh hưởng đến đơn vị và liên quan đến:
 - Ban Giám đốc;
 - Những nhân viên có vai trò quan trọng trong kiểm soát nội bộ; hoặc
 - Các vấn đề khác mà gian lận có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240).
- (5) Chúng tôi đã công bố cho Ông/Bà tất cả các thông tin liên quan đến các cáo buộc gian lận hoặc nghi ngờ gian lận có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính của đơn vị mà chúng tôi được thông báo từ các nhân viên, nhân viên cũ của Công ty, các chuyên gia phân tích, các cơ quan quản lý hoặc những người khác (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240).

- (6) Chúng tôi đã công bố cho Ông/Bà tất cả các trường hợp không tuân thủ hoặc nghi ngờ không tuân thủ pháp luật và các quy định mà ảnh hưởng của việc không tuân thủ đó cần được xem xét khi lập và trình bày báo cáo tài chính (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 250).
- (7) Chúng tôi đã công bố cho Ông/Bà danh tính của các bên liên quan của đơn vị và tất cả các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan mà chúng tôi biết (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 550).
- (8) [Bất kỳ vấn đề nào khác mà kiểm toán viên thấy cần thiết (xem hướng dẫn tại đoạn A11 Chuẩn mực này)].

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty ABC

Giám đốc

(*Chữ ký, họ và tên, đóng dấu*)

Kế toán trưởng

(*Chữ ký, họ và tên*)

(*) Khi kiểm toán viên thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính cho nhiều giai đoạn khác nhau, kiểm toán viên phải điều chỉnh ngày, tháng, năm sao cho Thư giải trình đề cập đến tất cả các giai đoạn được đề cập trong các báo cáo kiểm toán./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 600: Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn (Kể cả công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên)

*(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC
ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)*

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam được áp dụng cả cho cuộc kiểm toán tập đoàn. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn những vấn đề mà kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) cần lưu ý khi kiểm toán tập đoàn, đặc biệt là cuộc kiểm toán tập đoàn có sự tham gia của các kiểm toán viên đơn vị thành viên.
02. Kiểm toán viên có thể vận dụng các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này khi làm việc với các kiểm toán viên khác trong một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính không phải là báo cáo tài chính tập đoàn, ví dụ khi một kiểm toán viên có thể cần đến sự tham gia của một kiểm toán viên khác để quan sát việc kiểm kê hàng tồn kho hoặc kiểm tra tài sản cố định tại một địa điểm ở xa.
03. Theo quy định của pháp luật hoặc vì lý do khác, kiểm toán viên đơn vị thành viên có thể phải đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính của đơn vị thành viên. Nhóm kiểm toán tập đoàn có thể quyết định sử dụng bằng chứng kiểm toán làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính của đơn vị thành viên để làm bằng chứng kiểm toán cho cuộc kiểm toán tập đoàn, tuy nhiên vẫn phải áp dụng các quy định của Chuẩn mực này (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).
04. Theo quy định tại đoạn 14 - 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn cần phải đảm bảo rằng những cá nhân tham gia cuộc kiểm toán tập đoàn, kể cả kiểm toán viên đơn vị thành viên, đều phải có năng lực chuyên môn và khả năng phù hợp. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn cũng phải chịu trách nhiệm trong việc hướng dẫn, giám sát và thực hiện công việc kiểm toán của nhóm kiểm toán tập đoàn.
05. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn phải áp dụng các quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220 cho dù nhóm kiểm toán tập đoàn hay một kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của một đơn vị thành viên. Chuẩn mực này giúp thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn đáp ứng các quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220 khi các kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên.
06. Rủi ro kiểm toán là hệ quả của rủi ro báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu và rủi ro mà kiểm toán viên không phát hiện được những sai sót này (đoạn A32 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200). Trong một cuộc kiểm toán tập đoàn, rủi ro này còn bao gồm: (a) rủi ro mà kiểm toán viên đơn vị thành viên có thể không phát hiện ra sai sót trong thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành

viên mà từ đó có thể dẫn đến sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn, và (b) rủi ro nhóm kiểm toán tập đoàn có thể không phát hiện ra sai sót này. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn các vấn đề mà nhóm kiểm toán tập đoàn cần xem xét khi xác định nội dung, lịch trình và phạm vi tham gia vào các thủ tục đánh giá rủi ro và các thủ tục kiểm toán tiếp theo do kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên. Mục đích của sự tham gia này là để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính tập đoàn.

07. *Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn.*

Đơn vị được kiểm toán (tập đoàn, các đơn vị thành viên), các đơn vị, cá nhân có liên quan đến việc kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn, có sử dụng công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với doanh nghiệp kiểm toán và kiểm toán viên tập đoàn trong quá trình kiểm toán.

Mục tiêu

08. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là:

- (a) Quyết định có chấp nhận thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn hay không;
- (b) Khi chấp nhận thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn:
 - (i) Trao đổi rõ ràng với các kiểm toán viên đơn vị thành viên về phạm vi và lịch trình thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên và những phát hiện của họ;
 - (ii) Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên và quy trình hợp nhất để đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính tập đoàn có được lập và trình bày *trung thực và hợp lý*, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

Giải thích thuật ngữ

09. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
- (a) Đơn vị thành viên: Là một bộ phận hoặc đơn vị kinh doanh có thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* do Ban Tổng Giám đốc/Ban Giám đốc tập đoàn hoặc Ban Giám đốc đơn vị thành viên lập và thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* đó phải được bao gồm trong báo cáo tài chính tập đoàn (xem hướng dẫn tại đoạn A2 - A4 Chuẩn mực này);
 - (b) Kiểm toán viên đơn vị thành viên: Là kiểm toán viên thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên để phục vụ cho mục đích kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn, theo yêu cầu của nhóm kiểm toán tập đoàn (xem hướng dẫn tại đoạn A7 Chuẩn mực này);

- (c) Ban Giám đốc đơn vị thành viên: Là Ban Giám đốc chịu trách nhiệm lập và trình bày thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên đó;
- (d) Mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên: Là mức trọng yếu do nhóm kiểm toán tập đoàn xác định để áp dụng đối với một đơn vị thành viên;
- (e) Tập đoàn: Là đơn vị bao gồm các đơn vị thành viên mà thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên được bao gồm toàn bộ *hoặc một phần* trong báo cáo tài chính của tập đoàn. Một tập đoàn phải có ít nhất hai đơn vị thành viên, bao gồm cả công ty mẹ;
- (f) Kiểm toán tập đoàn: Là kiểm toán báo cáo tài chính của tập đoàn;
- (g) Ý kiến kiểm toán tập đoàn: Là ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính của tập đoàn;
- (h) Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn: Là thành viên Ban Giám đốc chịu trách nhiệm về hợp đồng kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn và việc thực hiện hợp đồng này, thay mặt cho doanh nghiệp kiểm toán ký báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính tập đoàn. Khi có từ hai doanh nghiệp kiểm toán trở lên thực hiện cuộc kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn, các thành viên Ban Giám đốc phụ trách cuộc kiểm toán của các doanh nghiệp kiểm toán đó và các nhóm kiểm toán của họ phải tạo nên một thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn và nhóm kiểm toán tập đoàn. Tuy nhiên, Chuẩn mực này không giải quyết mối quan hệ giữa các doanh nghiệp kiểm toán cùng thực hiện cuộc kiểm toán tập đoàn hay công việc được thực hiện bởi một doanh nghiệp kiểm toán trong mối quan hệ với công việc của doanh nghiệp kiểm toán kia;
- (i) Nhóm kiểm toán tập đoàn: Bao gồm các thành viên Ban Giám đốc (kể cả thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn) và các thành viên khác chịu trách nhiệm xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể của tập đoàn, trao đổi với các kiểm toán viên đơn vị thành viên, thực hiện kiểm tra quy trình hợp nhất và đánh giá các kết luận rút ra từ bằng chứng kiểm toán làm cơ sở cho việc đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính tập đoàn;
- (j) Báo cáo tài chính tập đoàn: Là báo cáo tài chính bao gồm toàn bộ *hoặc một phần* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên trong tập đoàn. Thuật ngữ “Báo cáo tài chính tập đoàn” để chỉ báo cáo tài chính hợp nhất được lập từ báo cáo tài chính của công ty mẹ và các công ty con *hoặc* báo cáo tài chính tổng hợp được lập từ báo cáo tài chính của các đơn vị thành viên không có công ty mẹ nhưng đều chịu sự kiểm soát chung;
- (k) Ban Giám đốc tập đoàn: Là Ban Tổng Giám đốc/Ban Giám đốc chịu trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn;
- (l) Các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn: Là các kiểm soát được thiết kế, thực hiện và duy trì bởi Ban Giám đốc tập đoàn đối với toàn bộ việc lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn;
- (m) Đơn vị thành viên quan trọng: Là đơn vị thành viên mà nhóm kiểm toán tập đoàn xác định là (i) có ảnh hưởng đáng kể về mặt tài chính đối với tập đoàn, hoặc (ii) tùy theo bản chất hay hoàn cảnh cụ thể, đơn vị thành viên đó có thể

tạo ra rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu cho báo cáo tài chính của tập đoàn (xem hướng dẫn tại đoạn A5 - A6 Chuẩn mực này).

10. “Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng” được đề cập có nghĩa là khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho báo cáo tài chính tập đoàn. “Quy trình hợp nhất” bao gồm:

- (a) Ghi nhận, đo lường, trình bày và thuyết minh thông tin tài chính về các đơn vị thành viên trong báo cáo tài chính tập đoàn bằng phương pháp hợp nhất toàn bộ, hợp nhất từng phần, hoặc phương pháp vốn chủ sở hữu hoặc phương pháp giá gốc;
- (b) Tổng hợp các thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên không có công ty mẹ nhưng chịu sự kiểm soát chung vào báo cáo tài chính tổng hợp của tập đoàn.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Trách nhiệm

11. Theo quy định tại đoạn 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn chịu trách nhiệm về việc hướng dẫn, giám sát và thực hiện cuộc kiểm toán tập đoàn tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định được áp dụng và đảm bảo rằng báo cáo kiểm toán được lập phù hợp với tình hình thực tế của cuộc kiểm toán. Do đó, báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính của tập đoàn không được đề cập đến kiểm toán viên đơn vị thành viên, trừ khi pháp luật và các quy định có yêu cầu. Nếu pháp luật và các quy định có yêu cầu như vậy thì báo cáo kiểm toán tập đoàn phải chỉ rõ rằng việc đề cập đến kiểm toán viên đơn vị thành viên trong báo cáo kiểm toán tập đoàn không làm giảm trách nhiệm của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn và của doanh nghiệp kiểm toán tập đoàn đối với ý kiến kiểm toán tập đoàn (xem hướng dẫn tại đoạn A8 - A9 Chuẩn mực này).

Chấp nhận và duy trì

12. Khi áp dụng Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn phải xác định liệu có thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến quy trình hợp nhất và các thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán tập đoàn hay không. Vì mục đích này, nhóm kiểm toán tập đoàn phải tìm hiểu đầy đủ về tập đoàn, các đơn vị thành viên và môi trường hoạt động của các đơn vị thành viên để xác định các đơn vị thành viên quan trọng. Khi các kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên quan trọng đó, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn phải đánh giá liệu nhóm kiểm toán tập đoàn có thể tham gia vào công việc của các kiểm toán viên đơn vị thành viên đó ở mức độ cần thiết để thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A10 - A12 Chuẩn mực này).

13. Nếu thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn kết luận rằng:

- (a) Nhóm kiểm toán tập đoàn không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp do những hạn chế từ phía Ban Giám đốc tập đoàn;
- (b) Việc không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp có thể dẫn đến việc từ chối đưa ra ý kiến kiểm toán đối với báo cáo tài chính tập đoàn theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705;

thì thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn phải:

- Không chấp nhận hợp đồng kiểm toán trong trường hợp là khách hàng mới, hoặc rút khỏi hợp đồng kiểm toán trong trường hợp là khách hàng cũ nếu việc rút khỏi này được pháp luật và các quy định cho phép; hoặc
- Từ chối đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính tập đoàn sau khi đã thực hiện việc kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn đến mức độ có thể, nếu pháp luật và các quy định không cho phép kiểm toán viên từ chối hoặc rút khỏi hợp đồng kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A13 - A19 Chuẩn mực này).

Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán

- 14. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn phải thoả thuận về các điều khoản của hợp đồng kiểm toán tập đoàn theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 (xem hướng dẫn tại đoạn A20 - A21 Chuẩn mực này).

Chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán

- 15. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán tập đoàn theo quy định tại đoạn 07 - 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 300.
- 16. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn phải soát xét chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán tập đoàn (xem hướng dẫn tại đoạn A22 Chuẩn mực này).

Tìm hiểu về tập đoàn, các đơn vị thành viên trong tập đoàn và môi trường hoạt động

- 17. Theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, kiểm toán viên phải xác định và đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua việc tìm hiểu về đơn vị và môi trường hoạt động của đơn vị. Nhóm kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn phải:
 - (a) Tăng cường hiểu biết đã thu thập được trong giai đoạn đánh giá chấp nhận khách hàng hoặc duy trì hợp đồng kiểm toán về tập đoàn, các đơn vị thành viên trong tập đoàn và môi trường hoạt động, kể cả các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn;
 - (b) Tìm hiểu về quy trình hợp nhất, bao gồm cả những hướng dẫn được Ban Giám đốc tập đoàn đưa ra cho các đơn vị thành viên (xem hướng dẫn tại đoạn A23 - A29 Chuẩn mực này).
- 18. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải có đầy đủ hiểu biết để:
 - (a) Khẳng định hoặc thay đổi lại những nhận định ban đầu về các đơn vị thành viên có thể là đơn vị thành viên quan trọng;

- (b) Đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn, kể cả rủi ro do gian lận hay nhầm lẫn, theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 (xem hướng dẫn tại đoạn A30 - A31 Chuẩn mực này).

Hiểu biết về kiểm toán viên đơn vị thành viên

19. Nếu nhóm kiểm toán tập đoàn dự định yêu cầu một kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của một đơn vị thành viên, nhóm kiểm toán tập đoàn phải có hiểu biết về những vấn đề sau (xem hướng dẫn tại đoạn A32 - A35 Chuẩn mực này):
- (a) Liệu kiểm toán viên đó có hiểu và tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan đến kiểm toán tập đoàn và đặc biệt là có độc lập hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A37 Chuẩn mực này);
 - (b) Năng lực chuyên môn của kiểm toán viên đó (xem hướng dẫn tại đoạn A38 Chuẩn mực này);
 - (c) Liệu nhóm kiểm toán tập đoàn có thể tham gia vào công việc của kiểm toán viên đó ở mức độ cần thiết để thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không;
 - (d) Liệu kiểm toán viên đó có hoạt động trong môi trường pháp lý có thể giám sát tích cực các kiểm toán viên hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A36 Chuẩn mực này).
20. Nếu một kiểm toán viên đơn vị thành viên không đáp ứng được các yêu cầu về tính độc lập liên quan đến kiểm toán tập đoàn, hoặc nhóm kiểm toán tập đoàn đặc biệt chú ý đến những vấn đề khác được nêu trong đoạn 19(a) - (c) Chuẩn mực này thì nhóm kiểm toán tập đoàn phải tự thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp liên quan đến thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên, *thay vì* yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên đó (xem hướng dẫn tại đoạn A39 - A41 Chuẩn mực này).

Mức trọng yếu

21. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định (xem hướng dẫn tại đoạn A42 Chuẩn mực này):
- (a) Mức trọng yếu tổng thể cho báo cáo tài chính tập đoàn khi xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể của tập đoàn;
 - (b) Mức hoặc các mức trọng yếu chi tiết được áp dụng cho các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh cụ thể, trong trường hợp báo cáo tài chính tập đoàn có các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh mà mức độ sai sót thấp hơn mức trọng yếu tổng thể áp dụng cho báo cáo tài chính tập đoàn nhưng có thể ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính tập đoàn;
 - (c) Mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên được áp dụng cho các đơn vị thành viên mà các kiểm toán viên đơn vị thành viên sẽ kiểm toán hoặc soát xét vì mục đích kiểm toán tập đoàn. Để giảm xuống một mức độ thấp hợp lý khả năng tổng hợp các sai sót không được điều chỉnh và không được phát hiện trong báo cáo tài chính tập đoàn vượt quá mức trọng yếu tổng thể của báo cáo tài chính tập đoàn, mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên phải thấp

hơn mức trọng yếu tổng thể của báo cáo tài chính tập đoàn (xem hướng dẫn tại đoạn A43 - A44 Chuẩn mực này);

- (d) Mức giá trị mà sai sót có giá trị cao hơn mức đó không được coi là sai sót không đáng kể đối với báo cáo tài chính tập đoàn (xem hướng dẫn tại đoạn A45 Chuẩn mực này).
- 22. Khi các kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện kiểm toán cho mục đích kiểm toán tập đoàn, nhóm kiểm toán tập đoàn phải đánh giá sự phù hợp của mức trọng yếu thực hiện được xác định đối với đơn vị thành viên (xem hướng dẫn tại đoạn A46 Chuẩn mực này).
- 23. Nếu một đơn vị thành viên phải được kiểm toán theo yêu cầu của pháp luật và các quy định hoặc vì lý do khác và nhóm kiểm toán tập đoàn quyết định sử dụng kết quả cuộc kiểm toán của đơn vị thành viên để cung cấp bằng chứng kiểm toán cho cuộc kiểm toán tập đoàn, nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định các nội dung sau có đáp ứng các yêu cầu của Chuẩn mực này hay không:
 - (a) Mức trọng yếu tổng thể cho báo cáo tài chính của đơn vị thành viên;
 - (b) Mức trọng yếu thực hiện đối với đơn vị thành viên.

Biện pháp xử lý đối với các rủi ro đã đánh giá

- 24. Theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý phù hợp đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá của báo cáo tài chính. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định loại công việc mà nhóm kiểm toán tập đoàn, hoặc các kiểm toán viên đơn vị thành viên sẽ thực hiện thay cho nhóm kiểm toán tập đoàn, để kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên (xem đoạn 26 - 29 Chuẩn mực này). Nhóm kiểm toán tập đoàn cũng phải xác định nội dung, lịch trình và phạm vi tham gia của nhóm vào công việc của các kiểm toán viên đơn vị thành viên (xem đoạn 30 - 31 Chuẩn mực này).
- 25. Nếu nội dung, lịch trình và phạm vi của công việc cần thực hiện để kiểm tra quy trình hợp nhất hoặc kiểm tra thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên được xác định dựa trên kỳ vọng rằng các kiểm soát áp dụng cho cả tập đoàn đang hoạt động hữu hiệu, hoặc nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản thì không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu thì nhóm kiểm toán tập đoàn phải kiểm tra, hoặc yêu cầu một kiểm toán viên đơn vị thành viên kiểm tra tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát đó.

Xác định loại công việc cần thực hiện đối với thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của các đơn vị thành viên (xem hướng dẫn tại đoạn A47 Chuẩn mực này)

Các đơn vị thành viên quan trọng

- 26. Đối với đơn vị thành viên được xác định là quan trọng do có ảnh hưởng đáng kể về mặt tài chính đối với tập đoàn thì nhóm kiểm toán tập đoàn, hoặc kiểm toán viên đơn vị thành viên thay mặt cho nhóm kiểm toán tập đoàn phải thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên đó và sử dụng mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên.
- 27. Đối với đơn vị thành viên được xác định là quan trọng do bản chất hay hoàn cảnh cụ thể mà đơn vị thành viên đó có thể tạo ra rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu cho báo cáo tài chính của tập đoàn thì nhóm kiểm toán tập đoàn, hoặc kiểm toán viên

đơn vị thành viên thay mặt cho nhóm kiểm toán tập đoàn phải thực hiện một hoặc các công việc sau:

- (a) Kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên và sử dụng mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên;
- (b) Kiểm toán một hay nhiều số dư tài khoản, nhóm giao dịch hoặc các thuyết minh liên quan đến khả năng xảy ra rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn (xem hướng dẫn tại đoạn A48 Chuẩn mực này);
- (c) Các thủ tục kiểm toán cụ thể liên quan đến khả năng xảy ra rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn (xem hướng dẫn tại đoạn A49 Chuẩn mực này).

Các đơn vị thành viên không quan trọng

- 28. Đối với các đơn vị thành viên được xác định là không quan trọng, nhóm kiểm toán tập đoàn phải thực hiện các thủ tục phân tích ở cấp độ tập đoàn (xem hướng dẫn tại đoạn A50 Chuẩn mực này)
- 29. Nếu nhóm kiểm toán tập đoàn cho rằng sẽ không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán từ:
 - (a) Các công việc được thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên quan trọng;
 - (b) Các công việc được thực hiện đối với các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn và quy trình hợp nhất;
 - (c) Các thủ tục phân tích được thực hiện ở cấp độ tập đoàn,thì nhóm kiểm toán tập đoàn phải lựa chọn các đơn vị thành viên không quan trọng và phải thực hiện (hoặc yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện) một hoặc các công việc sau đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của từng đơn vị thành viên được lựa chọn (xem hướng dẫn tại đoạn A51 - A53 Chuẩn mực này):
 - (1) Kiểm toán thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên và sử dụng mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên;
 - (2) Kiểm toán một hay nhiều số dư tài khoản, nhóm giao dịch hoặc các thuyết minh;
 - (3) Soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên và sử dụng mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên;
 - (4) Các thủ tục khác.

Nhóm kiểm toán tập đoàn phải thay đổi việc lựa chọn các đơn vị thành viên trong mỗi kỳ kiểm toán.

Tham gia vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên (xem hướng dẫn tại đoạn A54 - A55 Chuẩn mực này)

Các đơn vị thành viên quan trọng – Đánh giá rủi ro

- 30. Nếu một kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của một đơn vị thành viên quan trọng, nhóm kiểm toán tập đoàn phải tham gia vào quá trình đánh giá rủi ro của kiểm toán viên

đơn vị thành viên để xác định các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn. Nội dung, lịch trình và phạm vi của việc tham gia này tùy thuộc vào hiểu biết của nhóm kiểm toán tập đoàn về kiểm toán viên đơn vị thành viên, tuy nhiên, tối thiểu nhóm kiểm toán tập đoàn phải tham gia vào các nội dung sau:

- (a) Thảo luận với kiểm toán viên đơn vị thành viên hoặc Ban Giám đốc đơn vị thành viên về các hoạt động kinh doanh của đơn vị thành viên có ảnh hưởng quan trọng đối với tập đoàn;
- (b) Thảo luận với kiểm toán viên đơn vị thành viên về khả năng xảy ra sai sót trọng yếu trong các thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên do gian lận hoặc nhầm lẫn;
- (c) Soát xét các tài liệu ghi chép của kiểm toán viên đơn vị thành viên về các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được xác định trong báo cáo tài chính tập đoàn. Các tài liệu này phản ánh kết luận của kiểm toán viên đơn vị thành viên về các rủi ro đáng kể đó.

Các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được xác định trong báo cáo tài chính tập đoàn - Các thủ tục kiểm toán tiếp theo

31. Nếu các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn đã được xác định tại một đơn vị thành viên do kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét*, nhóm kiểm toán tập đoàn phải đánh giá mức độ phù hợp của các thủ tục kiểm toán tiếp theo để xử lý các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được xác định trong báo cáo tài chính tập đoàn. Dựa vào hiểu biết về kiểm toán viên đơn vị thành viên, nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định có cần thiết phải tham gia vào các thủ tục kiểm toán tiếp theo hay không.

Quy trình hợp nhất

32. Theo đoạn 17 Chuẩn mực này, nhóm kiểm toán tập đoàn phải tìm hiểu về các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn và quy trình hợp nhất, kể cả các hướng dẫn do Ban Giám đốc tập đoàn ban hành cho các đơn vị thành viên. Theo đoạn 25 Chuẩn mực này, nhóm kiểm toán tập đoàn, hoặc kiểm toán viên đơn vị thành viên theo yêu cầu của nhóm kiểm toán tập đoàn, phải kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn nếu nội dung, lịch trình và phạm vi của công việc cần thực hiện để kiểm tra quy trình hợp nhất hoặc kiểm tra thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên được xác định dựa trên kỳ vọng rằng các kiểm soát áp dụng cho cả tập đoàn đang hoạt động hữu hiệu, hoặc nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản thì không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.
33. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với quy trình hợp nhất để xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá trong báo cáo tài chính tập đoàn phát sinh từ quy trình hợp nhất. Việc này bao gồm đánh giá xem liệu tất cả thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên đã được bao gồm trong báo cáo tài chính tập đoàn hay chưa.
34. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải đánh giá tính phù hợp, tính đầy đủ và tính chính xác của các bút toán điều chỉnh và phân loại lại khi hợp nhất, và phải đánh giá xem có tồn tại các yếu tố gây rủi ro gian lận hoặc có dấu hiệu về sự thiên lệch của Ban Giám đốc tập đoàn hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A56 Chuẩn mực này).

35. Nếu thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của một đơn vị thành viên chưa được lập theo các chính sách kế toán được áp dụng cho báo cáo tài chính tập đoàn, nhóm kiểm toán tập đoàn phải đánh giá xem thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên đó đã được điều chỉnh phù hợp với mục đích lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn hay chưa.
36. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định xem các thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* được xác định khi trao đổi với kiểm toán viên đơn vị thành viên (xem đoạn 41(c) Chuẩn mực này) có phải là thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* được tổng hợp vào báo cáo tài chính tập đoàn hay không.
37. Nếu báo cáo tài chính tập đoàn bao gồm báo cáo tài chính của một đơn vị thành viên có ngày kết thúc kỳ kế toán khác với ngày kết thúc kỳ kế toán của tập đoàn, nhóm kiểm toán tập đoàn phải đánh giá xem báo cáo tài chính đã được điều chỉnh phù hợp theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng chưa.

Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán

38. Khi nhóm kiểm toán tập đoàn hoặc các kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên, nhóm kiểm toán tập đoàn hoặc các kiểm toán viên đơn vị thành viên phải thực hiện các thủ tục được thiết kế để xác định các sự kiện xảy ra tại các đơn vị thành viên trong giai đoạn từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán của đơn vị thành viên đến ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính tập đoàn, và có thể cần điều chỉnh hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính tập đoàn.
39. Khi kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện những công việc khác ngoài việc kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên, nhóm kiểm toán tập đoàn phải yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên thông báo cho nhóm kiểm toán tập đoàn nếu kiểm toán viên đơn vị thành viên nhận thấy những sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán mà các sự kiện đó có thể cần điều chỉnh hoặc thuyết minh trên báo cáo tài chính tập đoàn.

Trao đổi với kiểm toán viên đơn vị thành viên

40. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải trao đổi kịp thời với kiểm toán viên đơn vị thành viên về những yêu cầu của nhóm. Những vấn đề được trao đổi phải bao gồm những công việc cần thực hiện, việc sử dụng kết quả của công việc đó, hình thức và nội dung trao đổi của kiểm toán viên đơn vị thành viên với nhóm kiểm toán tập đoàn. Nội dung trao đổi còn phải bao gồm (xem hướng dẫn tại đoạn A57, A58, A60 Chuẩn mực này):
- (a) Yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên xác nhận rằng họ sẽ hợp tác với nhóm kiểm toán tập đoàn, trên cơ sở biết được bối cảnh mà nhóm kiểm toán tập đoàn sẽ sử dụng kết quả công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên (xem hướng dẫn tại đoạn A59 Chuẩn mực này);
 - (b) Chuẩn mực và các quy định về đạo đức có liên quan đến kiểm toán tập đoàn, đặc biệt là các yêu cầu về tính độc lập;
 - (c) Khi thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên thì phải trao đổi với kiểm toán viên đơn vị thành viên về mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên (và mức hoặc các mức trọng yếu, nếu có, đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh)

và mức giá trị mà sai sót có giá trị cao hơn mức đó không được coi là sai sót không đáng kể đối với báo cáo tài chính tập đoàn;

- (d) Các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được xác định trong báo cáo tài chính tập đoàn, do gian lận hoặc nhầm lẫn, liên quan tới công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên trao đổi kịp thời về bất kỳ rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu nào khác liên quan đến báo cáo tài chính tập đoàn, do gian lận hoặc nhầm lẫn tại đơn vị thành viên và biện pháp xử lý của kiểm toán viên đơn vị thành viên đối với các rủi ro đó;
 - (e) Danh sách các bên liên quan do Ban Giám đốc tập đoàn lập và bất kỳ bên liên quan nào khác mà nhóm kiểm toán tập đoàn biết được. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên trao đổi kịp thời về các bên liên quan chưa được Ban Giám đốc tập đoàn hoặc nhóm kiểm toán tập đoàn xác định trước đó. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải quyết định có thông báo về các bên liên quan mới được phát hiện này với các kiểm toán viên đơn vị thành viên khác hay không.
41. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên trao đổi về các vấn đề liên quan đến kết luận của nhóm kiểm toán tập đoàn về cuộc kiểm toán tập đoàn. Nội dung trao đổi phải bao gồm (xem hướng dẫn tại đoạn A60 Chuẩn mực này):
- (a) Kiểm toán viên đơn vị thành viên có tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức có liên quan đến kiểm toán tập đoàn không, kể cả tính độc lập và năng lực chuyên môn;
 - (b) Kiểm toán viên đơn vị thành viên có tuân thủ các yêu cầu của nhóm kiểm toán tập đoàn không;
 - (c) Xác định các thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên mà kiểm toán viên đơn vị thành viên đã kiểm toán hoặc soát xét;
 - (d) Thông tin về các trường hợp *đơn vị thành viên* không tuân thủ pháp luật và các quy định có thể làm phát sinh sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn;
 - (e) Danh sách những sai sót không được điều chỉnh trong thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên (danh sách này không cần bao gồm những sai sót có giá trị thấp hơn mức giá trị được coi là sai sót không đáng kể do nhóm kiểm toán tập đoàn thông báo (xem đoạn 40(c) Chuẩn mực này);
 - (f) Những dấu hiệu cho thấy sự thiên lệch của Ban Giám đốc;
 - (g) Mô tả về bất kỳ khiếm khuyết nghiêm trọng nào phát hiện được trong kiểm soát nội bộ ở cấp độ đơn vị thành viên;
 - (h) Những vấn đề quan trọng khác mà kiểm toán viên đơn vị thành viên đã hoặc sẽ trao đổi với Ban quản trị của đơn vị thành viên, bao gồm gian lận hoặc cáo buộc gian lận có sự tham gia của Ban Giám đốc đơn vị thành viên, của những nhân viên có vai trò quan trọng trong kiểm soát nội bộ ở cấp độ đơn vị thành viên hoặc các trường hợp khác mà các gian lận đó có thể gây ra sai sót trọng yếu cho thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên;

- (i) Bất kỳ vấn đề nào khác có thể liên quan đến kiểm toán tập đoàn, hoặc những vấn đề mà kiểm toán viên đơn vị thành viên muốn nhóm kiểm toán tập đoàn lưu ý, kể cả những vấn đề ngoại lệ được trình bày trong văn bản giải trình mà kiểm toán viên đơn vị thành viên yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị lập;
- (j) Những phát hiện, kết luận hoặc ý kiến tổng thể của kiểm toán viên đơn vị thành viên.

Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán thu thập được

Đánh giá việc trao đổi thông tin của kiểm toán viên đơn vị thành viên và tính đầy đủ của công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên

- 42. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải đánh giá việc trao đổi thông tin của kiểm toán viên đơn vị thành viên (xem đoạn 41 Chuẩn mực này). Nhóm kiểm toán tập đoàn phải:
 - (a) Thảo luận với kiểm toán viên đơn vị thành viên, Ban Giám đốc đơn vị thành viên hoặc Ban Giám đốc tập đoàn, nếu cần, về những vấn đề quan trọng phát sinh từ việc đánh giá này;
 - (b) Xác định xem có cần soát xét những phần liên quan khác trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên đơn vị thành viên không (xem hướng dẫn tại đoạn A61 Chuẩn mực này).
- 43. Nếu nhóm kiểm toán tập đoàn kết luận rằng công việc mà kiểm toán viên đơn vị thành viên đã làm là chưa đầy đủ, nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định các thủ tục kiểm toán bổ sung cần thực hiện và trách nhiệm thực hiện các thủ tục đó thuộc về kiểm toán viên đơn vị thành viên hay nhóm kiểm toán tập đoàn.

Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán

- 44. Theo quy định tại đoạn 17 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm giảm rủi ro kiểm toán xuống một mức thấp có thể chấp nhận được, từ đó cho phép kiểm toán viên đưa ra các kết luận phù hợp để làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải đánh giá xem liệu đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp từ các thủ tục kiểm toán được thực hiện đối với quy trình hợp nhất, từ công việc mà nhóm kiểm toán tập đoàn và các kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán tập đoàn hay chưa (xem hướng dẫn tại đoạn A62 Chuẩn mực này).
- 45. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn phải đánh giá ảnh hưởng của bất kỳ sai sót nào không được điều chỉnh (kể cả sai sót do nhóm kiểm toán tập đoàn phát hiện hoặc sai sót được các kiểm toán viên đơn vị thành viên trao đổi) đối với ý kiến kiểm toán tập đoàn và bất kỳ trường hợp nào không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A63 Chuẩn mực này).

Trao đổi với Ban Giám đốc và Ban quản trị tập đoàn

Trao đổi với Ban Giám đốc tập đoàn

- 46. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định những khiếm khuyết nào được phát hiện trong kiểm soát nội bộ cần phải trao đổi với Ban quản trị và Ban Giám đốc tập

đoàn theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 265. Khi đưa ra quyết định này, nhóm kiểm toán tập đoàn phải xem xét:

- (a) Những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ của cả tập đoàn mà nhóm kiểm toán tập đoàn phát hiện được;
 - (b) Những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ mà nhóm kiểm toán tập đoàn phát hiện được tại các đơn vị thành viên;
 - (c) Những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ mà các kiểm toán viên đơn vị thành viên đã lưu ý với nhóm kiểm toán tập đoàn.
47. Nếu gian lận được nhóm kiểm toán tập đoàn phát hiện hoặc được kiểm toán viên đơn vị thành viên lưu ý với nhóm kiểm toán tập đoàn (xem đoạn 41(h) Chuẩn mực này), hoặc có thông tin cho thấy có gian lận, nhóm kiểm toán tập đoàn phải trao đổi kịp thời việc này với cấp quản lý phù hợp của tập đoàn để thông báo cho các cá nhân chịu trách nhiệm chính trong việc phát hiện và ngăn ngừa gian lận về các vấn đề liên quan tới trách nhiệm của họ (xem hướng dẫn tại đoạn A64 Chuẩn mực này).
48. Theo yêu cầu của pháp luật và các quy định hoặc vì lý do khác, kiểm toán viên đơn vị thành viên có thể phải đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính của đơn vị thành viên. Trường hợp này, nhóm kiểm toán tập đoàn phải yêu cầu Ban Giám đốc tập đoàn thông báo cho Ban Giám đốc đơn vị thành viên về bất kỳ vấn đề nào mà nhóm kiểm toán tập đoàn biết được và cho rằng có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính của đơn vị thành viên mà Ban Giám đốc đơn vị thành viên có thể chưa biết về vấn đề đó. Nếu Ban Giám đốc tập đoàn từ chối trao đổi với Ban Giám đốc đơn vị thành viên về vấn đề đó, nhóm kiểm toán tập đoàn phải thảo luận việc này với Ban quản trị tập đoàn. Nếu vấn đề vẫn chưa được giải quyết, sau khi xem xét về tính bảo mật theo quy định của pháp luật, nhóm kiểm toán tập đoàn phải cân nhắc xem có cần khuyến nghị kiểm toán viên đơn vị thành viên không nên phát hành báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính của đơn vị thành viên cho tới khi vấn đề được giải quyết hay không.

Trao đổi với Ban quản trị tập đoàn

49. Ngoài các vấn đề phải trao đổi theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260 và các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác, nhóm kiểm toán tập đoàn phải trao đổi với Ban quản trị tập đoàn về những vấn đề sau (xem hướng dẫn tại đoạn A66 Chuẩn mực này):
- (a) Khái quát về loại công việc cần được thực hiện đối với thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của các đơn vị thành viên;
 - (b) Khái quát về nội dung mà nhóm kiểm toán tập đoàn dự kiến tham gia vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên đối với thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của các đơn vị thành viên quan trọng;
 - (c) Những trường hợp mà nhóm kiểm toán tập đoàn đánh giá là có nghi ngờ về chất lượng công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên;
 - (d) Bất kỳ hạn chế nào gặp phải trong quá trình kiểm toán tập đoàn, ví dụ, việc tiếp cận thông tin của nhóm kiểm toán tập đoàn bị hạn chế;
 - (e) Gian lận hoặc cáo buộc gian lận liên quan đến Ban Giám đốc tập đoàn, Ban Giám đốc đơn vị thành viên, các nhân viên có vai trò quan trọng đối với các

kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn hoặc các trường hợp khác mà gian lận đó gây ra sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

50. Theo quy định tại đoạn 08 - 11 và hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230, nhóm kiểm toán tập đoàn phải lập và lưu trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán những vấn đề sau:
- (a) Bản phân tích về các đơn vị thành viên, trong đó chỉ rõ các đơn vị thành viên quan trọng và loại công việc được thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên đó;
 - (b) Nội dung, lịch trình và phạm vi tham gia của nhóm kiểm toán tập đoàn vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên đối với các đơn vị thành viên quan trọng, bao gồm việc nhóm kiểm toán tập đoàn soát xét các nội dung có liên quan trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên đơn vị thành viên và những kết luận được rút ra dựa vào các tài liệu, hồ sơ đó;
 - (c) Trao đổi bằng văn bản giữa nhóm kiểm toán tập đoàn và kiểm toán viên đơn vị thành viên về những yêu cầu của nhóm kiểm toán tập đoàn.

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Các đơn vị thành viên là đối tượng phải kiểm toán theo quy định của pháp luật hoặc vì lý do khác (hướng dẫn đoạn 03 Chuẩn mực này)

- A1. Để quyết định xem có phải sử dụng kết quả của các cuộc kiểm toán đơn vị thành viên theo quy định của pháp luật hoặc vì lý do khác để cung cấp bằng chứng kiểm toán cho cuộc kiểm toán tập đoàn hay không, các yếu tố có thể ảnh hưởng đến quyết định của nhóm kiểm toán tập đoàn bao gồm:
- (1) Những khác biệt giữa khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng khi lập báo cáo tài chính của đơn vị thành viên so với khuôn khổ được áp dụng khi lập báo cáo tài chính tập đoàn;
 - (2) Những khác biệt giữa các chuẩn mực kiểm toán và các chuẩn mực khác được kiểm toán viên đơn vị thành viên áp dụng so với các chuẩn mực kiểm toán và các chuẩn mực khác được áp dụng khi kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn;
 - (3) Việc kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị thành viên có được hoàn thành đúng hạn và phù hợp với kỳ hạn lập và trình bày báo cáo tài chính của tập đoàn hay không.

Giải thích thuật ngữ

Đơn vị thành viên (hướng dẫn đoạn 09(a) Chuẩn mực này)

- A2. Cơ cấu tổ chức của một tập đoàn ảnh hưởng đến cách xác định các đơn vị thành viên của tập đoàn. Ví dụ, hệ thống báo cáo tài chính tập đoàn có thể dựa vào một cơ cấu tổ chức *lập báo cáo tài chính* bởi (1) Công ty mẹ và các công ty con, công ty liên doanh, đơn vị được đầu tư và được hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu hoặc phương pháp giá gốc; (2) Hội sở chính và các bộ phận kinh doanh và các chi nhánh; (3) Kết hợp cả hai hình thức trên. Tuy nhiên, một số tập đoàn có thể tổ chức lập báo cáo tài chính theo lĩnh vực kinh doanh, theo sản phẩm hoặc dịch vụ

(hoặc nhóm sản phẩm, dịch vụ), hoặc khu vực địa lý. Trong trường hợp này, bộ phận hoặc đơn vị kinh doanh có thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* do Ban Giám đốc tập đoàn hoặc Ban Giám đốc đơn vị thành viên lập mà thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* đó phải được bao gồm toàn bộ hoặc một phần trong báo cáo tài chính tập đoàn, có thể được phân loại theo lĩnh vực kinh doanh, sản phẩm hoặc dịch vụ (hoặc nhóm sản phẩm, dịch vụ), hoặc khu vực địa lý.

- A3. *Thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên được tổng hợp trong báo cáo tài chính của tập đoàn có thể được tổng hợp theo nhiều cấp độ khác nhau, khi đó, việc xác định đơn vị thành viên theo từng cấp độ nhất định có thể sẽ phù hợp hơn là xác định riêng lẻ.
- A4. Các đơn vị thành viên được tổng hợp theo từng cấp độ nhất định có thể cấu thành một loại đơn vị thành viên cho mục đích kiểm toán tập đoàn, tuy nhiên, đơn vị thành viên đó cũng có thể lập báo cáo tài chính tập đoàn, trong đó, hợp nhất thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên của chính nó (tức là một “tập đoàn con”). Do đó, Chuẩn mực này có thể được áp dụng cho các thành viên Ban Giám đốc phụ trách cuộc kiểm toán của từng tập đoàn con và từng nhóm kiểm toán tập đoàn con khác nhau trong một tập đoàn lớn.

Đơn vị thành viên quan trọng (hướng dẫn đoạn 09(m) Chuẩn mực này)

- A5. Khi ảnh hưởng đáng kể về mặt tài chính của một đơn vị thành viên tăng lên, rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn thường tăng theo. Nhóm kiểm toán tập đoàn có thể áp dụng một tỷ lệ phần trăm trên một tiêu chí được lựa chọn để hỗ trợ việc xác định các đơn vị thành viên có ảnh hưởng đáng kể về mặt tài chính. Nhóm kiểm toán tập đoàn cần sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định tiêu chí và tỷ lệ phần trăm áp dụng cho tiêu chí đó. Dựa vào đặc điểm và tình hình cụ thể của tập đoàn, các tiêu chí thích hợp có thể bao gồm tài sản, nợ phải trả, các luồng lưu chuyển tiền tệ, lợi nhuận hoặc doanh thu của tập đoàn. Ví dụ, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể coi những đơn vị thành viên có số liệu vượt quá 15% tiêu chí được lựa chọn là những đơn vị thành viên quan trọng. Tuy nhiên, một tỷ lệ cao hơn hoặc thấp hơn có thể được coi là thích hợp tùy theo từng trường hợp cụ thể.
- A6. Nhóm kiểm toán tập đoàn cũng có thể xác định một đơn vị thành viên có khả năng gây ra rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu cho báo cáo tài chính tập đoàn do bản chất hay hoàn cảnh cụ thể của đơn vị thành viên đó (đó là những rủi ro mà kiểm toán viên phải đặc biệt lưu ý theo quy định tại đoạn 27 - 29 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315). Ví dụ, một đơn vị thành viên có thể chịu trách nhiệm về giao dịch ngoại hối và vì thế dễ làm phát sinh rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu về ngoại tệ cho tập đoàn, mặc dù đơn vị thành viên đó không có ảnh hưởng đáng kể về mặt tài chính đối với tập đoàn.

Kiểm toán viên đơn vị thành viên (hướng dẫn đoạn 09(b) Chuẩn mực này)

- A7. Một thành viên trong nhóm kiểm toán tập đoàn có thể thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của một đơn vị thành viên cho mục đích kiểm toán tập đoàn theo yêu cầu của nhóm kiểm toán tập đoàn. Trong trường hợp này, thành viên đó của nhóm kiểm toán tập đoàn cũng là một kiểm toán viên đơn vị thành viên.

Trách nhiệm (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

- A8. Mặc dù các kiểm toán viên đơn vị thành viên có thể thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên cho mục đích kiểm toán tập đoàn và phải chịu trách nhiệm đối với những phát hiện, kết luận hoặc ý kiến kiểm toán tổng thể nhưng thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn và doanh nghiệp kiểm toán tập đoàn vẫn phải chịu trách nhiệm về ý kiến kiểm toán tập đoàn.
- A9. Theo quy định tại đoạn 20 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705, khi ý kiến kiểm toán tập đoàn không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần vì nhóm kiểm toán tập đoàn không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của một hoặc nhiều đơn vị thành viên, thì đoạn “Cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần” trong báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính tập đoàn cần trình bày rõ lý do không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp mà không được đề cập tới kiểm toán viên đơn vị thành viên, trừ khi việc đề cập đó là cần thiết để giải thích hợp lý về tình hình thực tế.

Chấp nhận và duy trì

Tìm hiểu tại giai đoạn chấp nhận hoặc duy trì hợp đồng kiểm toán tập đoàn (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

- A10. Trong trường hợp một hợp đồng *kiểm toán* mới, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể tìm hiểu về tập đoàn, các đơn vị thành viên và môi trường hoạt động từ:
- (1) Thông tin do Ban Giám đốc tập đoàn cung cấp;
 - (2) Trao đổi với Ban Giám đốc tập đoàn;
 - (3) Trao đổi với nhóm kiểm toán tập đoàn trước đó, trao đổi với Ban Giám đốc đơn vị thành viên hoặc kiểm toán viên đơn vị thành viên, nếu có thể.
- A11. Nhóm kiểm toán tập đoàn có thể tìm hiểu về các vấn đề sau đây:
- (1) Cơ cấu tập đoàn, cả về mặt tổ chức và pháp lý (như cách thức tổ chức hệ thống lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn);
 - (2) Các hoạt động kinh doanh của các đơn vị thành viên có ảnh hưởng đáng kể đến tập đoàn, bao gồm ngành, lĩnh vực kinh doanh, môi trường pháp lý, môi trường kinh tế và chính trị;
 - (3) Việc sử dụng các tổ chức cung cấp dịch vụ, như các trung tâm dịch vụ chung cho tập đoàn;
 - (4) Mô tả các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn;
 - (5) Sự phức tạp của quy trình hợp nhất;
 - (6) Các kiểm toán viên đơn vị thành viên không thuộc doanh nghiệp kiểm toán tập đoàn hoặc mạng lưới của doanh nghiệp kiểm toán tập đoàn có thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của bất cứ đơn vị thành viên nào hay không, và lý do Ban Giám đốc tập đoàn chỉ định từ hai doanh nghiệp kiểm toán trở lên *cùng kiểm toán tập đoàn*;
 - (7) Liệu nhóm kiểm toán tập đoàn:

- Có được tiếp cận không hạn chế với Ban quản trị và Ban Giám đốc tập đoàn, Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị thành viên, thông tin của đơn vị thành viên, và các kiểm toán viên đơn vị thành viên (bao gồm các tài liệu, hồ sơ kiểm toán liên quan mà nhóm kiểm toán tập đoàn yêu cầu) hay không;
- Có thể thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết đối với thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của các đơn vị thành viên hay không.

A12. Trong trường hợp duy trì hợp đồng kiểm toán với khách hàng, khả năng thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp của nhóm kiểm toán tập đoàn có thể bị ảnh hưởng bởi các thay đổi đáng kể, ví dụ:

- (1) Thay đổi về cơ cấu tập đoàn (ví dụ, mở rộng, thanh lý, tái cơ cấu, hoặc thay đổi trong cách thức tổ chức hệ thống lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn);
- (2) Thay đổi trong các hoạt động kinh doanh của các đơn vị thành viên có ảnh hưởng đáng kể đến tập đoàn;
- (3) Thay đổi về cơ cấu và thành phần Ban quản trị và Ban Giám đốc tập đoàn, hoặc Ban quản trị và Ban Giám đốc của các đơn vị thành viên quan trọng;
- (4) Những mối quan tâm của nhóm kiểm toán tập đoàn về tính chính trực và năng lực chuyên môn của Ban Giám đốc tập đoàn hoặc đơn vị thành viên;
- (5) Thay đổi trong các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn;
- (6) Thay đổi trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

Kỳ vọng thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

A13. Một tập đoàn có thể chỉ bao gồm các đơn vị thành viên mà các đơn vị đó không được coi là đơn vị thành viên quan trọng. Trong trường hợp này, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn có thể kỳ vọng thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán tập đoàn nếu nhóm kiểm toán tập đoàn có thể:

- (a) Thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của một số đơn vị thành viên;
- (b) Tham gia vào công việc do kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện đối với thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của các đơn vị thành viên khác ở mức độ cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

Tiếp cận thông tin (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

A14. Việc tiếp cận thông tin của nhóm kiểm toán tập đoàn có thể bị hạn chế do các điều kiện thực tế mà Ban Giám đốc tập đoàn không thể giải quyết được, ví dụ, dữ liệu phải bảo mật theo quy định của pháp luật, hoặc kiểm toán viên đơn vị thành viên từ chối không cho nhóm kiểm toán tập đoàn tiếp cận các tài liệu, hồ sơ kiểm toán liên quan mà nhóm kiểm toán tập đoàn yêu cầu. Việc tiếp cận này cũng có thể bị hạn chế do Ban Giám đốc tập đoàn.

- A15. Trong trường hợp việc tiếp cận thông tin bị hạn chế do các điều kiện thực tế, nhóm kiểm toán tập đoàn vẫn có thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp; tuy nhiên, khả năng này ít xảy ra hơn khi tầm quan trọng của đơn vị thành viên tăng lên. Ví dụ, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể không tiếp cận được với Ban quản trị, Ban Giám đốc, hoặc kiểm toán viên của đơn vị thành viên (kể cả không tiếp cận được các tài liệu, hồ sơ kiểm toán liên quan mà nhóm kiểm toán tập đoàn yêu cầu) mà đơn vị thành viên đó được hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu. Nếu đơn vị thành viên đó không phải là đơn vị thành viên quan trọng và nhóm kiểm toán tập đoàn có một bộ báo cáo tài chính đầy đủ của đơn vị thành viên, kể cả báo cáo kiểm toán, và được tiếp cận thông tin về đơn vị thành viên đó do Ban Giám đốc tập đoàn lưu giữ, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể kết luận rằng thông tin này đã cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến đơn vị thành viên đó. Tuy nhiên, nếu đơn vị thành viên đó là một đơn vị thành viên quan trọng thì nhóm kiểm toán tập đoàn sẽ không thể tuân thủ các quy định của Chuẩn mực này liên quan đến các điều kiện thực tế của việc kiểm toán tập đoàn. Ví dụ, nhóm kiểm toán tập đoàn sẽ không thể tuân thủ các quy định tại đoạn 30 và 31 Chuẩn mực này về việc tham gia vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên. Do đó, nhóm kiểm toán tập đoàn sẽ không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến đơn vị thành viên đó. Ảnh hưởng của việc nhóm kiểm toán tập đoàn không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp phải được xem xét theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705.
- A16. Nhóm kiểm toán tập đoàn sẽ không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nếu Ban Giám đốc tập đoàn hạn chế nhóm kiểm toán tập đoàn hoặc kiểm toán viên đơn vị thành viên trong việc tiếp cận thông tin của một đơn vị thành viên quan trọng.
- A17. Mặc dù nhóm kiểm toán tập đoàn vẫn có thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp kể cả khi Ban Giám đốc tập đoàn hạn chế họ tiếp cận thông tin của một đơn vị thành viên được coi là không quan trọng nhưng lý do của sự hạn chế đó có thể ảnh hưởng đến ý kiến kiểm toán tập đoàn. Ví dụ, vấn đề này có thể ảnh hưởng đến độ tin cậy của các câu trả lời của Ban Giám đốc tập đoàn đối với các câu hỏi phỏng vấn của nhóm kiểm toán tập đoàn và các giải trình của Ban Giám đốc tập đoàn với nhóm kiểm toán tập đoàn.
- A18. Pháp luật và các quy định có thể nghiêm cấm việc thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn và *doanh nghiệp kiểm toán tập đoàn* từ chối hoặc rút khỏi hợp đồng kiểm toán. Ví dụ, doanh nghiệp kiểm toán có thể được bổ nhiệm thực hiện kiểm toán trong một khoảng thời gian nhất định và bị nghiêm cấm rút khỏi hợp đồng kiểm toán trước khi kết thúc khoảng thời gian đó. Tương tự, kiểm toán viên có thể không được phép từ chối hoặc rút khỏi cuộc kiểm toán do các quy định về kiểm toán trong lĩnh vực công hoặc liên quan đến lợi ích công chúng. Trong trường hợp đó, Chuẩn mực này vẫn áp dụng cho kiểm toán tập đoàn, và ảnh hưởng của việc nhóm kiểm toán tập đoàn không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp phải được xem xét theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705.
- A19. Phụ lục 01 của Chuẩn mực này cung cấp ví dụ về báo cáo kiểm toán đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ do nhóm kiểm toán tập đoàn không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến một đơn vị thành viên quan trọng được

hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu, nhưng theo xét đoán của nhóm kiểm toán tập đoàn thì ảnh hưởng của vấn đề này là trọng yếu nhưng không lan tỏa.

Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

A20. Theo quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210, các điều khoản của hợp đồng kiểm toán phải xác định rõ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Hợp đồng kiểm toán tập đoàn có thể bổ sung các điều khoản sau:

- (1) Việc trao đổi thông tin giữa nhóm kiểm toán tập đoàn và các kiểm toán viên đơn vị thành viên phải không bị hạn chế (trong phạm vi pháp luật và các quy định cho phép);
- (2) Thông tin trao đổi quan trọng giữa các kiểm toán viên đơn vị thành viên, Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị thành viên, kể cả thông tin trao đổi về các khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ, cũng phải được trao đổi với nhóm kiểm toán tập đoàn;
- (3) Thông tin trao đổi quan trọng giữa các cơ quan quản lý và các đơn vị thành viên liên quan đến các vấn đề về lập và trình bày báo cáo tài chính phải được trao đổi với nhóm kiểm toán tập đoàn;
- (4) Nếu xét thấy cần thiết, nhóm kiểm toán tập đoàn phải được phép:
 - Tiếp cận thông tin của đơn vị thành viên, tiếp cận với Ban quản trị đơn vị thành viên, Ban Giám đốc đơn vị thành viên và các kiểm toán viên đơn vị thành viên (bao gồm các tài liệu, hồ sơ kiểm toán có liên quan mà nhóm kiểm toán tập đoàn yêu cầu);
 - Thực hiện hoặc yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên.

A21. Sau khi thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn và *doanh nghiệp kiểm toán* đã chấp nhận hợp đồng kiểm toán tập đoàn, những vấn đề sau đây sẽ dẫn đến việc không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp và do đó có thể ảnh hưởng đến ý kiến kiểm toán tập đoàn:

- (1) Có hạn chế trong việc tiếp cận của nhóm kiểm toán tập đoàn với thông tin của đơn vị thành viên, Ban quản trị đơn vị thành viên, Ban Giám đốc đơn vị thành viên, hoặc các kiểm toán viên đơn vị thành viên (bao gồm các tài liệu, hồ sơ kiểm toán có liên quan mà nhóm kiểm toán tập đoàn yêu cầu); hoặc
- (2) Có hạn chế trong công việc cần được thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên.

Trong những trường hợp ngoại lệ, những hạn chế nêu trên thậm chí có thể dẫn đến việc rút khỏi hợp đồng kiểm toán, nếu pháp luật và các quy định cho phép.

Chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán (hướng dẫn đoạn 16 Chuẩn mực này)

A22. Việc soát xét chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán tập đoàn là một phần quan trọng trong trách nhiệm chỉ đạo công tác kiểm toán tập đoàn của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn.

Tìm hiểu về tập đoàn, các đơn vị thành viên trong tập đoàn và môi trường hoạt động

Những vấn đề mà nhóm kiểm toán tập đoàn cần tìm hiểu (hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

A23. Đoạn A17 - A41 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 hướng dẫn các vấn đề mà kiểm toán viên có thể xem xét khi tìm hiểu các yếu tố ngành nghề, pháp lý và các yếu tố bên ngoài khác ảnh hưởng đến đơn vị được kiểm toán, bao gồm khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng; đặc điểm của đơn vị; các chiến lược, mục tiêu và các rủi ro kinh doanh có liên quan và việc đo lường và đánh giá kết quả hoạt động của đơn vị. Phụ lục 02 của Chuẩn mực này hướng dẫn các vấn đề cụ thể mà kiểm toán viên tập đoàn có thể tìm hiểu, kể cả quy trình hợp nhất.

Hướng dẫn được Ban Giám đốc tập đoàn đưa ra cho các đơn vị thành viên (hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

A24. Nhằm đạt được tính thống nhất và khả năng so sánh của thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính, Ban Giám đốc tập đoàn thường đưa ra các hướng dẫn cho các đơn vị thành viên. Những hướng dẫn này quy định cụ thể các yêu cầu đối với thông tin tài chính của các đơn vị thành viên được đưa vào báo cáo tài chính tập đoàn và thường bao gồm các hướng dẫn về thủ tục lập và trình bày báo cáo tài chính và một bộ báo cáo mẫu (bao gồm cả các báo cáo ngoài bộ báo cáo tài chính được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng). Một bộ báo cáo mẫu thường bao gồm các mẫu chuẩn để cung cấp các thông tin tài chính dùng để tổng hợp hoặc hợp nhất vào báo cáo tài chính tập đoàn. Tuy nhiên, bộ báo cáo mẫu thường không chỉ là bộ báo cáo tài chính đầy đủ được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

A25. Nội dung hướng dẫn của Ban Giám đốc tập đoàn thường bao gồm:

- (1) Các chính sách kế toán được áp dụng;
- (2) Các quy định của pháp luật và các yêu cầu thuyết minh khác được áp dụng cho báo cáo tài chính tập đoàn, bao gồm:
 - Xác định và lập báo cáo bộ phận;
 - Các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan;
 - Các giao dịch trong nội bộ tập đoàn và lợi nhuận chưa thực hiện;
 - Các số dư tài khoản trong nội bộ tập đoàn.
- (3) Thời hạn báo cáo.

A26. Hiểu biết của nhóm kiểm toán tập đoàn về các hướng dẫn có thể bao gồm:

- (1) Tính rõ ràng và thực tế của các hướng dẫn để hoàn thành bộ báo cáo mẫu;
- (2) Các hướng dẫn có các đặc điểm sau hay không:
 - Mô tả đầy đủ các đặc điểm của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

- Cung cấp đầy đủ thông tin về các thuyết minh để đảm bảo tuân thủ các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, ví dụ, thuyết minh về các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, thông tin bộ phận;
- Cung cấp đầy đủ thông tin để xác định các bút toán điều chỉnh khi hợp nhất, ví dụ: các giao dịch trong nội bộ tập đoàn, các khoản lợi nhuận chưa thực hiện và các số dư tài khoản trong nội bộ tập đoàn;
- Cung cấp đầy đủ thông tin về việc Ban Giám đốc đơn vị thành viên phê duyệt báo cáo tài chính.

Gian lận (hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

A27. Theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240, kiểm toán viên phải xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận và phải thiết kế, thực hiện những biện pháp xử lý thích hợp đối với rủi ro đã đánh giá. Thông tin được sử dụng để xác định rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn do gian lận có thể gồm:

- (1) Đánh giá của Ban Giám đốc tập đoàn về rủi ro báo cáo tài chính tập đoàn có thể có sai sót trọng yếu do gian lận;
- (2) Quá trình Ban Giám đốc tập đoàn xác định và xử lý rủi ro do gian lận trong tập đoàn, bao gồm bất kỳ rủi ro do gian lận cụ thể nào được Ban Giám đốc tập đoàn xác định, hoặc các số dư tài khoản, nhóm giao dịch hoặc thuyết minh có khả năng chứa đựng rủi ro do gian lận;
- (3) Liệu có đơn vị thành viên đặc thù nào có khả năng xảy ra rủi ro do gian lận hay không;
- (4) Cách thức Ban quản trị tập đoàn giám sát các quy trình mà Ban Giám đốc tập đoàn thực hiện để xác định và xử lý rủi ro do gian lận trong tập đoàn và các kiểm soát mà Ban Giám đốc tập đoàn đã thiết lập để giảm thiểu những rủi ro này;
- (5) Câu trả lời của Ban quản trị tập đoàn, Ban Giám đốc tập đoàn, kiểm toán nội bộ (và Ban Giám đốc đơn vị thành viên, kiểm toán viên đơn vị thành viên, và những người khác, nếu thích hợp) cho các câu hỏi phỏng vấn của nhóm kiểm toán tập đoàn về việc họ có biết về bất kỳ gian lận thực tế, nghi ngờ hoặc cáo buộc gian lận nào gây ảnh hưởng đến đơn vị thành viên hoặc tập đoàn hay không.

Thảo luận giữa các thành viên nhóm kiểm toán tập đoàn và các kiểm toán viên đơn vị thành viên về rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính của tập đoàn, kể cả rủi ro do gian lận (hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

A28. Các thành viên chủ chốt của nhóm kiểm toán phải thảo luận về khả năng xảy ra sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán do gian lận hoặc nhầm lẫn, đặc biệt chú trọng tới những rủi ro do gian lận. Trong một cuộc kiểm toán tập đoàn, các cuộc thảo luận nhóm kiểm toán theo quy định đoạn 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 và đoạn 10 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 cũng có thể bao gồm cả kiểm toán viên đơn vị thành viên. Quyết định của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn về đối tượng

tham gia thảo luận, cách thức, thời điểm và phạm vi thảo luận chịu ảnh hưởng của các yếu tố như kinh nghiệm làm việc trước đây với tập đoàn.

A29. Các cuộc thảo luận như trên tạo cơ hội để:

- (1) Chia sẻ hiểu biết về các đơn vị thành viên và môi trường hoạt động, kể cả các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn;
- (2) Trao đổi thông tin về các rủi ro kinh doanh của các đơn vị thành viên hoặc tập đoàn;
- (3) Trao đổi ý kiến về việc báo cáo tài chính tập đoàn có khả năng chứa đựng sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn như thế nào và ở đâu, Ban Giám đốc tập đoàn và Ban Giám đốc đơn vị thành viên có thể sai phạm trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính gian lận và che giấu hành vi gian lận đó như thế nào và tài sản của các đơn vị thành viên có thể bị biến thủ như thế nào;
- (4) Xác định các thông lệ được Ban Giám đốc tập đoàn hoặc đơn vị thành viên thực hiện mà những thông lệ đó có thể bị thiên lệch hoặc được thiết kế để xử lý những khoản thu nhập có thể dẫn đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính gian lận, như thông lệ về ghi nhận doanh thu không tuân thủ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
- (5) Xem xét các yếu tố bên trong và bên ngoài đã xác định có ảnh hưởng tới tập đoàn mà có thể tạo ra động cơ hoặc áp lực cho Ban Giám đốc tập đoàn, Ban Giám đốc đơn vị thành viên hoặc những người khác thực hiện hành vi gian lận, tạo ra cơ hội thực hiện hành vi gian lận, hoặc cho thấy văn hóa hoặc môi trường cho phép Ban Giám đốc tập đoàn, Ban Giám đốc đơn vị thành viên hoặc những người khác hợp lý hóa hành vi gian lận của mình;
- (6) Xem xét rủi ro Ban Giám đốc tập đoàn hoặc Ban Giám đốc đơn vị thành viên có thể không chế kiểm soát;
- (7) Xem xét liệu các chính sách kế toán nhất quán có được áp dụng để lập và trình bày báo cáo tài chính của các đơn vị thành viên cho mục đích lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn hay không. Nếu các chính sách kế toán không nhất quán thì phải xem xét cách thức phát hiện và điều chỉnh những khác biệt trong các chính sách kế toán như thế nào (nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng yêu cầu);
- (8) Thảo luận về gian lận đã được phát hiện tại các đơn vị thành viên hoặc thông tin cho thấy sự tồn tại của gian lận ở đơn vị thành viên;
- (9) Chia sẻ những thông tin có thể cho thấy hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, ví dụ: hành vi hối lộ hoặc chuyển giá không phù hợp.

Các yếu tố dẫn đến rủi ro (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A30. Phụ lục 03 của Chuẩn mực này cung cấp ví dụ về các điều kiện hoặc sự kiện mà khi xảy ra riêng lẻ hay đồng thời có thể cho thấy rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn, kể cả rủi ro do gian lận.

Đánh giá rủi ro (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A31. Để đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn, nhóm kiểm toán tập đoàn dựa vào những thông tin sau:

- (1) Thông tin thu thập được từ việc tìm hiểu về tập đoàn, các đơn vị thành viên và môi trường hoạt động và về quy trình hợp nhất, bao gồm bằng chứng kiểm toán thu thập được khi đánh giá việc thiết kế và thực hiện các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn và các kiểm soát liên quan đến việc hợp nhất;
- (2) Thông tin thu thập được từ các kiểm toán viên đơn vị thành viên.

Hiểu biết về kiểm toán viên đơn vị thành viên (hướng dẫn đoạn 19 - 20 Chuẩn mực này)

A32. Nhóm kiểm toán tập đoàn chỉ tìm hiểu về kiểm toán viên đơn vị thành viên khi họ dự định đề nghị kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên cho mục đích kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn. Ví dụ, nhóm kiểm toán tập đoàn không cần phải tìm hiểu về kiểm toán viên của những đơn vị thành viên mà nhóm kiểm toán tập đoàn dự định chỉ thực hiện các thủ tục phân tích ở cấp độ tập đoàn.

Các thủ tục mà nhóm kiểm toán tập đoàn thực hiện để tìm hiểu về kiểm toán viên đơn vị thành viên và các nguồn bằng chứng kiểm toán (hướng dẫn đoạn 19 Chuẩn mực này)

A33. Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục mà nhóm kiểm toán tập đoàn thực hiện để tìm hiểu về kiểm toán viên đơn vị thành viên chịu ảnh hưởng của các yếu tố như kinh nghiệm hoặc hiểu biết trước đây về kiểm toán viên đơn vị thành viên và mức độ mà nhóm kiểm toán tập đoàn và kiểm toán viên đơn vị thành viên phải tuân thủ các chính sách và thủ tục chung, ví dụ:

- (1) Liệu nhóm kiểm toán tập đoàn và kiểm toán viên đơn vị thành viên có áp dụng chung các chính sách và thủ tục trong các công việc sau hay không:
 - Thực hiện kiểm toán (ví dụ: phương pháp luận kiểm toán);
 - Kiểm soát chất lượng; hoặc
 - Giám sát.
- (2) Tính nhất quán hoặc tương đồng của:
 - Pháp luật và các quy định;
 - Giám sát nghề nghiệp, kỷ luật và đảm bảo chất lượng;
 - Giáo dục và đào tạo;
 - Các tổ chức nghề nghiệp và chuẩn mực nghề nghiệp; hoặc
 - Ngôn ngữ và văn hóa.

A34. Các yếu tố *hướng dẫn tại đoạn A33 Chuẩn mực này* tương tác với nhau và không loại trừ lẫn nhau. Ví dụ, để tìm hiểu về kiểm toán viên đơn vị thành viên A - người áp dụng nhất quán các chính sách và thủ tục chung về kiểm soát chất lượng, giám sát, phương pháp luận kiểm toán chung với nhóm kiểm toán tập đoàn hoặc cùng hoạt động tại Việt Nam, phạm vi các thủ tục của nhóm kiểm toán tập đoàn có thể hẹp hơn so với phạm vi các thủ tục để tìm hiểu về kiểm toán viên đơn vị thành viên B - người không áp dụng nhất quán các chính sách và thủ tục chung về kiểm soát chất lượng, giám sát, phương pháp luận kiểm toán chung hoặc hoạt động ở

nước ngoài. Nội dung của các thủ tục được thực hiện liên quan đến kiểm toán viên đơn vị thành viên A và B cũng có thể khác nhau.

A35. Nhóm kiểm toán tập đoàn có thể tìm hiểu về kiểm toán viên đơn vị thành viên bằng một số cách khác nhau. Ví dụ, trong năm đầu tiên có sự tham gia của kiểm toán viên đơn vị thành viên, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể:

- (1) Đánh giá kết quả của hệ thống giám sát kiểm soát chất lượng khi nhóm kiểm toán tập đoàn và kiểm toán viên đơn vị thành viên cùng thuộc một doanh nghiệp kiểm toán hoặc cùng mạng lưới, cùng hoạt động và tuân thủ các chính sách và thủ tục giám sát chung (theo quy định tại đoạn 54 Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1);
- (2) Gặp gỡ và thảo luận với kiểm toán viên đơn vị thành viên về các vấn đề nêu trong đoạn 19(a) - (c) Chuẩn mực này;
- (3) Đề nghị kiểm toán viên đơn vị thành viên xác nhận bằng văn bản về những vấn đề nêu trong đoạn 19(a) - (c) Chuẩn mực này. Phụ lục 04 Chuẩn mực này cung cấp ví dụ về Thư xác nhận của kiểm toán viên đơn vị thành viên;
- (4) Yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên trả lời các câu hỏi về những vấn đề nêu trong đoạn 19(a) - (c) Chuẩn mực này;
- (5) Trao đổi với các đồng nghiệp trong doanh nghiệp kiểm toán về kiểm toán viên đơn vị thành viên, hoặc trao đổi với bên thứ ba đáng tin cậy có hiểu biết về kiểm toán viên đơn vị thành viên; hoặc
- (6) Thu thập xác nhận của tổ chức nghề nghiệp mà kiểm toán viên đơn vị thành viên là hội viên, các cơ quan có thẩm quyền nơi cấp giấy chứng nhận đăng ký hành nghề cho kiểm toán viên đơn vị thành viên, hoặc các bên thứ ba khác.

Trong những năm tiếp theo, việc tìm hiểu về kiểm toán viên đơn vị thành viên có thể dựa vào kinh nghiệm trước đó của nhóm kiểm toán tập đoàn với kiểm toán viên đơn vị thành viên. Nhóm kiểm toán tập đoàn có thể đề nghị kiểm toán viên đơn vị thành viên xác nhận liệu có thay đổi gì liên quan đến những vấn đề nêu trong đoạn 19(a) - (c) Chuẩn mực này so với năm trước hay không.

A36. Khi có các cơ quan giám sát độc lập được thành lập để giám sát hoạt động kiểm toán và chất lượng kiểm toán, hiểu biết về môi trường pháp lý có thể giúp nhóm kiểm toán tập đoàn đánh giá tính độc lập và năng lực chuyên môn của kiểm toán viên đơn vị thành viên. Nhóm kiểm toán tập đoàn có thể thu thập thông tin về môi trường pháp lý từ kiểm toán viên đơn vị thành viên hoặc từ các cơ quan giám sát độc lập.

Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan đến kiểm toán tập đoàn (hướng dẫn đoạn 19(a) Chuẩn mực này)

A37. Khi thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của đơn vị thành viên cho mục đích kiểm toán tập đoàn, kiểm toán viên đơn vị thành viên phải tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan đến kiểm toán tập đoàn. Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp đó có thể khác biệt hoặc có bổ sung thêm so với chuẩn mực và quy định áp dụng cho kiểm toán viên đơn vị thành viên khi thực hiện kiểm toán theo luật định. Vì thế, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể tìm hiểu liệu kiểm toán viên đơn vị thành viên có hiểu và tuân thủ đầy đủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề

nghiệp liên quan đến kiểm toán tập đoàn để hoàn thành trách nhiệm của mình trong cuộc kiểm toán tập đoàn hay không.

Năng lực chuyên môn của kiểm toán viên đơn vị thành viên (hướng dẫn đoạn 19(b) Chuẩn mực này)

A38. Để hiểu biết về năng lực chuyên môn của kiểm toán viên đơn vị thành viên, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể xem xét liệu kiểm toán viên đơn vị thành viên có các đặc điểm sau đây hay không:

- (1) Hiểu biết đầy đủ về các chuẩn mực kiểm toán và các chuẩn mực khác áp dụng cho kiểm toán tập đoàn để hoàn thành trách nhiệm của mình trong cuộc kiểm toán tập đoàn;
- (2) Có các kỹ năng đặc biệt (ví dụ: kiến thức về ngành đặc thù) cần thiết để thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của một đơn vị thành viên đặc thù;
- (3) Có hiểu biết đầy đủ về khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng để hoàn thành trách nhiệm của mình trong cuộc kiểm toán tập đoàn (hướng dẫn của Ban Giám đốc tập đoàn cho các đơn vị thành viên thường mô tả các đặc điểm của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng).

Sử dụng hiểu biết của nhóm kiểm toán tập đoàn về kiểm toán viên đơn vị thành viên (hướng dẫn đoạn 20 Chuẩn mực này)

A39. Trường hợp kiểm toán viên đơn vị thành viên không đáp ứng được các yêu cầu về tính độc lập liên quan đến kiểm toán tập đoàn thì việc nhóm kiểm toán tập đoàn tham gia vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên hoặc thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro bổ sung hoặc thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên cũng không thể khắc phục được thực tế là kiểm toán viên đơn vị thành viên không đảm bảo được tính độc lập.

A40. Tuy nhiên, với các công việc đã nêu ở đoạn A39 Chuẩn mực này, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể khắc phục được những lo ngại về năng lực chuyên môn của kiểm toán viên đơn vị thành viên (ví dụ: thiếu kiến thức về ngành đặc thù), hoặc kiểm toán viên đơn vị thành viên không hoạt động trong môi trường có thể giám sát tích cực các kiểm toán viên.

A41. Khi pháp luật và các quy định không cho phép tiếp cận với các phần liên quan của tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên đơn vị thành viên, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên khắc phục vấn đề này bằng cách lập biên bản/bản ghi nhớ có các thông tin liên quan để cung cấp cho nhóm kiểm toán tập đoàn.

Mức trọng yếu (hướng dẫn đoạn 21 - 23 Chuẩn mực này)

A42. Theo quy định tại đoạn 10 - 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320, kiểm toán viên phải:

- (a) Xác định (khi xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể):
 - (i) Mức trọng yếu tổng thể đối với báo cáo tài chính;

- (ii) Mức hoặc các mức trọng yếu chi tiết áp dụng cho các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh cụ thể nếu trong trường hợp cụ thể của đơn vị được kiểm toán, các nhóm giao dịch, số dư các tài khoản hoặc thuyết minh đó có sai sót với mức thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính nhưng có thể ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính;

(b) Xác định mức trọng yếu thực hiện.

Trong trường hợp kiểm toán tập đoàn, nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định mức trọng yếu tổng thể đối với báo cáo tài chính của tập đoàn và mức trọng yếu đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên. Mức trọng yếu tổng thể đối với báo cáo tài chính tập đoàn được sử dụng khi xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể của tập đoàn.

- A43. Để giảm xuống một mức độ thấp hợp lý khả năng tổng hợp các sai sót không được điều chỉnh và không được phát hiện trong báo cáo tài chính tập đoàn vượt quá mức trọng yếu tổng thể đối với báo cáo tài chính tập đoàn, mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên phải thấp hơn mức trọng yếu tổng thể đối với báo cáo tài chính tập đoàn. Nhóm kiểm toán tập đoàn có thể xác lập các mức trọng yếu khác nhau đối với các đơn vị thành viên khác nhau. Mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên không nhất thiết phải bằng một phần số học của mức trọng yếu tổng thể đối với báo cáo tài chính tập đoàn, và vì thế tổng hợp các mức trọng yếu đối với các đơn vị thành viên khác nhau có thể vượt quá mức trọng yếu tổng thể đối với báo cáo tài chính tập đoàn. Mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên được sử dụng khi xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể cho đơn vị thành viên.
- A44. Mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên được xác định cho các đơn vị thành viên có thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* được kiểm toán hoặc soát xét như một phần của cuộc kiểm toán tập đoàn theo quy định tại đoạn 26, 27(a) và đoạn 29 Chuẩn mực này. Mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên được kiểm toán viên đơn vị thành viên sử dụng để đánh giá liệu từng sai sót hoặc tổng hợp các sai sót được phát hiện nhưng không được điều chỉnh, có trọng yếu hay không.
- A45. Ngoài mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên, nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định mức giá trị cho các sai sót. Các sai sót được phát hiện trong thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên có giá trị cao hơn mức giá trị này phải được trao đổi với nhóm kiểm toán tập đoàn.
- A46. Trường hợp kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của một đơn vị thành viên, kiểm toán viên đơn vị thành viên (hoặc nhóm kiểm toán tập đoàn) phải xác định mức trọng yếu thực hiện ở cấp độ đơn vị thành viên. Việc này để giảm xuống một mức độ thấp hợp lý khả năng tổng hợp các sai sót không được điều chỉnh và không được phát hiện trong thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên vượt quá mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên. Trong thực tế, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể sử dụng mức trọng yếu thực hiện mà kiểm toán viên đơn vị thành viên đã xác định để làm mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên đó. Khi đó, kiểm toán viên đơn vị thành viên sử dụng mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên để đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên và thiết kế các thủ tục kiểm toán tiếp theo để xử lý các rủi ro đã đánh giá và đánh giá xem liệu từng sai sót hoặc tổng hợp các sai sót đã được phát hiện có trọng yếu hay không.

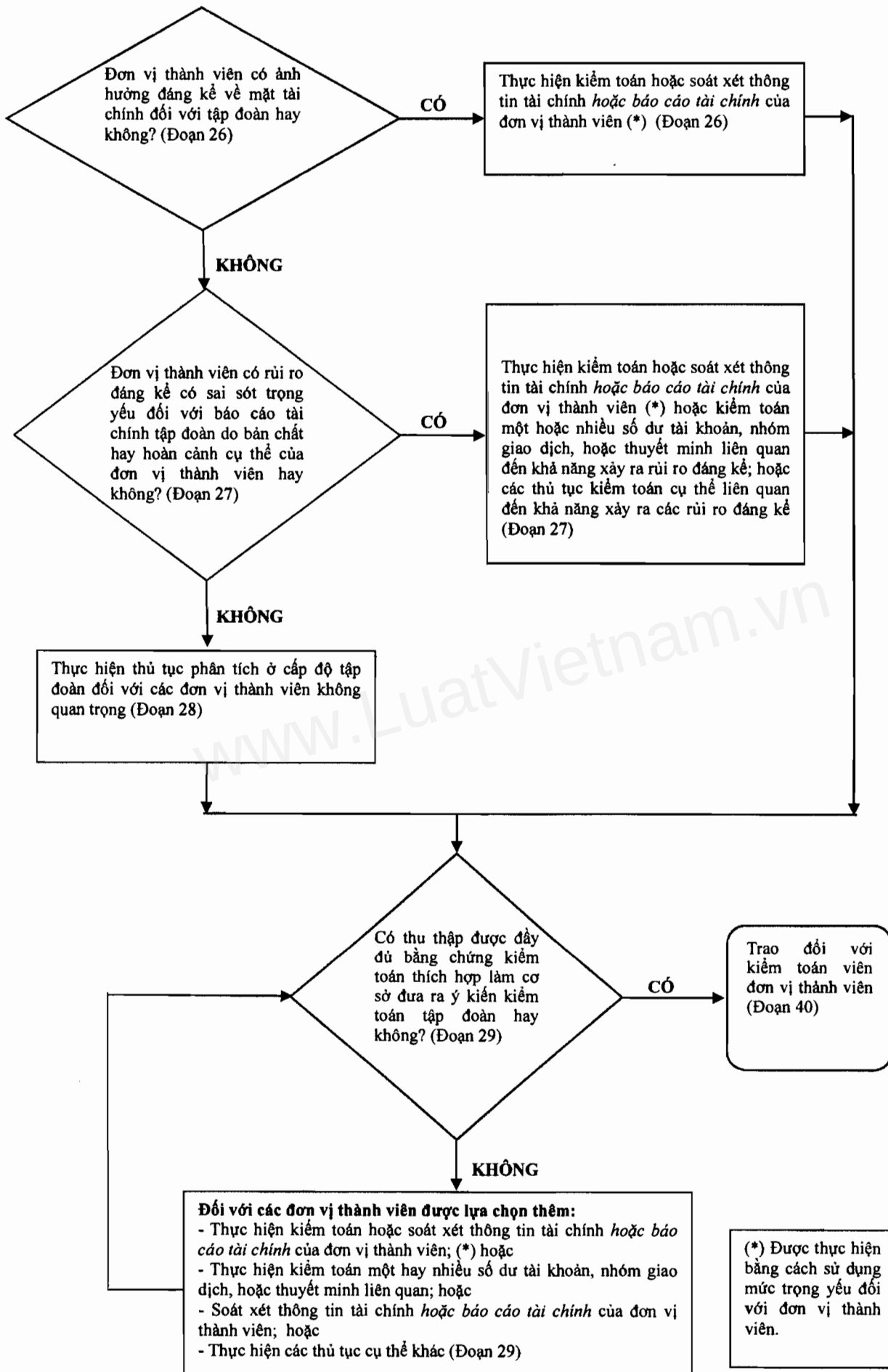
Biện pháp xử lý đối với các rủi ro đã đánh giá

Xác định loại công việc phải thực hiện đối với thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của đơn vị thành viên (hướng dẫn đoạn 26 - 27 Chuẩn mực này)

A47. Việc nhóm kiểm toán tập đoàn xác định loại công việc phải thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên và sự tham gia của nhóm kiểm toán tập đoàn vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên chịu ảnh hưởng của các yếu tố sau:

- (a) Tầm quan trọng của đơn vị thành viên;
- (b) Rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được phát hiện trong báo cáo tài chính tập đoàn;
- (c) Đánh giá của nhóm kiểm toán tập đoàn về việc thiết kế các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn và xác định liệu các kiểm soát này đã được thực hiện hay chưa;
- (d) Hiểu biết của nhóm kiểm toán tập đoàn về kiểm toán viên đơn vị thành viên.

Sơ đồ dưới đây cho thấy tầm quan trọng của đơn vị thành viên ảnh hưởng như thế nào tới quyết định của nhóm kiểm toán tập đoàn về loại công việc phải thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên.



Các đơn vị thành viên quan trọng (hướng dẫn đoạn 27(b) - 27(c) Chuẩn mực này)

- A48. Nhóm kiểm toán tập đoàn có thể xác định một đơn vị thành viên là quan trọng vì đơn vị thành viên đó có rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đối với báo cáo tài chính tập đoàn do bản chất hoặc hoàn cảnh cụ thể của đơn vị đó. Trường hợp này, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể xác định các nhóm giao dịch, sổ dư tài khoản hoặc thuyết minh chịu ảnh hưởng của các rủi ro đáng kể này. Khi đó, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể quyết định thực hiện, hoặc đề nghị kiểm toán viên đơn vị thành viên chỉ thực hiện kiểm toán các nhóm giao dịch, sổ dư tài khoản hoặc thuyết minh đó. Ví dụ, trong trường hợp mô tả tại đoạn A6 Chuẩn mực này, việc *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên có thể chỉ giới hạn ở việc kiểm toán các nhóm giao dịch, sổ dư tài khoản và thuyết minh bị ảnh hưởng bởi hoạt động kinh doanh ngoại hối của đơn vị thành viên đó. Trường hợp nhóm kiểm toán tập đoàn đề nghị kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện kiểm toán một hoặc nhiều nhóm giao dịch, sổ dư tài khoản hoặc thuyết minh cụ thể, việc trao đổi thông tin của nhóm kiểm toán tập đoàn (xem đoạn 40 Chuẩn mực này) phải tính đến thực tế là nhiều khoản mục trong báo cáo tài chính có liên quan với nhau.
- A49. Nhóm kiểm toán tập đoàn có thể thiết kế các thủ tục kiểm toán để xử lý rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn. Ví dụ, trường hợp có rủi ro đáng kể là hàng tồn kho bị lỗi thời, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể thực hiện, hoặc đề nghị kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện các thủ tục kiểm toán cụ thể đối với việc đánh giá hàng tồn kho tại đơn vị thành viên nắm giữ một khối lượng lớn hàng tồn kho có khả năng bị lỗi thời mặc dù đơn vị thành viên đó không phải là đơn vị thành viên quan trọng.

Các đơn vị thành viên không quan trọng (hướng dẫn đoạn 28 - 29 Chuẩn mực này)

- A50. Tùy thuộc vào hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán, thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên có thể được tổng hợp ở nhiều cấp độ khác nhau cho mục đích thực hiện các thủ tục phân tích. Kết quả của các thủ tục phân tích chứng thực cho các kết luận của nhóm kiểm toán tập đoàn rằng không có rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu nào của thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* được tổng hợp của các đơn vị thành viên không quan trọng.
- A51. Quyết định của nhóm kiểm toán tập đoàn về việc chọn bao nhiêu đơn vị thành viên theo quy định tại đoạn 29 Chuẩn mực này, chọn những đơn vị thành viên nào và loại công việc phải thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của từng đơn vị thành viên được lựa chọn có thể chịu ảnh hưởng của các yếu tố sau:
- (1) Phạm vi của bằng chứng kiểm toán kỳ vọng sẽ thu thập được từ thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên quan trọng;
 - (2) Đơn vị thành viên mới được thành lập hay được mua lại;
 - (3) Có những thay đổi đáng kể ở đơn vị thành viên hay không;
 - (4) Kiểm toán nội bộ đã thực hiện công việc tại đơn vị thành viên hay chưa và ảnh hưởng của công việc đó đến cuộc kiểm toán tập đoàn;
 - (5) Các đơn vị thành viên có áp dụng các hệ thống và quy trình chung không;
 - (6) Tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn;

- (7) Các biến động bất thường được phát hiện nhờ các thủ tục phân tích được thực hiện ở cấp độ tập đoàn;
- (8) Ảnh hưởng đáng kể về mặt tài chính hoặc rủi ro của đơn vị thành viên đó so với các đơn vị thành viên khác cùng loại;
- (9) Đơn vị thành viên đó có phải là đối tượng phải kiểm toán bắt buộc theo pháp luật và các quy định hay vì một lý do khác.

Khi lựa chọn các đơn vị thành viên *không quan trọng*, việc đưa vào một yếu tố không thể dự đoán trước có thể làm tăng khả năng phát hiện sai sót trọng yếu đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên. Việc lựa chọn các đơn vị thành viên thường được thay đổi theo chu kỳ.

A52. Việc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của một đơn vị thành viên có thể được thực hiện theo *Chuẩn mực về soát xét số 2400 ("Soát xét báo cáo tài chính")* hoặc *Chuẩn mực về soát xét số 2410 ("Soát xét báo cáo tài chính giữa niên độ")*^(*), tùy theo từng trường hợp. Nhóm kiểm toán tập đoàn cũng có thể thực hiện thêm các thủ tục bổ sung để hỗ trợ cho việc soát xét. *(*) Xem ghi chú tại cuối Chuẩn mực này*.

A53. Như đã hướng dẫn tại đoạn A13 Chuẩn mực này, một tập đoàn có thể chỉ bao gồm các đơn vị thành viên không quan trọng. Trường hợp này, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán tập đoàn thông qua việc xác định loại công việc phải thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên theo quy định tại đoạn 29 Chuẩn mực này. Nhóm kiểm toán tập đoàn khó có khả năng thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán nếu nhóm kiểm toán tập đoàn hoặc kiểm toán viên đơn vị thành viên chỉ thử nghiệm các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn và thực hiện các thủ tục phân tích đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên.

Tham gia vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên (hướng dẫn đoạn 30 - 31 Chuẩn mực này)

A54. Các yếu tố có thể ảnh hưởng đến sự tham gia của nhóm kiểm toán tập đoàn vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên bao gồm:

- (a) Tầm quan trọng của đơn vị thành viên;
- (b) Rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được phát hiện đối với báo cáo tài chính của tập đoàn;
- (c) Hiểu biết của nhóm kiểm toán tập đoàn về kiểm toán viên đơn vị thành viên.

Trường hợp một đơn vị thành viên là quan trọng hoặc đã phát hiện được các rủi ro đáng kể, nhóm kiểm toán tập đoàn phải thực hiện các thủ tục đã được quy định trong đoạn 30 - 31 Chuẩn mực này. Trường hợp đơn vị thành viên không quan trọng, nội dung, lịch trình và phạm vi tham gia của nhóm kiểm toán tập đoàn vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên sẽ thay đổi dựa trên hiểu biết của nhóm kiểm toán tập đoàn về kiểm toán viên đơn vị thành viên đó. Việc xác định đơn vị thành viên không phải là đơn vị thành viên quan trọng sẽ trở nên thứ yếu khi nhóm kiểm toán tập đoàn lo ngại về năng lực chuyên môn của kiểm toán viên đơn vị thành viên. Ví dụ, một đơn vị thành viên không được coi là quan trọng

nhưng nhóm kiểm toán tập đoàn vẫn có thể quyết định tham gia vào việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên đơn vị thành viên, vì nhóm kiểm toán tập đoàn lo ngại về năng lực chuyên môn của kiểm toán viên đơn vị thành viên (ví dụ, thiếu những hiểu biết về ngành đặc thù), hoặc kiểm toán viên đơn vị thành viên không hoạt động trong môi trường pháp lý chặt chẽ có thể giám sát tích cực các kiểm toán viên.

A55. Dựa trên hiểu biết của nhóm kiểm toán tập đoàn về kiểm toán viên đơn vị thành viên, các hình thức tham gia vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên ngoài các hình thức quy định trong đoạn 30 - 31 và 42 Chuẩn mực này, bao gồm:

- (a) Hợp với Ban Giám đốc đơn vị thành viên hoặc các kiểm toán viên đơn vị thành viên để tìm hiểu về đơn vị thành viên và môi trường hoạt động của đơn vị;
- (b) Soát xét chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán của kiểm toán viên đơn vị thành viên;
- (c) Thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro để phát hiện và đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu tại đơn vị thành viên. Các thủ tục này có thể được thực hiện cùng với kiểm toán viên đơn vị thành viên hoặc do nhóm kiểm toán tập đoàn thực hiện;
- (d) Thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo. Các thủ tục này có thể được thiết kế và thực hiện cùng với kiểm toán viên đơn vị thành viên hoặc do nhóm kiểm toán tập đoàn thực hiện;
- (e) Tham dự vào cuộc họp tổng kết hoặc các cuộc họp quan trọng khác giữa kiểm toán viên đơn vị thành viên và Ban Giám đốc đơn vị thành viên;
- (f) Soát xét những phần có liên quan khác của tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên đơn vị thành viên.

Quy trình hợp nhất

Các bút toán điều chỉnh và phân loại lại khi hợp nhất (hướng dẫn đoạn 34 Chuẩn mực này)

A56. Quy trình hợp nhất có thể yêu cầu phải điều chỉnh lại các số liệu đã báo cáo trong báo cáo tài chính tập đoàn mà không qua hệ thống xử lý giao dịch thông thường, và có thể không phải là đối tượng của các kiểm soát nội bộ như các thông tin tài chính khác. Đánh giá của nhóm kiểm toán tập đoàn về tính thích hợp, tính đầy đủ và tính chính xác của các bút toán điều chỉnh có thể bao gồm:

- (1) Đánh giá liệu các bút toán điều chỉnh quan trọng có phản ánh phù hợp về các sự kiện và giao dịch liên quan hay không;
- (2) Xác định liệu các bút toán điều chỉnh quan trọng đã được tính toán và xử lý chính xác và được Ban Giám đốc tập đoàn và Ban Giám đốc đơn vị thành viên (trong phạm vi phù hợp) phê duyệt hay chưa;
- (3) Xác định liệu các bút toán điều chỉnh quan trọng có đủ chứng từ phù hợp để chứng minh và có được ghi chép đầy đủ hay không;
- (4) Kiểm tra việc đối chiếu và loại trừ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn, lợi nhuận chưa thực hiện, các số dư tài khoản trong nội bộ tập đoàn.

Trao đổi với kiểm toán viên đơn vị thành viên (hướng dẫn đoạn 40 - 41 Chuẩn mực này)

- A57. Nếu không có sự trao đổi thông tin hai chiều hiệu quả giữa nhóm kiểm toán tập đoàn và kiểm toán viên đơn vị thành viên, có thể xảy ra rủi ro là nhóm kiểm toán tập đoàn không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán tập đoàn. Việc trao đổi rõ ràng và kịp thời về các yêu cầu của nhóm kiểm toán tập đoàn sẽ hình thành cơ sở cho sự trao đổi thông tin hai chiều hiệu quả giữa nhóm kiểm toán tập đoàn và kiểm toán viên đơn vị thành viên.
- A58. Các yêu cầu của nhóm kiểm toán tập đoàn thường được trao đổi với kiểm toán viên đơn vị thành viên thông qua “Thư hướng dẫn”. Phụ lục 05 của Chuẩn mực này hướng dẫn các vấn đề được yêu cầu trao đổi và bổ sung có thể được trình bày trong Thư hướng dẫn. Việc trao đổi của kiểm toán viên đơn vị thành viên với nhóm kiểm toán tập đoàn thường được thực hiện bằng biên bản hoặc báo cáo về công việc đã thực hiện. Tuy nhiên, việc trao đổi giữa nhóm kiểm toán tập đoàn và kiểm toán viên đơn vị thành viên có thể không nhất thiết phải bằng văn bản. Ví dụ, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể gặp kiểm toán viên đơn vị thành viên để thảo luận về các rủi ro đáng kể đã được phát hiện hoặc soát xét những phần có liên quan của tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên đơn vị thành viên. Tuy nhiên, những yêu cầu về tài liệu, hồ sơ của Chuẩn mực này và các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác vẫn được áp dụng.
- A59. Ví dụ, khi hợp tác với nhóm kiểm toán tập đoàn, kiểm toán viên đơn vị thành viên sẽ cung cấp cho nhóm kiểm toán tập đoàn quyền tiếp cận với tài liệu, hồ sơ kiểm toán liên quan nếu pháp luật và các quy định cho phép.
- A60. Khi một thành viên của nhóm kiểm toán tập đoàn cũng là kiểm toán viên đơn vị thành viên, mục tiêu của nhóm kiểm toán tập đoàn là trao đổi rõ ràng với kiểm toán viên đơn vị thành viên có thể đạt được bằng các hình thức khác ngoài việc trao đổi bằng văn bản cụ thể. Ví dụ:
- (1) Việc kiểm toán viên đơn vị thành viên được tiếp cận với chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán có thể được coi là đầy đủ theo quy định tại đoạn 40 Chuẩn mực này về trao đổi theo yêu cầu của nhóm kiểm toán tập đoàn;
 - (2) Việc nhóm kiểm toán tập đoàn được soát xét tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên đơn vị thành viên có thể được coi là đầy đủ theo quy định tại đoạn 41 Chuẩn mực này về trao đổi các vấn đề liên quan đến kết luận của nhóm kiểm toán tập đoàn.

Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán thu thập được

Soát xét tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên đơn vị thành viên (hướng dẫn đoạn 42(b) Chuẩn mực này)

- A61. Việc xác định những tài liệu nào trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên đơn vị thành viên là có liên quan đến cuộc kiểm toán tập đoàn có thể thay đổi tùy theo từng trường hợp. Thông thường, các tài liệu cần tập trung soát xét sẽ là các tài liệu, hồ sơ kiểm toán liên quan đến các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn. Phạm vi soát xét có thể bị ảnh hưởng bởi thực tế là tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên đơn vị thành viên đã được doanh nghiệp kiểm toán đơn vị thành viên soát xét hay chưa.

Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán (hướng dẫn đoạn 44 - 45 Chuẩn mực này)

- A62. Nếu nhóm kiểm toán tập đoàn kết luận rằng chưa thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán tập đoàn, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện các thủ tục bổ sung. Nếu việc này không khả thi, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể thực hiện các thủ tục riêng của nhóm đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên.
- A63. Đánh giá của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn về ảnh hưởng tổng hợp của các sai sót (kể cả sai sót được nhóm kiểm toán tập đoàn phát hiện và được kiểm toán viên đơn vị thành viên thông báo) cho phép thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn xác định liệu tổng thể báo cáo tài chính tập đoàn có sai sót trọng yếu hay không.

Trao đổi với Ban Giám đốc và Ban quản trị tập đoàn

Trao đổi với Ban Giám đốc tập đoàn (hướng dẫn đoạn 46 - 48 Chuẩn mực này)

- A64. Đoạn 40 - 42 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 quy định về việc trao đổi về gian lận với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán và nếu Ban Giám đốc đơn vị có liên quan đến gian lận thì phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị.
- A65. Ban Giám đốc tập đoàn có thể cần giữ bí mật những thông tin nhạy cảm trọng yếu nhất định. Ví dụ về các vấn đề có thể quan trọng đối với báo cáo tài chính của đơn vị thành viên mà Ban Giám đốc đơn vị thành viên có thể không nhận biết được bao gồm:
- (1) Khả năng xảy ra kiện tụng và tranh chấp;
 - (2) Kế hoạch cắt giảm các tài sản quan trọng;
 - (3) Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán;
 - (4) Các thỏa thuận pháp lý quan trọng.

Trao đổi với Ban quản trị tập đoàn (hướng dẫn đoạn 49 Chuẩn mực này)

- A66. Các vấn đề mà nhóm kiểm toán tập đoàn trao đổi với Ban quản trị tập đoàn có thể bao gồm cả các vấn đề được kiểm toán viên đơn vị thành viên thông báo cho nhóm kiểm toán tập đoàn mà nhóm kiểm toán tập đoàn xét thấy đó là các vấn đề quan trọng thuộc trách nhiệm của Ban quản trị tập đoàn. Việc trao đổi với Ban quản trị tập đoàn diễn ra tại những thời điểm khác nhau trong suốt quá trình kiểm toán tập đoàn. Ví dụ, các vấn đề quy định trong đoạn 49(a) - (b) Chuẩn mực này có thể được trao đổi sau khi nhóm kiểm toán tập đoàn đã xác định công việc cần thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên. Mặt khác, vấn đề quy định trong đoạn 49(c) Chuẩn mực này có thể được trao đổi khi kết thúc cuộc kiểm toán và các vấn đề được nêu trong đoạn 49(d) - (e) Chuẩn mực này có thể được trao đổi khi các vấn đề đó phát sinh.

Ghi chú: () Chuẩn mực về soát xét số 2400 và số 2410 nêu tại đoạn A52 Chuẩn mực này sẽ được ban hành sau.*

VÍ DỤ VỀ Ý KIẾN KIỂM TOÁN DẠNG NGOẠI TRỪ KHI NHÓM KIỂM TOÁN TẬP ĐOÀN KHÔNG THỂ THU THẬP ĐẦY ĐỦ BẰNG CHỨNG KIỂM TOÁN THÍCH HỢP ĐỂ LÀM CƠ SỞ CHO Ý KIẾN KIỂM TOÁN TẬP ĐOÀN

Trong ví dụ này, nhóm kiểm toán tập đoàn không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến một đơn vị thành viên quan trọng được hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu (được ghi nhận với giá trị 15 tỷ đồng trong Bảng cân đối kế toán có tổng giá trị tài sản là 60 tỷ đồng) vì nhóm kiểm toán tập đoàn không được tiếp cận với tài liệu, sổ kế toán, Ban Giám đốc hoặc kiểm toán viên của đơn vị thành viên.

Nhóm kiểm toán tập đoàn đã xem xét báo cáo tài chính tại ngày 31/12/20x1 đã được kiểm toán và báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính của đơn vị thành viên, và xem xét các thông tin tài chính liên quan đến đơn vị thành viên do Ban Giám đốc tập đoàn cung cấp.

Theo xét đoán của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn, ảnh hưởng của việc không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp đối với báo cáo tài chính tập đoàn là trọng yếu, nhưng không lan tỏa.

Công ty kiểm toán

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: .../20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính hợp nhất

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất kèm theo của Tập đoàn ABC và các công ty con, được lập ngày..., từ trang... đến trang..., bao gồm Bảng cân đối kế toán hợp nhất tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu hợp nhất (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất cho năm tài chính kết thúc cùng ngày và Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Tập đoàn chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính hợp nhất của Tập đoàn theo các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính hợp nhất dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi phải tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện việc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính hợp nhất của Tập đoàn có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính hợp nhất. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính hợp nhất do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên xem xét kiểm soát nội bộ của Tập đoàn liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Tập đoàn. Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc Tập đoàn cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính hợp nhất.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp để làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán ngoại trừ của chúng tôi.

Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Khoản đầu tư của Tập đoàn ABC vào Công ty XYZ, một công ty liên doanh với nước ngoài được mua lại trong năm và được hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu, được ghi nhận với giá trị là 15 tỷ đồng trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất tại ngày 31/12/20x1, và phần sở hữu của Tập đoàn ABC trong khoản thu nhập ròng là 1 tỷ đồng của XYZ được bao gồm trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất của Tập đoàn cho năm tài chính kết thúc cùng ngày. Chúng tôi không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp về giá trị ghi sổ của khoản đầu tư của Tập đoàn ABC vào Công ty XYZ tại ngày 31/12/20x1 cũng như phần sở hữu của Tập đoàn ABC trong khoản thu nhập ròng của Công ty XYZ cho năm đó vì chúng tôi không được tiếp cận với thông tin tài chính và báo cáo tài chính, Ban Giám đốc và kiểm toán viên của Công ty XYZ. Do đó, chúng tôi không thể xác định liệu có cần thiết phải điều chỉnh các số liệu này hay không.

Ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Theo ý kiến của chúng tôi, ngoại trừ những ảnh hưởng (nếu có) của vấn đề được nêu trong đoạn “Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ”, báo cáo tài chính hợp nhất đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, tình hình tài chính của Tập đoàn ABC và các công ty con tại ngày 31/12/20x1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất.

Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định

[Hình thức và nội dung của mục này của báo cáo kiểm toán sẽ thay đổi tùy thuộc vào các trách nhiệm báo cáo khác của kiểm toán viên.]

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán

Tổng Giám đốc

(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(Chữ ký, họ và tên)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Nếu theo xét đoán của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn, ảnh hưởng của việc không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp đối với báo cáo tài chính tập đoàn là trọng yếu và lan tỏa, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn phải từ chối đưa ra ý kiến theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705.

VÍ DỤ VỀ CÁC VẤN ĐỀ MÀ NHÓM KIỂM TOÁN TẬP ĐOÀN CÓ THỂ TÌM HIỂU

Ví dụ sau đây bao gồm các vấn đề mà nhóm kiểm toán tập đoàn có thể tìm hiểu, tuy nhiên, không phải tất cả các vấn đề này đều liên quan đến mọi cuộc kiểm toán tập đoàn và các ví dụ này cũng có thể chưa hoàn toàn đầy đủ.

Các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn

1. Các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn có thể bao gồm sự kết hợp của các kiểm soát sau:
 - (1) Các cuộc họp thường xuyên giữa Ban Giám đốc tập đoàn và Ban Giám đốc đơn vị thành viên để thảo luận việc phát triển kinh doanh và đánh giá kết quả hoạt động;
 - (2) Giám sát hoạt động và kết quả tài chính của các đơn vị thành viên, bao gồm các thủ tục báo cáo thường xuyên; điều này giúp Ban Giám đốc tập đoàn giám sát kết quả hoạt động thực tế của các đơn vị thành viên so với kế hoạch và có những biện pháp thích hợp;
 - (3) Quy trình đánh giá rủi ro của Ban Giám đốc tập đoàn, bao gồm xác định, phân tích và quản lý các rủi ro kinh doanh, kể cả rủi ro do gian lận, có thể dẫn đến sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn;
 - (4) Giám sát, kiểm soát, đối chiếu và loại trừ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn, lợi nhuận chưa thực hiện và các số dư tài khoản trong nội bộ tập đoàn;
 - (5) Quy trình giám sát tính kịp thời và đánh giá tính chính xác và tính đầy đủ của thông tin tài chính và *báo cáo tài chính* nhận được từ các đơn vị thành viên;
 - (6) Hệ thống công nghệ thông tin trung tâm được kiểm soát bởi cùng một hệ thống kiểm soát công nghệ thông tin chung cho toàn bộ hoặc một phần tập đoàn;
 - (7) Các hoạt động kiểm soát trong một hệ thống công nghệ thông tin chung cho toàn bộ hoặc một số đơn vị thành viên;
 - (8) Giám sát các kiểm soát, bao gồm các hoạt động của kiểm toán nội bộ và các chương trình tự đánh giá;
 - (9) Các chính sách và thủ tục nhất quán, bao gồm cẩm nang hướng dẫn các thủ tục lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn;
 - (10) Các chương trình áp dụng cho cả tập đoàn như chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp và các chương trình ngăn ngừa gian lận;
 - (11) Sự phân công quyền hạn và trách nhiệm cho Ban Giám đốc đơn vị thành viên.
2. Ví dụ, kiểm toán nội bộ có thể được coi là một phần của các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn khi chức năng kiểm toán nội bộ được thực hiện tập trung. Đoạn 09 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 610 quy định về việc đánh giá của nhóm kiểm toán tập đoàn về năng lực và tính khách quan của kiểm toán viên nội

bộ khi nhóm kiểm toán tập đoàn dự định sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ.

Quy trình hợp nhất

3. Hiểu biết của nhóm kiểm toán tập đoàn về quy trình hợp nhất có thể bao gồm các vấn đề sau:

Các vấn đề liên quan đến khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng:

- (1) Mức độ hiểu biết của Ban Giám đốc đơn vị thành viên về khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
- (2) Quy trình xác định và hạch toán kế toán cho các đơn vị thành viên theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
- (3) Quy trình xác định các bộ phận báo cáo cho mục đích báo cáo bộ phận theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
- (4) Quy trình xác định các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan cho mục đích báo cáo theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
- (5) Các chính sách kế toán được áp dụng cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn, các thay đổi so với năm tài chính trước và các thay đổi là kết quả do việc áp dụng các chuẩn mực mới hoặc được sửa đổi theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
- (6) Các thủ tục để xử lý đối với trường hợp đơn vị thành viên có kỳ kế toán năm khác với kỳ kế toán năm của tập đoàn.

Các vấn đề liên quan đến quy trình hợp nhất:

- (7) Quy trình Ban Giám đốc tập đoàn tìm hiểu về các chính sách kế toán được các đơn vị thành viên áp dụng, và nếu có thể, đảm bảo rằng các chính sách kế toán nhất quán được áp dụng cho việc lập thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên để sử dụng cho báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn, và đảm bảo rằng những khác biệt trong các chính sách kế toán được xác định và điều chỉnh khi cần thiết theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Các chính sách kế toán nhất quán là các nguyên tắc, cơ sở, quy ước, quy định và thông lệ cụ thể được tập đoàn áp dụng, dựa trên khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, mà các đơn vị thành viên sử dụng các chính sách này để báo cáo các giao dịch tương tự một cách nhất quán. Các chính sách này thường được mô tả trong cẩm nang hướng dẫn các thủ tục lập và trình bày báo cáo tài chính và bộ báo cáo mẫu do Ban Giám đốc tập đoàn phát hành;
- (8) Quy trình của Ban Giám đốc tập đoàn để đảm bảo các đơn vị thành viên lập và trình bày báo cáo tài chính đầy đủ, chính xác và kịp thời phục vụ cho việc hợp nhất;
- (9) Quy trình quy đổi thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên có đơn vị tiền tệ khác theo đơn vị tiền tệ của báo cáo tài chính tập đoàn;

- (10) Cách thức tổ chức công nghệ thông tin cho việc hợp nhất, bao gồm các giai đoạn thủ công và tự động của quy trình và các kiểm soát thủ công và tự động tại các giai đoạn khác nhau của quy trình hợp nhất;
- (11) Quy trình Ban Giám đốc tập đoàn thu thập thông tin về các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán.

Các vấn đề liên quan đến các bút toán điều chỉnh hợp nhất:

- (12) Quy trình ghi chép các bút toán điều chỉnh hợp nhất, bao gồm việc lập, phê duyệt và xử lý các bút toán ghi sổ có liên quan và kinh nghiệm của những người chịu trách nhiệm về việc hợp nhất;
- (13) Các bút toán điều chỉnh hợp nhất theo yêu cầu của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
- (14) Lý do kinh tế của các sự kiện và giao dịch làm phát sinh các bút toán điều chỉnh hợp nhất;
- (15) Tần suất, bản chất và quy mô của các giao dịch giữa các đơn vị thành viên;
- (16) Các thủ tục giám sát, kiểm soát, đối chiếu và loại trừ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn, các khoản lợi nhuận chưa thực hiện và các số dư tài khoản trong nội bộ tập đoàn;
- (17) Các bước đã thực hiện để xác định giá trị hợp lý của tài sản được mua và các khoản nợ phải trả, các thủ tục phân bổ lợi thế thương mại (khi thích hợp) và kiểm tra tổn thất lợi thế thương mại, theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
- (18) Các thỏa thuận với một cổ đông chi phối hoặc các cổ đông thiểu số liên quan đến các khoản lỗ của một đơn vị thành viên (ví dụ, nghĩa vụ của cổ đông thiểu số trong việc bù đắp các khoản lỗ này).

(Hướng dẫn đoạn A30 Chuẩn mực này)

VÍ DỤ VỀ CÁC ĐIỀU KIỆN HOẶC SỰ KIỆN CÓ THỂ CHO THẤY RỦI RO CÓ SAI SÓT TRONG YẾU TRONG BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẬP ĐOÀN

Ví dụ sau đây bao gồm các điều kiện hoặc sự kiện; tuy nhiên, không phải tất cả các điều kiện hoặc sự kiện đều liên quan đến mọi cuộc kiểm toán tập đoàn và các ví dụ này cũng có thể chưa hoàn toàn đầy đủ.

- (1) Cơ cấu tập đoàn phức tạp, đặc biệt là khi thường xuyên có các giao dịch mua bán, giải thể hoặc tái cơ cấu tổ chức;
- (2) Cơ cấu quản trị doanh nghiệp không tốt, bao gồm các quy trình ra quyết định không minh bạch;
- (3) Không có các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn hoặc các kiểm soát đó không hiệu quả, kể cả trường hợp không có đủ thông tin của Ban Giám đốc tập đoàn về việc giám sát và kết quả giám sát hoạt động của các đơn vị thành viên;
- (4) Các đơn vị thành viên đang hoạt động tại nước ngoài - nơi có thể gặp phải các yếu tố như có sự can thiệp bất thường của Chính phủ vào các lĩnh vực như thương mại và chính sách tài khoá, các hạn chế về tiền tệ và chi trả cổ tức và các biến động về tỷ giá hối đoái;
- (5) Hoạt động kinh doanh của các đơn vị thành viên chứa đựng rủi ro cao như có các hợp đồng dài hạn hoặc hợp đồng mua bán công cụ tài chính mới hoặc phức tạp;
- (6) Những vấn đề không chắc chắn liên quan đến thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên phải được tổng hợp trong báo cáo tài chính tập đoàn theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, ví dụ liệu có tồn tại các đơn vị có mục đích đặc biệt hoặc đơn vị không kinh doanh hay không và thông tin của các đơn vị đó có cần được tổng hợp hay hợp nhất trong báo cáo tài chính tập đoàn hay không;
- (7) Các mối quan hệ và giao dịch bất thường với các bên liên quan;
- (8) Trước đây đã có trường hợp số dư của các tài khoản giữa các đơn vị trong nội bộ tập đoàn không khớp nhau hoặc không được đối chiếu khi hợp nhất;
- (9) Sự tồn tại của các giao dịch phức tạp được hạch toán tại nhiều đơn vị thành viên;
- (10) Các chính sách kế toán mà các đơn vị thành viên áp dụng không nhất quán với các chính sách kế toán áp dụng cho báo cáo tài chính tập đoàn;
- (11) Việc các đơn vị thành viên có thời điểm kết thúc năm tài chính khác nhau có thể bị lợi dụng để làm sai lệch thời điểm của các giao dịch;
- (12) Trước đây đã có trường hợp bút toán điều chỉnh hợp nhất không được phê duyệt hoặc bút toán điều chỉnh hợp nhất không đầy đủ;
- (13) Lập kế hoạch về thuế có lợi cho tập đoàn, hoặc có các giao dịch lớn làm tăng lợi nhuận trong các đơn vị được hưởng ưu đãi về thuế;
- (14) Thường xuyên thay đổi kiểm toán viên thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị thành viên.

VÍ DỤ VỀ THƯ XÁC NHẬN CỦA KIỂM TOÁN VIÊN ĐƠN VỊ THÀNH VIÊN

Dưới đây không phải là mẫu “Thư xác nhận” chuẩn. Thư xác nhận của kiểm toán viên đơn vị thành viên này có thể khác với thư xác nhận của kiểm toán viên đơn vị thành viên khác và có thể khác nhau giữa kỳ này với kỳ khác.

Thư xác nhận thường được thu thập trước khi nhóm kiểm toán tập đoàn bắt đầu xem xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên.

Công ty kiểm toán XYZ (*Công ty kiểm toán đơn vị thành viên*)

Địa chỉ, điện thoại, fax...

THƯ XÁC NHẬN

Kính gửi: [Ông/Bà thành viên Ban Giám đốc
phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn]

Thư xác nhận này được cung cấp để phục vụ cuộc kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn của [tên công ty mẹ] cho năm tài chính kết thúc [ngày... tháng... năm...] nhằm mục đích đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính *hợp nhất* (tổng hợp) của tập đoàn có phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của tập đoàn tại [ngày... tháng... năm...], cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

Chúng tôi xác nhận đã nhận được hướng dẫn của Ông/Bà vào [ngày...tháng...năm], trong đó đề nghị chúng tôi thực hiện các công việc cụ thể đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của [tên đơn vị thành viên] cho năm tài chính kết thúc [ngày... tháng... năm...].

Chúng tôi xác nhận rằng:

1. Chúng tôi *đảm bảo* đã tuân thủ các hướng dẫn, trừ các hướng dẫn [nêu cụ thể các hướng dẫn] vì các lý do sau đây [nêu cụ thể lý do];
2. Các hướng dẫn đã rõ ràng và chúng tôi đã hiểu các hướng dẫn đó, trừ các hướng dẫn sau đây đề nghị Ông/Bà làm rõ thêm [nêu cụ thể các hướng dẫn];
3. Chúng tôi sẽ hợp tác với Ông/Bà và đồng ý để Ông/Bà tiếp cận các tài liệu, hồ sơ kiểm toán có liên quan.

Chúng tôi thừa nhận rằng:

1. Thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của [tên đơn vị thành viên] sẽ được bao gồm trong báo cáo tài chính tập đoàn của [tên công ty mẹ].

2. Ông/Bà có thể cần thiết phải tham gia trực tiếp vào công việc mà Ông/Bà đã đề nghị chúng tôi thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của [tên đơn vị thành viên] cho năm tài chính kết thúc [ngày..., tháng..., năm...].
3. Ông/Bà dự định đánh giá và, nếu thấy thích hợp, sử dụng kết quả công việc của chúng tôi cho mục đích kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn của [tên tập đoàn].

Liên quan đến công việc mà chúng tôi sẽ thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của [tên đơn vị thành viên], một [mô tả đơn vị thành viên đó, ví dụ, công ty con do công ty mẹ sở hữu toàn bộ, công ty con, công ty liên doanh, công ty nhận đầu tư được hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu hoặc phương pháp giá gốc] của [tên công ty mẹ], chúng tôi xác nhận những điểm sau đây:

1. Chúng tôi hiểu đầy đủ về [nêu rõ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan] để hoàn thành trách nhiệm của chúng tôi trong việc kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn và chúng tôi sẽ tuân thủ các quy định đó. Cụ thể là, đối với [tên công ty mẹ] và các đơn vị thành viên khác trong tập đoàn, chúng tôi đảm bảo tính độc lập theo [nêu rõ các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp có liên quan] và tuân thủ các yêu cầu được áp dụng của [tham chiếu đến các quy định] do [tên của cơ quan quản lý nhà nước] ban hành.
2. Chúng tôi hiểu đầy đủ về các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam và [nêu các chuẩn mực khác áp dụng cho việc kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn] để hoàn thành trách nhiệm của chúng tôi trong việc kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn và chúng tôi sẽ thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của [tên đơn vị thành viên] cho năm tài chính kết thúc [ngày..., tháng..., năm...] theo các chuẩn mực đó.
3. Chúng tôi có những kỹ năng đặc biệt (ví dụ: hiểu biết về ngành đặc thù) cần thiết để thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên đặc thù.
4. Chúng tôi hiểu đầy đủ về [nêu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hoặc cảm nang hướng dẫn về các thủ tục lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn] để hoàn thành trách nhiệm của chúng tôi trong việc kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn.

Chúng tôi sẽ thông báo với Ông/Bà bất kỳ thay đổi nào trong những nội dung được trình bày trên đây trong thời gian chúng tôi thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của [tên đơn vị thành viên]

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)

Kiểm toán viên phụ trách

(Chữ ký, họ và tên)

CÁC VẤN ĐỀ ĐƯỢC YÊU CẦU TRAO ĐỔI VÀ BỔ SUNG TRONG THƯ HƯỚNG DẪN CỦA NHÓM KIỂM TOÁN TẬP ĐOÀN

Các vấn đề mà Chuẩn mực kiểm toán này yêu cầu phải trao đổi với kiểm toán viên đơn vị thành viên được trình bày in nghiêng dưới đây.

Những vấn đề liên quan đến việc lập kế hoạch kiểm toán liên quan đến kiểm toán tập đoàn của kiểm toán viên đơn vị thành viên:

- (1) *Yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên, khi biết được các trường hợp mà nhóm kiểm toán tập đoàn sẽ sử dụng công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên, xác nhận rằng kiểm toán viên đơn vị thành viên sẽ hợp tác với nhóm kiểm toán tập đoàn;*
- (2) *Lịch trình hoàn thành cuộc kiểm toán;*
- (3) *Ngày gặp dự kiến giữa Ban Giám đốc tập đoàn và nhóm kiểm toán tập đoàn và ngày họp dự kiến với Ban Giám đốc đơn vị thành viên và kiểm toán viên đơn vị thành viên;*
- (4) *Danh sách những người liên hệ chủ chốt;*
- (5) *Công việc do kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện, việc sử dụng công việc đó, và các thỏa thuận để phối hợp công việc tại giai đoạn đầu của cuộc kiểm toán và trong suốt quá trình kiểm toán, kể cả sự tham gia dự kiến của nhóm kiểm toán tập đoàn vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên;*
- (6) *Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan đến cuộc kiểm toán tập đoàn và cụ thể là yêu cầu về tính độc lập;*
- (7) *Trong trường hợp kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của đơn vị thành viên, mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên (và nếu có thể, mức hoặc các mức trọng yếu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh cụ thể), và mức giá trị mà sai sót có giá trị cao hơn mức đó được coi là sai sót đáng kể đối với báo cáo tài chính tập đoàn;*
- (8) *Danh sách các bên liên quan do Ban Giám đốc tập đoàn lập, và bất kỳ bên liên quan nào khác mà nhóm kiểm toán tập đoàn được biết, và yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên thông báo kịp thời cho nhóm kiểm toán tập đoàn về các bên liên quan đã không được Ban Giám đốc tập đoàn hoặc nhóm kiểm toán tập đoàn xác định trước đó;*
- (9) *Công việc phải thực hiện đối với các giao dịch trong nội bộ tập đoàn, các khoản lợi nhuận chưa thực hiện và các số dư tài khoản trong nội bộ tập đoàn;*
- (10) *Hướng dẫn về các trách nhiệm báo cáo bắt buộc khác, ví dụ, báo cáo về việc khẳng định của Ban Giám đốc tập đoàn về tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ;*
- (11) *Hướng dẫn cụ thể về việc soát xét các sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán, nếu thời điểm nhóm kiểm toán tập đoàn đưa ra kết luận về báo cáo tài chính tập đoàn không trùng với thời điểm hoàn thành kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của các đơn vị thành viên.*

Các vấn đề liên quan đến việc thực hiện công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên

- (12) Các phát hiện từ việc thực hiện thử nghiệm kiểm soát của nhóm kiểm toán tập đoàn về một hệ thống xử lý chung cho toàn bộ hoặc một số đơn vị thành viên, và các thử nghiệm kiểm soát do kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện;
- (13) *Rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn đã được phát hiện trong báo cáo tài chính tập đoàn, có liên quan đến công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên, và đề nghị kiểm toán viên đơn vị thành viên thông báo kịp thời về bất kỳ rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu nào do gian lận hoặc nhầm lẫn trong báo cáo tài chính tập đoàn, được phát hiện tại đơn vị thành viên và biện pháp xử lý của kiểm toán viên đơn vị thành viên đối với các rủi ro đó;*
- (14) Các phát hiện của kiểm toán nội bộ, dựa trên công việc được thực hiện đối với các kiểm soát tại đơn vị thành viên hoặc liên quan đến đơn vị thành viên;
- (15) Yêu cầu phải thông báo kịp thời về bằng chứng kiểm toán đã thu thập được từ việc *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên mà bằng chứng đó mâu thuẫn với các bằng chứng kiểm toán mà ban đầu nhóm kiểm toán tập đoàn sử dụng để làm cơ sở cho việc đánh giá rủi ro ở cấp độ tập đoàn;
- (16) Yêu cầu phải giải trình bằng văn bản về sự tuân thủ của Ban Giám đốc đơn vị thành viên đối với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, hoặc xác nhận rằng những khác biệt giữa các chính sách kế toán áp dụng cho việc lập thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên và các chính sách kế toán áp dụng cho báo cáo tài chính tập đoàn đã được thuyết minh;
- (17) Các vấn đề mà kiểm toán viên đơn vị thành viên phải ghi chép và lưu lại trong hồ sơ, tài liệu.

Thông tin khác

- (18) Yêu cầu phải báo cáo kịp thời cho nhóm kiểm toán tập đoàn các vấn đề sau đây:
 - Các vấn đề quan trọng về kế toán, lập và trình bày báo cáo tài chính và kiểm toán, kể cả các ước tính kế toán và các xét đoán liên quan;
 - Các vấn đề liên quan đến khả năng hoạt động liên tục của đơn vị thành viên;
 - Các vấn đề liên quan đến các vụ kiện tụng và tranh chấp;
 - Các khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ đã được kiểm toán viên đơn vị thành viên phát hiện khi thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên và các thông tin cho thấy sự tồn tại của gian lận;
- (19) Yêu cầu phải thông báo cho nhóm kiểm toán tập đoàn càng sớm càng tốt về tất cả những sự kiện quan trọng hoặc bất thường;
- (20) *Yêu cầu phải trao đổi các vấn đề đã liệt kê trong đoạn 41 Chuẩn mực này với nhóm kiểm toán tập đoàn sau khi đã hoàn thành công việc kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của đơn vị thành viên./*

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 610: Sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ

(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC

ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) liên quan đến công việc của kiểm toán viên nội bộ khi kiểm toán viên xác định, theo quy định tại đoạn 23 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, là kiểm toán nội bộ có thể liên quan đến cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A2 Chuẩn mực này).
02. Chuẩn mực này không áp dụng cho trường hợp kiểm toán viên nội bộ được huy động tham gia vào cuộc kiểm toán độc lập.

Mối quan hệ giữa kiểm toán nội bộ và kiểm toán độc lập

03. Mục tiêu của kiểm toán nội bộ do Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán quyết định. Mặc dù mục tiêu của kiểm toán nội bộ và mục tiêu của kiểm toán độc lập là khác nhau nhưng trong một số trường hợp, để đạt được các mục tiêu đó, kiểm toán nội bộ và kiểm toán độc lập có thể áp dụng một số phương pháp, thủ tục tương tự (xem hướng dẫn tại đoạn A3 Chuẩn mực này).
04. Dù tự chủ và khách quan đến mức độ nào thì kiểm toán nội bộ cũng không thể độc lập hoàn toàn với đơn vị được kiểm toán như yêu cầu đặt ra đối với kiểm toán viên độc lập khi đưa ý kiến về báo cáo tài chính. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán có trách nhiệm duy nhất đối với ý kiến kiểm toán và trách nhiệm đó không được giảm nhẹ khi kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ.
05. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này khi sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ trong quá trình thực hiện kiểm toán và cung cấp dịch vụ có liên quan.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) 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 và xử lý các mối quan hệ liên quan đến việc kiểm toán viên độc lập sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ khi thực hiện kiểm toán và cung cấp dịch vụ có liên quan.

Mục tiêu

06. Khi đơn vị được kiểm toán có kiểm toán nội bộ và kiểm toán viên độc lập xác định rằng kiểm toán nội bộ có thể liên quan đến cuộc kiểm toán thì mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là:
 - (a) Xác định sự cần thiết, phạm vi sử dụng những công việc cụ thể của kiểm toán viên nội bộ;

- (b) Xác định sự đầy đủ, thích hợp của công việc cụ thể của kiểm toán viên nội bộ đối với mục đích của cuộc kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

07. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

- (a) Kiểm toán nội bộ: Là hoạt động do đơn vị được kiểm toán thực hiện hoặc do tổ chức bên ngoài cung cấp, với chức năng chủ yếu là kiểm tra, đánh giá, giám sát tính đầy đủ, thích hợp và tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ;
- (b) Kiểm toán viên nội bộ: Là những cá nhân thực hiện các chức năng của kiểm toán nội bộ. Kiểm toán viên nội bộ có thể thuộc phòng kiểm toán nội bộ hoặc các phòng ban có chức năng tương tự.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Xác định sự cần thiết và mức độ sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ

08. Kiểm toán viên phải xác định:

- (a) Công việc của kiểm toán viên nội bộ có đầy đủ, thích hợp cho mục đích của cuộc kiểm toán hay không;
- (b) Ảnh hưởng dự kiến của việc sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ đối với nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục của kiểm toán viên độc lập.

09. Để xem xét tính đầy đủ, thích hợp khi sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ, kiểm toán viên độc lập phải đánh giá:

- (a) Tính khách quan của kiểm toán nội bộ;
- (b) Năng lực chuyên môn của kiểm toán viên nội bộ;
- (c) Công việc của kiểm toán viên nội bộ có được thực hiện với sự thận trọng nghề nghiệp thích hợp hay không;
- (d) Có thể trao đổi thông tin một cách hiệu quả giữa kiểm toán viên nội bộ và kiểm toán viên độc lập hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A4 Chuẩn mực này).

10. Khi xác định ảnh hưởng dự kiến của công việc của kiểm toán viên nội bộ đến nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục của kiểm toán viên độc lập, kiểm toán viên độc lập phải cân nhắc:

- (a) Nội dung và phạm vi của các công việc cụ thể mà kiểm toán viên nội bộ đã hoặc sẽ thực hiện;
- (b) Rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu đã được đánh giá đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cụ thể;
- (c) Mức độ chủ quan của kiểm toán viên nội bộ trong việc đánh giá các bằng chứng kiểm toán đã thu thập được để chứng minh cho các cơ sở dẫn liệu liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A5 Chuẩn mực này).

Sử dụng công việc cụ thể của kiểm toán viên nội bộ

11. Để sử dụng công việc cụ thể của kiểm toán viên nội bộ, kiểm toán viên độc lập phải đánh giá và thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với công việc đó nhằm khẳng định tính

đầy đủ, thích hợp đối với các mục tiêu của kiểm toán viên độc lập (xem hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực này).

12. Khi xem xét tính đầy đủ, thích hợp của công việc cụ thể của kiểm toán viên nội bộ đối với các mục tiêu của kiểm toán viên độc lập, kiểm toán viên độc lập phải đánh giá:
- (a) Kiểm toán viên nội bộ thực hiện công việc đó có được đào tạo đầy đủ về chuyên môn và có thành thạo trong công việc không;
 - (b) Công việc đó có được giám sát, kiểm tra và lưu lại bằng hồ sơ không;
 - (c) Bằng chứng kiểm toán có được thu thập đầy đủ và thích hợp để làm cơ sở đưa ra kết luận của kiểm toán viên nội bộ hay không;
 - (d) Kết luận của kiểm toán viên nội bộ có phù hợp với tình hình thực tế và báo cáo do kiểm toán viên nội bộ lập có nhất quán với kết quả công việc đã thực hiện hay không;
 - (e) Những vấn đề đặc biệt hoặc bất thường mà kiểm toán viên nội bộ nêu ra đã được xử lý đúng chưa.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

13. Khi sử dụng công việc cụ thể của kiểm toán viên nội bộ, kiểm toán viên độc lập phải lưu trong hồ sơ kiểm toán các kết luận rút ra từ việc đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của công việc của kiểm toán viên nội bộ và các thủ tục kiểm toán mà kiểm toán viên độc lập đã thực hiện đối với các công việc đó, theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực này (xem đoạn 08 - 11 và đoạn A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230).

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Phạm vi áp dụng (hướng dẫn đoạn 01 Chuẩn mực này)

- A1. Theo đoạn A101 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, kiểm toán nội bộ của đơn vị được kiểm toán có thể có liên quan đến cuộc kiểm toán nếu trách nhiệm và hoạt động của kiểm toán nội bộ có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị và kiểm toán viên độc lập dự định sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ để thay đổi nội dung, lịch trình, hoặc thu hẹp phạm vi các thủ tục kiểm toán phải thực hiện.
- A2. Khi thực hiện các thủ tục theo quy định của Chuẩn mực này, kiểm toán viên độc lập có thể phải xem xét lại việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu. Việc xem xét lại có thể ảnh hưởng đến quyết định của kiểm toán viên độc lập về sự liên quan của kiểm toán nội bộ đến cuộc kiểm toán. Trường hợp này, kiểm toán viên độc lập có thể quyết định không sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ để thay đổi nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán. Nếu quyết định không sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ, kiểm toán viên độc lập không cần áp dụng các quy định của Chuẩn mực này.

Mục tiêu của kiểm toán nội bộ (hướng dẫn đoạn 03 Chuẩn mực này)

- A3. Mục tiêu của kiểm toán nội bộ tại các đơn vị rất đa dạng, tùy thuộc vào quy mô, cấu trúc của đơn vị và yêu cầu của Ban Giám đốc và Ban quản trị. Kiểm toán nội bộ có thể bao gồm một hoặc một số hoạt động sau:

- (1) Giám sát kiểm soát nội bộ: Kiểm toán nội bộ có thể được giao trách nhiệm cụ thể trong việc soát xét các kiểm soát, giám sát hoạt động và đề xuất cải thiện liên quan đến kiểm soát nội bộ;
- (2) Kiểm tra thông tin tài chính và hoạt động: Kiểm toán nội bộ có thể được giao chức năng đánh giá các phương pháp xác định, đo lường, phân loại và báo cáo thông tin tài chính và hoạt động, và đưa ra các yêu cầu cụ thể đối với từng khoản mục, bao gồm kiểm tra chi tiết các giao dịch, số dư và thủ tục;
- (3) Soát xét các hoạt động nghiệp vụ: Kiểm toán nội bộ có thể được giao việc soát xét tính kinh tế, hiệu quả và hiệu suất của hoạt động nghiệp vụ, bao gồm cả những hoạt động phi tài chính của đơn vị;
- (4) Soát xét tính tuân thủ pháp luật và các quy định: Kiểm toán nội bộ có thể được giao việc soát xét tính tuân thủ pháp luật, các quy định và các yêu cầu bên ngoài khác, cũng như tuân thủ các chính sách, quy định của Ban Giám đốc và các yêu cầu nội bộ khác;
- (5) Quản lý rủi ro: Kiểm toán nội bộ có thể hỗ trợ đơn vị trong việc xác định và đánh giá khả năng xảy ra rủi ro đáng kể và tham gia vào việc cải thiện hệ thống quản lý rủi ro và hệ thống kiểm soát;
- (6) Quản trị: Kiểm toán nội bộ có thể đánh giá quy trình quản trị để đạt được mục tiêu về đạo đức và các giá trị *doanh nghiệp*, khả năng điều hành và trách nhiệm giải trình, việc trao đổi thông tin về rủi ro và kiểm soát các bộ phận thích hợp trong đơn vị, tính hữu hiệu của việc trao đổi thông tin giữa Ban quản trị, kiểm toán viên độc lập, kiểm toán viên nội bộ và Ban Giám đốc.

Xác định sự cần thiết và mức độ sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ

Xem xét sự đầy đủ, thích hợp của công việc của kiểm toán viên nội bộ đối với mục đích cuộc kiểm toán (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

A4. Khi xem xét tính đầy đủ, thích hợp của công việc của kiểm toán viên nội bộ đối với mục đích của cuộc kiểm toán, các yếu tố có thể tác động đến quyết định của kiểm toán viên độc lập bao gồm:

(a) Tính khách quan:

- (1) Vị trí của kiểm toán nội bộ trong đơn vị được kiểm toán và khả năng mà vị trí này có thể tác động đến tính khách quan của kiểm toán viên nội bộ;
- (2) Kiểm toán nội bộ có báo cáo với Ban quản trị hoặc cơ quan quản lý và kiểm toán nội bộ có được tiếp cận trực tiếp với Ban quản trị hay không;
- (3) Kiểm toán viên nội bộ có bất kỳ mâu thuẫn nào về trách nhiệm hay không;
- (4) Ban quản trị có giám sát quá trình tuyển dụng liên quan đến kiểm toán nội bộ không;
- (5) Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị có gây cản trở hay giới hạn hoạt động đối với kiểm toán nội bộ không;
- (6) Ban Giám đốc có thực hiện những kiến nghị của kiểm toán nội bộ hay không, ở mức độ nào và việc thực hiện đó được thể hiện ra sao.

(b) Năng lực chuyên môn:

- (1) Các kiểm toán viên nội bộ có phải là thành viên của các tổ chức nghề nghiệp có liên quan không;
- (2) Các kiểm toán viên nội bộ có được đào tạo đầy đủ về chuyên môn và có thành thạo trong công việc hay không;
- (3) Đơn vị được kiểm toán có những chính sách để tuyển dụng và đào tạo kiểm toán viên nội bộ hay không.

(c) Sự thận trọng nghề nghiệp thích hợp:

- (1) Công việc của kiểm toán nội bộ có được lập kế hoạch, giám sát, soát xét và lưu trữ hồ sơ một cách phù hợp không;
- (2) Các sổ tay kiểm toán hay những tài liệu tương tự, chương trình làm việc, hồ sơ kiểm toán và mức độ đầy đủ của các tài liệu này.

(d) Trao đổi thông tin:

Việc trao đổi thông tin giữa kiểm toán viên độc lập với kiểm toán viên nội bộ sẽ đạt hiệu quả cao nhất nếu kiểm toán viên nội bộ được trao đổi đầy đủ với kiểm toán viên độc lập, và:

- (1) Tổ chức các cuộc họp vào thời điểm phù hợp trong suốt thời gian kiểm toán;
- (2) Kiểm toán viên độc lập được biết, được tiếp cận với những báo cáo kiểm toán nội bộ liên quan và được thông báo bất cứ vấn đề quan trọng nào mà kiểm toán viên nội bộ xét thấy có thể ảnh hưởng đến công việc của kiểm toán viên độc lập;
- (3) Kiểm toán viên độc lập thông báo cho kiểm toán viên nội bộ những vấn đề quan trọng có thể tác động đến kiểm toán nội bộ.

Ảnh hưởng dự kiến của công việc của kiểm toán viên nội bộ đến nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục của kiểm toán viên độc lập (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

A5. Khi công việc của kiểm toán viên nội bộ là một yếu tố để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục của kiểm toán viên độc lập, kiểm toán viên độc lập nên thỏa thuận trước với kiểm toán viên nội bộ về các vấn đề sau:

- (1) Lịch trình công việc;
- (2) Phạm vi của toàn bộ cuộc kiểm toán;
- (3) Mức trọng yếu tổng thể đối với báo cáo tài chính (và mức/các mức trọng yếu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh cụ thể - nếu có) và mức trọng yếu thực hiện;
- (4) Các phương pháp chọn mẫu đã được lựa chọn;
- (5) Lưu trữ hồ sơ về các công việc đã được thực hiện;
- (6) Các thủ tục soát xét và lập báo cáo.

Sử dụng công việc cụ thể của kiểm toán viên nội bộ (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

A6. Nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán thực hiện đối với công việc cụ thể của kiểm toán viên nội bộ sẽ dựa vào đánh giá của kiểm toán viên độc lập về rủi ro

có sai sót trọng yếu, đánh giá về kiểm toán nội bộ và đánh giá về công việc cụ thể của kiểm toán viên nội bộ. Các thủ tục kiểm toán có thể bao gồm:

- (1) Kiểm tra những khoản mục đã được kiểm toán viên nội bộ kiểm tra;
- (2) Kiểm tra những khoản mục khác tương tự;
- (3) Quan sát các thủ tục mà kiểm toán viên nội bộ thực hiện./.

www.LuatVietnam.vn

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 620: Sử dụng công việc của chuyên gia

(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC

ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) đối với việc sử dụng công việc của chuyên gia là cá nhân hoặc tổ chức hoạt động trong lĩnh vực riêng biệt ngoài lĩnh vực kế toán, kiểm toán để thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp.
02. Chuẩn mực kiểm toán này không áp dụng trong trường hợp:
 - (a) Khi nhóm kiểm toán có một thành viên có kinh nghiệm chuyên sâu trong lĩnh vực riêng biệt liên quan đến kế toán, kiểm toán hoặc nhóm kiểm toán có xin ý kiến tư vấn của một cá nhân hoặc tổ chức có kinh nghiệm chuyên sâu trong lĩnh vực riêng biệt liên quan đến kế toán, kiểm toán, theo hướng dẫn tại đoạn A10, A20 - A22 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220; hoặc
 - (b) Khi kiểm toán viên sử dụng công việc của một cá nhân hoặc một tổ chức trong một lĩnh vực riêng biệt ngoài lĩnh vực kế toán, kiểm toán và công việc trong lĩnh vực riêng biệt đó được đơn vị được kiểm toán sử dụng để hỗ trợ họ trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính (chuyên gia của đơn vị được kiểm toán), theo hướng dẫn tại đoạn A34 - A48 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500.

Trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán đối với ý kiến kiểm toán

03. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán chịu trách nhiệm toàn bộ về ý kiến kiểm toán đưa ra, việc sử dụng công việc của chuyên gia không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán về ý kiến kiểm toán. Tuy nhiên, nếu kiểm toán viên sử dụng công việc của chuyên gia theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán này và kết luận rằng công việc của chuyên gia là đầy đủ cho mục đích kiểm toán, kiểm toán viên có thể sử dụng những phát hiện hoặc kết luận của chuyên gia trong lĩnh vực chuyên môn riêng biệt của chuyên gia như là bằng chứng kiểm toán thích hợp.
04. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình sử dụng công việc của chuyên gia.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) 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 và doanh nghiệp kiểm toán xử lý các mối quan hệ liên quan đến quá trình sử dụng công việc của chuyên gia.

Mục tiêu

05. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là:
 - (a) Xác định sự cần thiết phải sử dụng công việc của chuyên gia của doanh nghiệp kiểm toán;
 - (b) Xác định tính đầy đủ, thích hợp của công việc của chuyên gia cho mục đích kiểm

toán.

Giải thích thuật ngữ

06. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

- (a) Chuyên gia của doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “chuyên gia”): Là cá nhân hoặc tổ chức có kinh nghiệm chuyên môn trong một lĩnh vực riêng biệt ngoài lĩnh vực kế toán, kiểm toán, mà công việc của chuyên gia trong lĩnh vực đó được kiểm toán viên sử dụng nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Chuyên gia có thể là người của doanh nghiệp kiểm toán hoặc Công ty mạng lưới (là lãnh đạo hoặc nhân viên, bao gồm cả cộng tác viên), hoặc người bên ngoài (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A3 Chuẩn mực này);
- (b) Chuyên môn: Là kỹ năng, kiến thức và kinh nghiệm trong một lĩnh vực riêng biệt;
- (c) Chuyên gia của đơn vị được kiểm toán: Là cá nhân hoặc tổ chức có kinh nghiệm chuyên môn trong một lĩnh vực riêng biệt ngoài lĩnh vực kế toán, kiểm toán, mà công việc của chuyên gia trong lĩnh vực đó được đơn vị được kiểm toán sử dụng trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Xác định sự cần thiết phải sử dụng công việc của chuyên gia

07. Kiểm toán viên phải xác định sự cần thiết của việc sử dụng công việc của chuyên gia nếu kinh nghiệm chuyên môn trong một lĩnh vực riêng biệt ngoài lĩnh vực kế toán, kiểm toán là cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A4 - A9 Chuẩn mực này).

Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán

08. Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán theo quy định tại đoạn 09 - 13 Chuẩn mực này sẽ thay đổi tùy theo từng trường hợp. Để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục này, kiểm toán viên phải xem xét (xem hướng dẫn tại đoạn A10 Chuẩn mực này):

- (a) Nội dung của vấn đề có liên quan đến công việc của chuyên gia;
- (b) Rủi ro có sai sót trọng yếu của vấn đề có liên quan đến công việc của chuyên gia;
- (c) Tầm quan trọng của công việc của chuyên gia đối với cuộc kiểm toán;
- (d) Hiểu biết và kinh nghiệm của kiểm toán viên đối với các công việc trước đó của chuyên gia;
- (e) Liệu chuyên gia có phải tuân theo các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A11 - A13 Chuẩn mực này).

Năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia

09. Kiểm toán viên phải đánh giá xem chuyên gia có đủ năng lực, khả năng và tính khách quan cho mục đích kiểm toán hay không. Trường hợp sử dụng chuyên gia bên ngoài, khi đánh giá tính khách quan của chuyên gia, kiểm toán viên phải tìm hiểu những lợi

ích và những mối quan hệ có thể ảnh hưởng đến tính khách quan của chuyên gia (xem hướng dẫn tại đoạn A14 - A20 Chuẩn mực này).

Hiểu biết về lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia

10. Kiểm toán viên phải có hiểu biết đầy đủ về lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia để (xem hướng dẫn tại đoạn A21 - A22 Chuẩn mực này):
- (a) Xác định nội dung, phạm vi và các mục tiêu của công việc của chuyên gia cho mục đích kiểm toán;
 - (b) Đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của công việc của chuyên gia cho mục đích kiểm toán.

Thỏa thuận với chuyên gia

11. Kiểm toán viên phải thỏa thuận (bằng văn bản nếu cần thiết), các vấn đề sau với chuyên gia (xem hướng dẫn tại đoạn A23 - A26 Chuẩn mực này):
- (a) Nội dung, phạm vi và các mục tiêu của công việc của chuyên gia (xem hướng dẫn tại đoạn A27 Chuẩn mực này);
 - (b) Vai trò và trách nhiệm của kiểm toán viên và của chuyên gia (xem hướng dẫn tại đoạn A28 - A29 Chuẩn mực này);
 - (c) Nội dung, lịch trình và phạm vi các cuộc trao đổi giữa kiểm toán viên và chuyên gia, bao gồm cả hình thức của báo cáo do chuyên gia cung cấp (xem hướng dẫn tại đoạn A30 Chuẩn mực này);
 - (d) Sự cần thiết phải tuân thủ các quy định về bảo mật thông tin đối với chuyên gia (xem hướng dẫn tại đoạn A31 Chuẩn mực này).

Đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của công việc của chuyên gia

12. Kiểm toán viên phải đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của công việc của chuyên gia cho mục đích kiểm toán, bao gồm (xem hướng dẫn tại đoạn A32 Chuẩn mực này):
- (a) Tính phù hợp và hợp lý của các phát hiện và kết luận của chuyên gia, và tính nhất quán của các phát hiện và kết luận đó với các bằng chứng kiểm toán khác (xem hướng dẫn tại đoạn A33 - A34 Chuẩn mực này);
 - (b) Tính phù hợp và hợp lý của các giả định và phương pháp mà chuyên gia đã sử dụng (xem hướng dẫn tại đoạn A35 - A37 Chuẩn mực này);
 - (c) Tính phù hợp, đầy đủ và chính xác của nguồn dữ liệu mà chuyên gia đã sử dụng, có ảnh hưởng đáng kể đến công việc của chuyên gia (xem hướng dẫn tại đoạn A38 - A39 Chuẩn mực này).
13. Nếu kiểm toán viên nhận thấy công việc của chuyên gia không đầy đủ, thích hợp cho mục đích kiểm toán, kiểm toán viên phải (xem hướng dẫn tại đoạn A40 Chuẩn mực này):
- (a) Thỏa thuận với chuyên gia về nội dung và phạm vi công việc chuyên gia cần tiến hành thêm; hoặc
 - (b) Thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán phù hợp cho từng trường hợp.

Dẫn chứng công việc của chuyên gia trong báo cáo kiểm toán

14. Khi phát hành báo cáo kiểm toán với ý kiến chấp nhận toàn phần, kiểm toán viên không được đề cập đến công việc của chuyên gia trừ khi có yêu cầu của pháp luật hoặc các quy

định. Nếu pháp luật và các quy định yêu cầu việc dẫn chứng công việc của chuyên gia trong báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên phải nêu rõ trong báo cáo kiểm toán là việc dẫn chứng này không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên đối với ý kiến kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A41 Chuẩn mực này).

15. Nếu kiểm toán viên dẫn chứng công việc của chuyên gia trong báo cáo kiểm toán mà việc dẫn chứng giúp hiểu rõ lý do của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, kiểm toán viên phải nêu rõ trong báo cáo kiểm toán việc dẫn chứng này không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên đối với ý kiến kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A42 Chuẩn mực này).

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Định nghĩa về chuyên gia của doanh nghiệp kiểm toán (hướng dẫn đoạn 06(a) Chuẩn mực này)

- A1. Kinh nghiệm chuyên môn trong một lĩnh vực riêng biệt ngoài lĩnh vực kế toán, kiểm toán có thể bao gồm kinh nghiệm chuyên môn liên quan đến các vấn đề như:
- (1) Việc định giá các công cụ tài chính phức tạp, đất đai, nhà cửa, nhà xưởng và máy móc thiết bị, đồ trang sức, tác phẩm nghệ thuật, đồ cổ, tài sản vô hình, tài sản được mua và các khoản nợ phải gánh chịu từ hợp nhất kinh doanh và những tài sản có thể đã bị giảm giá trị;
 - (2) Những tính toán thống kê về các khoản nợ liên quan đến các hợp đồng bảo hiểm và chương trình phúc lợi của nhân viên;
 - (3) Ước tính về trữ lượng dầu và khí;
 - (4) Việc đánh giá các khoản nợ liên quan đến bảo vệ môi trường và chi phí giải phóng mặt bằng;
 - (5) Việc diễn giải các hợp đồng, pháp luật và các quy định;
 - (6) Việc phân tích các vấn đề phức tạp hoặc bất thường liên quan đến việc tuân thủ luật thuế.
- A2. Trong nhiều trường hợp, có thể dễ dàng phân biệt giữa chuyên môn về kế toán, kiểm toán và chuyên môn về lĩnh vực khác, ngay cả trong trường hợp liên quan đến lĩnh vực riêng biệt của kế toán, kiểm toán. Ví dụ, một cá nhân có kinh nghiệm chuyên môn về các phương pháp kế toán thuế thu nhập hoãn lại có thể dễ dàng được phân biệt với một chuyên gia về luật thuế. Chuyên gia thứ nhất trong ví dụ trên không phải là đối tượng điều chỉnh của Chuẩn mực này vì đây là một chuyên gia về lĩnh vực kế toán, chuyên gia thứ hai trong ví dụ trên là đối tượng điều chỉnh của Chuẩn mực này vì đây là một chuyên gia về lĩnh vực luật. Việc phân biệt tương tự có thể áp dụng trong các lĩnh vực khác, ví dụ, giữa kinh nghiệm chuyên môn về phương pháp kế toán các công cụ tài chính và kinh nghiệm chuyên môn về các mô hình phức tạp cho mục đích định giá các công cụ tài chính. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, đặc biệt với những trường hợp liên quan đến kinh nghiệm chuyên môn trong các lĩnh vực kế toán, kiểm toán mới phát sinh, việc phân biệt giữa kinh nghiệm chuyên môn về kế toán, kiểm toán và kinh nghiệm chuyên môn ở một lĩnh vực khác cần phải có sự xét đoán nghề nghiệp. Những chuẩn mực và quy tắc nghề nghiệp về trình độ học vấn và yêu cầu về chuyên môn đối

với kế toán viên và kiểm toán viên có thể giúp kiểm toán viên thực hiện việc xét đoán này.

- A3. Kiểm toán viên cần có sự xét đoán khi đánh giá xem các quy định của Chuẩn mực kiểm toán này sẽ bị ảnh hưởng thế nào trong trường hợp chuyên gia của doanh nghiệp kiểm toán là một cá nhân hay một tổ chức. Ví dụ, khi đánh giá năng lực, khả năng và tính khách quan của một chuyên gia có thể là một tổ chức mà doanh nghiệp kiểm toán đã sử dụng trước đó nhưng lại không có kinh nghiệm làm việc với cá nhân chuyên gia mà tổ chức đó mới chỉ định; hoặc ngược lại, doanh nghiệp kiểm toán có thể đã có kinh nghiệm làm việc với một cá nhân chuyên gia nhưng lại không có kinh nghiệm làm việc với tổ chức của cá nhân chuyên gia đó. Trong hai trường hợp này, kiểm toán viên có thể cần thực hiện việc đánh giá dựa trên cả đặc tính cá nhân của chuyên gia và đặc tính quản trị của tổ chức (như hệ thống quản lý chất lượng mà tổ chức thực hiện).

Xác định sự cần thiết phải sử dụng công việc của chuyên gia (hướng dẫn đoạn 07 Chuẩn mực này)

- A4. Chuyên gia có thể trợ giúp kiểm toán viên trong một hoặc một số công việc sau:

- (1) Tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ;
- (2) Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu;
- (3) Xác định và thực hiện các biện pháp xử lý tổng thể đối với các rủi ro được đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính;
- (4) Thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với các rủi ro được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, bao gồm các thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản;
- (5) Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập để hình thành ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính.

- A5. Rủi ro có sai sót trọng yếu có thể tăng lên khi Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cần có chuyên môn khác ngoài lĩnh vực kế toán cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính, ví dụ do mức độ phức tạp của vấn đề hoặc do Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không có kiến thức về lĩnh vực chuyên môn đó. Nếu khi lập báo cáo tài chính, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không có kiến thức chuyên môn cần thiết thì một chuyên gia của đơn vị được kiểm toán có thể được sử dụng để giải quyết rủi ro này. Các kiểm soát phù hợp, bao gồm cả những kiểm soát liên quan đến công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán, nếu có, cũng có thể làm giảm rủi ro có sai sót trọng yếu.

- A6. Nếu việc lập báo cáo tài chính cần sử dụng đến kinh nghiệm chuyên môn trong lĩnh vực riêng ngoài lĩnh vực kế toán, thì kiểm toán viên, mặc dù thông thạo về kế toán, kiểm toán có thể vẫn không có đủ chuyên môn cần thiết để kiểm toán báo cáo tài chính này. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán đó phải đảm bảo rằng nhóm kiểm toán, cùng với chuyên gia không phải là thành viên của nhóm kiểm toán, kết hợp lại sẽ có đủ năng lực và khả năng để thực hiện cuộc kiểm toán, theo quy định tại đoạn 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220. Hơn nữa, kiểm toán viên cần xác định được nội dung, lịch trình và phạm vi của nguồn lực cần thiết để thực hiện cuộc kiểm toán, theo quy định tại đoạn 08(e) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 300. Đánh giá của kiểm toán viên về sự cần thiết phải sử dụng công việc của chuyên gia, thời gian và mức độ cần sử dụng sẽ giúp kiểm toán viên đáp ứng được những yêu cầu này. Khi

cuộc kiểm toán được tiến hành hoặc khi hoàn cảnh thay đổi, kiểm toán viên có thể cần xem lại những quyết định trước đó về việc sử dụng công việc của chuyên gia, theo hướng dẫn tại đoạn A21 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220.

A7. Một kiểm toán viên không phải là chuyên gia trong một lĩnh vực riêng biệt ngoài lĩnh vực kế toán, kiểm toán vẫn có thể thu thập được đầy đủ kiến thức cần thiết về lĩnh vực đó để thực hiện cuộc kiểm toán mà không cần đến chuyên gia. Kiến thức này có thể được thu thập thông qua:

- (1) Kinh nghiệm kiểm toán các đơn vị khác mà việc lập báo cáo tài chính của các đơn vị khác này yêu cầu phải có chuyên môn trong lĩnh vực riêng biệt đó;
- (2) Đào tạo và phát triển nghề nghiệp trong lĩnh vực riêng biệt đó. Đào tạo có thể bao gồm những khóa học chính thức, hoặc những cuộc thảo luận với các cá nhân có chuyên môn trong lĩnh vực liên quan nhằm mục đích nâng cao khả năng của chính kiểm toán viên để giải quyết những vấn đề trong lĩnh vực đó. Việc thảo luận nêu trên khác với việc xin ý kiến tư vấn của chuyên gia về một trường hợp cụ thể phát sinh trong cuộc kiểm toán, khi mà chuyên gia được cung cấp mọi thông tin liên quan để có thể tư vấn về vấn đề cụ thể đó một cách toàn diện (theo hướng dẫn tại đoạn A21 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220);
- (3) Thảo luận với các kiểm toán viên khác đã thực hiện những cuộc kiểm toán tương tự.

A8. Trong các trường hợp khác, kiểm toán viên có thể xác định sự cần thiết, hoặc có thể chọn một chuyên gia để trợ giúp cho việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Để xác định sự cần thiết phải sử dụng công việc của chuyên gia, kiểm toán viên cần xem xét các nội dung sau:

- (1) Đơn vị được kiểm toán có sử dụng chuyên gia của đơn vị khi lập báo cáo tài chính hay không (xem đoạn A9 Chuẩn mực này);
- (2) Bản chất, tầm quan trọng và độ phức tạp của vấn đề cần được chuyên gia tư vấn;
- (3) Rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến vấn đề cần được chuyên gia tư vấn;
- (4) Nội dung của các thủ tục nhằm giải quyết những rủi ro được phát hiện, gồm: kiến thức hoặc kinh nghiệm với công việc của chuyên gia liên quan đến những vấn đề cần chuyên gia tư vấn và tính sẵn có của các bằng chứng kiểm toán khác.

A9. Nếu đơn vị được kiểm toán đã sử dụng chuyên gia trong việc lập báo cáo tài chính, quyết định của kiểm toán viên về việc có sử dụng chuyên gia của doanh nghiệp kiểm toán hay không có thể bị ảnh hưởng bởi các yếu tố sau:

- (1) Nội dung, phạm vi và mục tiêu công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán;
- (2) Chuyên gia của đơn vị được kiểm toán là nhân viên của đơn vị hay được thuê từ ngoài;
- (3) Mức độ kiểm soát hoặc ảnh hưởng của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đối với công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán;
- (4) Năng lực và khả năng của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán;
- (5) Liệu chuyên gia của đơn vị được kiểm toán có phải tuân thủ các chuẩn mực về kỹ thuật hay yêu cầu nghề nghiệp hoặc yêu cầu của ngành hay không;

(6) Các kiểm soát của đơn vị được kiểm toán đối với công việc của chuyên gia.

Đoạn 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500 đưa ra những quy định và hướng dẫn liên quan đến ảnh hưởng của năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán đối với độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán.

Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán (hướng dẫn đoạn 08 Chuẩn mực này)

A10. Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán liên quan đến các quy định tại đoạn 09 - 13 Chuẩn mực này có thể thay đổi tùy theo các trường hợp. Ví dụ, những yếu tố sau có thể dẫn đến sự cần thiết phải có các thủ tục khác hoặc các thủ tục với phạm vi rộng hơn so với các trường hợp thông thường:

- (1) Công việc của chuyên gia liên quan đến vấn đề quan trọng có những đánh giá chủ quan và phức tạp;
- (2) Kiểm toán viên chưa từng sử dụng công việc của chuyên gia và không có thông tin về năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia đó;
- (3) Những thủ tục mà chuyên gia thực hiện là một phần của cuộc kiểm toán, chứ không chỉ tư vấn về một vấn đề riêng biệt;
- (4) Chuyên gia là một người bên ngoài của doanh nghiệp kiểm toán nên không phải tuân thủ những chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán.

Chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán (hướng dẫn đoạn 08(e) Chuẩn mực này)

A11. Chuyên gia nội bộ của doanh nghiệp kiểm toán có thể là lãnh đạo, nhân viên, kể cả cộng tác viên của doanh nghiệp kiểm toán và Công ty mạng lưới có cùng chính sách, thủ tục kiểm soát chất lượng chung với doanh nghiệp kiểm toán, đều phải tuân theo những chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán theo quy định của đoạn 12(f) Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC 1 hoặc các yêu cầu có hiệu lực tương tự theo quy định của đoạn 02 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220.

A12. Chuyên gia bên ngoài của doanh nghiệp kiểm toán không phải là một thành viên của nhóm kiểm toán và không phải tuân theo chính sách, thủ tục kiểm soát chất lượng theo quy định tại đoạn 12(f) Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC 1. Tuy nhiên, nếu có yêu cầu của pháp luật và các quy định, chuyên gia bên ngoài có thể được coi như một thành viên của nhóm kiểm toán, và do đó có thể phải tuân theo chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, bao gồm các yêu cầu về tính độc lập và các yêu cầu mang tính nghề nghiệp khác theo quy định của pháp luật.

A13. Nhóm kiểm toán có quyền tin tưởng vào hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán, trừ khi thông tin do doanh nghiệp kiểm toán hoặc các bên khác cung cấp đưa ra cách hiểu khác, theo quy định tại đoạn 04 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220. Mức độ tin tưởng sẽ thay đổi theo từng trường hợp, và có thể ảnh hưởng tới nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán đối với những vấn đề sau:

- (1) Năng lực và khả năng của chuyên gia nội bộ, thông qua quy trình tuyển dụng và các chương trình đào tạo của doanh nghiệp kiểm toán;
- (2) Tính khách quan: Chuyên gia nội bộ phải tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan, bao gồm các yêu cầu về tính độc lập;

- (3) Đánh giá của kiểm toán viên về tính đầy đủ, thích hợp của công việc của chuyên gia. Ví dụ, chương trình đào tạo của doanh nghiệp kiểm toán có thể cung cấp cho các chuyên gia nội bộ những kiến thức phù hợp về mối liên hệ giữa chuyên môn của họ và quy trình kiểm toán. Mức độ tin tưởng vào những chương trình đào tạo như vậy và những quy trình khác của doanh nghiệp kiểm toán, như những quy định về phạm vi công việc của chuyên gia nội bộ, có thể ảnh hưởng đến nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán khi đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của công việc của chuyên gia;
- (4) Tính tuân thủ các yêu cầu của pháp luật và các quy định, thông qua quy trình giám sát;
- (5) Thỏa thuận với chuyên gia .

Việc tin tưởng nêu trên không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên đối với việc tuân thủ những quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán này.

Năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

A14. Năng lực, khả năng và tính khách quan của một chuyên gia là những yếu tố ảnh hưởng đáng kể đến mức độ đầy đủ, thích hợp của công việc của chuyên gia cho mục đích kiểm toán, cụ thể:

- (1) Năng lực của chuyên gia được thể hiện thông qua hiểu biết và trình độ chuyên môn của chuyên gia;
- (2) Khả năng của chuyên gia được thể hiện thông qua việc chuyên gia sử dụng năng lực đó trong từng trường hợp cụ thể của cuộc kiểm toán. Những yếu tố ảnh hưởng đến khả năng của chuyên gia có thể bao gồm vị trí địa lý, quỹ thời gian và các nguồn lực;
- (3) Tính khách quan có thể bị ảnh hưởng do thành kiến, mâu thuẫn lợi ích, hoặc những nhân tố khác có ảnh hưởng đến những xét đoán nghề nghiệp của chuyên gia.

A15. Thông tin về năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia có thể có từ nhiều nguồn, như:

- (1) Kinh nghiệm của kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* đối với công việc trước đó của chuyên gia;
- (2) Thảo luận với chuyên gia;
- (3) Thảo luận với các kiểm toán viên hoặc cá nhân khác đã có kinh nghiệm với công việc của chuyên gia;
- (4) Bằng cấp chuyên môn của chuyên gia như chứng nhận thành viên của một tổ chức nghề nghiệp hay một hiệp hội chuyên ngành, giấy phép hành nghề, hoặc các hình thức chứng nhận khác;
- (5) Sách hoặc tài liệu đã phát hành do chuyên gia đó viết;
- (6) Các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán (xem đoạn A11 - A13 Chuẩn mực này).

A16. Những vấn đề liên quan đến đánh giá năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia bao gồm việc liệu công việc của chuyên gia có phải tuân thủ các chuẩn mực

về kỹ thuật, yêu cầu về nghề nghiệp hoặc yêu cầu của ngành hay không; như chuẩn mực đạo đức yêu cầu đối với hội viên của tổ chức nghề nghiệp hay hiệp hội chuyên ngành, tiêu chuẩn tín chỉ của tổ chức cấp bằng, hoặc các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định.

A17. Những vấn đề khác có thể liên quan đến năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia bao gồm:

- (1) Tính phù hợp giữa năng lực của chuyên gia với vấn đề có sử dụng công việc của chuyên gia, bao gồm bất kỳ lĩnh vực nào thuộc phạm vi chuyên môn của chuyên gia đó. Ví dụ, một chuyên gia thống kê tính phí có thể có kinh nghiệm về tính phí bảo hiểm tài sản và tai nạn, nhưng lại không có nhiều kinh nghiệm chuyên môn về tính phí bảo hiểm nhân thọ;
- (2) Năng lực của chuyên gia liên quan đến yêu cầu về kế toán, kiểm toán, như kiến thức về các giả định và phương pháp kế toán có phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
- (3) Những sự kiện không dự tính trước, sự thay đổi của các điều kiện, hoặc bằng chứng kiểm toán thu thập được từ kết quả của các thủ tục kiểm toán cho thấy cần phải xem xét lại đánh giá ban đầu về năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia khi cuộc kiểm toán đang được tiến hành.

A18. Có nhiều trường hợp có thể ảnh hưởng đến tính khách quan của chuyên gia, như nguy cơ do tư lợi, nguy cơ về sự bào chữa, nguy cơ về sự quen thuộc, nguy cơ tự kiểm tra và nguy cơ bị đe dọa. Các biện pháp bảo vệ có thể loại trừ hoặc làm giảm những nguy cơ này và có thể do yếu tố bên ngoài tạo ra (ví dụ tiêu chuẩn nghề nghiệp của chuyên gia, yêu cầu của pháp luật và các quy định), hoặc do môi trường làm việc của chuyên gia tạo ra (ví dụ những chính sách và thủ tục về kiểm soát chất lượng). Kiểm toán viên có thể có biện pháp bảo vệ cụ thể khác cho từng cuộc kiểm toán.

A19. Việc đánh giá mức độ ảnh hưởng của các nguy cơ đối với tính khách quan của chuyên gia và sự cần thiết phải có các biện pháp bảo vệ có thể dựa trên vai trò của chuyên gia và tầm quan trọng của công việc của chuyên gia đối với cuộc kiểm toán. Có trường hợp mà các biện pháp bảo vệ không thể làm giảm các nguy cơ tới mức có thể chấp nhận được, ví dụ trường hợp chuyên gia của doanh nghiệp kiểm toán đồng thời là chuyên gia của đơn vị được kiểm toán.

A20. Khi đánh giá tính khách quan của một chuyên gia bên ngoài, kiểm toán viên có thể:

- (a) Phỏng vấn đơn vị được kiểm toán về những lợi ích hoặc mối quan hệ giữa đơn vị được kiểm toán với chuyên gia bên ngoài của doanh nghiệp kiểm toán mà có thể ảnh hưởng đến tính khách quan của chuyên gia;
- (b) Thảo luận với chuyên gia đó về các biện pháp bảo vệ, kể cả những yêu cầu mang tính nghề nghiệp áp dụng cho chuyên gia đó và đánh giá liệu những biện pháp bảo vệ đó có đầy đủ để làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được hay không. Những lợi ích và các mối quan hệ có thể thảo luận với chuyên gia bao gồm:
 - Lợi ích tài chính;
 - Các mối quan hệ cá nhân và kinh doanh;
 - Các dịch vụ khác do chuyên gia cung cấp bao gồm cả trường hợp tổ chức nếu

chuyên gia bên ngoài là tổ chức.

Trong một số trường hợp, kiểm toán viên cũng có thể thu thập giải trình bằng văn bản từ chuyên gia bên ngoài về bất kỳ lợi ích hoặc mối quan hệ nào với đơn vị được kiểm toán mà chuyên gia đó biết được.

Hiểu biết về lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

A21. Kiểm toán viên có thể thu thập hiểu biết về lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia bằng các thủ tục hướng dẫn trong đoạn A7 Chuẩn mực này, hoặc thông qua việc thảo luận với chuyên gia đó.

A22. Những khía cạnh thuộc lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia mà kiểm toán viên cần hiểu biết bao gồm:

- (1) Lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia có những phần chuyên sâu phù hợp với cuộc kiểm toán hay không (xem đoạn A17 Chuẩn mực này);
- (2) Các chuẩn mực nghề nghiệp, các chuẩn mực khác và những yêu cầu của pháp luật và các quy định phải áp dụng;
- (3) Giả định và phương pháp mà chuyên gia áp dụng, tính phổ biến của các giả định và phương pháp trong lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia và sự phù hợp với mục đích lập báo cáo tài chính;
- (4) Nội dung của thông tin hoặc dữ liệu nội bộ và bên ngoài mà chuyên gia sử dụng.

Thỏa thuận với chuyên gia (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

A23. Nội dung, phạm vi, mục tiêu công việc của chuyên gia; vai trò và trách nhiệm của kiểm toán viên và chuyên gia cũng như nội dung, lịch trình, phạm vi của việc trao đổi thông tin giữa kiểm toán viên và chuyên gia có thể thay đổi trong từng trường hợp. Vì vậy, kiểm toán viên cần thỏa thuận những vấn đề này với chuyên gia, dù đó là chuyên gia nội bộ hay chuyên gia bên ngoài của doanh nghiệp kiểm toán.

A24. Quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực này có thể ảnh hưởng đến mức độ chi tiết và hình thức của thỏa thuận giữa kiểm toán viên và chuyên gia, như thỏa thuận bằng văn bản hay hình thức khác. Các yếu tố sau đây cần phải có thỏa thuận chi tiết hoặc thỏa thuận bằng văn bản:

- (1) Chuyên gia sẽ được tiếp cận với các thông tin nhạy cảm và bí mật của đơn vị được kiểm toán;
- (2) Vai trò hoặc trách nhiệm của kiểm toán viên và của chuyên gia có sự khác biệt so với thông lệ;
- (3) Việc áp dụng đồng thời các yêu cầu của pháp luật và các quy định của Việt Nam và quốc tế;
- (4) Tính phức tạp của các vấn đề có liên quan đến công việc của chuyên gia;
- (5) Kiểm toán viên chưa từng sử dụng công việc của chuyên gia đó;
- (6) Khi phạm vi công việc của chuyên gia mở rộng hơn và tầm quan trọng của việc này đối với cuộc kiểm toán.

A25. Thỏa thuận giữa kiểm toán viên và chuyên gia bên ngoài thường được thể hiện dưới hình thức hợp đồng. Phụ lục của Chuẩn mực này hướng dẫn các vấn đề kiểm toán viên cần

cần nhắc đưa vào hợp đồng, hoặc bất kỳ hình thức thỏa thuận nào khác với chuyên gia bên ngoài.

A26. Khi không có thỏa thuận bằng văn bản giữa kiểm toán viên và chuyên gia, bằng chứng về việc thỏa thuận có thể được thể hiện trong:

- (1) Kế hoạch kiểm toán, chương trình kiểm toán hoặc giấy tờ làm việc khác;
- (2) Những chính sách và thủ tục của doanh nghiệp kiểm toán: Trường hợp sử dụng chuyên gia nội bộ thì những chính sách và thủ tục mà chuyên gia phải tuân thủ có thể đã bao gồm trong các quy định mà doanh nghiệp kiểm toán đã thiết lập. Mức độ ghi chép trong giấy tờ làm việc của kiểm toán viên phụ thuộc vào nội dung của những chính sách và thủ tục đó. Ví dụ, nếu doanh nghiệp kiểm toán đã quy định chi tiết về các trường hợp sử dụng công việc của chuyên gia thì kiểm toán viên không cần tham chiếu đến các quy định đó trong giấy tờ làm việc của mình.

Nội dung, phạm vi và mục tiêu của công việc của chuyên gia (hướng dẫn đoạn 11(a) Chuẩn mực này)

A27. Khi thỏa thuận về nội dung, phạm vi và mục tiêu của công việc của chuyên gia, kiểm toán viên cần thảo luận về những chuẩn mực kỹ thuật có liên quan, yêu cầu nghề nghiệp hoặc yêu cầu của ngành mà chuyên gia phải tuân thủ.

Vai trò và trách nhiệm của kiểm toán viên và của chuyên gia (hướng dẫn đoạn 11(b) Chuẩn mực này)

A28. Thỏa thuận về vai trò và trách nhiệm của kiểm toán viên và của chuyên gia có thể bao gồm:

- (1) Kiểm toán viên hay chuyên gia sẽ thực hiện kiểm tra chi tiết nguồn dữ liệu;
- (2) Đồng ý cho kiểm toán viên thảo luận những phát hiện và kết luận của chuyên gia với đơn vị được kiểm toán và các bên khác, và được sử dụng các phát hiện, kết luận đó làm cơ sở đưa ra ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trên báo cáo kiểm toán, nếu cần thiết (xem đoạn A42 Chuẩn mực này);
- (3) Bất kỳ thỏa thuận nào để thông báo cho chuyên gia về kết luận của kiểm toán viên liên quan đến công việc của chuyên gia.

Giấy tờ làm việc

A29. Thỏa thuận về vai trò, trách nhiệm giữa kiểm toán viên và chuyên gia có thể bao gồm thỏa thuận về quyền tiếp cận hoặc lưu giữ giấy tờ làm việc của các bên. Nếu chuyên gia là một thành viên của nhóm kiểm toán thì giấy tờ làm việc của chuyên gia là một phần của tài liệu, hồ sơ kiểm toán. Giấy tờ làm việc của chuyên gia bên ngoài không phải là một phần của tài liệu, hồ sơ kiểm toán, trừ khi có thỏa thuận khác.

Trao đổi thông tin (hướng dẫn đoạn 11(c) Chuẩn mực này)

A30. Việc trao đổi thông tin hai chiều có hiệu quả sẽ giúp phối hợp tốt nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục của chuyên gia với các công việc khác của cuộc kiểm toán, và những sửa đổi đối với mục tiêu công việc của chuyên gia trong quá trình kiểm toán. Ví dụ, khi công việc của chuyên gia liên quan đến các kết luận của kiểm toán viên về một rủi ro đáng kể, thì báo cáo chính thức bằng văn bản khi kết thúc công việc của chuyên gia và báo cáo bằng lời trong quá trình làm việc đều có thể phù hợp. Việc xác định thành viên Ban Giám đốc hoặc nhân viên nào của doanh nghiệp kiểm toán sẽ trao đổi

với chuyên gia, và thủ tục trao đổi giữa chuyên gia và đơn vị được kiểm toán sẽ giúp việc trao đổi thông tin kịp thời và hiệu quả, đặc biệt trong các cuộc kiểm toán lớn.

Tính bảo mật (hướng dẫn đoạn 11(d) Chuẩn mực này)

A31. Những điều khoản về tính bảo mật theo chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp áp dụng cho kiểm toán viên cũng phải được áp dụng cho chuyên gia *của doanh nghiệp kiểm toán*. Pháp luật và các quy định có thể có thêm các yêu cầu khác. Đơn vị được kiểm toán cũng có thể yêu cầu phải có điều khoản về tính bảo mật với chuyên gia bên ngoài *của doanh nghiệp kiểm toán*.

Đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của công việc của chuyên gia (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

A32. Việc đánh giá về năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia, kinh nghiệm của kiểm toán viên trong lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia và đặc điểm công việc của chuyên gia sẽ ảnh hưởng tới nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán để đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của công việc của chuyên gia cho mục đích kiểm toán.

Phát hiện và kết luận của chuyên gia (hướng dẫn đoạn 12(a) Chuẩn mực này)

A33. Những thủ tục cụ thể để đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của công việc của chuyên gia cho mục đích kiểm toán có thể bao gồm:

- (1) Phỏng vấn chuyên gia;
- (2) Soát xét báo cáo và giấy tờ làm việc của chuyên gia;
- (3) Các thủ tục hỗ trợ, ví dụ:
 - Quan sát công việc của chuyên gia;
 - Kiểm tra những dữ liệu đã được công bố, như báo cáo thống kê từ các nguồn chính thức, đáng tin cậy;
 - Xác nhận các vấn đề liên quan với bên thứ ba;
 - Thực hiện các thủ tục phân tích chi tiết;
 - Thực hiện việc tính toán lại.
- (4) Thảo luận với chuyên gia khác có kinh nghiệm chuyên môn tương ứng khi những phát hiện và kết luận của chuyên gia không phù hợp với các bằng chứng kiểm toán khác;
- (5) Thảo luận báo cáo của chuyên gia *của doanh nghiệp kiểm toán* với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán.

A34. Khi đánh giá sự phù hợp và hợp lý của những phát hiện và kết luận của chuyên gia *của doanh nghiệp kiểm toán*, dù ở dạng báo cáo hay hình thức khác, những yếu tố thích hợp mà kiểm toán viên có thể xem xét bao gồm liệu những phát hiện và kết luận đó có:

- (1) Được trình bày phù hợp với quy định của các chuẩn mực nghề nghiệp hoặc chuẩn mực chuyên ngành của chuyên gia;
- (2) Được trình bày rõ ràng, có tham chiếu đến những mục tiêu đã được thống nhất với kiểm toán viên, phạm vi công việc thực hiện và các chuẩn mực áp dụng;
- (3) Dựa trên một giai đoạn phù hợp và có tính đến những sự kiện xảy ra sau đó, nếu

có;

- (4) Bị ngoại trừ, giới hạn hoặc hạn chế trong việc sử dụng và nếu có thì có ảnh hưởng đến kiểm toán viên hay không;
- (5) Dựa trên những đánh giá phù hợp về những sai sót hoặc chênh lệch mà chuyên gia gặp phải.

Các giả định, phương pháp và nguồn dữ liệu

Các giả định và phương pháp (hướng dẫn đoạn 12(b) Chuẩn mực này)

- A35. Khi công việc của chuyên gia là đánh giá những giả định và phương pháp liên quan, bao gồm cả các mô hình (nếu có), được Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sử dụng trong việc thực hiện một ước tính kế toán, thì các thủ tục chủ yếu của kiểm toán viên là đánh giá xem chuyên gia đã soát xét đầy đủ những giả định và phương pháp đó hay chưa. Khi công việc của chuyên gia là xây dựng một giá trị ước tính hoặc một khoảng giá trị ước tính để so sánh với giá trị ước tính của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, thì các thủ tục của kiểm toán viên chủ yếu là đánh giá các giả định và phương pháp đó, bao gồm cả các mô hình (nếu có), mà chuyên gia sử dụng.
- A36. Đoạn 08, 13 và 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 540 đề cập đến những giả định và phương pháp được Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sử dụng trong việc xây dựng các ước tính kế toán, kể cả trường hợp sử dụng mô hình mang tính chuyên môn hóa cao do chính đơn vị được kiểm toán xây dựng và đưa ra những quy định, hướng dẫn giúp kiểm toán viên thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến giả định và phương pháp của Ban Giám đốc. Đồng thời, các quy định và hướng dẫn này cũng trợ giúp kiểm toán viên khi đánh giá những giả định và phương pháp của chuyên gia.
- A37. Khi công việc của chuyên gia liên quan đến việc sử dụng những giả định và phương pháp quan trọng, kiểm toán viên cần xem xét và đánh giá những giả định và phương pháp đó có:
- (1) Được chấp nhận rộng rãi trong lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia;
 - (2) Phù hợp với yêu cầu của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
 - (3) Phụ thuộc vào việc sử dụng những mô hình mang tính chuyên môn hóa cao;
 - (4) Phù hợp với những giả định và phương pháp của đơn vị được kiểm toán, và nếu không thì lý do và ảnh hưởng của sự khác biệt đó là gì.

Nguồn dữ liệu của chuyên gia (hướng dẫn đoạn 12(c) Chuẩn mực này)

- A38. Khi công việc của chuyên gia liên quan đến việc sử dụng nguồn dữ liệu quan trọng thì kiểm toán viên cần thực hiện các thủ tục sau đây để kiểm tra nguồn dữ liệu đó:
- (1) Xác nhận nguồn gốc của dữ liệu, bao gồm việc tìm hiểu (hoặc kiểm tra, nếu có thể) các kiểm soát nội bộ đối với các dữ liệu đó và cách thức dữ liệu đó được chuyển cho chuyên gia;
 - (2) Soát xét dữ liệu để kiểm tra tính đầy đủ và tính nhất quán của dữ liệu.
- A39. Trong nhiều trường hợp, kiểm toán viên có thể kiểm tra nguồn dữ liệu của chuyên gia. Tuy nhiên, trong một số trường hợp khác, do nguồn dữ liệu mà chuyên gia sử dụng có tính kỹ thuật cao liên quan đến lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia thì chính chuyên

gia đó có thể tự kiểm tra nguồn dữ liệu. Nếu chuyên gia đã kiểm tra nguồn dữ liệu, kiểm toán viên cần phỏng vấn chuyên gia, giám sát hoặc soát xét quá trình kiểm tra nguồn dữ liệu của chuyên gia để đánh giá tính phù hợp, đầy đủ và chính xác của dữ liệu.

Công việc của chuyên gia không đầy đủ, thích hợp (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

A40. Nếu kiểm toán viên kết luận là công việc của chuyên gia không đầy đủ, thích hợp cho mục đích kiểm toán và kiểm toán viên không thể giải quyết được vấn đề này thông qua các thủ tục kiểm toán bổ sung theo quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực này, bao gồm cả việc kiểm toán viên và chuyên gia thực hiện thêm công việc hoặc thuê thêm chuyên gia khác, thì kiểm toán viên có thể phải trình bày ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trên báo cáo kiểm toán theo quy định tại đoạn 06(b) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705, do kiểm toán viên đã không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

Dẫn chứng công việc của chuyên gia trong báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 14 - 15 Chuẩn mực này)

A41. Trường hợp pháp luật và các quy định có yêu cầu, kiểm toán viên phải dẫn chứng đến công việc của chuyên gia trong báo cáo kiểm toán, ví dụ cho mục đích minh bạch trong lĩnh vực công.

A42. Trường hợp ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và kiểm toán viên xét thấy cần thiết, kiểm toán viên có thể dẫn chứng công việc của chuyên gia để giải thích cho ý kiến đó nhưng phải được sự chấp thuận trước của chuyên gia.

CÁC VẤN ĐỀ CẦN XEM XÉT ĐỐI VỚI THỎA THUẬN GIỮA KIỂM TOÁN VIÊN VÀ CHUYÊN GIA BÊN NGOÀI

Phụ lục này hướng dẫn những vấn đề kiểm toán viên cần cân nhắc để đưa vào bất cứ thỏa thuận nào với chuyên gia bên ngoài của doanh nghiệp kiểm toán. Hướng dẫn này mang tính minh họa và không bao gồm tất cả mọi trường hợp. Hướng dẫn này có thể được sử dụng kết hợp với những vấn đề được quy định trong Chuẩn mực kiểm toán này. Việc có đưa một khoản mục cụ thể nào đó vào trong thỏa thuận với chuyên gia hay không phụ thuộc vào từng trường hợp cụ thể của cuộc kiểm toán. Hướng dẫn này cũng có thể giúp lựa chọn những vấn đề cần đưa vào trong thỏa thuận với chuyên gia nội bộ của doanh nghiệp kiểm toán.

A. Nội dung, phạm vi và mục tiêu của công việc của chuyên gia bên ngoài

- (1) Nội dung và phạm vi của các thủ tục cần được chuyên gia bên ngoài thực hiện;
- (2) Các mục tiêu công việc của chuyên gia bên ngoài liên quan đến tính trọng yếu và đánh giá rủi ro của vấn đề liên quan đến công việc của chuyên gia, và khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (nếu cần thiết);
- (3) Các chuẩn mực về kỹ thuật, các yêu cầu nghề nghiệp hoặc các yêu cầu của ngành mà chuyên gia bên ngoài phải tuân theo;
- (4) Các giả định và phương pháp, bao gồm các mô hình (nếu có) mà chuyên gia bên ngoài sử dụng và dẫn chứng tài liệu;
- (5) Ngày hiệu lực, hoặc giai đoạn kiểm tra (nếu có) của vấn đề chính trong công việc của chuyên gia, và yêu cầu liên quan đến những sự kiện xảy ra sau đó.

B. Vai trò, trách nhiệm của kiểm toán viên và của chuyên gia bên ngoài

- (1) Các chuẩn mực kế toán và kiểm toán, các yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan;
- (2) Sự chấp thuận của chuyên gia bên ngoài đối với việc kiểm toán viên sử dụng báo cáo của chuyên gia, bao gồm việc dẫn chứng, hoặc công khai với các bên khác, ví dụ việc lấy đó làm cơ sở cho việc đưa ra ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần, hoặc nếu cần thiết là công khai báo cáo đó cho Ban Giám đốc hoặc Ban Kiểm soát của đơn vị được kiểm toán;
- (3) Nội dung và phạm vi soát xét của kiểm toán viên đối với công việc của chuyên gia bên ngoài;
- (4) Kiểm toán viên hay chuyên gia bên ngoài sẽ kiểm tra nguồn dữ liệu;
- (5) Tiếp cận của chuyên gia bên ngoài của doanh nghiệp kiểm toán với các ghi chép, tài liệu, nhân sự của đơn vị được kiểm toán và với chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê;
- (6) Quy trình trao đổi thông tin giữa chuyên gia bên ngoài của doanh nghiệp kiểm toán và đơn vị được kiểm toán;
- (7) Tiếp cận của kiểm toán viên và chuyên gia bên ngoài với giấy tờ làm việc của các bên;
- (8) Sở hữu và kiểm soát giấy tờ làm việc trong và sau cuộc kiểm toán, kể cả những yêu cầu về lưu giữ tài liệu;

- (9) Trách nhiệm của chuyên gia bên ngoài để thực hiện công việc với sự cẩn trọng và kỹ năng cần thiết;
- (10) Năng lực và khả năng của chuyên gia bên ngoài để thực hiện công việc;
- (11) Kỳ vọng chuyên gia bên ngoài sẽ sử dụng mọi kiến thức mà chuyên gia có liên quan đến cuộc kiểm toán, và nếu không sẽ phải thông báo với kiểm toán viên;
- (12) Các hạn chế của chuyên gia bên ngoài liên quan đến báo cáo kiểm toán;
- (13) Các thỏa thuận để thông báo cho chuyên gia bên ngoài về kết luận kiểm toán liên quan đến công việc của chuyên gia.

C. Trao đổi thông tin và báo cáo

- (1) Phương pháp và tần suất của việc trao đổi thông tin, bao gồm:
 - Những phát hiện và kết luận của chuyên gia bên ngoài sẽ được báo cáo như thế nào (bằng văn bản, bằng lời, cập nhật thường xuyên cho nhóm kiểm toán...);
 - Xác định rõ những người trong nhóm kiểm toán thực hiện trao đổi thông tin với chuyên gia bên ngoài.
- (2) Thời điểm chuyên gia bên ngoài hoàn thành công việc và báo cáo những phát hiện và kết luận cho kiểm toán viên;
- (3) Trách nhiệm của chuyên gia bên ngoài trong việc trao đổi kịp thời những tình huống xảy ra làm ảnh hưởng đến tiến độ hoàn thành công việc, và bất kỳ nghỉ ngơi hoặc hạn chế tiềm tàng nào đối với những phát hiện hoặc kết luận của chuyên gia;
- (4) Trách nhiệm của chuyên gia bên ngoài trong việc trao đổi kịp thời những trường hợp mà đơn vị được kiểm toán hạn chế việc tiếp cận của chuyên gia với những ghi chép, tài liệu, nhân sự hay chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê;
- (5) Trách nhiệm của chuyên gia bên ngoài trong việc trao đổi với kiểm toán viên tất cả những thông tin mà chuyên gia cho là phù hợp với cuộc kiểm toán, bao gồm bất kỳ thay đổi nào so với các lần trao đổi trước đó;
- (6) Trách nhiệm của chuyên gia bên ngoài trong việc trao đổi những trường hợp có thể làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng đến tính khách quan của chuyên gia, và các biện pháp bảo vệ có thể loại bỏ hoặc giảm bớt những nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

D. Bảo mật

Chuyên gia bên ngoài phải tuân thủ các yêu cầu về bảo mật, bao gồm:

- (1) Các yêu cầu bảo mật theo chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp áp dụng cho kiểm toán viên;
- (2) Những yêu cầu khác theo pháp luật và các quy định, nếu có;
- (3) Những điều khoản bảo mật cụ thể do đơn vị được kiểm toán yêu cầu (nếu có)/.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM
Chuẩn mực kiểm toán số 700: Hình thành ý kiến kiểm toán
và báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính
(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC
ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) trong việc đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính. Chuẩn mực này cũng quy định hình thức và nội dung của báo cáo kiểm toán được phát hành như là kết quả công việc kiểm toán báo cáo tài chính.
02. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 và số 706 quy định và hướng dẫn những ảnh hưởng đến hình thức và nội dung báo cáo kiểm toán khi kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần hoặc trình bày thêm đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” hoặc đoạn “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán.
03. Chuẩn mực này được áp dụng cho cuộc kiểm toán một bộ báo cáo tài chính đầy đủ cho mục đích chung. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 800 quy định và hướng dẫn những vấn đề cần lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 805 quy định và hướng dẫn những vấn đề cần lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán các yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của một báo cáo tài chính.
04. Chuẩn mực này nhấn mạnh sự nhất quán trong báo cáo kiểm toán. Khi cuộc kiểm toán được tiến hành theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, sự nhất quán trong báo cáo kiểm toán sẽ nâng cao độ tin cậy của báo cáo kiểm toán bằng việc tạo điều kiện nhận diện rõ ràng hơn các cuộc kiểm toán được tiến hành theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Điều này cũng giúp tăng cường sự hiểu biết của người sử dụng báo cáo tài chính và xác định các tình huống bất thường xảy ra.
05. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán để công bố kết quả kiểm toán báo cáo tài chính.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán cần phải có các hiểu biết cần thiết về nguyên tắc và thủ tục lập báo cáo kiểm toán theo quy định và hướng dẫn trong Chuẩn mực này để sử dụng đúng đắn kết quả kiểm toán.

Mục tiêu

06. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là:

- (a) Đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính trên cơ sở đánh giá các kết luận rút ra từ bằng chứng kiểm toán thu thập được;
- (b) Trình bày ý kiến kiểm toán một cách rõ ràng bằng văn bản, trong đó nêu rõ cơ sở của ý kiến đó.

Giải thích thuật ngữ

07. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

- (a) Báo cáo tài chính cho mục đích chung: Là báo cáo tài chính được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung;
- (b) Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung: Là khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được xây dựng nhằm thỏa mãn nhu cầu chung về thông tin tài chính của số đông người sử dụng. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể là khuôn khổ về trình bày hợp lý hoặc khuôn khổ về tuân thủ.

Thuật ngữ “Khuôn khổ về trình bày hợp lý” được sử dụng để chỉ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính mà trước hết yêu cầu phải tuân thủ các quy định của khuôn khổ đó, và:

- (i) Thừa nhận rõ ràng hoặc ngầm ẩn rằng, để đạt được sự trình bày hợp lý của báo cáo tài chính, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, sau đây gọi tắt là “Ban Giám đốc” có thể phải thuyết minh nhiều hơn so với các quy định cụ thể của khuôn khổ đó, hoặc;
- (ii) Thừa nhận rõ ràng rằng Ban Giám đốc có thể thực hiện khác với một hoặc một số yêu cầu của khuôn khổ để đạt được mục đích trình bày báo cáo tài chính một cách hợp lý. Những trường hợp như vậy được coi là cần thiết chỉ trong một số tình huống rất hiếm hoi.

Báo cáo tài chính được lập và trình bày theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính được xác định là báo cáo tài chính được lập và trình bày theo khuôn khổ về trình bày hợp lý.

Thuật ngữ “Khuôn khổ về tuân thủ” được sử dụng để chỉ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính mà yêu cầu phải tuân thủ các quy định của khuôn khổ đó nhưng không bao gồm việc thừa nhận các điểm (i) hoặc (ii) trên đây (xem đoạn 13(a) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200).

- (c) Ý kiến chấp nhận toàn phần: Là ý kiến được đưa ra khi kiểm toán viên kết luận rằng báo cáo tài chính đã được lập, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (Đoạn 35 - 36 Chuẩn mực này quy định các mẫu câu được sử dụng để trình bày ý kiến kiểm toán trong trường hợp đơn vị được kiểm toán áp dụng khuôn khổ về trình bày hợp lý và khuôn khổ về tuân thủ).

08. Thuật ngữ “Báo cáo tài chính” được sử dụng trong Chuẩn mực này có nghĩa là “một bộ báo cáo tài chính đầy đủ cho mục đích chung, bao gồm cả các thuyết minh có liên quan”. Các thuyết minh có liên quan thường bao gồm phần tóm tắt các chính sách kế toán quan trọng và các thuyết minh khác. Các quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng quyết định hình thức và nội dung của các báo cáo tài chính, và các bộ phận cấu thành một bộ báo cáo tài chính đầy đủ.

09. Thuật ngữ “Chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế” được sử dụng trong chuẩn mực này được hiểu là chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) do Ủy ban Chuẩn mực Kế toán Quốc tế ban hành, và “Chuẩn mực kế toán

công quốc tế” là chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) do Ủy ban Chuẩn mực Kế toán Công Quốc tế ban hành.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Hình thành ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính

10. Kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán về việc liệu báo cáo tài chính có được lập phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, trên các khía cạnh trọng yếu hay không (xem đoạn 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200. Đoạn 35 - 36 Chuẩn mực này quy định các mẫu câu được sử dụng để trình bày ý kiến kiểm toán trong trường hợp đơn vị được kiểm toán áp dụng khuôn khổ về trình bày hợp lý và khuôn khổ về tuân thủ).
11. Để đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải kết luận liệu kiểm toán viên đã đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc báo cáo tài chính, xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn hay không. Kết luận đó cần tính đến:
 - (a) Kết luận của kiểm toán viên về việc liệu đã thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay chưa (theo quy định tại đoạn 26 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330);
 - (b) Kết luận của kiểm toán viên về việc liệu những sai sót không được điều chỉnh, khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại, có trọng yếu hay không (theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450);
 - (c) Những đánh giá được nêu trong các đoạn 12 - 15 Chuẩn mực này.
12. Kiểm toán viên phải đánh giá liệu báo cáo tài chính có được lập phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, trên các khía cạnh trọng yếu hay không. Khi đánh giá, kiểm toán viên đồng thời phải xem xét các khía cạnh định tính của công việc kế toán của đơn vị được kiểm toán, kể cả các dấu hiệu về sự thiên lệch trong xét đoán của Ban Giám đốc (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A3 Chuẩn mực này).
13. Đặc biệt, khi xem xét các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, kiểm toán viên phải đánh giá:
 - (a) Báo cáo tài chính có thuyết minh đầy đủ các chính sách kế toán quan trọng được lựa chọn và áp dụng hay không;
 - (b) Các chính sách kế toán được lựa chọn và áp dụng có nhất quán với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và có thích hợp hay không;
 - (c) Các ước tính kế toán do Ban Giám đốc đưa ra có hợp lý hay không;
 - (d) Các thông tin được trình bày trong báo cáo tài chính có phù hợp, đáng tin cậy, dễ hiểu và có thể so sánh được hay không;
 - (e) Báo cáo tài chính có cung cấp đầy đủ các thuyết minh giúp người sử dụng báo cáo tài chính hiểu được ảnh hưởng của các giao dịch và sự kiện trọng yếu đối với các thông tin được trình bày trong báo cáo tài chính hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A4 Chuẩn mực này);
 - (f) Các thuật ngữ được sử dụng trong báo cáo tài chính (kể cả tiêu đề của từng báo

cáo tài chính) có thích hợp hay không.

14. Khi báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về trình bày hợp lý, việc đánh giá theo quy định tại đoạn 12 - 13 Chuẩn mực này còn phải bao gồm đánh giá liệu báo cáo tài chính có được trình bày hợp lý hay không. Kiểm toán viên phải đánh giá việc này bằng cách xem xét:
- (a) Cách trình bày, cấu trúc và nội dung tổng thể của báo cáo tài chính;
 - (b) Liệu báo cáo tài chính, bao gồm các thuyết minh liên quan, có phản ánh đầy đủ, thích hợp các giao dịch và sự kiện làm cơ sở để chứng minh báo cáo tài chính có đạt được mục tiêu trình bày hợp lý hay không.
15. Kiểm toán viên phải đánh giá xem liệu báo cáo tài chính có tham chiếu đến hoặc mô tả đầy đủ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A5 - A10 Chuẩn mực này).

Dạng ý kiến kiểm toán

16. Kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán dạng chấp nhận toàn phần khi kiểm toán viên kết luận rằng báo cáo tài chính được lập, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.
17. Kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 trong các trường hợp:
- (a) Dựa trên bằng chứng kiểm toán thu thập được, kiểm toán viên kết luận rằng báo cáo tài chính, xét trên phương diện tổng thể, vẫn còn sai sót trọng yếu; hoặc
 - (b) Kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra kết luận rằng báo cáo tài chính, xét trên phương diện tổng thể, không còn sai sót trọng yếu.
18. Nếu báo cáo tài chính được lập theo các quy định của khuôn khổ về trình bày hợp lý không đạt được mục tiêu trình bày hợp lý, kiểm toán viên phải thảo luận vấn đề này với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán và, dựa vào các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và cách thức vấn đề được giải quyết, kiểm toán viên phải quyết định xem liệu có cần đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A11 Chuẩn mực này).
19. Khi báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về tuân thủ, kiểm toán viên không cần phải đánh giá liệu báo cáo tài chính có được trình bày hợp lý hay không. Tuy nhiên, nếu trong những trường hợp hãn hữu, kiểm toán viên kết luận rằng báo cáo tài chính đó gây hiểu sai, kiểm toán viên phải thảo luận vấn đề đó với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán và, dựa vào cách thức vấn đề được giải quyết, kiểm toán viên phải quyết định liệu có cần phải đề cập đến vấn đề này trong báo cáo kiểm toán hay không, và nếu có thì sẽ đề cập như thế nào (xem hướng dẫn tại đoạn A12 Chuẩn mực này).

Báo cáo kiểm toán

20. Báo cáo kiểm toán phải được lập bằng văn bản (xem hướng dẫn tại đoạn A13 - A14 Chuẩn mực này).

Báo cáo kiểm toán cho các cuộc kiểm toán được tiến hành theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam

Số hiệu và tiêu đề báo cáo kiểm toán

21. *Báo cáo kiểm toán phải ghi rõ số hiệu phát hành báo cáo kiểm toán của doanh nghiệp kiểm toán hoặc chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán theo từng năm (số đăng ký chính thức trong hệ thống văn bản của doanh nghiệp hoặc chi nhánh). Báo cáo kiểm toán phải có tiêu đề chỉ rõ đó là Báo cáo kiểm toán độc lập (xem hướng dẫn tại đoạn A15 Chuẩn mực này).*

Người nhận báo cáo kiểm toán

22. *Báo cáo kiểm toán phải chỉ rõ người nhận báo cáo kiểm toán tùy theo từng cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A16 Chuẩn mực này).*

Mở đầu của báo cáo kiểm toán

23. *Mở đầu của báo cáo kiểm toán phải (xem hướng dẫn tại đoạn A17 - A19 Chuẩn mực này):*

- (a) *Nêu rõ tên đơn vị có báo cáo tài chính đã được kiểm toán;*
- (b) *Nêu rõ rằng báo cáo tài chính đã được kiểm toán;*
- (c) *Nêu rõ tiêu đề của từng báo cáo cấu thành bộ báo cáo tài chính;*
- (d) *Tham chiếu đến phần tóm tắt các chính sách kế toán quan trọng và các thuyết minh khác;*
- (e) *Nêu rõ ngày kết thúc kỳ kế toán hoặc kỳ kế toán của từng báo cáo cấu thành bộ báo cáo tài chính;*
- (f) *Nêu rõ ngày lập và số trang của báo cáo tài chính đã được kiểm toán.*

Trách nhiệm của Ban Giám đốc đối với báo cáo tài chính

24. *Mục này trong báo cáo kiểm toán mô tả trách nhiệm của những người chịu trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính tại đơn vị được kiểm toán. Báo cáo kiểm toán không nhất thiết phải đề cập một cách cụ thể đến “Ban Giám đốc” mà sẽ sử dụng thuật ngữ thích hợp, tùy thuộc vào cơ cấu tổ chức của đơn vị được kiểm toán, như Ban quản lý dự án, Ban Giám hiệu...*

25. *Báo cáo kiểm toán phải bao gồm một mục có tiêu đề là “Trách nhiệm của Ban Giám đốc (hay một thuật ngữ thích hợp khác).”*

26. *Báo cáo kiểm toán phải mô tả trách nhiệm của Ban Giám đốc trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính, trong đó giải thích thêm rằng Ban Giám đốc chịu trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc do nhầm lẫn (xem hướng dẫn tại đoạn A20 - A23 Chuẩn mực này).*

27. *Trong trường hợp báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về trình bày hợp lý, phần giải thích về trách nhiệm của Ban Giám đốc đối với báo cáo tài chính trong báo cáo kiểm toán phải đề cập đến “trách nhiệm lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính của Công ty”.*

Trách nhiệm của kiểm toán viên

28. Báo cáo kiểm toán phải bao gồm một mục có tiêu đề là “Trách nhiệm của Kiểm toán viên”.
29. Báo cáo kiểm toán phải nêu rõ trách nhiệm của kiểm toán viên là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A24 Chuẩn mực này).
30. Báo cáo kiểm toán phải nêu rõ rằng công việc kiểm toán đã được tiến hành theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Báo cáo kiểm toán cũng phải giải thích rằng các chuẩn mực đó yêu cầu kiểm toán viên phải tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, phải lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc báo cáo tài chính có còn sai sót trọng yếu hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A25 - A26 Chuẩn mực này).
31. Báo cáo kiểm toán phải mô tả về cuộc kiểm toán bằng cách nêu rõ:
- (a) Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục để thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính;
 - (b) Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính, do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá rủi ro, kiểm toán viên xem xét kiểm soát nội bộ của đơn vị liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ của đơn vị. Trong trường hợp kiểm toán viên cũng có trách nhiệm đưa ra ý kiến về tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ cùng với việc kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán viên sẽ bỏ đi đoạn nói rằng việc kiểm toán viên xem xét kiểm soát nội bộ không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ của đơn vị;
 - (c) Công việc kiểm toán cũng bao gồm việc đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.
32. Trong trường hợp báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về trình bày hợp lý, phần mô tả về cuộc kiểm toán trong báo cáo kiểm toán phải đề cập đến “trách nhiệm lập và trình bày trung thực và hợp lý các báo cáo tài chính của đơn vị”.
33. Báo cáo kiểm toán phải nêu rõ liệu kiểm toán viên có tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán hay không.

Ý kiến của kiểm toán viên

34. Báo cáo kiểm toán phải bao gồm một mục có tiêu đề là “Ý kiến của kiểm toán viên”.
35. Khi đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về trình bày hợp lý, trừ khi pháp luật có quy định khác, ý kiến kiểm toán phải sử dụng mẫu câu sau: “Báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, ...phù hợp với [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng]” (xem hướng dẫn tại đoạn A27 - A33 Chuẩn mực này).
36. Khi đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính được lập theo khuôn

khô về tuân thủ, ý kiến kiểm toán phải nêu rõ là báo cáo tài chính đã được lập, trên các khía cạnh trọng yếu, tuân thủ [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng] (xem hướng dẫn tại đoạn A27, A29 - A33 Chuẩn mực này).

37. Nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng được đề cập đến trong ý kiến kiểm toán không phải là *các chuẩn mực kế toán Việt Nam, chế độ kế toán doanh nghiệp Việt Nam và các quy định có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính của Việt Nam hoặc chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế do Ủy ban Chuẩn mực Kế toán Quốc tế ban hành hay các chuẩn mực kế toán công quốc tế do Ủy ban Chuẩn mực Kế toán Công Quốc tế ban hành*, ý kiến kiểm toán phải chỉ rõ nước ban hành ra khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đó.

Các trách nhiệm báo cáo khác

38. Trong báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính, nếu kiểm toán viên nêu thêm các trách nhiệm báo cáo khác ngoài trách nhiệm của kiểm toán viên là báo cáo về báo cáo tài chính theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các trách nhiệm báo cáo khác này phải được nêu trong một phần riêng trong báo cáo kiểm toán có tiêu đề là “Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định” hoặc được đặt tiêu đề khác phù hợp với nội dung của mục đó (xem hướng dẫn tại đoạn A34 - A35 Chuẩn mực này).
39. Nếu báo cáo kiểm toán có một phần riêng về các trách nhiệm báo cáo khác, các tiêu đề, giải thích và thuyết minh được đề cập đến trong các đoạn 23 - 37 Chuẩn mực này phải được đặt dưới phụ đề “Báo cáo về báo cáo tài chính.” Phần “Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định” phải được đặt ngay sau phần “Báo cáo về báo cáo tài chính” (xem hướng dẫn tại đoạn A36 Chuẩn mực này).

Chữ ký của kiểm toán viên

40. Báo cáo kiểm toán phải có 2 chữ ký, gồm chữ ký của kiểm toán viên hành nghề được giao phụ trách cuộc kiểm toán và chữ ký của thành viên Ban Giám đốc là người đại diện theo pháp luật phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán. Dưới mỗi chữ ký nói trên phải ghi rõ họ và tên, số Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán (Giấy CN ĐKHN kiểm toán). Trên chữ ký của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải đóng dấu của doanh nghiệp kiểm toán (hoặc chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán) phát hành báo cáo kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A37 Chuẩn mực này).

Ngày lập báo cáo kiểm toán

41. Ngày lập báo cáo kiểm toán không được trước ngày mà kiểm toán viên thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính, bao gồm các bằng chứng chứng minh rằng (xem hướng dẫn tại đoạn A38 - A41 Chuẩn mực này):
- (a) Tất cả các báo cáo cấu thành bộ báo cáo tài chính, bao gồm các thuyết minh liên quan, đã được lập;
 - (b) Những người có thẩm quyền đã xác nhận trách nhiệm của họ đối với các báo cáo tài chính này.

Ngày lập báo cáo kiểm toán cũng không được trước ngày lập báo cáo tài chính.

Tên và địa chỉ doanh nghiệp kiểm toán

42. Báo cáo kiểm toán phải ghi rõ tên và địa chỉ doanh nghiệp kiểm toán.

Báo cáo kiểm toán theo yêu cầu của pháp luật và các quy định

43. Nếu pháp luật và các quy định yêu cầu kiểm toán viên lập báo cáo kiểm toán theo cách trình bày hoặc ngôn từ cụ thể thì báo cáo kiểm toán chỉ được tham chiếu đến các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khi báo cáo kiểm toán bao gồm tối thiểu các nội dung sau (xem hướng dẫn tại đoạn A42 Chuẩn mực này):

- (a) Số hiệu và tiêu đề báo cáo kiểm toán;
- (b) Người nhận báo cáo kiểm toán, tùy theo từng cuộc kiểm toán;
- (c) Mở đầu của báo cáo kiểm toán, trong đó ghi rõ các báo cáo tài chính đã được kiểm toán;
- (d) Đoạn mô tả về trách nhiệm của Ban Giám đốc (hoặc thuật ngữ phù hợp khác, xem đoạn 24 Chuẩn mực này) đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính;
- (e) Đoạn mô tả về trách nhiệm của kiểm toán viên là phải đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính và phạm vi của cuộc kiểm toán, bao gồm:
 - Tham chiếu đến các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, pháp luật và các quy định;
 - Mô tả cuộc kiểm toán theo các chuẩn mực này;
- (f) Đoạn ý kiến kiểm toán bao gồm ý kiến về báo cáo tài chính và tham chiếu đến khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính (bao gồm việc chỉ rõ nước ban hành ra khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính mà không phải là các chuẩn mực kế toán Việt Nam, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính của Việt Nam hoặc các chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế hay các chuẩn mực kế toán công quốc tế, xem đoạn 37 Chuẩn mực này);
- (g) Chữ ký, họ và tên, số Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán của kiểm toán viên hành nghề được giao phụ trách cuộc kiểm toán và của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán. Trên chữ ký của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải đóng dấu của doanh nghiệp kiểm toán (hoặc chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán) phát hành báo cáo;
- (h) Ngày lập báo cáo kiểm toán;
- (i) Tên và địa chỉ doanh nghiệp kiểm toán.

Báo cáo kiểm toán cho các cuộc kiểm toán được tiến hành theo cả chuẩn mực kiểm toán Việt Nam và chuẩn mực kiểm toán khác

44. Kiểm toán viên có thể phải tiến hành cuộc kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, nhưng ngoài ra cũng có thể phải tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán khác khi tiến hành cuộc kiểm toán. Trong trường hợp này, báo cáo kiểm toán có thể tham chiếu đến các chuẩn mực kiểm toán đó cùng với chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, nhưng kiểm toán viên chỉ được làm như vậy khi (xem hướng dẫn tại đoạn A43 - A44 Chuẩn mực này):

- (a) Không có mâu thuẫn giữa các yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán Việt Nam và chuẩn mực kiểm toán khác mà trong trường hợp đặc biệt, việc áp dụng khác dẫn

đến việc kiểm toán viên (i) đưa ra một ý kiến kiểm toán khác, hoặc (ii) không đưa vào báo cáo kiểm toán một đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” theo yêu cầu của các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam;

- (b) Báo cáo kiểm toán bao gồm tối thiểu các nội dung được nêu trong đoạn 43(a) - (i) Chuẩn mực này khi kiểm toán viên sử dụng cách trình bày hoặc ngôn từ do chuẩn mực kiểm toán khác quy định. Tham chiếu đến pháp luật và các quy định được đề cập trong đoạn 43(e) Chuẩn mực này sẽ được hiểu là tham chiếu tới các chuẩn mực kiểm toán khác. Do đó, báo cáo kiểm toán phải chỉ rõ các chuẩn mực kiểm toán đó.

45. Khi báo cáo kiểm toán tham chiếu đến cả các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam và chuẩn mực kiểm toán khác, báo cáo kiểm toán cần nêu rõ các chuẩn mực kiểm toán khác đó là do cơ quan nào ban hành.

Các thông tin bổ sung được trình bày cùng báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A45 - A51 Chuẩn mực này)

46. Nếu trong báo cáo tài chính đã được kiểm toán có trình bày các thông tin bổ sung không được quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, kiểm toán viên phải đánh giá liệu những thông tin bổ sung đó có được tách biệt rõ ràng khỏi báo cáo tài chính đã được kiểm toán hay không. Nếu những thông tin bổ sung đó không được tách biệt rõ ràng khỏi báo cáo tài chính đã được kiểm toán, kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán thay đổi cách trình bày các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán này. Nếu Ban Giám đốc từ chối thay đổi, kiểm toán viên phải giải thích trong báo cáo kiểm toán rằng các thông tin bổ sung đó chưa được kiểm toán.
47. Các thông tin bổ sung mà khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng không yêu cầu nhưng do nội dung hoặc cách trình bày mà các thông tin này không được tách biệt rõ ràng khỏi báo cáo tài chính và vẫn là một phần không thể tách rời của báo cáo tài chính thì các thông tin này vẫn thuộc phạm vi của ý kiến kiểm toán.

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam số 200.

Các khía cạnh định tính trong công việc kế toán của đơn vị được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

- A1. Ban Giám đốc đưa ra một số xét đoán về các số liệu và thuyết minh trong báo cáo tài chính.
- A2. Phụ lục 02 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260 có đề cập đến các khía cạnh định tính trong công việc kế toán của đơn vị được kiểm toán. Khi xem xét các khía cạnh định tính trong công việc kế toán của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên có thể nhận biết được sự thiên lệch trong các xét đoán của Ban Giám đốc. Kiểm toán viên có thể kết luận rằng tác động cộng hưởng của sự thiên lệch cùng với ảnh hưởng của các sai sót chưa được điều chỉnh làm cho báo cáo tài chính xét trên phương diện tổng thể có sai sót trọng yếu. Các dấu hiệu cho thấy sự thiên lệch có thể ảnh hưởng đến đánh giá của kiểm toán viên về việc liệu báo cáo tài chính xét trên phương diện tổng thể có sai sót trọng yếu hay không, bao gồm:
- (1) Việc điều chỉnh có chọn lọc các sai sót đã trao đổi với Ban Giám đốc trong quá trình kiểm toán (ví dụ, chỉ điều chỉnh các sai sót làm tăng lợi nhuận báo

cáo mà không điều chỉnh các sai sót làm giảm lợi nhuận báo cáo);

(2) Sự thiên lệch của Ban Giám đốc khi đưa ra các ước tính kế toán.

- A3. Đoạn 21 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 540 đề cập đến sự thiên lệch của Ban Giám đốc khi đưa ra các ước tính kế toán. Các dấu hiệu cho thấy có thể có sự thiên lệch của Ban Giám đốc không tạo thành sai sót khi xem xét tính hợp lý của các ước tính kế toán riêng lẻ. Tuy nhiên, các dấu hiệu đó có thể ảnh hưởng đến đánh giá của kiểm toán viên về việc liệu báo cáo tài chính xét trên phương diện tổng thể có còn sai sót trọng yếu hay không.

Thuyết minh về ảnh hưởng của các giao dịch và sự kiện trọng yếu đối với các thông tin được trình bày trong báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 13(e) Chuẩn mực này)

- A4. Báo cáo tài chính được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung thường trình bày về tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ của đơn vị. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên đánh giá liệu báo cáo tài chính có cung cấp đầy đủ các thuyết minh giúp người sử dụng báo cáo tài chính hiểu được ảnh hưởng của các giao dịch và sự kiện trọng yếu đối với tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ của đơn vị hay không.

Mô tả khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

- A5. Như đã giải thích trong đoạn A2 - A3 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, khi lập và trình bày báo cáo tài chính, Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) cần đưa vào báo cáo tài chính một đoạn mô tả đầy đủ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Đoạn mô tả này rất quan trọng vì nó giúp người sử dụng báo cáo tài chính hiểu được khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đã được áp dụng.
- A6. Đoạn mô tả rằng báo cáo tài chính được lập theo một khuôn khổ nhất định về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng chỉ thích hợp khi báo cáo tài chính tuân thủ tất cả các yêu cầu đang có hiệu lực của khuôn khổ đó trong kỳ kế toán mà báo cáo tài chính phản ánh.
- A7. Nếu đoạn mô tả khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có những từ ngữ không cụ thể hoặc có hạn chế (ví dụ, “báo cáo tài chính tuân thủ phần lớn các chuẩn mực kế toán Việt Nam”) thì đoạn mô tả đó không được coi là mô tả đầy đủ về khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính vì có thể làm cho người sử dụng báo cáo tài chính hiểu sai.

Tham chiếu đến nhiều hơn một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính

- A8. Trong một số trường hợp, báo cáo tài chính có thể được lập theo hai khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính (ví dụ, chuẩn mực kế toán Việt Nam, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế). Điều này có thể do Ban Giám đốc bắt buộc phải hoặc tự nguyện lựa chọn lập báo cáo tài chính theo cả hai khuôn khổ mà cả hai khuôn khổ đó đều là khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Đoạn mô tả đó chỉ phù hợp khi báo cáo tài chính tuân thủ riêng lẻ từng khuôn khổ. Để được coi là tuân thủ cả hai khuôn khổ, báo cáo tài chính cần phải đồng thời tuân thủ cả hai khuôn khổ mà không cần đối chiếu các báo cáo lập theo hai khuôn khổ khác nhau đó. Trên thực tế,

việc tuân thủ đồng thời cả hai khuôn khổ là điều khó có thể thực hiện, trừ khi Việt Nam đã áp dụng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính thứ hai (ví dụ như Chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế) như là khuôn khổ quốc gia về lập và trình bày báo cáo tài chính hoặc đã loại bỏ tất cả các rào cản nhằm tuân thủ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đó.

- A9. Khi báo cáo tài chính của một đơn vị được lập theo một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính (ví dụ chuẩn mực kế toán Việt Nam – VAS) có thuyết minh hoặc thông tin bổ sung để đối chiếu các thông tin trong báo cáo tài chính này với các thông tin của cùng đơn vị đó nhưng được lập theo một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác (ví dụ, chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế - IFRS), thì báo cáo tài chính này (VAS) không được coi là lập theo khuôn khổ khác đó (IFRS). Lý do là báo cáo tài chính này (VAS) không chứa đựng tất cả các thông tin mà khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác đó (IFRS) yêu cầu.
- A10. Tuy nhiên, báo cáo tài chính có thể được lập theo một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và trong thuyết minh báo cáo tài chính có thêm mô tả về mức độ tuân thủ của báo cáo đối với một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác (ví dụ, báo cáo tài chính được lập theo chuẩn mực kế toán Việt Nam có mô tả mức độ tuân thủ chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế). Đoạn mô tả đó là thông tin tài chính bổ sung và như đã nêu trong đoạn 47 Chuẩn mực này, được xem là một phần không thể tách rời của báo cáo tài chính và cũng thuộc phạm vi của ý kiến kiểm toán.

Dạng ý kiến kiểm toán (hướng dẫn đoạn 18 - 19 Chuẩn mực này)

- A11. Có những trường hợp báo cáo tài chính dù đã được lập theo các quy định của khuôn khổ về trình bày hợp lý nhưng vẫn không đạt được mục tiêu trình bày hợp lý. Trong trường hợp đó, Ban Giám đốc có thể thuyết minh thêm trong báo cáo tài chính những nội dung mà khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính không quy định, hoặc trong một số trường hợp rất hiếm hoi, Ban Giám đốc có thể không tuân thủ một quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính nhằm đạt được mục tiêu trình bày hợp lý báo cáo tài chính.
- A12. Rất ít khi kiểm toán viên coi báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về tuân thủ là gây hiểu sai nếu, theo đoạn 06(a) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210, kiểm toán viên đã xác định rằng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đó là có thể chấp nhận được.

Báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 20 Chuẩn mực này)

- A13. Báo cáo kiểm toán bằng văn bản bao gồm cả các báo cáo phát hành dưới dạng in ra giấy và bằng các phương tiện điện tử (nếu có).
- A14. Phụ lục của Chuẩn mực này là ví dụ minh họa về các báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính, có các nội dung được trình bày ở các đoạn 21 - 42 nêu trên.

Báo cáo kiểm toán cho các cuộc kiểm toán được thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam

Tiêu đề báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 21 Chuẩn mực này)

- A15. Tiêu đề báo cáo kiểm toán phải chỉ rõ đó là báo cáo của kiểm toán độc lập, ví dụ “Báo cáo kiểm toán độc lập”, xác nhận và khẳng định rằng kiểm toán viên đáp ứng

chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan về tính độc lập và do đó, phân biệt rõ giữa báo cáo kiểm toán độc lập với các báo cáo do các đối tượng khác phát hành.

Người nhận báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 22 Chuẩn mực này)

A16. Pháp luật và các quy định của Việt Nam quy định rõ người nhận báo cáo kiểm toán. Người nhận báo cáo kiểm toán là những người mà báo cáo được lập cho họ sử dụng, thường là các cổ đông, Ban quản trị *hoặc Ban Giám đốc* của đơn vị có báo cáo tài chính được kiểm toán.

Mở đầu của báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 23 Chuẩn mực này)

A17. Mở đầu của báo cáo kiểm toán nói rõ rằng kiểm toán viên đã kiểm toán các báo cáo tài chính kèm theo của đơn vị, bao gồm [nêu đầy đủ tiêu đề của từng báo cáo tài chính cấu thành bộ báo cáo tài chính đầy đủ theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, nêu rõ ngày kết thúc kỳ kế toán hoặc kỳ kế toán của từng báo cáo tài chính] và phần tóm tắt các chính sách kế toán quan trọng và các thuyết minh khác.

A18. Nếu kiểm toán viên biết được rằng các báo cáo tài chính đã được kiểm toán sẽ được đưa vào một tài liệu trong đó chứa các thông tin khác (như báo cáo thường niên), kiểm toán viên cần phải xem xét, nếu hình thức trình bày cho phép, xác định rõ số trang mà báo cáo tài chính đã kiểm toán được trình bày. Điều này sẽ giúp người sử dụng báo cáo xác định rõ báo cáo tài chính mà báo cáo kiểm toán tham chiếu đến.

A19. Báo cáo kiểm toán trình bày ý kiến kiểm toán về một bộ báo cáo tài chính đầy đủ theo định nghĩa trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Ví dụ, phần lớn các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung quy định một bộ báo cáo tài chính đầy đủ gồm: Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ, phần tóm tắt các chính sách kế toán quan trọng và các thuyết minh khác. Tại một số nước, *cũng như tại Việt Nam*, các thông tin bổ sung cũng có thể được coi là một phần không thể tách rời của báo cáo tài chính.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc đối với báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 26 Chuẩn mực này)

A20. Đoạn 13(j) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 trình bày cơ sở để tiến hành cuộc kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam liên quan đến trách nhiệm của Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp). Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) chịu trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, bao gồm cả việc trình bày hợp lý báo cáo tài chính trong các trường hợp cần thiết. Ban Giám đốc cũng chịu trách nhiệm đối với kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo việc lập báo cáo tài chính không còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn. Đoạn mô tả về trách nhiệm của Ban Giám đốc trong báo cáo kiểm toán đề cập đến cả hai trách nhiệm trên của Ban Giám đốc vì điều này giúp giải thích cho người sử dụng báo cáo về cơ sở tiến hành kiểm toán.

A21. Trong một số trường hợp cần thiết, kiểm toán viên có thể bổ sung thêm vào đoạn mô tả về trách nhiệm của Ban Giám đốc trong đoạn 26 Chuẩn mực này để phản ánh thêm các trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính theo quy định của từng nước hoặc do bản chất

của đơn vị được kiểm toán.

A22. Đoạn 26 Chuẩn mực này nhất quán với phần mô tả trách nhiệm được thỏa thuận trong hợp đồng kiểm toán hoặc các thỏa thuận phù hợp khác bằng văn bản theo yêu cầu của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 (đoạn 06(b)(i) - (ii)). Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 tạo cho kiểm toán viên một sự linh hoạt nhất định khi giải thích rằng, nếu pháp luật và các quy định có đề cập đến trách nhiệm của Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, kiểm toán viên có thể quyết định dựa trên xét đoán của mình rằng pháp luật và các quy định đã bao hàm các trách nhiệm của Ban Giám đốc tương đương với các trách nhiệm được nêu ra trong Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210. Kiểm toán viên có thể sử dụng các ngôn từ theo pháp luật và các quy định để mô tả các trách nhiệm tương đương đó trong hợp đồng kiểm toán, thư hẹn kiểm toán hoặc các thỏa thuận phù hợp khác bằng văn bản. Trong trường hợp này, các ngôn từ đó cũng có thể được sử dụng trong báo cáo kiểm toán để mô tả trách nhiệm của Ban Giám đốc như đoạn 26 Chuẩn mực này yêu cầu. Trong các trường hợp khác, kể cả trường hợp kiểm toán viên quyết định không sử dụng các ngôn từ theo pháp luật và các quy định trong hợp đồng kiểm toán, thì các ngôn từ của đoạn 26 Chuẩn mực này được sử dụng.

A23. Tại Việt Nam, pháp luật và các quy định có liên quan đến trách nhiệm của Ban Giám đốc có thể đề cập cụ thể đến trách nhiệm đối với sự đầy đủ của chứng từ kế toán, sổ kế toán hoặc hệ thống kế toán. Do các chứng từ kế toán, sổ kế toán, và hệ thống kế toán là một phần không thể tách rời của kiểm soát nội bộ (theo định nghĩa trong đoạn 04(c) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315), nên đoạn mô tả về trách nhiệm của Ban Giám đốc trong Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 và đoạn 26 Chuẩn mực này không đề cập đến các trách nhiệm này của Ban Giám đốc.

Trách nhiệm của kiểm toán viên (hướng dẫn đoạn 29 - 30 Chuẩn mực này)

A24. Báo cáo kiểm toán nêu rõ trách nhiệm của kiểm toán viên là đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán, nhằm phân biệt rõ trách nhiệm của kiểm toán viên với trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

A25. Việc tham chiếu đến các chuẩn mực được áp dụng sẽ giúp người sử dụng báo cáo kiểm toán ý thức được rằng công việc kiểm toán đã được thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán đã được ban hành.

A26. Theo đoạn 20 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* không được tuyên bố trong báo cáo kiểm toán là đã tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam nếu kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* không đảm bảo tuân thủ các yêu cầu của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 và toàn bộ các chuẩn mực kiểm toán khác liên quan đến cuộc kiểm toán.

Ý kiến của kiểm toán viên (hướng dẫn đoạn 35 - 37 Chuẩn mực này)

Ngôn từ trong ý kiến kiểm toán theo pháp luật và các quy định

A27. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 giải thích rằng trong một số trường hợp, pháp luật hoặc các quy định khác có thể có những yêu cầu về ngôn từ trong báo cáo kiểm toán (đặc biệt là ý kiến kiểm toán) khác một cách đáng kể so với quy định của các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Trong trường hợp này, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 yêu cầu kiểm toán viên phải đánh giá:

- (a) Liệu người sử dụng báo cáo tài chính có hiểu sai về mức độ đảm bảo đạt được trong cuộc kiểm toán báo cáo tài chính hay không và, nếu như vậy,
- (b) Liệu các thuyết minh bổ sung trong báo cáo kiểm toán có thể giúp người đọc báo cáo kiểm toán hiểu đúng hay không.

Nếu kiểm toán viên xét thấy các thuyết minh bổ sung trong báo cáo kiểm toán không thể giúp người đọc báo cáo kiểm toán hiểu đúng, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 yêu cầu kiểm toán viên không được chấp nhận hợp đồng kiểm toán, trừ khi pháp luật và các quy định yêu cầu kiểm toán viên phải chấp nhận. Theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210, một cuộc kiểm toán được tiến hành theo yêu cầu của pháp luật và các quy định nói trên không được coi là tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Do đó, kiểm toán viên không được đề cập trong báo cáo kiểm toán rằng cuộc kiểm toán đã được tiến hành theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (xem đoạn 21 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210).

“Phản ánh *trung thực* và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu”

A28. Pháp luật và các quy định liên quan đến việc kiểm toán báo cáo tài chính ở Việt Nam quy định việc sử dụng cụm từ “phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu”. Nếu pháp luật và các quy định yêu cầu sử dụng các thuật ngữ khác nhau thì cũng không ảnh hưởng đến yêu cầu đối với kiểm toán viên trong việc đánh giá sự trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về trình bày hợp lý được quy định tại đoạn 14 Chuẩn mực này.

Mô tả về thông tin trình bày trong báo cáo tài chính

A29. Trong trường hợp báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về trình bày hợp lý, kiểm toán viên cần nêu rõ trong ý kiến kiểm toán rằng báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, các thông tin mà báo cáo tài chính phải trình bày, ví dụ, nhiều khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung yêu cầu báo cáo tài chính phải trình bày về tình hình tài chính của đơn vị tại ngày kết thúc kỳ kế toán, kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho kỳ kế toán kết thúc cùng ngày.

Mô tả về khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và ảnh hưởng của khuôn khổ này đến ý kiến kiểm toán

A30. Việc chỉ rõ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng trong ý kiến kiểm toán giúp người sử dụng báo cáo kiểm toán hiểu về bối cảnh đưa ra ý kiến kiểm toán mà không nhầm mục đích hạn chế việc đánh giá theo yêu cầu trong đoạn 14 Chuẩn mực này. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính áp dụng được thể hiện bằng các cụm từ như: “...theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam” hoặc “...theo các nguyên tắc kế toán được áp dụng rộng rãi tại nước ...”

A31. Khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng bao gồm các chuẩn mực kế toán và các yêu cầu của pháp luật và các quy định, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đó được chỉ rõ bằng cụm từ “...theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính”. Đoạn 18 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 đề cập đến các trường hợp có sự mâu thuẫn giữa các yêu cầu của chuẩn mực kế toán và các yêu cầu của pháp luật và các quy định.

A32. Như đã nêu rõ trong đoạn A8 Chuẩn mực này, báo cáo tài chính có thể được lập và trình bày theo hai khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, đều là các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Theo đó, mỗi khuôn khổ được xem xét riêng biệt khi hình thành ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính, và ý kiến kiểm toán theo đoạn 35 - 36 Chuẩn mực này tham chiếu đến cả hai khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính như sau:

- (a) Nếu báo cáo tài chính tuân thủ từng khuôn khổ riêng thì hai ý kiến kiểm toán được đưa ra: (1) ý kiến kiểm toán về việc báo cáo tài chính được lập phù hợp với một trong hai khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (ví dụ chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam) và (2) ý kiến kiểm toán về việc báo cáo tài chính được lập phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính còn lại (ví dụ chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế). Những ý kiến này có thể được trình bày riêng hoặc trình bày trong cùng một câu (ví dụ, “báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, đồng thời phù hợp với các chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế”).
- (b) Nếu báo cáo tài chính chỉ tuân thủ một trong hai khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, kiểm toán viên có thể đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần là báo cáo tài chính được lập và trình bày phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được tuân thủ đó (ví dụ chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam) và đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần liên quan đến khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính còn lại (ví dụ chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế) theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705.

A33. Như đã nêu trong đoạn A10 Chuẩn mực này, báo cáo tài chính có thể tuân thủ một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và kèm theo thuyết minh về mức độ tuân thủ đối với một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác. Như đã giải thích trong đoạn A46 Chuẩn mực này, thông tin bổ sung này thuộc phạm vi của ý kiến kiểm toán vì nó không thể được tách biệt rõ ràng khỏi báo cáo tài chính.

- (a) Nếu thuyết minh sai về mức độ tuân thủ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác nói trên, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705.
- (b) Nếu thuyết minh không sai, nhưng kiểm toán viên nhận thấy thuyết minh đó là quan trọng để giúp người sử dụng hiểu đúng về báo cáo tài chính, kiểm toán viên cần bổ sung một đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh”, theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 706, để hướng sự chú ý đến thuyết minh đó.

Các trách nhiệm báo cáo khác (hướng dẫn đoạn 38 - 39 Chuẩn mực này)

A34. Ở Việt Nam, kiểm toán viên có thể có thêm trách nhiệm báo cáo về các vấn đề khác, ngoài trách nhiệm đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính theo quy định của các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Ví dụ, kiểm toán viên có thể được yêu cầu báo cáo về các vấn đề nhất định mà kiểm toán viên phát hiện ra trong quá trình

kiểm toán. Ngoài ra, kiểm toán viên có thể phải thực hiện và báo cáo về một số thủ tục kiểm toán bổ sung hoặc đưa ra ý kiến về một số vấn đề cụ thể, ví dụ về sự đầy đủ của các chứng từ kế toán, sổ kế toán của đơn vị.

- A35. Trong một số trường hợp, pháp luật và các quy định có liên quan có thể yêu cầu hoặc cho phép kiểm toán viên báo cáo về các trách nhiệm khác này trong báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính. Trong các trường hợp khác, kiểm toán viên có thể phải hoặc được phép báo cáo về các trách nhiệm này trong một báo cáo riêng.
- A36. Các trách nhiệm báo cáo khác này được trình bày trong một mục riêng của báo cáo kiểm toán để phân biệt rõ các trách nhiệm này với trách nhiệm đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Mục riêng này có thể bao gồm các tiêu đề nhỏ, nếu phù hợp, để khái quát nội dung của các đoạn mô tả các trách nhiệm báo cáo khác.

Chữ ký của kiểm toán viên (hướng dẫn đoạn 40 Chuẩn mực này)

- A37. Báo cáo kiểm toán phải có 2 chữ ký của 2 kiểm toán viên hành nghề, dưới mỗi chữ ký phải ghi rõ họ và tên, số đăng ký hành nghề kiểm toán. Chữ ký thứ nhất trên báo cáo kiểm toán là của kiểm toán viên hành nghề được giao phụ trách cuộc kiểm toán và chữ ký thứ hai là của người đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp kiểm toán hoặc người được ủy quyền bằng văn bản của người đại diện theo pháp luật. Người đại diện theo pháp luật hoặc người được ủy quyền bằng văn bản của người đại diện theo pháp luật được ký báo cáo kiểm toán phải là thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán.

Kiểm toán viên hành nghề được giao phụ trách cuộc kiểm toán chịu trách nhiệm ký tên trên báo cáo kiểm toán là người có vai trò quan trọng ngay sau thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán, chịu trách nhiệm trực tiếp trong việc chỉ đạo, thực hiện, giám sát, soát xét công việc của nhóm kiểm toán. Doanh nghiệp kiểm toán quy định cụ thể trách nhiệm, nghĩa vụ của kiểm toán viên hành nghề được giao phụ trách cuộc kiểm toán.

Trên chữ ký của người đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp kiểm toán hoặc người được ủy quyền phải đóng dấu của doanh nghiệp kiểm toán (hoặc chi nhánh) chịu trách nhiệm phát hành báo cáo kiểm toán. Giữa các trang của báo cáo kiểm toán và báo cáo tài chính đã được kiểm toán phải đóng dấu giáp lai bằng dấu của doanh nghiệp kiểm toán (hoặc chi nhánh).

Ngày lập báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 41 Chuẩn mực này)

- A38. Ngày lập báo cáo kiểm toán sẽ thông báo cho người sử dụng báo cáo kiểm toán biết rằng kiểm toán viên đã xem xét ảnh hưởng của các sự kiện và giao dịch phát sinh mà kiểm toán viên biết được cho tới thời điểm ký báo cáo kiểm toán. Trách nhiệm của kiểm toán viên đối với các sự kiện và giao dịch phát sinh sau ngày lập báo cáo kiểm toán được quy định tại đoạn 10 - 17 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560.
- A39. Do ý kiến mà kiểm toán viên đưa ra là ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính và việc lập và trình bày báo cáo tài chính là trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, nên kiểm toán viên không thể kết luận là đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp cho đến khi kiểm toán viên đã thu thập được bằng chứng chứng tỏ rằng tất cả các báo cáo cấu thành bộ báo cáo tài chính, kể cả các thuyết minh liên quan đã được lập và Ban Giám đốc chịu trách nhiệm đối với các báo cáo này.

A40. Pháp luật và các quy định của một số nước quy định rõ các cá nhân hay bộ phận (ví dụ, thành viên Hội đồng quản trị) chịu trách nhiệm xác nhận rằng tất cả các báo cáo cấu thành bộ báo cáo tài chính, kể cả các thuyết minh liên quan đã được lập, đồng thời xác định rõ quy trình phê duyệt cần thiết. Trong trường hợp này, kiểm toán viên phải thu thập bằng chứng về việc báo cáo tài chính đã được phê duyệt trước khi đề ngày lập báo cáo kiểm toán. Tuy nhiên, ở các nước khác, quá trình phê duyệt báo cáo tài chính không được quy định trong pháp luật và các quy định. Trong trường hợp này, kiểm toán viên cần xem xét các thủ tục mà đơn vị áp dụng trong việc lập và phê duyệt báo cáo tài chính cùng với việc xem xét cơ cấu tổ chức quản lý và quản trị của đơn vị để xác định các cá nhân hoặc bộ phận có thẩm quyền xác nhận rằng tất cả các báo cáo cấu thành bộ báo cáo tài chính, kể cả các thuyết minh liên quan đã được lập. Trong một vài trường hợp, pháp luật và các quy định xác định thời điểm trong quy trình lập báo cáo tài chính mà cuộc kiểm toán dự kiến được hoàn thành.

A41. Một số nước có quy định là báo cáo tài chính phải được các cổ đông phê duyệt lần cuối trước khi phát hành rộng rãi cho công chúng. Trong trường hợp này, sự phê duyệt cuối cùng của các cổ đông không phải là một thủ tục cần thiết để kiểm toán viên đưa ra kết luận đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Ngày phê duyệt báo cáo tài chính theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam là ngày mà cấp có thẩm quyền của đơn vị xác định rằng tất cả các báo cáo cấu thành bộ báo cáo tài chính, kể cả các thuyết minh liên quan đã được lập, hoặc là ngày mà cấp có thẩm quyền của đơn vị xác nhận trách nhiệm của họ đối với các báo cáo tài chính này, tùy theo ngày nào diễn ra sớm hơn.

Báo cáo kiểm toán theo yêu cầu của pháp luật và các quy định (hướng dẫn đoạn 43 Chuẩn mực này)

A42. Đoạn A55 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 giải thích rằng kiểm toán viên có thể phải tuân thủ các yêu cầu của pháp luật và các quy định, ngoài việc tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Trong trường hợp này, kiểm toán viên có thể phải sử dụng cách trình bày hoặc ngôn từ trong báo cáo kiểm toán khác với quy định trong chuẩn mực này. Như đã giải thích trong đoạn 04 Chuẩn mực này, khi cuộc kiểm toán đã được tiến hành theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, sự nhất quán trong báo cáo kiểm toán sẽ nâng cao độ tin cậy của báo cáo kiểm toán bằng việc tạo điều kiện nhận diện rõ ràng hơn các cuộc kiểm toán được tiến hành theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Nếu sự khác biệt giữa các yêu cầu của pháp luật và các quy định so với các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam chỉ liên quan đến cách trình bày và ngôn từ trong báo cáo kiểm toán và báo cáo kiểm toán bao gồm các nội dung tối thiểu được quy định đoạn 43(a) - (i) Chuẩn mực này thì báo cáo kiểm toán có thể tham chiếu đến các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Theo đó, trong những trường hợp như vậy, kiểm toán viên được coi là đã tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, cho dù cách trình bày và ngôn từ trong báo cáo kiểm toán là tuân theo các yêu cầu của pháp luật và các quy định. Nếu các yêu cầu của pháp luật và các quy định không mâu thuẫn với các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, việc áp dụng cách trình bày và ngôn từ theo chuẩn mực này giúp người sử dụng báo cáo kiểm toán dễ dàng nhận ra rằng báo cáo kiểm toán được lập dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán được thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 đề cập đến các trường hợp pháp luật và các quy định yêu cầu về cách trình bày và ngôn từ trong báo cáo kiểm toán khác đáng kể so

với yêu cầu của các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam).

Báo cáo kiểm toán cho các cuộc kiểm toán được tiến hành theo cả chuẩn mực kiểm toán Việt Nam và chuẩn mực kiểm toán khác (hướng dẫn đoạn 44 Chuẩn mực này)

- A43. Kiểm toán viên có thể nêu rõ trong báo cáo kiểm toán là cuộc kiểm toán đã được tiến hành theo đồng thời chuẩn mực kiểm toán Việt Nam và chuẩn mực kiểm toán quốc tế *hoặc chuẩn mực kiểm toán của một quốc gia khác* khi kiểm toán viên tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam đồng thời cũng tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán quốc tế *hoặc chuẩn mực kiểm toán của một quốc gia khác* có liên quan đến cuộc kiểm toán (xem đoạn A56 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200).
- A44. Việc tham chiếu đến cả chuẩn mực kiểm toán Việt Nam và chuẩn mực kiểm toán quốc tế *hoặc chuẩn mực kiểm toán của một quốc gia khác* là không phù hợp nếu có mâu thuẫn giữa các yêu cầu của các chuẩn mực này dẫn tới việc kiểm toán viên đưa ra ý kiến khác nhau hoặc không trình bày một đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” theo yêu cầu của các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam trong những trường hợp cụ thể. Ví dụ, chuẩn mực kiểm toán *của một quốc gia khác* không cho phép kiểm toán viên trình bày trong báo cáo kiểm toán một đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” về tính hoạt động liên tục của đơn vị, trong khi đoạn 19 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 570 lại yêu cầu kiểm toán viên phải trình bày đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” trong trường hợp đó. Trong trường hợp này, báo cáo kiểm toán chỉ được tham chiếu đến các chuẩn mực kiểm toán (chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, chuẩn mực kiểm toán quốc tế *hoặc chuẩn mực kiểm toán của một quốc gia khác*) mà kiểm toán viên tuân thủ trong quá trình lập báo cáo kiểm toán.

Các thông tin bổ sung được trình bày cùng báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 46 - 47 Chuẩn mực này)

- A45. Trong một số trường hợp, đơn vị được kiểm toán có thể được pháp luật và các quy định yêu cầu hoặc có thể tự nguyện lựa chọn trình bày cùng với báo cáo tài chính các thông tin bổ sung mà khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng không yêu cầu. Ví dụ, thông tin bổ sung có thể được trình bày để tăng thêm sự hiểu biết của người sử dụng báo cáo tài chính đối với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hoặc giải thích thêm về một số khoản mục cụ thể trên báo cáo tài chính. Thông tin này thường được trình bày trong các phụ lục hoặc thuyết minh bổ sung.
- A46. Kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán về các thông tin bổ sung không thể được tách biệt rõ ràng với báo cáo tài chính do nội dung và cách trình bày các thông tin đó. Ví dụ, các thuyết minh báo cáo tài chính phải có phần giải thích về mức độ tuân thủ của báo cáo tài chính đó với một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác. Kiểm toán viên cũng phải đưa ra ý kiến kiểm toán về các phụ lục hoặc thuyết minh bổ sung mà báo cáo tài chính tham chiếu đến.
- A47. Nếu đoạn mô tả về các báo cáo cấu thành bộ báo cáo tài chính trong phần mở đầu của báo cáo kiểm toán đã tham chiếu đầy đủ đến các thuyết minh thì phần mở đầu báo cáo kiểm toán không cần phải nêu cụ thể về các thông tin bổ sung thuộc phạm vi ý kiến kiểm toán.
- A48. Pháp luật và các quy định có thể không yêu cầu phải kiểm toán thông tin bổ sung và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể không yêu cầu kiểm toán viên đưa các thông tin bổ sung vào phạm vi kiểm toán báo cáo tài chính.

- A49. Kiểm toán viên có thể đánh giá liệu cách trình bày các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán có thể gây hiểu lầm là các thông tin bổ sung này đã được kiểm toán hay không, ví dụ, vị trí các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán trong báo cáo tài chính và các thông tin bổ sung đã được kiểm toán, và liệu các thông tin đó có được ghi rõ là “chưa được kiểm toán” hay không.
- A50. Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể thay đổi cách trình bày đối với các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán, làm cho các thông tin đó có thể bị hiểu là đã được kiểm toán, ví dụ:
- (1) Bỏ đi các tham chiếu từ báo cáo tài chính đến các phụ lục bổ sung chưa được kiểm toán hoặc đến các thuyết minh chưa được kiểm toán để phân biệt rõ các thông tin đã được kiểm toán và chưa được kiểm toán.
 - (2) Đặt các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán ngoài báo cáo tài chính, hoặc nếu có thể, ít nhất gộp các thuyết minh chưa được kiểm toán và đặt cuối cùng sau các thuyết minh bắt buộc trong báo cáo tài chính và nêu rõ là các thuyết minh đó chưa được kiểm toán. Các thuyết minh chưa được kiểm toán bị trình bày lẫn với các thuyết minh đã được kiểm toán có thể bị hiểu sai là đã được kiểm toán.
- A51. Thông tin bổ sung chưa được kiểm toán không có nghĩa là kiểm toán viên không có trách nhiệm xem xét các thông tin đó để xác định điểm không nhất quán trọng yếu so với báo cáo tài chính đã được kiểm toán. Trách nhiệm của kiểm toán viên đối với các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán nhất quán với các trách nhiệm được quy định tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 720.

VÍ DỤ MINH HỌA VỀ BÁO CÁO KIỂM TOÁN VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Ví dụ 1:

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính được lập theo *khuôn khổ về trình bày hợp lý* được xây dựng nhằm thỏa mãn nhu cầu chung về thông tin tài chính của đông đảo người sử dụng.

Ví dụ 1(a): Áp dụng cho trường hợp sau:

- (1) Kiểm toán một bộ báo cáo tài chính đầy đủ;
- (2) Báo cáo tài chính do Ban Giám đốc đơn vị lập cho mục đích chung theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính,
- (3) Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán nêu rõ trách nhiệm của Ban Giám đốc đối với báo cáo tài chính theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210;
- (4) Kiểm toán viên chỉ có trách nhiệm kiểm toán báo cáo tài chính.

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: ... /20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính kèm theo của Công ty ABC, *được lập ngày..., từ trang...đến trang...,* bao gồm Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày và Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính của Công ty theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính của Công ty có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính. Các thủ tục kiểm toán được lựa

chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên đã xem xét kiểm soát nội bộ của Công ty liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Công ty. Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán của chúng tôi.

Ý kiến của Kiểm toán viên

Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty ABC tại ngày 31/12/20x1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(Họ và tên, chữ ký)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Ví dụ 1(b): Áp dụng cho trường hợp sau:

- (1) Kiểm toán một bộ báo cáo tài chính đầy đủ;**
- (2) Báo cáo tài chính do Ban Giám đốc đơn vị lập cho mục đích chung theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính;**
- (3) Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán nêu rõ trách nhiệm của Ban Giám đốc đối với báo cáo tài chính theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210;**
- (4) Ngoài trách nhiệm kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán viên có trách nhiệm báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định.**

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: ... /20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính kèm theo của Công ty ABC, được lập ngày..., từ trang...đến trang..., bao gồm Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày và Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính của Công ty theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính của Công ty có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên đã xem xét kiểm soát nội bộ của Công ty liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát

nội bộ của Công ty. Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán của chúng tôi.

Ý kiến của Kiểm toán viên

Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty ABC tại ngày 31/12/20x1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định

[Hình thức và nội dung của mục này trong báo cáo kiểm toán sẽ thay đổi tùy thuộc vào trách nhiệm báo cáo khác của kiểm toán viên.]

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(Họ và tên, chữ ký)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Ví dụ 1(c): Áp dụng cho trường hợp sau:

- (1) Hai doanh nghiệp kiểm toán liên danh thực hiện hợp đồng kiểm toán**
- (2) Kiểm toán một bộ báo cáo tài chính đầy đủ;**
- (3) Báo cáo tài chính do Ban Giám đốc đơn vị lập cho mục đích chung theo Chuẩn mực kế toán, Chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính;**
- (4) Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán nêu rõ trách nhiệm của Ban Giám đốc đối với báo cáo tài chính theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210;**
- (5) Ngoài trách nhiệm kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán viên có trách nhiệm báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định.**

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Công ty kiểm toán DEF

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: ... /20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính

Chúng tôi (Công ty kiểm toán XYZ và Công ty kiểm toán DEF) đã kiểm toán báo cáo tài chính kèm theo của Công ty ABC, được lập ngày..., từ trang...đến trang..., bao gồm Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày và Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính của Công ty theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính của Công ty có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên đã xem xét kiểm soát nội bộ của Công ty liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Công ty. Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán của chúng tôi.

Ý kiến của Kiểm toán viên

Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty ABC tại ngày 31/12/20x1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định

[Hình thức và nội dung của mục này trong báo cáo kiểm toán sẽ thay đổi tùy thuộc vào trách nhiệm báo cáo khác của kiểm toán viên.]

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán XYZ

Công ty kiểm toán DEF

Tổng Giám đốc	Kiểm toán viên	Tổng Giám đốc	Kiểm toán viên
(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)	(Họ và tên, chữ ký)	(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)	(Họ và tên, chữ ký)
Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...	Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...	Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...	Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Ví dụ 2:

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính được lập theo ***khuôn khổ về tuân thủ*** được xây dựng nhằm thỏa mãn nhu cầu chung về thông tin tài chính của đông đảo người sử dụng.

Áp dụng cho trường hợp sau:

- (1) **Kiểm toán một bộ báo cáo tài chính đầy đủ theo yêu cầu của pháp luật và các quy định;**
- (2) **Báo cáo tài chính do Ban Giám đốc đơn vị lập cho mục đích chung theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính của Việt Nam (là khuôn khổ, gồm pháp luật và các quy định, được xây dựng nhằm thỏa mãn nhu cầu chung về thông tin tài chính của đông đảo người sử dụng báo cáo tài chính, nhưng không phải là khuôn khổ về trình bày hợp lý);**
- (3) **Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán nêu rõ trách nhiệm của Ban Giám đốc đối với báo cáo tài chính theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210.**

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: ... /20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính kèm theo của Công ty ABC, *được lập ngày..., từ trang...đến trang...,* bao gồm Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày và Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày báo cáo tài chính của Công ty tuân thủ [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng] và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày Báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc báo cáo tài chính của Công ty có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên đã xem xét kiểm soát nội bộ của Công ty liên quan đến việc lập và trình

bày báo cáo tài chính nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Công ty. Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán của chúng tôi.

Ý kiến của Kiểm toán viên

Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính của Công ty ABC cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12 /20x1 đã được lập trên các khía cạnh trọng yếu, tuân thủ [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng].

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(Họ và tên, chữ ký)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Ví dụ 3:

Báo cáo kiểm toán về ***báo cáo tài chính hợp nhất*** được lập theo khuôn khổ về trình bày hợp lý được xây dựng nhằm thỏa mãn nhu cầu chung về thông tin tài chính của đông đảo người sử dụng.

Ví dụ 3 (a): Áp dụng cho trường hợp sau:

- (1) Kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất do Ban Tổng Giám đốc công ty mẹ (*Tập đoàn, Tổng Công ty*) lập cho mục đích chung theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất;
- (2) Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán tập đoàn nêu rõ trách nhiệm của Ban Tổng Giám đốc đối với báo cáo tài chính hợp nhất theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210;
- (3) Kiểm toán viên chỉ có trách nhiệm kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất.

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: ... /20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất kèm theo của Tập đoàn (Tổng Công ty) ABC, *được lập ngày..., từ trang... đến trang...,* bao gồm Bảng cân đối kế toán hợp nhất tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu hợp nhất (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất cho năm tài chính kết thúc cùng ngày và Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất.

Trách nhiệm của Ban Tổng Giám đốc

Ban Tổng Giám đốc Tập đoàn (Tổng Công ty) chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính hợp nhất của Tập đoàn (Tổng Công ty) theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Tổng Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính hợp nhất dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính hợp nhất của Tập đoàn (Tổng Công ty) có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính hợp nhất. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót

trọng yếu trong báo cáo tài chính hợp nhất do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên đã xem xét kiểm soát nội bộ của Tập đoàn (Tổng Công ty) liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Tập đoàn (Tổng Công ty). Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Tổng Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính hợp nhất.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp để làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán của chúng tôi .

Ý kiến của Kiểm toán viên

Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính hợp nhất đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Tập đoàn (Tổng Công ty) ABC tại ngày 31/12/20x1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất.

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(Họ và tên, chữ ký)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Ví dụ 3(b): Áp dụng cho trường hợp sau:

- (1) Kiểm toán báo tài chính hợp nhất do Ban Tổng Giám đốc công ty mẹ (Tập đoàn, Tổng Công ty) lập cho mục đích chung theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất;
- (2) Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán tập đoàn nêu rõ trách nhiệm của Ban Tổng Giám đốc đối với báo cáo tài chính hợp nhất theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210;
- (3) Ngoài trách nhiệm kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất, kiểm toán viên có trách nhiệm báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định.

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: ... /20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính hợp nhất

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất kèm theo của Tập đoàn (Tổng Công ty) ABC, được lập ngày..., từ trang...đến trang..., bao gồm Bảng cân đối kế toán hợp nhất tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu hợp nhất (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất cho năm tài chính kết thúc cùng ngày và Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất.

Trách nhiệm của Ban Tổng Giám đốc

Ban Tổng Giám đốc Tập đoàn (Tổng Công ty) chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính hợp nhất của Tập đoàn (Tổng Công ty) theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Tổng Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính hợp nhất dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính hợp nhất của Tập đoàn (Tổng Công ty) có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính hợp nhất. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính hợp nhất do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh

giá các rủi ro này, kiểm toán viên đã xem xét kiểm soát nội bộ của Tập đoàn (Tổng Công ty) liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Tập đoàn (Tổng Công ty). Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Tổng Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính hợp nhất.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp để làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán của chúng tôi.

Ý kiến của Kiểm toán viên

Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính hợp nhất đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Tập đoàn (Tổng Công ty) ABC tại ngày 31/12/20x1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất.

Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định

[Hình thức và nội dung của mục này trong báo cáo kiểm toán sẽ thay đổi tùy thuộc vào trách nhiệm báo cáo khác của kiểm toán viên.]

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(Họ và tên, chữ ký)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM
Chuẩn mực kiểm toán số 705: Ý kiến kiểm toán không phải là
ý kiến chấp nhận toàn phần

*(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC
ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)*

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) đối với việc phát hành báo cáo kiểm toán phù hợp với hoàn cảnh thực tế, theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 và trong trường hợp kiểm toán viên kết luận cần phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.

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

02. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn ba dạng ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, được gọi là “ý kiến kiểm toán ngoại trừ”, “ý kiến kiểm toán trái ngược” và “từ chối đưa ra ý kiến”. Việc quyết định xem dạng ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần nào là phù hợp phụ thuộc vào:
- (a) Bản chất của vấn đề dẫn đến việc kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, cụ thể là do báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu hoặc báo cáo tài chính có thể có sai sót trọng yếu trong trường hợp kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp;
 - (b) Xét đoán của kiểm toán viên về ảnh hưởng lan tỏa hoặc những ảnh hưởng có thể có của vấn đề nêu tại mục (a) đối với báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).
03. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán trong trường hợp đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần để công bố kết quả kiểm toán báo cáo tài chính.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán cần phải có các hiểu biết cần thiết về nguyên tắc và thủ tục lập báo cáo kiểm toán quy định và hướng dẫn trong Chuẩn mực này để hiểu và sử dụng đúng đắn kết quả kiểm toán.

Mục tiêu

04. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính một cách rõ ràng, phù hợp, và điều này là cần thiết khi:
- (a) Dựa trên bằng chứng kiểm toán đã thu thập được, kiểm toán viên kết luận là tổng thể báo cáo tài chính vẫn còn sai sót trọng yếu; hoặc
 - (b) Kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để

kết luận rằng tổng thể báo cáo tài chính không còn sai sót trọng yếu.

Giải thích thuật ngữ

05. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

- (a) Lan tỏa: Là một thuật ngữ được sử dụng, trong điều kiện có sai sót, để mô tả những ảnh hưởng của sai sót đối với báo cáo tài chính hoặc mô tả những ảnh hưởng sâu, rộng có thể có của sai sót chưa được phát hiện (nếu có) đối với báo cáo tài chính do kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Ảnh hưởng lan tỏa đối với báo cáo tài chính là những ảnh hưởng mà theo xét đoán của kiểm toán viên:
 - (i) Những ảnh hưởng này không chỉ giới hạn đến một số yếu tố, một số tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của báo cáo tài chính;
 - (ii) Kể cả chỉ ảnh hưởng giới hạn đến một số yếu tố, một số tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của báo cáo tài chính thì những ảnh hưởng này vẫn đại diện hoặc có thể đại diện cho một phần quan trọng của báo cáo tài chính; hoặc
 - (iii) Những ảnh hưởng này trong trường hợp liên quan đến các thuyết minh, là vấn đề căn bản để người sử dụng hiểu được báo cáo tài chính.
- (b) Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần: Là một trong ba dạng ý kiến: “Ý kiến kiểm toán ngoại trừ”, “Ý kiến kiểm toán trái ngược” hoặc “Từ chối đưa ra ý kiến”.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Các trường hợp kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần

06. Kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán khi:

- (a) Dựa trên bằng chứng kiểm toán đã thu thập được, kiểm toán viên kết luận là tổng thể báo cáo tài chính vẫn còn sai sót trọng yếu (xem hướng dẫn đoạn A2 - A7 Chuẩn mực này); hoặc
- (b) Kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để kết luận rằng tổng thể báo cáo tài chính không còn sai sót trọng yếu (xem hướng dẫn đoạn A8 - A12 Chuẩn mực này).

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

Ý kiến kiểm toán ngoại trừ

07. Kiểm toán viên phải trình bày “ý kiến kiểm toán ngoại trừ” khi:

- (a) Dựa trên các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp đã thu thập được, kiểm toán viên kết luận là các sai sót, xét riêng lẻ hay tổng hợp lại, có ảnh hưởng trọng yếu nhưng không lan tỏa đối với báo cáo tài chính; hoặc

- (b) Kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán, nhưng kiểm toán viên kết luận rằng những ảnh hưởng có thể có của các sai sót chưa được phát hiện (nếu có) có thể là trọng yếu nhưng không lan tỏa đối với báo cáo tài chính.

Ý kiến kiểm toán trái ngược

08. Kiểm toán viên phải trình bày “ý kiến kiểm toán trái ngược” khi dựa trên các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp đã thu thập được, kiểm toán viên kết luận là các sai sót, xét riêng lẻ hay tổng hợp lại, có ảnh hưởng trọng yếu và lan tỏa đối với báo cáo tài chính.

Từ chối đưa ra ý kiến

09. Kiểm toán viên phải từ chối đưa ra ý kiến khi kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán và kiểm toán viên 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 lan tỏa đối với báo cáo tài chính.
10. Trong một số rất ít trường hợp liên quan đến nhiều yếu tố không chắc chắn, kiểm toán viên phải từ chối đưa ra ý kiến khi mặc dù đã thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến từng yếu tố không chắc chắn riêng biệt nhưng kiểm toán viên vẫn kết luận rằng không thể đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính do những ảnh hưởng tương tác có thể có của những yếu tố không chắc chắn và những ảnh hưởng lũy kế của những yếu tố này đến báo cáo tài chính.

Hậu quả của việc không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp bởi những hạn chế do Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán áp đặt sau khi kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán đã chấp nhận hợp đồng kiểm toán

11. Sau khi đã chấp nhận hợp đồng kiểm toán, nếu kiểm toán viên nhận thấy Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán áp đặt giới hạn phạm vi kiểm toán khiến cho kiểm toán viên thấy cần phải đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải đề nghị Ban Giám đốc đơn vị xóa bỏ các giới hạn đó.
12. Nếu Ban Giám đốc đơn vị từ chối xóa bỏ các giới hạn đã đề cập trong đoạn 11 nêu trên, kiểm toán viên phải trao đổi vấn đề này với Ban quản trị đơn vị, trừ khi tất cả các thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc đơn vị (theo quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260) và xác định xem liệu có thể thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không.
13. Nếu kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kiểm toán viên phải xác định ảnh hưởng của vấn đề đó như sau:
- (a) Nếu kiểm toán viên kết luận rằng những ảnh hưởng có thể có của các sai sót chưa được phát hiện (nếu có) có thể là trọng yếu nhưng không lan tỏa đối với báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ; hoặc
- (b) Nếu kiểm toán viên 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 lan tỏa đối với báo cáo tài chính đến mức việc đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ là chưa đủ để thể hiện mức độ nghiêm trọng của sai sót thì kiểm toán viên phải:

- (i) Rút khỏi cuộc kiểm toán, nếu có thể và phù hợp với pháp luật và các quy định (xem hướng dẫn đoạn A13 - A14 Chuẩn mực này); hoặc
- (ii) Từ chối đưa ra ý kiến đối với báo cáo tài chính, nếu *kiểm toán viên* không thể hoặc pháp luật và các quy định không cho phép rút khỏi cuộc kiểm toán trước khi phát hành báo cáo kiểm toán.

14. Nếu kiểm toán viên thực hiện như quy định tại đoạn 13(b)(i) nêu trên thì trước khi rút khỏi cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về tất cả những vấn đề liên quan đến các sai sót đã phát hiện trong quá trình kiểm toán mà có thể dẫn đến việc đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (xem hướng dẫn đoạn A15 Chuẩn mực này).

Những vấn đề khác cần xem xét liên quan đến ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến

15. Khi kiểm toán viên thấy cần đưa ra ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến về tổng thể bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*), báo cáo kiểm toán không được trình bày đồng thời ý kiến kiểm toán dạng chấp nhận toàn phần đối với một báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc đối với một hoặc một số yếu tố, tài khoản, khoản mục cụ thể của một báo cáo tài chính được lập theo cùng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*). Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 805 quy định và hướng dẫn những trường hợp kiểm toán viên được thuê để đưa ra ý kiến kiểm toán riêng biệt về một hoặc một số yếu tố, tài khoản, khoản mục cụ thể của một báo cáo tài chính. Trong những trường hợp như vậy, trong cùng một báo cáo kiểm toán, việc đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần sẽ mâu thuẫn với ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến của kiểm toán viên đối với tổng thể báo cáo tài chính (xem hướng dẫn đoạn A16 Chuẩn mực này).

Hình thức và nội dung báo cáo kiểm toán khi ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần

Đoạn mô tả cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần

16. Khi kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính, ngoài những yếu tố cụ thể phải trình bày theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700, kiểm toán viên phải trình bày trong báo cáo kiểm toán một đoạn mô tả về vấn đề dẫn đến việc kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần. Kiểm toán viên phải đặt đoạn này ngay trước đoạn ý kiến kiểm toán trong báo cáo kiểm toán và phải sử dụng tiêu đề là “Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ”, “Cơ sở của ý kiến kiểm toán trái ngược” hoặc “Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến” một cách thích hợp (xem hướng dẫn đoạn A17 Chuẩn mực này).
17. Nếu có một sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính liên quan đến những số liệu cụ thể của báo cáo tài chính (kể cả những thuyết minh mang tính định lượng), kiểm toán viên phải mô tả và định lượng ảnh hưởng về mặt tài chính của sai sót đó trong đoạn cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, trừ khi điều đó là không thể thực hiện được. Nếu không thể định lượng được ảnh hưởng về mặt tài chính của sai sót, kiểm toán viên phải trình bày điều này trong đoạn cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (xem hướng dẫn đoạn A18 Chuẩn mực này).

18. Nếu có một sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính liên quan đến các thuyết minh bằng lời trên báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải giải thích rõ thuyết minh đó bị sai sót như thế nào trong đoạn cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.
19. Nếu có một sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính liên quan đến việc không thuyết minh thông tin cần phải được thuyết minh, kiểm toán viên phải:
- (a) Thảo luận về việc không thuyết minh thông tin với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán;
 - (b) Mô tả tính chất của thông tin bị bỏ sót trong đoạn cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần;
 - (c) Trình bày thông tin bị bỏ sót nếu có thể thực hiện được và nếu kiểm toán viên đã thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về thông tin bị bỏ sót, trừ khi pháp luật và các quy định không cho phép (xem hướng dẫn đoạn A19 Chuẩn mực này).
20. Nếu việc đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần là do *kiểm toán viên* không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kiểm toán viên phải trình bày lý do của việc không thể thu thập được bằng chứng kiểm toán trong đoạn cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.
21. Kể cả trường hợp kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán dạng trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải mô tả trong đoạn cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần về lý do của bất kỳ vấn đề nào khác mà kiểm toán viên nhận thấy cần phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và những ảnh hưởng của vấn đề đó *đến báo cáo tài chính được kiểm toán* (xem hướng dẫn đoạn A20 Chuẩn mực này).

Đoạn ý kiến kiểm toán

22. Khi kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, kiểm toán viên phải sử dụng tiêu đề “Ý kiến kiểm toán ngoại trừ”, “Ý kiến kiểm toán trái ngược” hoặc “Từ chối đưa ra ý kiến”, tùy trường hợp (xem hướng dẫn đoạn A21, A23 - A24 Chuẩn mực này)
23. Khi kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán dạng ngoại trừ do có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải nêu trong đoạn ý kiến kiểm toán rằng, theo ý kiến của kiểm toán viên, ngoại trừ ảnh hưởng của các vấn đề nêu trong đoạn cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ:
- (a) Báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng], nếu báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về trình bày hợp lý; hoặc
 - (b) Báo cáo tài chính đã được lập, trên các khía cạnh trọng yếu, tuân thủ [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng], nếu báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về tuân thủ.

Khi *kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần* do không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kiểm toán viên phải sử dụng cụm từ “ngoại trừ những ảnh hưởng có thể có của những vấn đề

...” trong đoạn ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (xem hướng dẫn đoạn A22 Chuẩn mực này).

24. Khi kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán trái ngược, kiểm toán viên phải trình bày rõ trong đoạn ý kiến kiểm toán rằng, theo ý kiến của kiểm toán viên, do mức độ nghiêm trọng của những vấn đề mô tả trong đoạn “Cơ sở của ý kiến kiểm toán trái ngược”:
- (a) Báo cáo tài chính đã phản ánh không trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, không phù hợp với [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng], nếu báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về trình bày hợp lý; hoặc
 - (b) Báo cáo tài chính đã không được lập, trên các khía cạnh trọng yếu, tuân thủ [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng], nếu báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về tuân thủ.
25. Khi kiểm toán viên từ chối đưa ra ý kiến do không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kiểm toán viên phải nêu trong đoạn ý kiến kiểm toán là:
- (a) Do mức độ nghiêm trọng của vấn đề mô tả trong đoạn “Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến”, kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán và do đó,
 - (b) Kiểm toán viên không đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính.

Mô tả về trách nhiệm của kiểm toán viên khi kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc ý kiến kiểm toán trái ngược

26. Khi kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc ý kiến kiểm toán trái ngược, kiểm toán viên phải sửa đoạn mô tả về trách nhiệm của kiểm toán viên để thể hiện việc kiểm toán viên tin rằng đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc ý kiến kiểm toán trái ngược đó.

Mô tả về trách nhiệm của kiểm toán viên khi kiểm toán viên từ chối đưa ra ý kiến

27. Khi kiểm toán viên từ chối đưa ra ý kiến do không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kiểm toán viên phải sửa đoạn giới thiệu của báo cáo kiểm toán để thể hiện việc kiểm toán viên đã chấp nhận thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính. Kiểm toán viên cũng phải sửa đoạn mô tả về trách nhiệm của kiểm toán viên và mô tả phạm vi kiểm toán như sau: “Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính trên cơ sở thực hiện kiểm toán theo các Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Tuy nhiên, do những vấn đề mô tả tại đoạn “Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến”, chúng tôi không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán”.

Trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán

28. Khi kiểm toán viên dự định sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trên báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về những trường hợp dẫn tới việc kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần. Đồng thời, kiểm toán viên cũng phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị về dự thảo cách trình bày ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (xem hướng dẫn đoạn A25 Chuẩn mực này).

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Các dạng ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (hướng dẫn đoạn 02 Chuẩn mực này)

- A1. Bảng dưới đây minh họa cách xét đoán của kiểm toán viên về bản chất của vấn đề dẫn tới việc kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và tính chất lan tỏa của các ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của vấn đề đó đối với báo cáo tài chính, cũng như tác động của vấn đề đến loại ý kiến kiểm toán được đưa ra.

<i>Bản chất của vấn đề dẫn tới việc kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần</i>	<i>Xét đoán của kiểm toán viên về tính chất lan tỏa của các ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của vấn đề đó đối với báo cáo tài chính</i>	
	<i>Trọng yếu nhưng không lan tỏa</i>	<i>Trọng yếu và lan tỏa</i>
Báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu	Ý kiến kiểm toán ngoại trừ	Ý kiến kiểm toán trái ngược
Không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp	Ý kiến kiểm toán ngoại trừ	Từ chối đưa ra ý kiến

Bản chất của sai sót trọng yếu (hướng dẫn đoạn 06(a) Chuẩn mực này)

- A2. Theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700, để đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải kết luận liệu *kiểm toán viên* đã đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc báo cáo tài chính, xét trên phương diện tổng thể, có còn chứa đựng sai sót trọng yếu hay không. Kết luận này cũng bao gồm cả việc đánh giá của kiểm toán viên về những sai sót chưa được điều chỉnh, nếu có, trên báo cáo tài chính theo quy định tại đoạn 04(a) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450.
- A3. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450 định nghĩa sai sót là sự khác biệt giữa giá trị, cách phân loại, trình bày hoặc thuyết minh của một khoản mục trên báo cáo tài chính với giá trị, cách phân loại, trình bày hoặc thuyết minh của khoản mục đó theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Theo đó, một sai sót trọng yếu của báo cáo tài chính có thể phát sinh liên quan đến:
- (a) Tính thích hợp của các chính sách kế toán được lựa chọn;
 - (b) Việc áp dụng các chính sách kế toán được lựa chọn; hoặc
 - (c) Tính thích hợp hoặc tính đầy đủ của các thuyết minh trên báo cáo tài chính.

Tính thích hợp của các chính sách kế toán được lựa chọn

- A4. Liên quan đến tính thích hợp của các chính sách kế toán đã được Ban Giám đốc lựa chọn áp dụng, sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính có thể phát sinh khi:
- (a) Các chính sách kế toán được lựa chọn không nhất quán với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng; hoặc
 - (b) Báo cáo tài chính, bao gồm các thuyết minh có liên quan, không trình bày các

giao dịch và sự kiện quan trọng nhằm đạt được sự trình bày hợp lý.

- A5. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng thường có các quy định về ghi chép kế toán và thuyết minh đối với các thay đổi về chính sách kế toán. Khi đơn vị thay đổi việc lựa chọn các chính sách kế toán quan trọng, báo cáo tài chính có thể có sai sót trọng yếu nếu đơn vị không tuân thủ các quy định về ghi chép kế toán và thuyết minh nêu trên.

Áp dụng các chính sách kế toán được lựa chọn

- A6. Liên quan đến việc áp dụng các chính sách kế toán được lựa chọn, sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính có thể phát sinh khi:

- (a) Ban Giám đốc đơn vị không áp dụng các chính sách kế toán được lựa chọn một cách nhất quán với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, kể cả việc Ban Giám đốc không áp dụng các chính sách kế toán được lựa chọn một cách nhất quán giữa các kỳ kế toán hoặc không nhất quán đối với các giao dịch và sự kiện tương tự (nhất quán trong áp dụng); hoặc
- (b) Do phương pháp áp dụng các chính sách kế toán được lựa chọn (như sai sót không có chủ ý khi áp dụng).

Tính thích hợp hoặc tính đầy đủ của các thuyết minh trong báo cáo tài chính

- A7. Liên quan đến tính thích hợp hoặc tính đầy đủ của các thuyết minh trong báo cáo tài chính, sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính có thể phát sinh khi:

- (a) Báo cáo tài chính không có đủ tất cả các thuyết minh theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
- (b) Các thuyết minh trong báo cáo tài chính không được trình bày theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng; hoặc
- (c) Báo cáo tài chính không cung cấp các thuyết minh cần thiết để đạt được sự trình bày hợp lý.

Bản chất của việc không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp (hướng dẫn đoạn 06(b) Chuẩn mực này)

- A8. Việc kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp (cũng được coi là giới hạn phạm vi kiểm toán) có thể phát sinh từ:

- (a) Các tình huống ngoài sự kiểm soát của đơn vị;
- (b) Các tình huống liên quan đến nội dung hoặc lịch trình thực hiện công việc kiểm toán; hoặc
- (c) Các giới hạn do Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đặt ra.

- A9. Việc không thể thực hiện được một thủ tục kiểm toán cụ thể nào đó không tạo nên giới hạn phạm vi kiểm toán nếu như kiểm toán viên có thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp bằng cách thực hiện thủ tục thay thế. Nếu không thể thực hiện được thủ tục kiểm toán thay thế, kiểm toán viên phải áp dụng các quy định tại đoạn 07(b) và đoạn 10 Chuẩn mực này, khi thích hợp. Các giới hạn do Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đặt ra có thể có những ảnh hưởng khác đối với cuộc kiểm toán, ví dụ ảnh hưởng đến việc kiểm toán viên đánh giá về rủi ro do gian lận và việc xem xét có nên tiếp tục thực hiện hợp đồng kiểm toán nữa hay không.

A10. Ví dụ về các tình huống ngoài sự kiểm soát của đơn vị bao gồm:

- (1) Sổ kế toán, tài liệu kế toán của đơn vị đã bị phá hủy;
- (2) Sổ kế toán, tài liệu kế toán của một đơn vị thành viên quan trọng đã bị các cơ quan quản lý Nhà nước tịch thu vô thời hạn.

A11. Ví dụ về các tình huống liên quan đến nội dung hoặc lịch trình thực hiện công việc kiểm toán bao gồm:

- (1) Đơn vị phải áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu đối với việc hạch toán khoản đầu tư vào công ty liên kết nhưng kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các thông tin tài chính của công ty liên kết để đánh giá xem phương pháp vốn chủ sở hữu có được áp dụng một cách thích hợp hay không;
- (2) Kiểm toán viên không thể chứng kiến kiểm kê hàng tồn kho, do thời điểm được bổ nhiệm làm kiểm toán diễn ra sau ngày đơn vị thực hiện kiểm kê;
- (3) Kiểm toán viên xác định rằng chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản là không đầy đủ nhưng các kiểm soát của đơn vị lại không hữu hiệu.

A12. Ví dụ về các tình huống *kiểm toán viên* không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp do các giới hạn mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đặt ra, bao gồm:

- (1) Ban Giám đốc đơn vị không cho phép kiểm toán viên chứng kiến kiểm kê hàng tồn kho;
- (2) Ban Giám đốc đơn vị không cho phép kiểm toán viên yêu cầu bên thứ ba xác nhận về số dư tài khoản cụ thể.

Hậu quả của việc không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp bởi những hạn chế do Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán áp đặt sau khi kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán đã chấp nhận hợp đồng kiểm toán (hướng dẫn đoạn 13(b) - 14 Chuẩn mực này)

A13. Khả năng *kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán* rút khỏi cuộc kiểm toán có thể phụ thuộc vào các giai đoạn hoàn thành cuộc kiểm toán tại thời điểm mà Ban Giám đốc đơn vị áp đặt giới hạn phạm vi kiểm toán. Nếu kiểm toán viên đã hoàn thành cuộc kiểm toán về cơ bản, trước khi rút khỏi cuộc kiểm toán, kiểm toán viên có thể quyết định hoàn thành cuộc kiểm toán tới mức độ có thể, từ chối đưa ra ý kiến và giải thích về giới hạn phạm vi kiểm toán trong đoạn “Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến”.

A14. Trong một số trường hợp nhất định, việc rút khỏi cuộc kiểm toán là không thể thực hiện được nếu pháp luật và các quy định yêu cầu kiểm toán viên phải tiếp tục hợp đồng kiểm toán. Đây có thể là trường hợp mà kiểm toán viên được chỉ định kiểm toán báo cáo tài chính của các đơn vị trong lĩnh vực công. Theo pháp luật và các quy định, kiểm toán viên có thể được chỉ định kiểm toán báo cáo tài chính cho một giai đoạn nhất định hoặc được bổ nhiệm kiểm toán trong một thời gian nhất định và không được phép rút khỏi cuộc kiểm toán trước khi hoàn thành kiểm toán báo cáo tài chính đã được chỉ định hoặc trước khi kết thúc thời gian bổ nhiệm. Theo hướng dẫn tại đoạn A5 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 706, trong trường hợp như vậy, kiểm toán viên có thể thấy cần thiết phải trình bày đoạn “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán.

A15. Khi kiểm toán viên kết luận rằng việc rút khỏi cuộc kiểm toán là cần thiết do giới hạn phạm vi kiểm toán, pháp luật hoặc các quy định nghề nghiệp có thể yêu cầu kiểm toán viên phải trao đổi các vấn đề liên quan đến việc rút khỏi cuộc kiểm toán với các cơ quan chức năng hoặc chủ sở hữu của đơn vị được kiểm toán.

Những vấn đề khác cần xem xét liên quan đến ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

A16. Dưới đây là ví dụ về những trường hợp việc đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần trong cùng một báo cáo kiểm toán không mâu thuẫn với ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến của kiểm toán viên:

- (1) Trong cùng một báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên đưa ra (1) ý kiến chấp nhận toàn phần về báo cáo tài chính được lập theo một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính; và (2) ý kiến kiểm toán trái ngược về chính báo cáo tài chính đó nhưng được lập theo một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác (xem thêm hướng dẫn tại đoạn A32 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700);
- (2) Trong cùng một báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên (1) từ chối đưa ra ý kiến về kết quả hoạt động kinh doanh và lưu chuyển tiền tệ; và (2) ý kiến chấp nhận toàn phần về tình hình tài chính (xem quy định tại đoạn 10 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 510). Trong trường hợp này, kiểm toán viên không từ chối đưa ra ý kiến về tổng thể báo cáo tài chính.

Hình thức và nội dung báo cáo kiểm toán khi ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần

Đoạn mô tả cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (hướng dẫn đoạn 16 - 17, 19, 21 Chuẩn mực này)

A17. Sự nhất quán trong báo cáo kiểm toán giúp người sử dụng dễ hiểu hơn và giúp xác định được những tình huống bất thường phát sinh. Do đó, mặc dù có thể không đạt được sự thống nhất trong cách diễn đạt ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và trong việc trình bày cơ sở cho ý kiến kiểm toán đó thì sự nhất quán về cả hình thức và nội dung của báo cáo kiểm toán vẫn rất cần thiết.

A18. Kiểm toán viên có thể mô tả ảnh hưởng về mặt tài chính của sai sót trọng yếu trong đoạn cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, ví dụ, trường hợp hàng tồn kho bị phản ánh cao hơn giá trị thực, kiểm toán viên có thể định lượng các ảnh hưởng đối với chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp, lợi nhuận trước thuế, lợi nhuận sau thuế và vốn chủ sở hữu.

A19. Việc thuyết minh các thông tin bị bỏ sót trong đoạn cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần sẽ không thể thực hiện được nếu:

- (1) Ban Giám đốc đơn vị chưa lập các thuyết minh đó hoặc các thuyết minh đó chưa được cung cấp cho kiểm toán viên; hoặc
- (2) Theo xét đoán của kiểm toán viên, việc thuyết minh các thông tin này sẽ làm cho báo cáo kiểm toán quá dài và quá chi tiết.

A20. Ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến liên quan đến một vấn đề cụ thể nêu trong đoạn cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ là chưa đủ để có thể bỏ qua việc trình bày các vấn đề khác được phát hiện mà những vấn đề này có thể dẫn đến ý

kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần. Trong những trường hợp như vậy, việc công bố những vấn đề khác mà kiểm toán viên phát hiện được có thể hữu ích cho người sử dụng báo cáo tài chính.

Đoạn ý kiến kiểm toán (hướng dẫn đoạn 22 - 23 Chuẩn mực này)

A21. Việc trình bày tiêu đề của đoạn này làm cho người sử dụng hiểu rõ ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và chỉ ra loại ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.

A22. Khi kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ, việc sử dụng những cụm từ như “với những giải thích ở trên” hoặc “tùy thuộc vào” trong đoạn ý kiến kiểm toán là không thích hợp bởi như vậy là chưa đủ rõ ràng hoặc chưa đủ thuyết phục.

Ví dụ minh họa về báo cáo kiểm toán

A23. Ví dụ 1 và 2 trong phần Phụ lục là báo cáo kiểm toán có ý kiến kiểm toán ngoại trừ và ý kiến kiểm toán trái ngược khi báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu.

A24. Ví dụ 3 trong phần Phụ lục là báo cáo kiểm toán có ý kiến kiểm toán ngoại trừ do kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Ví dụ 4 là báo cáo kiểm toán dạng từ chối đưa ra ý kiến do kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về một yếu tố riêng lẻ của báo cáo tài chính. Ví dụ 5 là báo cáo kiểm toán từ chối đưa ra ý kiến do kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về nhiều yếu tố trong báo cáo tài chính. Trong ví dụ 4 và 5, ảnh hưởng có thể có đối với báo cáo tài chính do việc không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp là vừa trọng yếu và vừa lan tỏa.

Trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 28 Chuẩn mực này)

A25. Việc trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về những trường hợp dẫn tới việc kiểm toán viên dự định đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và trao đổi về dự thảo cách trình bày ý kiến kiểm toán đó giúp cho:

- (1) Kiểm toán viên lưu ý Ban quản trị đơn vị về ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần mà kiểm toán viên dự kiến đưa ra và các lý do (hoặc tình huống) dẫn đến ý kiến này;
- (2) Kiểm toán viên tìm kiếm sự đồng tình của Ban quản trị đơn vị về thực chất của những vấn đề dẫn đến ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần hoặc xác nhận những vấn đề chưa thống nhất với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán;
- (3) Ban quản trị đơn vị có cơ hội, nếu thích hợp, để cung cấp cho kiểm toán viên những thông tin và giải trình bổ sung liên quan đến vấn đề dẫn đến ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.

CÁC VÍ DỤ VỀ BÁO CÁO KIỂM TOÁN CÓ Ý KIẾN KIỂM TOÁN KHÔNG PHẢI LÀ Ý KIẾN CHẤP NHẬN TOÀN PHẦN

Ví dụ 1: Báo cáo kiểm toán có ý kiến kiểm toán ngoại trừ do báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu.

Áp dụng cho trường hợp sau:

- (1) Kiểm toán một bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*), do Ban Giám đốc đơn vị lập cho mục đích chung theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính;
- (2) Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán nêu rõ trách nhiệm của Ban Giám đốc đối với báo cáo tài chính theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210;
- (3) Hàng tồn kho bị ghi nhận sai. Sai sót này được coi là trọng yếu nhưng không lan tỏa đối với báo cáo tài chính;
- (4) Ngoài việc kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán viên còn có trách nhiệm báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định.

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: ... /20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính kèm theo của Công ty ABC, được lập ngày..., từ trang... đến trang..., bao gồm Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, và Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính của Công ty theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc

kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính của Công ty có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên đã xem xét kiểm soát nội bộ của Công ty liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Công ty. Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán ngoại trừ của chúng tôi.

Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Công ty chưa trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho, dẫn đến khoản mục “Hàng tồn kho” (Mã số 140) trên Bảng cân đối kế toán đang được phản ánh theo giá gốc là XXX1 VND thay vì phải phản ánh theo giá trị thuần có thể thực hiện được. Việc ghi nhận như vậy là không tuân thủ chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam. Các tài liệu tại Công ty cho thấy, nếu phản ánh theo giá trị thuần có thể thực hiện được thì khoản mục “Hàng tồn kho” trên Bảng cân đối kế toán sẽ giảm đi là XXX2 VND. Đồng thời, trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, chỉ tiêu “Giá vốn hàng bán” sẽ tăng là XXX2 VND, chỉ tiêu “Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành” và “Lợi nhuận sau thuế” sẽ giảm đi tương ứng là XXX3 VND.

Ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Theo ý kiến của chúng tôi, ngoại trừ ảnh hưởng của vấn đề nêu tại đoạn “Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ”, báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty ABC tại ngày 31/12/20x1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định

[Hình thức và nội dung của mục này trong báo cáo kiểm toán sẽ thay đổi tùy thuộc vào trách nhiệm báo cáo khác của kiểm toán viên.]

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(Chữ ký, họ và tên)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Ví dụ 2: Báo cáo kiểm toán có ý kiến kiểm toán trái ngược do báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu.

Áp dụng cho trường hợp sau:

- (1) Kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất, do Ban Giám đốc Công ty mẹ lập cho mục đích chung theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính;
- (2) Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán nêu rõ trách nhiệm của Ban Giám đốc đối với báo cáo tài chính theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210;
- (3) Báo cáo tài chính bị sai sót trọng yếu do có một công ty con không được hợp nhất. Sai sót trọng yếu có tính lan tỏa đối với báo cáo tài chính. Kiểm toán viên không thể xác định được ảnh hưởng của sai sót này đối với báo cáo tài chính;
- (4) Ngoài việc kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán viên còn có trách nhiệm báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định.

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: .../20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính hợp nhất

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất kèm theo của Tập đoàn (Tổng Công ty) ABC, được lập ngày..., từ trang...đến trang..., bao gồm Bảng cân đối kế toán hợp nhất tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu hợp nhất (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, và Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất.

Trách nhiệm của Ban Tổng Giám đốc

Ban Tổng Giám đốc Tập đoàn (Tổng Công ty) chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính hợp nhất của Tập đoàn (Tổng Công ty) theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Tổng Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính hợp nhất dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp

lý về việc liệu báo cáo tài chính hợp nhất của Tập đoàn (Tổng Công ty) có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính hợp nhất. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính hợp nhất do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên đã xem xét kiểm soát nội bộ của Tập đoàn (Tổng Công ty) liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Tập đoàn (Tổng Công ty). Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Tổng Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính hợp nhất.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp để làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán trái ngược của chúng tôi.

Cơ sở của ý kiến kiểm toán trái ngược

Như đã trình bày ở thuyết minh X, Tập đoàn (Tổng Công ty) chưa hợp nhất báo cáo tài chính của công ty con DEF mà Tập đoàn (Tổng Công ty) đã mua trong năm 20X1, do chưa xác định được giá trị hợp lý của một số tài sản và khoản nợ phải trả trọng yếu của công ty con tại ngày mua. Do đó, khoản đầu tư này đang được phản ánh trên báo cáo tài chính hợp nhất của Tập đoàn (Tổng Công ty) theo giá gốc. Theo quy định của chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam hiện hành, báo cáo tài chính của công ty con DEF phải được hợp nhất vì công ty con chịu sự kiểm soát của công ty mẹ. Nếu báo cáo tài chính của công ty DEF được hợp nhất, nhiều khoản mục trong báo cáo tài chính hợp nhất kèm theo sẽ bị ảnh hưởng trọng yếu. Các ảnh hưởng đối với báo cáo tài chính hợp nhất do việc không hợp nhất báo cáo tài chính công ty con là chưa thể xác định được.

Ý kiến kiểm toán trái ngược

Theo ý kiến của chúng tôi, do tầm quan trọng của vấn đề nêu tại “Cơ sở của ý kiến kiểm toán trái ngược”, báo cáo tài chính hợp nhất đã không phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Tập đoàn (Tổng Công ty) ABC tại ngày 31/12/20x1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, không phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất.

Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định

[Hình thức và nội dung của mục này trong báo cáo kiểm toán sẽ thay đổi tùy thuộc vào trách nhiệm báo cáo khác của kiểm toán viên.]

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(Chữ ký, họ và tên)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Ví dụ 3: Báo cáo kiểm toán có ý kiến kiểm toán ngoại trừ do kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

Áp dụng cho trường hợp sau:

- (1) Kiểm toán một bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*), do Ban Giám đốc đơn vị lập cho mục đích chung theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính;
- (2) Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán nêu rõ trách nhiệm của Ban Giám đốc đối với báo cáo tài chính theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210;
- (3) Kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến khoản đầu tư vào công ty liên kết tại nước ngoài. Ảnh hưởng của việc không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp được coi là trọng yếu nhưng không lan tỏa đối với báo cáo tài chính;
- (4) Ngoài việc kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán viên còn có trách nhiệm báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định.

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: ... /20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính kèm theo của Công ty ABC, *được lập ngày...., từ trang...đến trang....*, bao gồm Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, và Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính của Công ty theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính của Công ty có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên đã xem xét kiểm soát nội bộ của Công ty liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Công ty. Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán ngoại trừ của chúng tôi.

Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Khoản đầu tư của Công ty ABC vào Công ty DEF, một công ty liên doanh với nước ngoài được mua lại trong năm và được hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu, được ghi nhận với giá trị là XXX1 VND trên Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1, và phần sở hữu của ABC trong khoản thu nhập ròng là XXX2 VND của DEF được bao gồm trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của ABC cho năm tài chính kết thúc cùng ngày. Chúng tôi không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về giá trị ghi sổ của khoản đầu tư của ABC vào Công ty DEF tại ngày 31/12/20x1 cũng như phần sở hữu của ABC trong khoản thu nhập ròng của Công ty DEF cho năm đó vì chúng tôi không được tiếp cận với thông tin tài chính và báo cáo tài chính, Ban Giám đốc và kiểm toán viên của công ty DEF. Do đó, chúng tôi không thể xác định liệu có cần thiết phải điều chỉnh các số liệu này hay không.

Ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Theo ý kiến của chúng tôi, ngoại trừ ảnh hưởng của vấn đề nêu tại đoạn “Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ”, báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty ABC tại ngày 31/12/20x1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định

[Hình thức và nội dung của mục này trong báo cáo kiểm toán sẽ thay đổi tùy thuộc vào trách nhiệm báo cáo khác của kiểm toán viên.]

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(Chữ ký, họ và tên)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Ví dụ 4: Báo cáo kiểm toán từ chối đưa ra ý kiến do kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về một yếu tố riêng lẻ của báo cáo tài chính.

Áp dụng cho trường hợp sau:

- (1) Kiểm toán một bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*), do Ban Giám đốc đơn vị lập cho mục đích chung theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính;
- (2) Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán nêu rõ trách nhiệm của Ban Giám đốc đối với báo cáo tài chính theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210;
- (3) Kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về một yếu tố riêng lẻ của báo cáo tài chính. Cụ thể là, kiểm toán viên không thể thu thập được bằng chứng kiểm toán về thông tin tài chính của khoản đầu tư vào công ty liên doanh mà khoản đầu tư này chiếm hơn 90% giá trị tài sản thuần của công ty. Ảnh hưởng của việc không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp được coi là trọng yếu và lan tỏa đối với báo cáo tài chính;
- (4) Ngoài việc kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán viên còn có trách nhiệm báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định.

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: ... /20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính kèm theo của Công ty ABC, được lập ngày..., từ trang... đến trang..., bao gồm Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, và Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính của Công ty theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán được thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Tuy nhiên, do vấn đề mô tả tại đoạn “Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến”, chúng tôi đã không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán.

Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến

Khoản đầu tư của Công ty vào Công ty liên doanh DEF (tại nước X) đang được ghi nhận trên Bảng cân đối kế toán với số tiền là XXX VND, chiếm hơn 90% giá trị tài sản thuần của Công ty tại ngày 31/12/20x1. Chúng tôi đã không được phép tiếp cận với Ban Giám đốc và kiểm toán viên của Công ty DEF cũng như tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên Công ty DEF. Do đó, chúng tôi không thể xác định được liệu có cần điều chỉnh đối với: (1) phần tài sản của Công ty trong tài sản của DEF mà Công ty có quyền đồng kiểm soát; (2) phần nợ phải trả Công ty trong các khoản nợ phải trả của DEF mà Công ty phải cùng chịu trách nhiệm; (3) phần sở hữu của Công ty trong thu nhập, chi phí của DEF trong năm; (4) các khoản mục trong Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có) và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

Từ chối đưa ra ý kiến

Do tầm quan trọng của vấn đề nêu tại đoạn “Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến”, chúng tôi không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán. Do đó, chúng tôi không thể đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính đính kèm.

Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định

[Hình thức và nội dung của mục này trong báo cáo kiểm toán sẽ thay đổi tùy thuộc vào trách nhiệm báo cáo khác của kiểm toán viên.]

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(Chữ ký, họ và tên)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Ví dụ 5: Báo cáo kiểm toán từ chối đưa ra ý kiến do kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về nhiều yếu tố của báo cáo tài chính.

Áp dụng cho trường hợp sau:

- (1) Kiểm toán một bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*), do Ban Giám đốc đơn vị lập cho mục đích chung theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính;
- (2) Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán nêu rõ trách nhiệm của Ban Giám đốc đối với báo cáo tài chính theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210;
- (3) Kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về nhiều yếu tố của báo cáo tài chính. Cụ thể là, kiểm toán viên không thể thu thập được bằng chứng kiểm toán về hàng tồn kho và các khoản phải thu của đơn vị. Ảnh hưởng của việc không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp được coi là trọng yếu và lan tỏa đối với báo cáo tài chính;
- (4) Ngoài việc kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán viên còn có trách nhiệm báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định.

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: ... /20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính kèm theo của Công ty ABC, được lập ngày..., từ trang...đến trang..., bao gồm Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, và Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính của Công ty theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán được thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Tuy nhiên, do vấn đề mô tả tại đoạn “Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến”, chúng tôi đã không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán.

Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến

Chúng tôi được bổ nhiệm làm kiểm toán sau ngày 31/12/20x1, do đó, chúng tôi không thể chứng kiến kiểm kê hàng tồn kho tại thời điểm đầu năm và cuối năm. Bằng các thủ tục kiểm toán thay thế, chúng tôi cũng không thể đưa ra ý kiến về số lượng hàng tồn kho tại thời điểm 31/12/20x0 và 20x1, với giá trị được ghi nhận trên Bảng cân đối kế toán lần lượt là XXX1 VND và XXX2 VND. Ngoài ra, việc Công ty áp dụng hệ thống phần mềm máy tính mới để theo dõi tài khoản phải thu vào tháng 9/20x1 đã dẫn đến rất nhiều sai sót trong các khoản phải thu. Tại ngày lập báo cáo kiểm toán này, Ban Giám đốc đơn vị vẫn đang trong quá trình chỉnh sửa các khiếm khuyết của hệ thống và các sai sót của các khoản phải thu. Chúng tôi không thể xác nhận hoặc kiểm tra bằng các phương pháp thay thế khác đối với tài khoản phải thu được ghi nhận trên Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1 với tổng số tiền XXX3 VND. Do những vấn đề nêu trên, chúng tôi không thể xác định các điều chỉnh cần thiết đối với hàng tồn kho và các khoản phải thu đã được ghi nhận và chưa được ghi nhận, cũng như các yếu tố liên quan của Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có) và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

Từ chối đưa ra ý kiến

Do tầm quan trọng của vấn đề nêu tại đoạn “Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến”, chúng tôi không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán. Do đó, chúng tôi không thể đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính đính kèm.

Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định

[Hình thức và nội dung của mục này trong báo cáo kiểm toán sẽ thay đổi tùy thuộc vào trách nhiệm báo cáo khác của kiểm toán viên.]

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(Chữ ký, họ và tên)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 706: Đoạn “ Vấn đề cần nhấn mạnh” và “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính

*(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC
ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)*

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) trong việc đưa ra các thông tin bổ sung trong báo cáo kiểm toán khi kiểm toán viên xét thấy cần phải:
 - (a) Thu hút sự chú ý của người sử dụng đối với các vấn đề được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính mà các vấn đề đó là đặc biệt quan trọng để người sử dụng hiểu được báo cáo tài chính; hoặc
 - (b) Thu hút sự chú ý của người sử dụng đối với các vấn đề khác, ngoài các vấn đề được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính, mà các vấn đề khác đó là thích hợp để người sử dụng hiểu rõ hơn về cuộc kiểm toán, về trách nhiệm của kiểm toán viên hoặc về báo cáo kiểm toán.
02. Phụ lục 01 và 02 của Chuẩn mực này cung cấp danh sách các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác có quy định cụ thể về việc kiểm toán viên phải bổ sung đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” hoặc “Vấn đề khác” vào báo cáo kiểm toán. Trong các trường hợp đó, kiểm toán viên phải áp dụng các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này liên quan đến hình thức và vị trí các đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” hoặc “Vấn đề khác”.
03. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán trong trường hợp có đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” hoặc “Vấn đề khác” để công bố kết quả kiểm toán báo cáo tài chính.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán cần phải có các hiểu biết cần thiết về nguyên tắc và thủ tục lập báo cáo kiểm toán theo quy định và hướng dẫn trong Chuẩn mực này để sử dụng đúng đắn kết quả kiểm toán.

Mục tiêu

04. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán, sau khi đã hình thành ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính, là thu hút sự chú ý của người sử dụng (khi kiểm toán viên xét thấy cần thiết) đối với các vấn đề sau, bằng cách bổ sung các thông tin rõ ràng vào báo cáo kiểm toán:
 - (a) Một vấn đề đặc biệt quan trọng để người sử dụng hiểu được báo cáo tài chính, mặc dù vấn đề đó đã được trình bày hoặc thuyết minh phù hợp trong báo cáo tài chính; hoặc
 - (b) Bất kỳ vấn đề nào khác (nếu phù hợp) mà vấn đề khác đó là thích hợp để người sử dụng hiểu rõ hơn về cuộc kiểm toán, về trách nhiệm của kiểm toán viên hoặc về báo cáo kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

05. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

- (a) Đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh”: Là đoạn trong báo cáo kiểm toán đề cập đến vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh phù hợp trong báo cáo tài chính mà theo xét đoán của kiểm toán viên, vấn đề đó là đặc biệt quan trọng để người sử dụng hiểu được báo cáo tài chính;
- (b) Đoạn “Vấn đề khác”: Là đoạn trong báo cáo kiểm toán đề cập đến vấn đề khác, ngoài các vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính, mà theo xét đoán của kiểm toán viên, vấn đề khác đó là thích hợp để người sử dụng hiểu rõ hơn về cuộc kiểm toán, về trách nhiệm của kiểm toán viên hoặc về báo cáo kiểm toán.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

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

06. Nếu kiểm toán viên thấy cần phải thu hút sự chú ý của người sử dụng đối với một vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính, mà theo xét đoán của kiểm toán viên, vấn đề đó là đặc biệt quan trọng để người sử dụng hiểu được báo cáo tài chính thì kiểm toán viên phải trình bày thêm đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” trong báo cáo kiểm toán, để thể hiện là kiểm toán viên đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp cho thấy vấn đề đó không bị sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính. Đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” chỉ được đề cập đến các thông tin đã được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A2 Chuẩn mực này).
07. Khi trình bày đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” trong báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên phải:
- (a) Trình bày đoạn này ngay sau đoạn “Ý kiến của kiểm toán viên” trong báo cáo kiểm toán;
 - (b) Sử dụng tiêu đề: “Vấn đề cần nhấn mạnh” hoặc “Các vấn đề cần nhấn mạnh”;
 - (c) Thể hiện sự tham chiếu rõ ràng đến vấn đề được nhấn mạnh và đến các thuyết minh liên quan trong báo cáo tài chính có mô tả đầy đủ về vấn đề đó;
 - (d) Thể hiện là ý kiến của kiểm toán viên không bị thay đổi do ảnh hưởng của vấn đề được nhấn mạnh đó (xem hướng dẫn tại đoạn A3 - A4 Chuẩn mực này).

Đoạn “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán

08. Nếu kiểm toán viên thấy cần phải trao đổi về một vấn đề khác ngoài các vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính, mà theo xét đoán của kiểm toán viên, vấn đề khác đó là thích hợp để người sử dụng hiểu rõ hơn về cuộc kiểm toán, về trách nhiệm của kiểm toán viên hoặc về báo cáo kiểm toán, đồng thời pháp luật và các quy định cũng không cấm việc này thì kiểm toán viên phải trình bày về vấn đề đó trong báo cáo kiểm toán, với tiêu đề “Vấn đề khác” hoặc “Các vấn đề khác”. Kiểm toán viên phải trình bày đoạn này ngay sau đoạn “Ý kiến của kiểm toán viên” và đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” (nếu có), hoặc ở một vị trí khác trong

báo cáo kiểm toán nếu nội dung đoạn “Vấn đề khác” là thích hợp với phần “Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định” (xem hướng dẫn tại đoạn A5 - A11 Chuẩn mực này).

Trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán

09. Nếu kiểm toán viên dự định trình bày đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” hoặc “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về dự định này và về dự thảo đoạn đó (xem hướng dẫn tại đoạn A12 Chuẩn mực này).

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

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

Các trường hợp có thể cần trình bày đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” (hướng dẫn đoạn 06 Chuẩn mực này)

- A1. Ví dụ về các trường hợp kiểm toán viên có thể thấy cần phải trình bày đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh”, bao gồm:
- (a) Sự không chắc chắn liên quan tới kết quả trong tương lai của các vụ kiện tụng hoặc các quyết định của cơ quan quản lý;
 - (b) Việc áp dụng một chuẩn mực kế toán mới trước ngày có hiệu lực (nếu được phép) mà việc áp dụng đó có ảnh hưởng lan tỏa đối với báo cáo tài chính;
 - (c) Một biến cố lớn đã ảnh hưởng hoặc tiếp tục có ảnh hưởng đáng kể đến tình hình tài chính của đơn vị.
- A2. Nếu sử dụng rộng rãi đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” sẽ làm giảm tính hữu hiệu của việc kiểm toán viên trao đổi về vấn đề đó. Ngoài ra, việc đưa thêm thông tin vào đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” so với các thông tin đã được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính có thể làm người sử dụng hiểu rằng vấn đề đó đã không được trình bày hoặc thuyết minh phù hợp *trong báo cáo tài chính*. Do đó, đoạn 06 Chuẩn mực này giới hạn việc sử dụng đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” trong phạm vi các vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính.

Trình bày đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” trong báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 07 Chuẩn mực này)

- A3. Việc trình bày đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” trong báo cáo kiểm toán không làm ảnh hưởng đến ý kiến của kiểm toán viên. Đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” không thay thế cho việc:
- (a) Kiểm toán viên đưa ý kiến kiểm toán ngoại trừ, trái ngược, hoặc từ chối đưa ra ý kiến, theo yêu cầu thực tế của cuộc kiểm toán cụ thể (xem Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705); hoặc
 - (b) Ban Giám đốc phải trình bày các thuyết minh trong báo cáo tài chính theo yêu cầu của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.
- A4. Phụ lục 03 của Chuẩn mực này cung cấp ví dụ minh họa về đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” trong báo cáo kiểm toán có ý kiến kiểm toán ngoại trừ.

Đoạn “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 08 Chuẩn mực này)

Các trường hợp có thể cần trình bày đoạn “Vấn đề khác”

“Vấn đề khác” thích hợp để người sử dụng hiểu rõ hơn về cuộc kiểm toán

A5. Trong rất ít trường hợp, do sự áp đặt của Ban Giám đốc làm giới hạn phạm vi kiểm toán dẫn đến việc kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp và điều này có thể có ảnh hưởng lan tỏa *đối với báo cáo tài chính* nhưng kiểm toán viên không thể rút khỏi hợp đồng kiểm toán (xem đoạn 13(b)(ii) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 về tình huống này). Khi đó, ngoài việc từ chối đưa ra ý kiến kiểm toán theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705, kiểm toán viên có thể thấy cần phải trình bày đoạn “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán để giải thích lý do của việc kiểm toán viên không thể rút khỏi hợp đồng kiểm toán.

“Vấn đề khác” thích hợp để người sử dụng hiểu rõ hơn về trách nhiệm của kiểm toán viên hoặc về báo cáo kiểm toán

A6. Pháp luật và các quy định có thể yêu cầu hoặc cho phép kiểm toán viên trình bày chi tiết về các vấn đề để giải thích thêm về trách nhiệm của kiểm toán viên trong cuộc kiểm toán báo cáo tài chính hoặc về báo cáo kiểm toán. Khi cần thiết, kiểm toán viên có thể sử dụng tiêu đề phụ để mô tả nội dung của đoạn “Vấn đề khác”.

A7. Đoạn “Vấn đề khác” không được sử dụng để trình bày về các trách nhiệm báo cáo khác trong trường hợp kiểm toán viên có các trách nhiệm báo cáo khác ngoài trách nhiệm đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính theo quy định của chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (xem “Các trách nhiệm báo cáo khác” quy định tại đoạn 38 - 39 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700), hoặc khi kiểm toán viên được yêu cầu phải thực hiện và báo cáo về các thủ tục bổ sung cụ thể, hay phải đưa ra ý kiến về các vấn đề cụ thể.

Báo cáo kiểm toán về hai báo cáo tài chính trở lên

A8. Một đơn vị có thể lập và trình bày một báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung (ví dụ, theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam) và một báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung khác (ví dụ, theo chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế). Đơn vị có thể yêu cầu kiểm toán viên kiểm toán cả hai bộ báo cáo tài chính này. Nếu kiểm toán viên xác định rằng các khuôn khổ về lập và trình bày các báo cáo tài chính đó là có thể chấp nhận được thì kiểm toán viên có thể trình bày đoạn “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán, trong đó nêu rõ đơn vị đã lập một báo cáo tài chính khác theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung khác và kiểm toán viên đã phát hành một báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính đó.

Hạn chế việc cung cấp hoặc sử dụng báo cáo kiểm toán

A9. Báo cáo tài chính được lập cho mục đích đặc biệt có thể được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung vì đối tượng sử dụng dự kiến đã xác định là báo cáo tài chính đó vẫn đáp ứng được các thông tin tài chính mà đối tượng sử dụng cần. Do báo cáo kiểm toán được sử dụng cho các đối tượng dự kiến cụ thể, nên kiểm toán viên cần trình bày thêm đoạn “Vấn đề khác”, trong đó nêu rõ là báo cáo kiểm toán chỉ đáp ứng yêu cầu của các đối tượng sử dụng dự kiến và không được cung cấp hoặc cho các bên khác sử dụng.

Trình bày đoạn “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán

- A10. Nội dung đoạn “Vấn đề khác” cần thể hiện rõ là vấn đề đó không bắt buộc phải trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính. Đoạn “Vấn đề khác” không được bao gồm các thông tin mà kiểm toán viên bị cấm nêu ra theo yêu cầu của pháp luật và các quy định hoặc các chuẩn mực nghề nghiệp, ví dụ, chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp liên quan đến việc bảo mật thông tin. Đoạn “Vấn đề khác” cũng không bao gồm các thông tin mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán phải cung cấp theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.
- A11. Vị trí của đoạn “Vấn đề khác” phụ thuộc vào nội dung của thông tin cần trình bày. Nếu việc trình bày đoạn “Vấn đề khác” là để thu hút sự chú ý của người sử dụng đối với vấn đề liên quan đến sự hiểu biết của người sử dụng về cuộc kiểm toán báo cáo tài chính thì đoạn này được đặt ngay sau đoạn “Ý kiến của kiểm toán viên” và đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” (nếu có). Nếu việc trình bày đoạn “Vấn đề khác” là để thu hút sự chú ý của người sử dụng đối với vấn đề liên quan đến các trách nhiệm báo cáo khác của kiểm toán viên được đề cập trong báo cáo kiểm toán thì đoạn này được đặt trong phần có tiêu đề “Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định”. Ngoài ra, khi liên quan đến tất cả các trách nhiệm của kiểm toán viên hoặc hiểu biết của người sử dụng về báo cáo kiểm toán, đoạn “Vấn đề khác” có thể được trình bày thành một phần riêng, sau phần “Báo cáo kiểm toán về Báo cáo tài chính” và phần “Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định”.

Trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

- A12. Việc trao đổi này giúp Ban quản trị đơn vị được kiểm toán biết được bản chất của các vấn đề cụ thể mà kiểm toán viên dự định sẽ làm nổi bật trong báo cáo kiểm toán và tạo cơ hội cho Ban quản trị nhận được thêm những giải thích rõ ràng từ kiểm toán viên, nếu cần thiết. Khi việc trình bày đoạn “Vấn đề khác” về một vấn đề cụ thể trong báo cáo kiểm toán được lặp lại trong cuộc kiểm toán tiếp theo, kiểm toán viên có thể không cần phải trao đổi lại với Ban quản trị về vấn đề đó trong cuộc kiểm toán sau.

Phụ lục 01

(Hướng dẫn đoạn 02 Chuẩn mực này)

DANH SÁCH CÁC CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM KHÁC CÓ QUY ĐỊNH VỀ ĐOẠN “VẤN ĐỀ CẦN NHẤN MẠNH”

Phụ lục này cung cấp danh sách các đoạn trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác có quy định về việc kiểm toán viên phải trình bày đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” trong báo cáo kiểm toán trong các trường hợp cụ thể. Danh sách này không thay thế cho các quy định và hướng dẫn cụ thể trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác.

- (1) Đoạn 19(b) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210;
- (2) Đoạn 12(b) và đoạn 16 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560;
- (3) Đoạn 19 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 570;
- (4) Đoạn 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 800.

Phụ lục 02

(Hướng dẫn đoạn 02 Chuẩn mực này)

DANH SÁCH CÁC CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM KHÁC CÓ QUY ĐỊNH VỀ ĐOẠN “VẤN ĐỀ KHÁC”

Phụ lục này cung cấp danh sách các đoạn trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác có quy định về việc kiểm toán viên phải trình bày đoạn “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán trong các trường hợp cụ thể. Danh sách này không thay thế cho các quy định và hướng dẫn cụ thể trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác.

- (1) Đoạn 12(b) và đoạn 16 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560;
- (2) Đoạn 13 - 14, 16 - 17 và đoạn 19 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 710;
- (3) Đoạn 10(a) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 720.

VÍ DỤ MINH HỌA VỀ BÁO CÁO KIỂM TOÁN CÓ TRÌNH BÀY ĐOẠN “VẤN ĐỀ CẦN NHẤN MẠNH”

Áp dụng cho trường hợp sau:

- (1) Kiểm toán một bộ báo cáo tài chính đầy đủ do Ban Giám đốc đơn vị lập cho mục đích chung theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính;
- (2) Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán nêu rõ trách nhiệm của Ban Giám đốc đối với báo cáo tài chính theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210;
- (3) Có vấn đề không chắc chắn liên quan đến vụ kiện tụng dở dang;
- (4) Việc đơn vị không tuân thủ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng đã dẫn đến ý kiến kiểm toán ngoại trừ;
- (5) Ngoài việc kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán viên còn có trách nhiệm báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định.

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: ... /20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính kèm theo của Công ty ABC, được lập ngày... từ trang... đến trang..., bao gồm Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, và Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính của Công ty theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính của Công ty có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu

trong báo cáo tài chính do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên đã xem xét kiểm soát nội bộ của Công ty liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Công ty. Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán ngoại trừ của chúng tôi.

Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Các khoản đầu tư chứng khoán ngắn hạn của Công ty được trình bày trong báo cáo tài chính với giá trị XXX1 VND. Ban Giám đốc Công ty đã không thực hiện lập dự phòng giảm giá đối với các khoản đầu tư chứng khoán này theo giá thị trường tại ngày 31/12/20x1 theo quy định của chuẩn mực kế toán Việt Nam. Nếu Ban Giám đốc lập dự phòng giảm giá đối với khoản đầu tư chứng khoán này thì khoản mục chi phí tài chính trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh năm nay tăng thêm là XXX2 VND, đồng thời giá trị thuần của khoản đầu tư tài chính ngắn hạn trên Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1 phải giảm đi tương ứng, và các chỉ tiêu thuế và các khoản phải nộp nhà nước, lợi nhuận sau thuế chưa phân phối phải giảm đi lần lượt là XXX3 VND và XXX4 VND.

Ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Theo ý kiến của chúng tôi, ngoại trừ ảnh hưởng của vấn đề nêu tại đoạn “Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ”, báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty ABC tại ngày 31/12/20x1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

Vấn đề cần nhấn mạnh

Chúng tôi lưu ý người đọc đến Thuyết minh X trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính, trong đó mô tả sự không chắc chắn liên quan đến kết quả của vụ kiện mà Công ty bị Công ty DEF kiện. Ý kiến kiểm toán ngoại trừ của chúng tôi không liên quan đến vấn đề này.

Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định

[Hình thức và nội dung của mục này trong báo cáo kiểm toán sẽ thay đổi tùy thuộc vào trách nhiệm báo cáo khác của kiểm toán viên.]

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(Chữ ký, họ và tên)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 710: Thông tin so sánh – Dữ liệu tương ứng và báo cáo tài chính so sánh

*(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC
ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)*

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) liên quan tới các thông tin so sánh trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính. Kiểm toán viên phải áp dụng các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 510 liên quan đến số dư đầu kỳ kế toán khi báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên tiền nhiệm kiểm toán hoặc chưa được kiểm toán.

Nội dung của thông tin so sánh

02. Nội dung của các thông tin so sánh được trình bày trên báo cáo tài chính của một đơn vị phụ thuộc vào các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Kiểm toán viên có hai phương pháp tiếp cận khác nhau đối với trách nhiệm báo cáo của kiểm toán viên áp dụng cho mỗi loại thông tin so sánh: dữ liệu tương ứng và báo cáo tài chính so sánh. Pháp luật và các quy định thường chỉ rõ phương pháp tiếp cận mà kiểm toán viên phải áp dụng, ngoài ra, các điều khoản của hợp đồng kiểm toán cũng có thể quy định cụ thể phương pháp đó.
03. Báo cáo kiểm toán có sự khác biệt căn bản giữa 2 phương pháp là:
 - (a) Đối với báo cáo tài chính có thông tin so sánh được trình bày theo phương pháp dữ liệu tương ứng, kiểm toán viên chỉ phải đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính kỳ hiện tại;
 - (b) Đối với báo cáo tài chính có thông tin so sánh được trình bày theo phương pháp báo cáo tài chính so sánh, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính của từng kỳ kế toán được trình bày trong báo cáo tài chính.

Chuẩn mực này quy định về báo cáo kiểm toán đối với mỗi phương pháp.

04. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) 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 và doanh nghiệp kiểm toán, cũng như xử lý các mối quan hệ liên quan đến các thông tin so sánh – dữ liệu tương ứng và báo cáo tài chính so sánh đã được kiểm toán.

Mục tiêu

05. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là:

- (a) Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc liệu các thông tin so sánh trong báo cáo tài chính đã được trình bày, trên các khía cạnh trọng yếu, theo quy định về thông tin so sánh trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay chưa;
- (b) Lập báo cáo kiểm toán phù hợp với trách nhiệm báo cáo của kiểm toán viên.

Giải thích thuật ngữ

06. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

- (a) Thông tin so sánh: Là các số liệu và thuyết minh của một hay nhiều kỳ trước được trình bày trong báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
- (b) Thông tin so sánh - Dữ liệu tương ứng: Là thông tin so sánh mà trong đó các số liệu và thuyết minh của kỳ trước được trình bày như một phần không thể tách rời của báo cáo tài chính kỳ hiện tại, và phải được xem xét trong mối liên hệ với các số liệu và thuyết minh liên quan đến kỳ hiện tại (gọi là "dữ liệu kỳ hiện tại"). Mức độ chi tiết của các thông tin được trình bày trong các số liệu và thuyết minh tương ứng phụ thuộc vào yêu cầu trình bày và mức độ liên quan đến dữ liệu kỳ hiện tại. *Trường hợp này, kiểm toán viên chỉ đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính của kỳ hiện tại mà không đề cập đến dữ liệu tương ứng;*
- (c) Thông tin so sánh - Báo cáo tài chính so sánh: Là thông tin so sánh mà trong đó các số liệu và thuyết minh của kỳ trước được trình bày nhằm mục đích so sánh với báo cáo tài chính của kỳ hiện tại *mà không nhất thiết là một phần của báo cáo tài chính kỳ hiện tại.* Mức độ chi tiết của các thông tin được trình bày trong các số liệu và thuyết minh của báo cáo tài chính so sánh này phải tương ứng với mức độ chi tiết của các thông tin trong báo cáo tài chính kỳ hiện tại. Nếu báo cáo tài chính so sánh đã được kiểm toán thì kiểm toán viên phải đề cập đến ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính so sánh khi đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính kỳ hiện tại.

Trong chuẩn mực kiểm toán này, cụm từ "kỳ trước" có trường hợp được hiểu là "các kỳ trước" khi thông tin so sánh bao gồm số liệu và thuyết minh của nhiều hơn một kỳ kế toán.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Thủ tục kiểm toán

07. Kiểm toán viên phải xác định xem báo cáo tài chính có bao gồm các thông tin so sánh theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và các thông tin đó có được phân loại phù hợp hay không. Cho mục đích này, kiểm toán viên phải đánh giá xem:

- (a) Thông tin so sánh có nhất quán với các số liệu và thuyết minh được trình bày trong kỳ trước hay không, hay đã được trình bày lại (nếu thích hợp);

- (b) Chính sách kế toán được phản ánh trong thông tin so sánh có nhất quán với chính sách kế toán được áp dụng trong kỳ hiện tại hay không, hoặc nếu có thay đổi trong chính sách kế toán thì những thay đổi đó đã được hạch toán, trình bày và thuyết minh thỏa đáng hay chưa.
08. Khi thực hiện cuộc kiểm toán kỳ hiện tại, nếu kiểm toán viên nhận thấy có thể có sai sót trọng yếu trong thông tin so sánh, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung cần thiết cho từng trường hợp cụ thể để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm xác định xem sai sót trọng yếu có tồn tại hay không. Nếu kiểm toán viên đã kiểm toán báo cáo tài chính kỳ trước thì kiểm toán viên phải tuân thủ các quy định có liên quan tại đoạn 14 - 17 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560. Nếu báo cáo tài chính kỳ trước được sửa đổi, kiểm toán viên phải xác định xem thông tin so sánh trong báo cáo tài chính kỳ hiện tại có phù hợp với báo cáo tài chính được sửa đổi hay không.
09. Theo quy định tại đoạn 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 580, kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cung cấp giải trình bằng văn bản về các kỳ được đề cập trong ý kiến kiểm toán. Kiểm toán viên cũng phải thu thập giải trình bằng văn bản liên quan đến bất kỳ vấn đề cụ thể nào được trình bày lại nhằm sửa chữa sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính kỳ trước có ảnh hưởng tới thông tin so sánh trong báo cáo tài chính kỳ hiện tại (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).

Báo cáo kiểm toán

Dữ liệu tương ứng

10. Khi báo cáo tài chính có *thông tin so sánh được trình bày theo phương pháp* dữ liệu tương ứng, kiểm toán viên không phải đề cập đến ý kiến về các dữ liệu tương ứng này, trừ các trường hợp theo quy định tại đoạn 11, 12 và 14 Chuẩn mực này (xem hướng dẫn tại đoạn A2 Chuẩn mực này).
11. Nếu báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước đã phát hành có ý kiến kiểm toán ngoại trừ, từ chối đưa ra ý kiến hoặc ý kiến trái ngược và các vấn đề dẫn tới ý kiến kiểm toán đó chưa được xử lý, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần về báo cáo tài chính kỳ hiện tại. Trong đoạn “Cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần”, kiểm toán viên phải trình bày theo một trong hai cách sau:
- (a) Đề cập đến dữ liệu kỳ hiện tại và cả dữ liệu tương ứng khi mô tả vấn đề dẫn đến ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, nếu ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của vấn đề được mô tả là trọng yếu đối với dữ liệu của kỳ hiện tại; hoặc
 - (b) Giải thích rằng ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần do ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của những vấn đề chưa được xử lý đối với tính có thể so sánh của dữ liệu tương ứng với số liệu của kỳ hiện tại (xem hướng dẫn tại đoạn A3 - A5 Chuẩn mực này).
12. Nếu kiểm toán viên thu thập được bằng chứng kiểm toán cho thấy có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính kỳ trước, trong khi báo cáo kiểm toán đã phát hành về báo cáo tài chính kỳ trước lại có ý kiến chấp nhận toàn phần và báo cáo tài chính chưa trình bày lại các dữ liệu tương ứng cho phù hợp hay chưa đưa ra các thuyết minh thích hợp, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc trái ngược trong báo cáo

kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ hiện tại do có sai sót trọng yếu trong các dữ liệu tương ứng của báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực này).

Báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên tiền nhiệm kiểm toán

13. Trường hợp báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên tiền nhiệm kiểm toán, nếu pháp luật và các quy định không cấm, và kiểm toán viên quyết định thực hiện dẫn chiếu báo cáo của kiểm toán viên tiền nhiệm về những dữ liệu tương ứng thì kiểm toán viên phải trình bày rõ tại đoạn “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán là:

- (a) Báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên tiền nhiệm kiểm toán;
- (b) Dạng ý kiến kiểm toán mà kiểm toán viên tiền nhiệm đã đưa ra và nếu ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần thì nêu rõ nguyên nhân dẫn đến ý kiến kiểm toán đó;
- (c) Ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước (xem hướng dẫn tại đoạn A7 Chuẩn mực này).

Báo cáo tài chính kỳ trước không được kiểm toán

14. Nếu báo cáo tài chính kỳ trước không được kiểm toán, kiểm toán viên phải trình bày rõ tại đoạn “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán là dữ liệu tương ứng (*báo cáo tài chính kỳ trước*) chưa được kiểm toán. Tuy nhiên, theo quy định tại đoạn 06 Chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam số 510, việc trình bày như vậy không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên trong việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để chứng minh rằng số dư đầu kỳ không chứa đựng sai sót có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại.

Báo cáo tài chính so sánh

15. Nếu báo cáo tài chính so sánh được trình bày nhiều kỳ thì kiểm toán viên phải đề cập đến từng kỳ có báo cáo tài chính so sánh đã được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A8 - A9 Chuẩn mực này).

16. Khi đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước trong mối liên hệ với cuộc kiểm toán kỳ hiện tại, nếu ý kiến của kiểm toán viên về báo cáo tài chính kỳ trước có sự khác biệt so với ý kiến kiểm toán đã đưa ra trước đó thì kiểm toán viên phải trình bày rõ tại đoạn “Vấn đề khác” về lý do chi tiết của sự khác biệt, theo quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 706 (xem hướng dẫn tại đoạn A10 Chuẩn mực này).

Báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên tiền nhiệm kiểm toán

17. Trường hợp báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên tiền nhiệm kiểm toán, ngoài việc đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ hiện tại, kiểm toán viên phải trình bày rõ tại đoạn “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán là:

- (a) Báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên tiền nhiệm kiểm toán;
- (b) Dạng ý kiến kiểm toán mà kiểm toán viên tiền nhiệm đã đưa ra và nếu ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần thì nêu rõ nguyên nhân dẫn đến ý kiến kiểm toán đó;
- (c) Ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước.

Nếu báo cáo kiểm toán của kiểm toán viên tiền nhiệm về báo cáo tài chính kỳ trước được phát hành lại cùng thời điểm và được trình bày cùng với báo cáo tài chính kỳ

hiện tại thì kiểm toán viên kỳ hiện tại không phải đề cập các nội dung (a), (b), (c) nêu trên trong báo cáo kiểm toán.

18. Nếu kiểm toán viên kết luận rằng có sai sót trọng yếu ảnh hưởng đến báo cáo tài chính kỳ trước nhưng kiểm toán viên tiền nhiệm đã không phát hiện ra và không đề cập trong báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước, kiểm toán viên phải trao đổi về sai sót này với Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trừ khi toàn bộ thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc đơn vị, theo quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam số 260) và yêu cầu thông báo sai sót này cho kiểm toán viên tiền nhiệm. Nếu báo cáo tài chính kỳ trước được sửa đổi và kiểm toán viên tiền nhiệm đồng ý phát hành báo cáo kiểm toán mới về báo cáo tài chính kỳ trước đã sửa đổi, kiểm toán viên chỉ phải đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ hiện tại (xem hướng dẫn tại đoạn A11 Chuẩn mực này).

Báo cáo tài chính kỳ trước không được kiểm toán

19. Nếu báo cáo tài chính kỳ trước không được kiểm toán, kiểm toán viên phải trình bày rõ tại đoạn “Vấn đề khác” rằng báo cáo tài chính so sánh (*báo cáo tài chính kỳ trước*) đã không được kiểm toán. Tuy nhiên, theo quy định tại đoạn 06 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 510, việc trình bày như vậy không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên trong việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để chứng minh rằng số dư đầu kỳ không chứa đựng sai sót có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại.

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Thủ tục kiểm toán

Giải trình bằng văn bản (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

- A1. Đối với báo cáo tài chính có thông tin so sánh được trình bày theo phương pháp báo cáo tài chính so sánh, kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cung cấp giải trình bằng văn bản về tất cả các kỳ được đề cập trong ý kiến kiểm toán vì Ban Giám đốc cần khẳng định lại rằng những giải trình bằng văn bản mà Ban Giám đốc đã đưa ra liên quan tới các kỳ trước vẫn còn phù hợp. Đối với báo cáo tài chính có thông tin so sánh được trình bày theo phương pháp dữ liệu tương ứng, Ban Giám đốc chỉ phải giải trình bằng văn bản về báo cáo tài chính kỳ hiện tại vì kiểm toán viên chỉ đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính kỳ hiện tại, trong đó có dữ liệu tương ứng. Tuy nhiên, kiểm toán viên cần yêu cầu Ban Giám đốc giải trình bằng văn bản về bất kỳ vấn đề cụ thể nào được trình bày lại nhằm sửa chữa sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính kỳ trước có ảnh hưởng tới thông tin so sánh.

Báo cáo kiểm toán

Dữ liệu tương ứng

Kiểm toán viên không phải đề cập đến ý kiến về các dữ liệu tương ứng (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

- A2. Kiểm toán viên không phải đề cập đến ý kiến về các dữ liệu tương ứng mà chỉ phải đưa ý kiến về tổng thể báo cáo tài chính kỳ hiện tại, trong đó có dữ liệu tương ứng.

Trường hợp chưa xử lý vấn đề dẫn đến ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

- A3. Nếu báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước đã phát hành có ý kiến kiểm toán ngoại trừ, từ chối đưa ra ý kiến hoặc ý kiến trái ngược và các vấn đề dẫn tới ý kiến kiểm toán đó đã được xử lý, đã được hạch toán và thuyết minh phù hợp trong báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng thì ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ hiện tại không cần đề cập đến ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trước đây.
- A4. Có trường hợp ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, và các vấn đề dẫn tới ý kiến kiểm toán đó chưa được xử lý nhưng có thể không ảnh hưởng đến số liệu kỳ hiện tại. Tuy nhiên, kiểm toán viên có thể phải đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ, từ chối đưa ra ý kiến hay ý kiến trái ngược (nếu thích hợp) đối với báo cáo tài chính kỳ hiện tại do ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của những vấn đề chưa được xử lý đối với tính có thể so sánh của dữ liệu tương ứng với dữ liệu hiện tại.
- A5. Ví dụ 1 và 2 trong phụ lục của Chuẩn mực này minh họa về báo cáo kiểm toán trong trường hợp báo cáo kiểm toán kỳ trước có ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và những vấn đề dẫn tới ý kiến kiểm toán đó chưa được xử lý.

Sai sót trong báo cáo tài chính kỳ trước (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

- A6. Trường hợp báo cáo tài chính kỳ trước có sai sót nhưng chưa được sửa chữa và chưa phát hành lại báo cáo kiểm toán, nếu dữ liệu tương ứng đã được trình bày lại một cách hợp lý hoặc đã có các thuyết minh phù hợp trong báo cáo tài chính kỳ hiện tại thì báo cáo kiểm toán kỳ hiện tại có thể có đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” để mô tả rõ tình huống và, nếu cần, đề cập đến các thuyết minh trong báo cáo tài chính đã mô tả về những vấn đề đó (xem Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 706).

Báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên tiền nhiệm kiểm toán (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

- A7. Ví dụ 3 trong phụ lục của Chuẩn mực này minh họa về báo cáo kiểm toán trong trường hợp báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên tiền nhiệm kiểm toán và pháp luật và các quy định không cấm việc kiểm toán viên dẫn chiếu báo cáo của kiểm toán viên tiền nhiệm về những dữ liệu tương ứng.

Báo cáo tài chính so sánh

Kiểm toán viên phải đề cập đến ý kiến về báo cáo tài chính so sánh (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

- A8. Do báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính so sánh áp dụng cho báo cáo tài chính của từng kỳ được trình bày, kiểm toán viên có thể đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ, dạng trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến hay đưa thêm đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” về báo cáo tài chính của một hay nhiều kỳ, trong khi đưa ra ý kiến kiểm toán dạng khác về báo cáo tài chính của một kỳ khác.
- A9. Ví dụ 4 trong phụ lục của Chuẩn mực này minh họa về báo cáo kiểm toán trong trường hợp: (1) kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến về cả báo cáo tài chính kỳ hiện tại và kỳ trước trong mỗi liên hệ với cuộc kiểm toán kỳ hiện tại; và (2) kỳ trước có ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần; và (3) các vấn đề dẫn đến ý kiến kiểm toán đó chưa được xử lý.

Ý kiến của kiểm toán viên kỳ hiện tại về báo cáo tài chính kỳ trước có sự khác biệt so với ý kiến kiểm toán đã đưa ra trước đó (hướng dẫn đoạn 16 Chuẩn mực này)

A10. Khi đề cập đến ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước trong mỗi liên hệ với cuộc kiểm toán kỳ hiện tại, trong quá trình kiểm toán kỳ hiện tại, nếu kiểm toán viên nhận biết được những tình huống hoặc sự kiện ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ trước thì ý kiến của kiểm toán viên kỳ hiện tại về báo cáo tài chính kỳ trước có thể có sự khác biệt so với ý kiến kiểm toán đã đưa ra trước đó. Ngoài ra, kiểm toán viên có thể có trách nhiệm báo cáo nhằm ngăn chặn sự tin cậy trong tương lai đối với báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước đã phát hành.

Báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên tiền nhiệm kiểm toán (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A11. Kiểm toán viên tiền nhiệm có thể không phát hành lại được hoặc không muốn phát hành lại báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước. *Trong trường hợp này*, kiểm toán viên kỳ hiện tại có thể cần trình bày thêm đoạn “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán để chỉ ra rằng kiểm toán viên tiền nhiệm đã đưa ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước khi báo cáo tài chính đó chưa được sửa đổi. Ngoài ra, nếu kiểm toán viên kỳ hiện tại được thuê kiểm toán về các sửa đổi trong báo cáo tài chính kỳ trước và thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để chấp nhận sự hợp lý của các sửa đổi đó thì báo cáo kiểm toán kỳ hiện tại có thể trình bày đoạn sau:

“Như một phần của cuộc kiểm toán báo cáo tài chính năm 20x1, chúng tôi đã kiểm toán những điều chỉnh được mô tả trong thuyết minh X được áp dụng để sửa đổi báo cáo tài chính năm 20x0. Theo ý kiến của chúng tôi, những điều chỉnh này là hợp lý và đã được áp dụng thích hợp. Ngoài việc kiểm tra những điều chỉnh này, chúng tôi không thực hiện kiểm toán, soát xét hay áp dụng bất kỳ thủ tục kiểm toán nào đối với báo cáo tài chính năm 20x0 của Công ty và theo đó, chúng tôi không đưa ra ý kiến hay một hình thức đảm bảo nào khác về báo cáo tài chính năm 20x0 xét trên phương diện tổng thể.”

VÍ DỤ MINH HỌA VỀ BÁO CÁO KIỂM TOÁN VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Ví dụ 1 - Dữ liệu tương ứng (hướng dẫn đoạn A5 Chuẩn mực này)

Báo cáo kiểm toán minh họa cho tình huống được mô tả trong đoạn 11(a) Chuẩn mực này, như sau:

- (1) Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước đã phát hành có ý kiến kiểm toán ngoại trừ;
- (2) Vấn đề dẫn tới ý kiến ngoại trừ chưa được xử lý;
- (3) Ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của vấn đề này là trọng yếu đối với dữ liệu kỳ hiện tại và kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần đối với dữ liệu kỳ hiện tại.

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: ... /20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính kèm theo của Công ty ABC, được lập ngày..., từ trang...đến trang..., bao gồm Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, và Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính của Công ty theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính của Công ty có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này,

kiểm toán viên đã xem xét kiểm soát nội bộ của Công ty liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Công ty. Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán ngoại trừ của chúng tôi.

Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Như đã nêu trong Thuyết minh X của báo cáo tài chính, Công ty đã không ghi nhận chi phí khấu hao trong báo cáo tài chính, điều này là không phù hợp với các chuẩn mực kế toán Việt Nam. Việc không ghi nhận chi phí khấu hao xuất phát từ quyết định của Ban Giám đốc ở niên độ trước và đã dẫn đến việc chúng tôi phải đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ đối với báo cáo tài chính của niên độ đó. Trên cơ sở áp dụng phương pháp khấu hao đường thẳng và tỷ lệ khấu hao 5% đối với nhà cửa và 20% đối với thiết bị, khoản lỗ trong năm phải tăng thêm là XXX1 VND cho năm 20x1 và XXX2 VND cho năm 20x0, giá trị còn lại của tài sản cố định hữu hình phải được trừ đi giá trị khấu hao lũy kế là XXX1 VND tính đến cuối năm 20x1 và XXX2 VND đến cuối năm 20x0 và lỗ lũy kế phải tăng lên là XXX1 VND cho năm 20x1 và XXX2 VND cho năm 20x0.

Ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Theo ý kiến của chúng tôi, ngoại trừ ảnh hưởng của vấn đề nêu tại đoạn “Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ”, báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty ABC tại ngày 31/12/20x1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định

[Hình thức và nội dung của mục này trong báo cáo kiểm toán sẽ thay đổi tùy thuộc vào trách nhiệm báo cáo khác của kiểm toán viên.]

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(Chữ ký, họ và tên)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Ví dụ 2 - Dữ liệu tương ứng (hướng dẫn đoạn A5 Chuẩn mực này)

Báo cáo kiểm toán minh họa cho tình huống được mô tả trong đoạn 11(b) Chuẩn mực này, như sau:

- (1) Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước đã phát hành có ý kiến kiểm toán ngoại trừ;
- (2) Vấn đề dẫn tới ý kiến ngoại trừ chưa được xử lý;
- (3) Ảnh hưởng có thể có của vấn đề này là không trọng yếu đối với dữ liệu kỳ hiện tại nhưng kiểm toán viên vẫn cần phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần đối với dữ liệu kỳ hiện tại, do ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của vấn đề chưa được xử lý đối với tính có thể so sánh của dữ liệu tương ứng với dữ liệu kỳ hiện tại.

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: ... /20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính kèm theo của Công ty ABC, được lập ngày..., từ trang...đến trang..., bao gồm Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, và Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính của Công ty theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính của Công ty có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên đã xem xét kiểm soát nội bộ của Công ty liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với

tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Công ty. Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán ngoại trừ của chúng tôi.

Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Vì được Công ty ABC bổ nhiệm làm kiểm toán vào giữa năm 20x0 nên chúng tôi đã không thể chứng kiến việc kiểm kê thực tế hàng tồn kho tại thời điểm đầu năm 20x0 và các thủ tục kiểm toán thay thế cũng không cung cấp cho chúng tôi đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp đối với số lượng hàng tồn kho tại thời điểm đó. Do số dư hàng tồn kho đầu năm có ảnh hưởng đến kết quả hoạt động kinh doanh trong năm của đơn vị, chúng tôi không thể xác định liệu có cần điều chỉnh đối với chỉ tiêu lợi nhuận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và số dư lợi nhuận chưa phân phối đầu năm trong Bảng cân đối kế toán của năm 20x0 hay không. Do đó, chúng tôi đã không thể đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x0. Chúng tôi cũng không thể đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1, do ảnh hưởng có thể có của vấn đề trên đối với tính có thể so sánh của dữ liệu tương ứng với dữ liệu kỳ hiện tại.

Ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Theo ý kiến của chúng tôi, ngoại trừ ảnh hưởng có thể có của vấn đề nêu tại đoạn “Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ” đến các dữ liệu tương ứng, báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty ABC tại ngày 31/12/20x1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định

[Hình thức và nội dung của mục này trong báo cáo kiểm toán sẽ thay đổi tùy thuộc vào trách nhiệm báo cáo khác của kiểm toán viên.]

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(Chữ ký, họ và tên)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Ví dụ 3 - Dữ liệu tương ứng (hướng dẫn đoạn A7 Chuẩn mực này)

Báo cáo kiểm toán minh họa cho tình huống được mô tả trong đoạn 13 Chuẩn mực này, như sau:

- (1) Báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên tiền nhiệm kiểm toán;**
- (2) Pháp luật và các quy định không cấm và kiểm toán viên quyết định thực hiện dẫn chiếu báo cáo của kiểm toán viên tiền nhiệm về những dữ liệu tương ứng.**

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: .../20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính kèm theo của Công ty ABC, *được lập ngày..., từ trang...đến trang...,* bao gồm Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, và Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính của Công ty theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính của Công ty có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên đã xem xét kiểm soát nội bộ của Công ty liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm

soát nội bộ của Công ty. Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán của chúng tôi.

Ý kiến của Kiểm toán viên

Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty ABC tại ngày 31/12/20x1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

Vấn đề khác

Báo cáo tài chính của Công ty ABC cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x0 đã được kiểm toán bởi kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán khác. Kiểm toán viên này đã đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính này tại ngày 31/03/20x1.

Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định

[Hình thức và nội dung của mục này trong báo cáo kiểm toán sẽ thay đổi tùy thuộc vào trách nhiệm báo cáo khác của kiểm toán viên.]

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(Chữ ký, họ và tên)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Ví dụ 4 - Báo cáo tài chính so sánh (hướng dẫn đoạn A9 Chuẩn mực này)

Báo cáo minh họa cho tình huống được mô tả trong đoạn 15 (và A9 Chuẩn mực này), như sau:

- (1) Kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến về cả báo cáo tài chính kỳ hiện tại và kỳ trước trong mối liên hệ với cuộc kiểm toán kỳ hiện tại;
- (2) Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước đã phát hành có ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần;
- (3) Vấn đề dẫn tới ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần chưa được xử lý;
- (4) Ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của vấn đề nêu trên đối với dữ liệu kỳ hiện tại là trọng yếu đối với cả báo cáo tài chính kỳ hiện tại và báo cáo tài chính kỳ trước và kiểm toán viên cần phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: ... /20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính kèm theo của Công ty ABC, *được lập ngày..., từ trang... đến trang...,* bao gồm Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1 và ngày 31/12/20x0, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho các năm tài chính kết thúc cùng ngày, và Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính của Công ty theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính của Công ty có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính. Các thủ tục kiểm toán được lựa

chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên đã xem xét kiểm soát nội bộ của Công ty liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Công ty. Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán ngoại trừ của chúng tôi.

Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Như đã nêu trong Thuyết minh X của báo cáo tài chính, Công ty đã không ghi nhận chi phí khấu hao trong báo cáo tài chính, điều này là không phù hợp với các chuẩn mực kế toán Việt Nam. Việc không ghi nhận chi phí khấu hao xuất phát từ quyết định của Ban Giám đốc ở niên độ trước và đã dẫn đến việc chúng tôi phải đưa ý kiến kiểm toán ngoại trừ đối với báo cáo tài chính của niên độ đó. Trên cơ sở áp dụng phương pháp khấu hao đường thẳng và tỷ lệ khấu hao 5% đối với nhà cửa và 20% đối với thiết bị, khoản lỗ trong năm phải tăng thêm là XXX1 VND cho năm 20x1 và XXX2 VND cho năm 20x0, giá trị còn lại của tài sản cố định hữu hình phải được trừ đi giá trị khấu hao lũy kế là XXX1 VND tính đến cuối năm 20x1 và XXX2 VND đến cuối năm 20x0 và lỗ lũy kế phải tăng lên là XXX1 VND cho năm 20x1 và XXX2 VND cho năm 20x0.

Ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Theo ý kiến của chúng tôi, ngoại trừ ảnh hưởng của vấn đề nêu tại đoạn “Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ”, báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty ABC tại ngày 31/12/20x1 và tại ngày 31/12/20x0, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho các năm tài chính kết thúc cùng ngày trên, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định

[Hình thức và nội dung của mục này trong báo cáo kiểm toán sẽ thay đổi tùy thuộc vào trách nhiệm báo cáo khác của kiểm toán viên.]

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(Chữ ký, họ và tên)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 720: Các thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán

(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC
ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) liên quan đến các thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán và báo cáo kiểm toán. Nếu không có yêu cầu cụ thể nào khác nêu trong hợp đồng kiểm toán thì kiểm toán viên không phải đưa ra ý kiến về các thông tin khác và kiểm toán viên cũng không có trách nhiệm phải xác định liệu các thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính đã kiểm toán đã được trình bày đúng hay chưa. Tuy nhiên, kiểm toán viên cần xem xét các thông tin khác này vì tính tin cậy của báo cáo tài chính đã được kiểm toán có thể bị suy giảm do có thể tồn tại những điểm không nhất quán trọng yếu giữa báo cáo tài chính đã được kiểm toán và các thông tin khác (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).
02. Trong Chuẩn mực này, “Tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán” được hiểu là các báo cáo thường niên (hay các tài liệu tương tự) được phát hành cho các chủ sở hữu (hoặc các bên thứ ba như ngân hàng, nhà cung cấp, khách hàng, cơ quan thuế, nhà đầu tư tương lai ...), trong đó có báo cáo tài chính đã được kiểm toán và báo cáo kiểm toán kèm theo. Chuẩn mực này cũng có thể được áp dụng cho các tài liệu khác như bản thông tin công bố khi phát hành chứng khoán (bản cáo bạch) như quy định tại đoạn 02 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 (xem hướng dẫn tại đoạn A2 Chuẩn mực này).
03. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình kiểm toán.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) 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 và doanh nghiệp kiểm toán xử lý các mối quan hệ liên quan đến quá trình kiểm toán.

Mục tiêu

04. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải thực hiện các biện pháp phù hợp trong trường hợp tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán và báo cáo kiểm toán còn chứa đựng các thông tin khác có thể làm giảm độ tin cậy của báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

05. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

- (a) Các thông tin khác: Là các thông tin tài chính hoặc phi tài chính (ngoài báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán), theo luật hoặc thông lệ, được trình bày trong tài liệu có báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A3 - A4 Chuẩn mực này);
- (b) Điểm không nhất quán: Là mâu thuẫn giữa thông tin khác với thông tin trong báo cáo tài chính đã được kiểm toán. Điểm không nhất quán trọng yếu có thể làm phát sinh nghi ngờ về kết luận kiểm toán từ những bằng chứng kiểm toán đã thu thập được và có thể còn làm phát sinh nghi ngờ về cơ sở để kiểm toán viên đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính;
- (c) Thông tin sai lệch: Là các thông tin khác không liên quan tới các vấn đề được nêu trong báo cáo tài chính đã được kiểm toán và các thông tin này được trình bày hoặc công bố không chính xác. Thông tin sai lệch trọng yếu có thể làm giảm độ tin cậy của tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Xem xét các thông tin khác

- 06. Kiểm toán viên phải xem xét các thông tin khác để xác định các điểm không nhất quán trọng yếu so với báo cáo tài chính đã được kiểm toán (nếu có).
- 07. Kiểm toán viên phải thực hiện các biện pháp tiếp cận phù hợp với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán để có được các thông tin khác trước ngày lập báo cáo kiểm toán. Nếu không thể thu thập các thông tin khác trước ngày lập báo cáo kiểm toán thì kiểm toán viên cần xem xét các thông tin khác ngay khi có thể (xem hướng dẫn tại đoạn A5 Chuẩn mực này).

Điểm không nhất quán trọng yếu

- 08. Khi xem xét các thông tin khác, nếu kiểm toán viên phát hiện ra điểm không nhất quán trọng yếu thì kiểm toán viên phải xác định xem liệu có cần sửa đổi báo cáo tài chính đã được kiểm toán hoặc sửa đổi các thông tin khác hay không.

Điểm không nhất quán trọng yếu được xác định trong các thông tin khác thu thập trước ngày lập báo cáo kiểm toán

- 09. Nếu việc sửa đổi báo cáo tài chính đã được kiểm toán là cần thiết nhưng Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không chấp nhận sửa đổi thì kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705.
- 10. Nếu việc sửa đổi các thông tin khác là cần thiết nhưng Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không chấp nhận sửa đổi thì kiểm toán viên phải trao đổi vấn đề này với Ban quản trị (trừ khi tất cả thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc) theo quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260, và:

- (a) Trình bày trong báo cáo kiểm toán đoạn “Vấn đề khác” mô tả các điểm không nhất quán trọng yếu theo quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 706; hoặc
- (b) Không phát hành báo cáo kiểm toán; hoặc
- (c) Rút khỏi hợp đồng kiểm toán - nếu pháp luật và các quy định cho phép (xem hướng dẫn tại đoạn A6 - A7 Chuẩn mực này).

Điểm không nhất quán trọng yếu được xác định trong các thông tin khác thu thập sau ngày lập báo cáo kiểm toán

- 11. Nếu việc sửa đổi báo cáo tài chính đã được kiểm toán là cần thiết thì kiểm toán viên phải thực hiện các quy định có liên quan trong đoạn 10 - 17 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560.
- 12. Nếu việc sửa đổi các thông tin khác là cần thiết và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đồng ý sửa đổi thì kiểm toán viên phải tiến hành thêm một số thủ tục cần thiết tùy từng trường hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A8 Chuẩn mực này).
- 13. Nếu việc sửa đổi các thông tin khác là cần thiết nhưng Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không đồng ý sửa đổi thì kiểm toán viên phải thông báo với Ban quản trị những lưu ý của kiểm toán viên về các thông tin khác (trừ khi tất cả thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc) và tiến hành thêm các biện pháp phù hợp khác (xem hướng dẫn tại đoạn A9 Chuẩn mực này).

Thông tin sai lệch trọng yếu

- 14. Khi xem xét các thông tin khác để xác định những điểm không nhất quán trọng yếu, nếu phát hiện ra thông tin sai lệch trọng yếu thì kiểm toán viên phải trao đổi vấn đề này với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A10 Chuẩn mực này).
- 15. Sau khi trao đổi, nếu xét thấy chưa thỏa đáng, kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán tham khảo ý kiến của bên thứ ba có đủ năng lực, như chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị và kiểm toán viên phải xem xét các ý kiến này.
- 16. Nếu kiểm toán viên kết luận có điểm sai lệch trọng yếu trong các thông tin khác nhưng Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không chấp nhận sửa đổi thì kiểm toán viên phải thông báo với Ban quản trị những lưu ý của kiểm toán viên về các thông tin khác (trừ khi tất cả thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc) và tiến hành thêm các biện pháp phù hợp khác (xem hướng dẫn tại đoạn A11 Chuẩn mực này).

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Phạm vi áp dụng

Các trách nhiệm bổ sung theo yêu cầu của pháp luật và các quy định đối với các thông tin khác (hướng dẫn đoạn 01 Chuẩn mực này)

- A1. Theo yêu cầu của pháp luật và các quy định, kiểm toán viên có thể có thêm một số trách nhiệm đối với các thông tin khác không thuộc phạm vi của Chuẩn mực này. Ví

dự, pháp luật có thể yêu cầu kiểm toán viên phải thực hiện một số thủ tục để xác định các thông tin khác như các dữ liệu bổ sung bắt buộc hoặc phải đưa ý kiến về độ tin cậy của các chỉ tiêu trình bày trong các thông tin khác. Khi có những nghĩa vụ như vậy thì các trách nhiệm bổ sung của kiểm toán viên được xác định theo tính chất của cuộc kiểm toán hoặc được quy định bởi pháp luật, các quy định và chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp. Nếu các thông tin khác này bị bỏ sót hoặc trình bày sai lệch thì kiểm toán viên có thể phải nêu rõ vấn đề này trong báo cáo kiểm toán theo yêu cầu của pháp luật và các quy định khác.

Tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 02 Chuẩn mực này)

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A2. Nếu pháp luật hoặc các quy định không yêu cầu thì các đơn vị nhỏ thường không phát hành các tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán. Tuy nhiên, pháp luật và các quy định có thể yêu cầu Ban quản trị đơn vị được kiểm toán lập các tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán. Ví dụ về các thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán của các đơn vị nhỏ là báo cáo lãi lỗ chi tiết và báo cáo kế toán quản trị.

Định nghĩa về các thông tin khác (hướng dẫn đoạn 05(a) Chuẩn mực này)

A3. Các thông tin khác có thể bao gồm:

- (1) Báo cáo của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về các hoạt động của đơn vị;
- (2) Bản tổng hợp thông tin tài chính hoặc các điểm lưu ý;
- (3) Các thông tin về nhân sự;
- (4) Kế hoạch sử dụng vốn;
- (5) Chỉ tiêu tài chính;
- (6) Danh sách nhân sự chủ chốt (Hội đồng quản trị, Ban Giám đốc...);
- (7) Các thông tin được lựa chọn khác.

A4. Theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thông tin khác không bao gồm:

- (1) Một bài báo hoặc thông báo, như thư giới thiệu kèm theo tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán và báo cáo kiểm toán;
- (2) Thông tin nằm trong các phân tích, chỉ dẫn;
- (3) Thông tin trên các trang web của đơn vị được kiểm toán (*trừ Báo cáo thường niên*).

Xem xét các thông tin khác (hướng dẫn đoạn 07 Chuẩn mực này)

A5. Việc thu thập các thông tin khác trước ngày lập báo cáo kiểm toán cho phép kiểm toán viên có thể cùng Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán giải quyết một cách kịp thời các điểm không nhất quán trọng yếu và các thông tin sai lệch trọng yếu. Kiểm toán viên và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cần thỏa thuận về việc thông báo kịp thời các thông tin khác cho kiểm toán viên ngay khi các thông tin này phát sinh.

Điểm không nhất quán trọng yếu

Điểm không nhất quán trọng yếu được xác định trong các thông tin khác thu thập trước ngày lập báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

- A6. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không chấp nhận sửa đổi các thông tin khác thì kiểm toán viên có thể cân nhắc sự cần thiết phải thực hiện các biện pháp bổ sung trên cơ sở ý kiến tư vấn của chuyên gia tư vấn pháp luật.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công

- A7. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, kiểm toán viên có thể không được phép rút khỏi hợp đồng kiểm toán hoặc không được phép không phát hành báo cáo kiểm toán. Trong trường hợp như vậy, kiểm toán viên có thể gửi báo cáo tới cơ quan chức năng phù hợp để trình bày về các điểm không nhất quán trọng yếu đó.

Điểm không nhất quán trọng yếu được xác định trong các thông tin khác thu thập sau ngày lập báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 12 - 13 Chuẩn mực này)

- A8. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đồng ý sửa đổi các thông tin khác, kiểm toán viên có thể tiến hành các bước, bao gồm xem xét lại những công việc của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán để đảm bảo những người nhận được báo cáo tài chính, báo cáo kiểm toán phát hành trước đây và các thông tin khác đã được thông báo đầy đủ về việc sửa đổi này.
- A9. Nếu việc sửa đổi các thông tin khác là cần thiết nhưng Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không đồng ý sửa đổi, kiểm toán viên cần tiến hành thêm các biện pháp thích hợp, như tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật.

Thông tin sai lệch trọng yếu (hướng dẫn đoạn 14 - 16 Chuẩn mực này)

- A10. Khi thảo luận với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về các thông tin sai lệch trọng yếu, kiểm toán viên có thể vẫn không đánh giá được tính chính xác của một số thuyết minh trong các thông tin khác và câu trả lời của Ban Giám đốc đơn vị đối với các câu hỏi của kiểm toán viên, và kiểm toán viên có thể kết luận rằng chắc chắn vẫn có những khác biệt trong xét đoán hoặc ý kiến của kiểm toán viên và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán.
- A11. Nếu kiểm toán viên kết luận là có thông tin sai lệch trọng yếu nhưng Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán từ chối sửa đổi thì kiểm toán viên cần tiến hành thêm các biện pháp thích hợp, như tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 800: Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt

(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC

ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (VSA) có số hiệu từ *nhóm 100 đến nhóm 700* được áp dụng cho cuộc kiểm toán báo cáo tài chính. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn các vấn đề mà kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”)* cần lưu ý khi áp dụng các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam nêu trên cho cuộc kiểm toán báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt.
02. Chuẩn mực này được áp dụng cho cuộc kiểm toán một bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 805 quy định và hướng dẫn các vấn đề cần lưu ý khi kiểm toán một báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán một yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của một báo cáo tài chính.
03. Quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này không thay thế quy định và hướng dẫn của các chuẩn mực khác. Chuẩn mực này cũng không quy định và hướng dẫn tất cả các vấn đề cần lưu ý có thể liên quan đến tình huống cụ thể của cuộc kiểm toán.
04. *Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt.*

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán cần phải có các hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt.

Mục tiêu

05. Khi áp dụng các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam trong cuộc kiểm toán báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, mục tiêu của kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* là xử lý phù hợp đối với các vấn đề cần lưu ý liên quan đến:
 - (a) Việc chấp nhận hợp đồng kiểm toán;
 - (b) Việc lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán;
 - (c) Hình thành ý kiến và lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính.

Giải thích thuật ngữ

06. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
- (a) Báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt: Là báo cáo tài chính được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt (xem hướng dẫn tại đoạn A4 Chuẩn mực này);
 - (b) Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt: Là khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được xây dựng để đáp ứng nhu cầu về thông tin tài chính của những người sử dụng cụ thể. Đoạn 13(a) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 quy định khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể là khuôn khổ về trình bày hợp lý hoặc khuôn khổ về tuân thủ (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A4 Chuẩn mực này).
07. Thuật ngữ "Báo cáo tài chính" trong Chuẩn mực này có nghĩa là "một bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) cho mục đích đặc biệt, kể cả các thuyết minh có liên quan". Các thuyết minh có liên quan thường gồm bản tóm tắt các chính sách kế toán chủ yếu và các thông tin giải thích khác. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng quy định về hình thức, nội dung của báo cáo tài chính và những bộ phận tạo thành một bộ báo cáo tài chính đầy đủ.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Lưu ý khi chấp nhận hợp đồng kiểm toán

Tính có thể chấp nhận được của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính

08. Đoạn 06(a) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 quy định kiểm toán viên phải xác định tính có thể chấp nhận được của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

Khi kiểm toán báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên phải tìm hiểu về (xem hướng dẫn tại đoạn A5 - A8 Chuẩn mực này):

- (a) Mục đích của việc lập báo cáo tài chính;
- (b) Người sử dụng dự kiến;
- (c) Các bước mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã thực hiện để xác định rằng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng là có thể chấp nhận được trong hoàn cảnh cụ thể của đơn vị.

Lưu ý khi lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán

09. Đoạn 18 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 quy định kiểm toán viên phải tuân thủ tất cả các chuẩn mực kiểm toán có liên quan đến cuộc kiểm toán. Khi lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên phải xác định liệu việc áp dụng các chuẩn mực kiểm toán có liên quan có yêu cầu các vấn đề cần lưu ý trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A9 - A12 Chuẩn mực này).

10. Đoạn 11(c) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 quy định kiểm toán viên phải tìm hiểu về việc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán của đơn vị. Trong trường hợp báo cáo tài chính được lập và trình bày theo các điều khoản của thỏa thuận cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên phải tìm hiểu về những diễn giải quan trọng của thỏa thuận trong hợp đồng mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán thể hiện trong việc lập báo cáo tài chính đó. Một diễn giải được coi là quan trọng khi áp dụng một diễn giải hợp lý khác sẽ tạo nên sự khác biệt trọng yếu trong các thông tin được trình bày trong báo cáo tài chính.

Lưu ý khi hình thành ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán

11. Khi hình thành ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên phải áp dụng các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 (xem hướng dẫn tại đoạn A13 Chuẩn mực này).

Mô tả khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng

12. Đoạn 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 quy định kiểm toán viên phải đánh giá xem liệu báo cáo tài chính có tham chiếu đến hoặc mô tả đầy đủ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không. Trong trường hợp báo cáo tài chính được lập và trình bày theo các điều khoản của thỏa thuận cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên phải đánh giá xem liệu báo cáo tài chính có mô tả thích hợp từng diễn giải quan trọng của thỏa thuận trong hợp đồng mà báo cáo tài chính được lập và trình bày căn cứ vào diễn giải đó.
13. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 quy định và hướng dẫn về hình thức và nội dung của báo cáo kiểm toán. Trong trường hợp báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt:
- (a) Báo cáo kiểm toán phải mô tả mục đích của việc lập báo cáo tài chính và nếu cần, phải mô tả về đối tượng sử dụng báo cáo tài chính dự kiến, hoặc tham chiếu đến phần thuyết minh có các thông tin đó trong báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt;
 - (b) Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán được lựa chọn khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính để lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, trong báo cáo kiểm toán, việc giải thích về trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đối với báo cáo tài chính cũng phải đề cập đến trách nhiệm của Ban Giám đốc trong việc xác định xem khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng là có thể chấp nhận được trong hoàn cảnh cụ thể của đơn vị hay không.

Thông báo cho người đọc về việc báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt

14. Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt phải bao gồm đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” nhằm thông báo cho người sử dụng báo cáo kiểm toán là báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt và do đó, báo cáo tài chính này có thể không phù hợp cho mục đích khác. Kiểm toán viên phải trình bày đoạn nhấn mạnh này với một tiêu đề phù hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A14 - A15 Chuẩn mực này).

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Giải thích thuật ngữ “Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt” (hướng dẫn đoạn 06 Chuẩn mực này)

A1. Ví dụ về khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt:

- (1) Cơ sở kế toán thuế được áp dụng để lập một bộ báo cáo tài chính đính kèm với bản quyết toán thuế của đơn vị;
- (2) Cơ sở kế toán thực thu, thực chi được áp dụng để lập báo cáo về dòng tiền của đơn vị, theo yêu cầu của các chủ nợ;
- (3) Các quy định về báo cáo tài chính do cơ quan quản lý Nhà nước đặt ra để đáp ứng các yêu cầu riêng của cơ quan quản lý Nhà nước; hoặc
- (4) Các quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính theo các điều khoản của thỏa thuận trong hợp đồng, ví dụ thỏa thuận hợp đồng phát hành trái phiếu, hợp đồng vay hoặc hiệp định tài trợ cho dự án.

A2. Có trường hợp khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt được dựa trên một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được xây dựng bởi tổ chức chịu trách nhiệm xây dựng và ban hành chuẩn mực hoặc theo pháp luật và các quy định, tuy nhiên không tuân thủ tất cả các quy định của khuôn khổ đó. Ví dụ, một thỏa thuận yêu cầu phải lập báo cáo tài chính theo hầu hết, nhưng không phải tất cả, các chuẩn mực về lập và trình bày báo cáo tài chính của nước X. Khi các thỏa thuận cho mục đích đặc biệt là có thể chấp nhận được trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng kiểm toán, báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt không nên mô tả khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng để thể hiện sự tuân thủ hoàn toàn khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được xây dựng bởi tổ chức chịu trách nhiệm xây dựng và ban hành chuẩn mực hoặc theo pháp luật và các quy định. Trong ví dụ của thỏa thuận nêu trên, việc mô tả khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể tham chiếu đến các quy định của thỏa thuận về lập báo cáo tài chính, thay vì tham chiếu đến các chuẩn mực về lập và trình bày báo cáo tài chính của nước X.

A3. Trong trường hợp mô tả tại đoạn A2 Chuẩn mực này, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt có thể không phải là khuôn khổ về trình bày hợp lý, ngay cả khi khuôn khổ đó được xây dựng dựa trên một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính là khuôn khổ về trình bày hợp lý. Nguyên nhân là do khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt có thể không tuân thủ tất cả các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được xây dựng bởi tổ chức chịu trách nhiệm xây dựng và ban hành chuẩn mực hoặc theo pháp luật và các quy định mà các quy định đó là cần thiết để đạt được sự trình bày hợp lý của báo cáo tài chính.

A4. Báo cáo tài chính được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt có thể là báo cáo tài chính duy nhất mà đơn vị lập ra. Trong trường hợp đó, báo cáo tài chính có thể có những đối tượng sử dụng khác ngoài những đối tượng được xác định theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính. Mặc dù báo cáo tài chính này có thể được lưu hành rộng rãi nhưng trong trường hợp này, báo cáo tài chính vẫn được coi là báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt theo quy định của các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các quy định tại

đoạn 13 - 14 Chuẩn mực này nhằm tránh sự hiểu lầm về mục đích lập báo cáo tài chính.

Lưu ý khi chấp nhận hợp đồng kiểm toán

Tính có thể chấp nhận được của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 08 Chuẩn mực này)

- A5. Đối với báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, nhu cầu thông tin tài chính của người sử dụng dự kiến là một yếu tố quan trọng để xác định tính có thể chấp nhận được của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng trong việc lập báo cáo tài chính.
- A6. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể bao gồm các chuẩn mực về lập và trình bày báo cáo tài chính được xây dựng bởi tổ chức chịu trách nhiệm xây dựng và ban hành các chuẩn mực áp dụng cho báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt. Trong trường hợp đó, các chuẩn mực trên sẽ được coi là có thể chấp nhận được cho mục đích đặc biệt nếu tổ chức chịu trách nhiệm xây dựng và ban hành chuẩn mực đảm bảo tuân theo một quy trình minh bạch, được xây dựng có xem xét đến quan điểm của các bên hữu quan. Pháp luật và các quy định có thể quy định cụ thể về khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán phải sử dụng để lập báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt đối với một loại hình doanh nghiệp nào đó. Ví dụ, cơ quan quản lý Nhà nước có thể đặt ra các quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính để đáp ứng các yêu cầu riêng của cơ quan quản lý Nhà nước. Nếu không có mâu thuẫn, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đó sẽ được coi là có thể chấp nhận được đối với báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt mà đơn vị lập.
- A7. Khi có các quy định mang tính pháp lý bổ sung cho các chuẩn mực về lập và trình bày báo cáo tài chính quy định tại đoạn A6 Chuẩn mực này, theo quy định tại đoạn 18 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210, kiểm toán viên phải xác định xem có bất kỳ sự mâu thuẫn nào giữa các quy định pháp lý và các chuẩn mực về lập và trình bày báo cáo tài chính hay không, và nếu có mâu thuẫn thì kiểm toán viên phải xác định các hành động phải thực hiện.
- A8. Ngoài các trường hợp đã hướng dẫn trong đoạn A6 và A7 Chuẩn mực này, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể bao gồm các quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính theo thỏa thuận, hoặc các nguồn tài liệu khác. Trong trường hợp đó, tính có thể chấp nhận được của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng kiểm toán được kiểm toán viên xác định bằng cách xem xét liệu khuôn khổ đó có thể hiện các đặc điểm thường thấy của các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể chấp nhận được như mô tả tại Phụ lục 02 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 hay không. Đối với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định tầm quan trọng của các đặc điểm thường thấy của các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể chấp nhận được đối với một thỏa thuận cụ thể. Ví dụ, với mục đích xác định giá trị tài sản thuần của đơn vị tại thời điểm thanh lý (bán), người bán và người mua phải thống nhất rằng các ước tính mang tính thận trọng cho các khoản dự phòng nợ phải thu khó đòi là phù hợp với nhu cầu của họ, mặc dù thông tin tài chính đó là khác biệt khi đối chiếu với cùng thông tin đó nhưng được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung.

Lưu ý khi lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

- A9. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 yêu cầu kiểm toán viên phải tuân thủ: (a) chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, bao gồm cả tính độc lập, liên quan đến hợp đồng kiểm toán báo cáo tài chính, và (b) tất cả các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam có liên quan đến cuộc kiểm toán. Đoạn 14, 18, 22 - 23 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 cũng yêu cầu kiểm toán viên phải tuân thủ tất cả các quy định của từng chuẩn mực kiểm toán, trừ khi trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán, toàn bộ chuẩn mực kiểm toán đó là không liên quan đến cuộc kiểm toán; hoặc một số quy định là không phù hợp bởi vì quy định đó phải được áp dụng có điều kiện và điều kiện đó lại không tồn tại. Trong trường hợp ngoại lệ, kiểm toán viên có thể xét thấy cần phải thực hiện khác với một quy định nào đó của một chuẩn mực kiểm toán, bằng cách thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế để đạt được mục tiêu của quy định đó.
- A10. Kiểm toán viên cần lưu ý khi áp dụng một số quy định của các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam trong cuộc kiểm toán báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt. Ví dụ, theo quy định tại đoạn 02 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320, những xét đoán về các vấn đề trọng yếu đối với người sử dụng báo cáo tài chính phải dựa trên việc xem xét các nhu cầu chung về thông tin tài chính của nhóm người sử dụng. Tuy nhiên, khi kiểm toán báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, những xét đoán này phải dựa trên việc xem xét các nhu cầu thông tin tài chính của người sử dụng dự kiến.
- A11. Đối với báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, ví dụ, báo cáo tài chính được lập và trình bày theo các điều khoản thỏa thuận cho mục đích đặc biệt, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể thống nhất với người sử dụng dự kiến về mức giá trị mà các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán có giá trị dưới mức đó sẽ không phải sửa chữa hoặc điều chỉnh. Sự tồn tại của mức giá trị đó không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên trong việc xác định mức trọng yếu theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 để phục vụ lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt.
- A12. Việc trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán theo các quy định và hướng dẫn của chuẩn mực kiểm toán Việt Nam được căn cứ vào mối liên hệ giữa Ban quản trị và báo cáo tài chính được kiểm toán, cụ thể là Ban quản trị có chịu trách nhiệm giám sát việc lập và trình bày báo cáo tài chính đó hay không. Đối với báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, Ban quản trị đơn vị được kiểm toán có thể không có trách nhiệm giám sát này; ví dụ, khi các thông tin tài chính chỉ được lập riêng cho Ban Giám đốc sử dụng. Trường hợp này, các quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260 có thể không liên quan đến cuộc kiểm toán báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, trừ khi kiểm toán viên cũng thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính cho mục đích chung của đơn vị; hoặc kiểm toán viên đã nhất trí với Ban quản trị đơn vị là sẽ trao đổi với Ban quản trị về các vấn đề có liên quan được phát hiện trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt.

Lưu ý khi hình thành ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

- A13. Phụ lục của Chuẩn mực này cung cấp các ví dụ minh họa về báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt.

Thông báo cho người đọc về việc báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

A14. Báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt có thể được sử dụng cho các mục đích ngoài dự kiến ban đầu. Ví dụ, cơ quan quản lý Nhà nước có thể yêu cầu các đơn vị phải công khai báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt *trên các phương tiện thông tin đại chúng*. Để tránh hiểu lầm, kiểm toán viên phải thông báo cho người sử dụng báo cáo kiểm toán rằng báo cáo tài chính được kiểm toán được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, do đó, có thể không phù hợp cho mục đích khác.

Hạn chế việc lưu hành hoặc sử dụng báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

A15. Ngoài việc thông báo cho người sử dụng theo quy định tại đoạn 14 Chuẩn mực này, kiểm toán viên có thể thấy cần thiết phải nêu rõ báo cáo kiểm toán chỉ được dự kiến cung cấp cho những người sử dụng cụ thể. Tùy theo pháp luật và các quy định, kiểm toán viên có thể yêu cầu đơn vị hạn chế trong việc lưu hành hoặc sử dụng báo cáo kiểm toán. Trong trường hợp đó, đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” trong báo cáo kiểm toán như quy định tại đoạn 14 Chuẩn mực này có thể được mở rộng để trình bày cả các vấn đề khác, đồng thời, tiêu đề của đoạn đó cũng được sửa đổi tương ứng.

VÍ DỤ VỀ BÁO CÁO KIỂM TOÁN VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH CHO MỤC ĐÍCH ĐẶC BIỆT

Ví dụ 1:

Báo cáo kiểm toán về một bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) được lập theo các quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính theo điều khoản thỏa thuận cho mục đích đặc biệt (trong ví dụ này là khuôn khổ về tuân thủ).

Áp dụng cho trường hợp sau:

- (1) Báo cáo tài chính do Ban Giám đốc đơn vị lập theo các quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính theo điều khoản thỏa thuận cho mục đích đặc biệt (khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt) để đảm bảo tuân thủ các điều khoản thỏa thuận cho mục đích đặc biệt đó. Ban Giám đốc không được lựa chọn khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính;
- (2) Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng là khuôn khổ về tuân thủ;
- (3) Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán nêu rõ trách nhiệm của Ban Giám đốc đối với báo cáo tài chính theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210;
- (4) Đối tượng được nhận và sử dụng báo cáo kiểm toán là hạn chế.

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: .../20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính kèm theo của Công ty ABC, được lập ngày ..., từ trang...đến trang..., bao gồm Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, và Bản thuyết minh báo cáo tài chính. Báo cáo tài chính này đã được Ban Giám đốc Công ty ABC lập theo các quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính tại phần Z của thỏa thuận ngày 01/01/20x1 giữa Công ty ABC và Công ty DEF (“Thỏa thuận”).

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày báo cáo tài chính theo các quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính tại phần Z của Thỏa thuận và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam.

Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính của Công ty có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên đã xem xét kiểm soát nội bộ của Công ty liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Công ty. Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán của chúng tôi.

Ý kiến của kiểm toán viên

Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính của Công ty ABC cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 đã được lập, trên các khía cạnh trọng yếu, tuân thủ theo các quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính tại phần Z của Thỏa thuận.

Chính sách kế toán và giới hạn về đối tượng nhận và sử dụng báo cáo kiểm toán

Không phù hợp với ý kiến nêu trên, chúng tôi lưu ý người đọc báo cáo tài chính đến Thuyết minh X của báo cáo tài chính mô tả chính sách kế toán. Báo cáo tài chính này được lập để giúp Công ty ABC tuân thủ các quy định về lập báo cáo tài chính theo quy định của Thỏa thuận nêu trên. Vì thế, báo cáo tài chính này có thể không phù hợp để sử dụng vào mục đích khác. Báo cáo kiểm toán của chúng tôi chỉ dành riêng cho Công ty ABC và Công ty DEF và không được cung cấp cho bên nào khác ngoài Công ty ABC và Công ty DEF.

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(Chữ ký, họ và tên)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Ví dụ 2:

Báo cáo kiểm toán về một bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) được lập theo cơ sở kế toán thuế (trong ví dụ này là khuôn khổ về tuân thủ).

Áp dụng cho trường hợp sau:

- (1) Báo cáo tài chính do Ban Giám đốc của một công ty hợp danh lập theo cơ sở kế toán thuế (khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt) để giúp các bên góp vốn lập Báo cáo thuế thu nhập doanh nghiệp. Ban Giám đốc không được lựa chọn khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính;
- (2) Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng là khuôn khổ về tuân thủ;
- (3) Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán nêu rõ trách nhiệm của Ban Giám đốc đối với báo cáo tài chính theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210;
- (4) Đối tượng được nhận báo cáo kiểm toán là hạn chế.

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: ... /20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính kèm theo của Công ty hợp danh ABC, được lập ngày..., từ trang...đến trang..., bao gồm Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, và Bản thuyết minh báo cáo tài chính. Báo cáo tài chính này đã được Ban Giám đốc Công ty hợp danh ABC lập theo cơ sở kế toán thuế của nước (X).

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày báo cáo tài chính theo cơ sở kế toán thuế của nước (X) và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính của Công ty có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính. Các thủ tục kiểm toán được lựa

chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên đã xem xét kiểm soát nội bộ của Công ty liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Công ty. Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán của chúng tôi.

Ý kiến của kiểm toán viên

Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính của Công ty hợp danh ABC cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 đã được lập, trên các khía cạnh trọng yếu, tuân thủ theo... [mô tả Luật thuế thu nhập doanh nghiệp được áp dụng].

Chính sách kế toán và giới hạn về đối tượng nhận báo cáo kiểm toán

Không phủ nhận ý kiến nêu trên, chúng tôi lưu ý người đọc báo cáo tài chính đến Thuyết minh X của báo cáo tài chính mô tả chính sách kế toán. Báo cáo tài chính này được lập để giúp bên góp vốn của Công ty hợp danh ABC lập Báo cáo thuế thu nhập doanh nghiệp của các bên góp vốn. Vì thế, báo cáo tài chính này có thể không phù hợp để sử dụng vào mục đích khác. Báo cáo kiểm toán của chúng tôi chỉ dành riêng cho Công ty hợp danh ABC và các bên góp vốn của Công ty và không được cung cấp cho bên nào khác ngoài Công ty hợp danh ABC và các bên góp vốn của Công ty.

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(Chữ ký, họ và tên)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Ví dụ 3:

Báo cáo kiểm toán về một bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) được lập theo *yêu cầu riêng* trong quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính của cơ quan quản lý Nhà nước (trong ví dụ này là khuôn khổ về trình bày hợp lý).

Áp dụng cho trường hợp sau:

- (1) Báo cáo tài chính do Ban Giám đốc đơn vị lập theo các quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính theo yêu cầu riêng của cơ quan quản lý Nhà nước (khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt) để đáp ứng các quy định của cơ quan quản lý đó. Ban Giám đốc không được lựa chọn khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính;
- (2) Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng là khuôn khổ về trình bày hợp lý;
- (3) Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán nêu rõ trách nhiệm của Ban Giám đốc đối với báo cáo tài chính theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210;
- (4) Đối tượng được nhận hoặc sử dụng báo cáo kiểm toán là không hạn chế;
- (5) Đoạn “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán đề cập đến việc kiểm toán viên đã phát hành báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính cùng kỳ kế toán đó của Công ty ABC, được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung.

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: ... /20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính kèm theo của Công ty ABC, được lập ngày..., từ trang... đến trang..., bao gồm Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, và Bản thuyết minh báo cáo tài chính. Báo cáo tài chính này đã được Ban Giám đốc Công ty ABC lập theo các quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính tại phần Y của văn bản Z.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày báo cáo tài chính theo các quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính tại phần Y của văn bản Z và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức

nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính của Công ty có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên đã xem xét kiểm soát nội bộ của Công ty liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Công ty. Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán của chúng tôi.

Ý kiến của kiểm toán viên

Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, tình hình tài chính của Công ty ABC tại ngày 31/12/20x1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với các quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính tại phần Y của văn bản Z.

Chính sách kế toán

Không phủ nhận ý kiến nêu trên, chúng tôi lưu ý người đọc báo cáo tài chính đến Thuyết minh X của báo cáo tài chính mô tả chính sách kế toán. Báo cáo tài chính này được lập để giúp Công ty ABC đáp ứng các yêu cầu của cơ quan quản lý DEF. Vì thế, báo cáo tài chính này có thể không phù hợp để sử dụng cho mục đích khác.

Vấn đề khác

Công ty ABC đã lập một bộ báo cáo tài chính riêng cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính và chúng tôi đã phát hành báo cáo kiểm toán riêng về báo cáo tài chính đó cho các chủ sở hữu của Công ty ABC vào ngày 31/3/20x2.

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(Chữ ký, họ và tên)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM
Chuẩn mực kiểm toán số 805: Lưu ý khi kiểm toán báo cáo
tài chính riêng lẻ và khi kiểm toán các yếu tố, tài khoản
hoặc khoản mục cụ thể của báo cáo tài chính
(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC
ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (VSA) có số hiệu từ 100 đến 700 được áp dụng cho cuộc kiểm toán báo cáo tài chính và nếu cần, cũng được vận dụng cho cuộc kiểm toán thông tin tài chính quá khứ. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn các vấn đề mà kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* (sau đây gọi là “*kiểm toán viên*”) cần lưu ý khi áp dụng các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam nêu trên cho cuộc kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán một yếu tố, tài khoản, khoản mục cụ thể của một báo cáo tài chính. Báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố, tài khoản, khoản mục cụ thể này có thể được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung hoặc theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt. Khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố, tài khoản, khoản mục cụ thể được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên cũng phải áp dụng các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 800 (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A4 Chuẩn mực này).
02. Chuẩn mực kiểm toán này không áp dụng cho báo cáo của kiểm toán viên đơn vị thành viên mà báo cáo đó được phát hành dựa trên kết quả công việc kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên theo yêu cầu của nhóm kiểm toán tập đoàn để phục vụ mục đích kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn (xem Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 600).
03. Các quy định và hướng dẫn của chuẩn mực kiểm toán này không thay thế các quy định và hướng dẫn của các chuẩn mực khác. Chuẩn mực kiểm toán này cũng không quy định và hướng dẫn tất cả các vấn đề cần lưu ý có thể liên quan đến tình huống cụ thể của cuộc kiểm toán.
04. *Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán* (sau đây gọi là “*kiểm toán viên*”) phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình kiểm toán các báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố, tài khoản, khoản mục cụ thể của một báo cáo tài chính.
Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán cần phải có các hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Mục tiêu

05. Mục tiêu của kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán*, khi áp dụng các chuẩn mực

kiểm toán Việt Nam cho kiểm toán các báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố, tài khoản, khoản mục cụ thể của một báo cáo tài chính, là tập trung vào các lưu ý liên quan đến:

- (a) Chấp nhận hợp đồng kiểm toán;
- (b) Lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán; và
- (c) Hình thành ý kiến và lập báo cáo kiểm toán về các báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc về yếu tố, tài khoản, khoản mục cụ thể của một báo cáo tài chính.

Giải thích thuật ngữ

06. Trong Chuẩn mực kiểm toán này:

- (a) “Yếu tố của một báo cáo tài chính” hoặc “Yếu tố”: Được hiểu là “một yếu tố, một tài khoản hoặc một khoản mục của một báo cáo tài chính”;
- (b) “Chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế”: Được hiểu là chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) do Ủy ban Chuẩn mực Kế toán Quốc tế ban hành;
- (c) Một báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc một yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính phải bao gồm cả các thuyết minh liên quan kèm theo. Các thuyết minh liên quan thường bao gồm bản tóm tắt các chính sách kế toán quan trọng và các thông tin giải thích khác liên quan đến báo cáo tài chính *riêng lẻ* hoặc *yếu tố của một báo cáo tài chính*.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Lưu ý khi chấp nhận hợp đồng kiểm toán

Áp dụng các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam

07. Đoạn 18 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 quy định kiểm toán viên phải tuân thủ tất cả các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam liên quan đến cuộc kiểm toán. Khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, kiểm toán viên vẫn phải áp dụng quy định này, ngay cả khi kiểm toán viên được bổ nhiệm để kiểm toán bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) của đơn vị. Nếu không được bổ nhiệm để kiểm toán bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) của đơn vị, kiểm toán viên phải xác định xem có thể thực hiện được việc kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A5 - A6 Chuẩn mực này).

Tính có thể chấp nhận được của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính

08. Đoạn 06(a) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 quy định kiểm toán viên phải xác định xem khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được đơn vị áp dụng trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính là có thể chấp nhận được hay không. Khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, để thực hiện quy định này, kiểm toán viên còn phải xác định xem việc áp dụng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có cung cấp đầy đủ các thuyết minh thích hợp để người sử dụng có thể hiểu được các thông tin trong báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc trong yếu tố được kiểm toán, và hiểu được ảnh hưởng của các giao dịch và sự kiện trọng yếu đối với các thông tin trong báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc trong

yếu tố được kiểm toán đó hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A7 Chuẩn mực này).

Dạng ý kiến kiểm toán

09. Đoạn 10(e) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 quy định trong điều khoản của hợp đồng kiểm toán phải dự kiến về hình thức và nội dung các báo cáo mà kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* sẽ phát hành. Trường hợp kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải xem xét liệu dạng ý kiến kiểm toán dự kiến đã phù hợp với hoàn cảnh cụ thể hay chưa (xem hướng dẫn tại đoạn A8 - A9 Chuẩn mực này).

Lưu ý khi lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán

10. Đoạn 02 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 quy định các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam áp dụng cho cuộc kiểm toán báo cáo tài chính và nếu cần, cũng được vận dụng cho các cuộc kiểm toán thông tin tài chính quá khứ (theo giải thích thuật ngữ tại đoạn 13(f) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, thuật ngữ “Báo cáo tài chính” thường có nghĩa là một bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng). Khi lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, khi cần thiết, kiểm toán viên phải áp dụng tất cả các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A10 - A14 Chuẩn mực này).

Lưu ý khi hình thành ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán

11. Khi hình thành ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải áp dụng các quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700, khi cần thiết, được vận dụng cho phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A15 - A16 Chuẩn mực này).

Báo cáo kiểm toán đối với bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) và đối với báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính

12. Nếu kiểm toán viên thực hiện hợp đồng kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính kết hợp với hợp đồng kiểm toán bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) của đơn vị, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán riêng cho từng hợp đồng kiểm toán.
13. Đơn vị có thể phát hành báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính đã được kiểm toán cùng với bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán. Nếu kiểm toán viên kết luận rằng việc trình bày báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính không thể hiện rõ sự phân biệt với bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*), kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sửa đổi cách trình bày. Theo đoạn 15 và 16 Chuẩn mực này, kiểm toán viên cũng phải thể hiện rõ sự phân biệt giữa ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính với ý kiến kiểm toán về bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*). Nếu chưa đảm bảo phân biệt rõ giữa các ý kiến kiểm toán này thì kiểm toán viên chưa được phát hành báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính.

Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” hoặc đoạn “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán về bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) của đơn vị

14. Nếu ý kiến kiểm toán về bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) của đơn vị không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, hoặc báo cáo kiểm toán có đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” hoặc đoạn “Vấn đề khác”, kiểm toán viên phải xác định ảnh hưởng có thể có đến báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của báo cáo tài chính. Nếu thích hợp, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, hoặc phải trình bày đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” hoặc đoạn “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán (xem hướng dẫn đoạn A17 Chuẩn mực này).
15. Trong trường hợp kiểm toán viên kết luận rằng cần phải đưa ra ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến đối với tổng thể bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) của đơn vị, đoạn 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 quy định kiểm toán viên không được trình bày trên cùng một báo cáo kiểm toán cả hai ý kiến kiểm toán sau: (1) ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể là một bộ phận hợp thành của bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*); và (2) ý kiến trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến đối với bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*). Kiểm toán viên không được trình bày như vậy vì ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể có thể mâu thuẫn với ý kiến trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến đối với bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) (xem hướng dẫn đoạn A18 Chuẩn mực này).
16. Có trường hợp kiểm toán viên kết luận rằng cần phải đưa ra ý kiến kiểm toán dạng trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến đối với tổng thể bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) của đơn vị, tuy nhiên, khi kiểm toán riêng một yếu tố cụ thể trong bộ báo cáo tài chính đó thì kiểm toán viên lại thấy cần đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần đối với yếu tố đó. Kiểm toán viên chỉ được thực hiện điều này, nếu:
- (a) Pháp luật và các quy định không cấm;
 - (b) Ý kiến chấp nhận toàn phần đối với yếu tố cụ thể trong bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) được trình bày trong một báo cáo kiểm toán riêng mà báo cáo đó không được công bố cùng với báo cáo kiểm toán có ý kiến trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến về tổng thể bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) của đơn vị;
 - (c) Yếu tố cụ thể không chiếm tỷ trọng lớn trong bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) của đơn vị.
17. Do báo cáo tài chính riêng lẻ là một bộ phận quan trọng của bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*), cho dù báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính riêng lẻ có được công bố cùng với báo cáo kiểm toán về bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) hay không thì kiểm toán viên cũng không được đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính riêng lẻ nếu kiểm toán viên đã đưa ra ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến đối với tổng thể bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*).

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Phạm vi áp dụng (hướng dẫn đoạn 01 Chuẩn mực này)

- A1. Đoạn 13(g) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 định nghĩa thuật ngữ “Thông tin tài chính trong quá khứ” là thông tin được trình bày bằng thuật ngữ tài chính liên quan đến một đơn vị cụ thể, phát sinh chủ yếu từ hệ thống kế toán của đơn vị, phản ánh các sự kiện kinh tế đã xảy ra trong các kỳ trước hoặc các điều kiện kinh tế tại một thời điểm trong quá khứ.

- A2. Đoạn 13(f) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 định nghĩa “Báo cáo tài chính” là sự trình bày một cách hệ thống về các thông tin tài chính trong quá khứ, bao gồm các thuyết minh có liên quan, với mục đích công bố thông tin về tình hình tài chính và các nghĩa vụ của đơn vị tại một thời điểm hoặc những thay đổi trong một thời kỳ, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính. Thuật ngữ “Báo cáo tài chính” thường có nghĩa là một bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.
- A3. Theo đoạn 02 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam được áp dụng khi kiểm toán viên thực hiện cuộc kiểm toán báo cáo tài chính và nếu cần, cũng được vận dụng trong trường hợp kiểm toán thông tin tài chính khác trong quá khứ, như kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn các trường hợp kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính (Phụ lục 01 của Chuẩn mực này cung cấp ví dụ về các thông tin tài chính khác trong quá khứ).
- A4. Ngoài cuộc kiểm toán thông tin tài chính quá khứ, các hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác được thực hiện theo Chuẩn mực về hợp đồng đảm bảo (VSAE) số 3000 (*). ((*): Xem ghi chú tại đoạn cuối Chuẩn mực này).

Lưu ý khi chấp nhận hợp đồng kiểm toán

Áp dụng các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (hướng dẫn đoạn 07 Chuẩn mực này)

- A5. Đoạn 14 và 18 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 quy định kiểm toán viên phải tuân thủ (a) chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, bao gồm cả tính độc lập liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính; và (b) tất cả các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam liên quan đến cuộc kiểm toán. Đoạn 22 - 23 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 cũng quy định kiểm toán viên phải tuân thủ tất cả các quy định của từng chuẩn mực kiểm toán, trừ khi, xét trên bối cảnh của cuộc kiểm toán đang thực hiện thì toàn bộ chuẩn mực kiểm toán đó không liên quan đến cuộc kiểm toán hoặc một số yêu cầu nào đó là không phù hợp bởi vì yêu cầu đó phải được áp dụng có điều kiện và điều kiện đó lại không tồn tại trong cuộc kiểm toán. Trong trường hợp ngoại lệ, nếu kiểm toán viên phải đánh giá sự cần thiết của việc thực hiện khác so với một yêu cầu nào đó của một chuẩn mực kiểm toán thì kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế để đạt được mục tiêu đặt ra.
- A6. Khi kiểm toán viên không được thuê kiểm toán bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) của đơn vị, kiểm toán viên có thể không tuân thủ được các quy định của các chuẩn mực kiểm toán liên quan đến cuộc kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên thường không có được sự hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ, như hiểu biết của một kiểm toán viên thực hiện kiểm toán bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*). Kiểm toán viên cũng không có được các bằng chứng kiểm toán về chất lượng tổng thể của các tài liệu, sổ kế toán hoặc các thông tin kế toán khác mà các bằng chứng này có thể thu thập được nếu thực hiện kiểm toán bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*). Do đó, kiểm toán viên có thể cần thu thập thêm bằng chứng để chứng thực cho các bằng chứng kiểm toán đã thu thập từ tài liệu, sổ kế toán. Khi kiểm toán một yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, một số chuẩn mực kiểm toán quy định công việc kiểm toán phải thực hiện có khi không phù hợp với yếu tố được kiểm toán. Ví dụ, mặc dù các quy định của Chuẩn mực

kiểm toán Việt Nam số 570 có thể phù hợp với một cuộc kiểm toán chuyên đề về các khoản phải thu nhưng việc tuân thủ các quy định của Chuẩn mực này có thể không khả thi do yêu cầu quá cao. Nếu kiểm toán viên kết luận không thể thực hiện được cuộc kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính theo quy định của các chuẩn mực kiểm toán thì kiểm toán viên có thể thảo luận với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về việc thực hiện một hình thức dịch vụ khác phù hợp hơn.

Tính có thể chấp nhận được của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 08 Chuẩn mực này)

A7. Một báo cáo tài chính riêng lẻ hay một yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính có thể được lập phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng mà khuôn khổ đó được xây dựng dựa trên cơ sở của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính áp dụng cho việc lập và trình bày một bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) do cơ quan, tổ chức có chức năng soạn thảo chuẩn mực ban hành (ví dụ, Chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế (IFRS)). Trong trường hợp này, để xác định xem khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể chấp nhận được hay không, kiểm toán viên cần phải đánh giá liệu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho việc lập và trình bày bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) đó có đảm bảo cho việc trình bày báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính có đủ thuyết minh thích hợp hay không.

Dạng ý kiến kiểm toán (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

A8. Theo quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, dạng ý kiến kiểm toán mà kiểm toán viên đưa ra phụ thuộc vào khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và phụ thuộc vào pháp luật và các quy định có liên quan. Theo quy định tại đoạn 35 - 36 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700:

- (a) Khi đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần đối với bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) được lập theo khuôn khổ về trình bày hợp lý, trừ khi pháp luật có quy định khác, ý kiến kiểm toán phải sử dụng mẫu câu sau: “*Báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, ... phù hợp với [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng]*”;
- (b) Khi đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần đối với bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) được lập theo khuôn khổ về tuân thủ, ý kiến kiểm toán phải nêu rõ là báo cáo tài chính đã được lập, trên các khía cạnh trọng yếu, tuân thủ [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng].

A9. Đối với báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể không quy định rõ việc trình bày báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính. Điều này có thể xảy ra trong trường hợp khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng được dựa trên cơ sở khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính áp dụng cho việc lập và trình bày một bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) do cơ quan, tổ chức có chức năng soạn thảo chuẩn mực ban hành (ví dụ, Chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế (IFRS)). Khi đó, kiểm toán viên cần xem xét dạng ý kiến kiểm toán dự kiến đưa ra có phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

Lưu ý khi lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

- A10. Kiểm toán viên cần xem xét kỹ lưỡng để xác định các chuẩn mực kiểm toán được coi là có liên quan đến cuộc kiểm toán. Ngay cả trong cuộc kiểm toán một yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, về nguyên tắc, các Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240, số 550 và số 570 vẫn được coi là có liên quan đến cuộc kiểm toán, vì yếu tố được kiểm toán có thể bị sai sót do gian lận, do ảnh hưởng của các nghiệp vụ với các bên liên quan hoặc do việc áp dụng không đúng giả định về tính hoạt động liên tục theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.
- A11. Ngoài ra, theo quy định tại đoạn 02 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam được áp dụng cho cuộc kiểm toán báo cáo tài chính và nếu cần, cũng được vận dụng cho cuộc kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính. Ví dụ, các giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc về bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) sẽ được thay thế bằng các giải trình bằng văn bản về việc trình bày báo cáo tài chính riêng lẻ hay về yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.
- A12. Khi thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính đồng thời với cuộc kiểm toán bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*), kiểm toán viên có thể sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được từ cuộc kiểm toán bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) cho cuộc kiểm toán một báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính. Tuy nhiên, các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam quy định kiểm toán viên phải lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính nhằm thu thập đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của báo cáo tài chính đó.
- A13. Từng báo cáo tài chính cấu thành nên bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) và nhiều yếu tố của các báo cáo tài chính đó, kể cả các thuyết minh liên quan, có liên quan với nhau. Do đó, khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, kiểm toán viên có thể không xem xét được báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố của một báo cáo tài chính đó một cách riêng rẽ với nhau. Để đạt được mục tiêu kiểm toán, kiểm toán viên có thể cần thực hiện các thủ tục kiểm toán trong mối quan hệ với các khoản mục có liên quan với nhau.
- A14. Ngoài ra, mức trọng yếu được xác định đối với báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính có thể thấp hơn mức trọng yếu được xác định đối với bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) của đơn vị được kiểm toán. Điều này sẽ ảnh hưởng đến nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán cũng như ảnh hưởng đến việc đánh giá các sai sót chưa điều chỉnh.

Lưu ý khi hình thành ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

- A15. Đoạn 13(e) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 quy định khi hình thành ý kiến kiểm toán, kiểm toán viên phải đánh giá xem liệu báo cáo tài chính có cung cấp đầy đủ các thuyết minh giúp người sử dụng báo cáo tài chính hiểu được ảnh hưởng của các giao dịch và sự kiện trọng yếu đối với các thông tin được trình bày trong báo cáo tài chính hay không. Đối với báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, điều quan trọng là báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ

thể của báo cáo tài chính đó đã bao gồm cả các thuyết minh liên quan, theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, phải cung cấp đầy đủ các thuyết minh giúp người sử dụng hiểu được ảnh hưởng các thông tin được trình bày trong báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố của một báo cáo tài chính, cũng như hiểu được ảnh hưởng của các giao dịch và sự kiện trọng yếu đối với các thông tin được trình bày trong báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố của một báo cáo tài chính.

A16. Phụ lục 02 của Chuẩn mực này cung cấp ví dụ minh họa về báo cáo kiểm toán đối với báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính.

Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” hoặc đoạn “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán về bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) của đơn vị (hướng dẫn đoạn 14 - 15 Chuẩn mực này)

A17. Báo cáo kiểm toán về bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) có thể có ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, có đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” hoặc đoạn “Vấn đề khác” nhưng vẫn đề dẫn đến ý kiến kiểm toán đó không liên quan đến báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể được kiểm toán. Trong trường hợp này, kiểm toán viên vẫn có thể xét thấy cần trình bày trong báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính đoạn “Vấn đề khác” để dẫn chiếu đến vấn đề nêu trong báo cáo kiểm toán về bộ báo cáo tài chính (đầy đủ), vì kiểm toán viên đánh giá điều này là thích hợp để giúp người sử dụng báo cáo hiểu về báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể được kiểm toán hoặc hiểu về báo cáo kiểm toán liên quan (xem đoạn 06 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 706).

A18. Theo hướng dẫn tại đoạn A8 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 510 và đoạn A16 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705, trong báo cáo kiểm toán về bộ báo cáo tài chính (đầy đủ), kiểm toán viên được phép: (1) từ chối đưa ra ý kiến về kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ (nếu phù hợp); đồng thời (2) đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần về tình hình tài chính của đơn vị, vì việc từ chối đưa ra ý kiến chỉ liên quan đến kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ mà không liên quan đến tổng thể báo cáo tài chính.

() Ghi chú: Chuẩn mực về hợp đồng đảm bảo (VSAE) số 3000 nêu tại Đoạn A4 Chuẩn mực này sẽ được ban hành sau.*

VÍ DỤ VỀ CÁC YẾU TỐ, TÀI KHOẢN HOẶC KHOẢN MỤC CỤ THỂ CỦA MỘT BÁO CÁO TÀI CHÍNH

- (1) Các tài khoản phải thu, dự phòng nợ phải thu khó đòi, hàng tồn kho, bao gồm cả các thuyết minh liên quan;
- (2) Danh mục tài sản thuê ngoài quản lý, bao gồm cả các thuyết minh liên quan;
- (3) Biểu tăng, giảm tài sản cố định hữu hình, bao gồm cả các thuyết minh liên quan;
- (4) Kế hoạch trả nợ của một tài sản thuê tài chính, bao gồm cả các thuyết minh chi tiết;
- (5) Danh sách phân chia lợi nhuận hoặc thưởng cho nhân viên, bao gồm cả các thuyết minh chi tiết.

(Hướng dẫn đoạn A16 Chuẩn mực này)

VÍ DỤ MINH HỌA VỀ BÁO CÁO KIỂM TOÁN VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH RIÊNG LẺ VÀ YẾU TỐ CỤ THỂ CỦA MỘT BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Ví dụ 1:

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính riêng lẻ được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho *mục đích chung* (trong ví dụ này là khuôn khổ về trình bày hợp lý)

Áp dụng cho trường hợp sau:

- (1) Kiểm toán Bảng cân đối kế toán (tức là một báo cáo tài chính riêng lẻ);
- (2) Bảng cân đối kế toán do Ban Giám đốc đơn vị lập theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính của Việt Nam (hoặc theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam) liên quan đến lập Bảng cân đối kế toán;
- (3) Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng là khuôn khổ về trình bày hợp lý được xây dựng nhằm thỏa mãn nhu cầu chung về thông tin tài chính của đông đảo người sử dụng;
- (4) Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán phản ánh trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị đối với báo cáo tài chính theo quy định tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210.

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: ... /20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Chúng tôi đã kiểm toán Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1 của Công ty ABC và bản tóm tắt các chính sách kế toán quan trọng và các thông tin thuyết minh khác kèm theo, được lập ngày..., từ trang... đến trang.... (sau đây gọi là “báo cáo tài chính”).

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính của Công ty theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về

việc liệu báo cáo tài chính của Công ty có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên đã xem xét kiểm soát nội bộ của Công ty liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ của Công ty. Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán của chúng tôi.

Ý kiến của kiểm toán viên

Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty ABC tại ngày 31/12/20x1, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(Chữ ký, họ và tên)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Ví dụ 2:

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính riêng lẻ được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính *cho mục đích đặc biệt* (trong ví dụ này là khuôn khổ về trình bày hợp lý)

Áp dụng cho trường hợp sau:

- (1) **Kiểm toán Báo cáo thu chi (tức là một báo cáo tài chính riêng lẻ);**
- (2) **Báo cáo tài chính do Ban Giám đốc đơn vị lập theo cơ sở kế toán thực thu, thực chi nhằm đáp ứng yêu cầu thông tin về dòng tiền của bên cho vay. Ban Giám đốc được lựa chọn khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính;**
- (3) **Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng là khuôn khổ về trình bày hợp lý được xây dựng nhằm thỏa mãn nhu cầu về thông tin tài chính của một số đối tượng sử dụng cụ thể;**
- (4) **Không hạn chế đối tượng nhận và sử dụng báo cáo kiểm toán.**

Công ty kiểm toán Z

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: ... /20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Chúng tôi đã kiểm toán Báo cáo thu chi của Công ty ABC cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 và bản tóm tắt các chính sách kế toán quan trọng và các thông tin thuyết minh khác kèm theo, *được lập ngày..., từ trang...đến trang....* (sau đây gọi là “báo cáo tài chính”). Báo cáo tài chính này đã được Ban Giám đốc lập theo cơ sở kế toán thực thu, thực chi như mô tả tại Thuyết minh X.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính của Công ty theo cơ sở kế toán thực thu, thực chi như mô tả tại Thuyết minh X; bao gồm việc xác định cơ sở kế toán thực thu, thực chi là cơ sở có thể chấp nhận được cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính của Công ty có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu

trong báo cáo tài chính do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên đã xem xét kiểm soát nội bộ của Công ty liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ của Công ty. Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán của chúng tôi.

Ý kiến của kiểm toán viên

Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính *đính kèm* đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình thu, chi của Công ty ABC cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1, phù hợp với cơ sở kế toán thực thu, thực chi như mô tả tại Thuyết minh X.

Cơ sở kế toán

Không phủ nhận ý kiến nêu trên, chúng tôi lưu ý người đọc báo cáo tài chính đến Thuyết minh X của báo cáo tài chính mô tả cơ sở kế toán. Báo cáo tài chính này được lập để cung cấp thông tin cho Bên cho vay Y. Vì thế, báo cáo này có thể không phù hợp để sử dụng vào mục đích khác.

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán Z

Tổng Giám đốc

(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(Chữ ký, họ và tên)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Ví dụ 3:

Báo cáo kiểm toán về yếu tố, tài khoản, khoản mục cụ thể của một báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính vì **mục đích đặc biệt** (trong ví dụ này là khuôn khổ về tuân thủ)

Áp dụng cho trường hợp sau:

- (1) Kiểm toán khoản mục “dự phòng bồi thường phát sinh nhưng chưa được ghi nhận” của một danh mục bảo hiểm (tức là, một yếu tố, tài khoản hay khoản mục của một báo cáo tài chính);
- (2) Thông tin tài chính này do Ban Giám đốc đơn vị lập theo quy định về trích lập dự phòng tài chính theo quy định của pháp luật. Ban Giám đốc không được lựa chọn khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính;
- (3) Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng là khuôn khổ về tuân thủ được xây dựng để đáp ứng nhu cầu về thông tin tài chính của một số đối tượng sử dụng cụ thể;
- (4) Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán phản ánh trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị đối với báo cáo tài chính theo quy định tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210;
- (5) Đối tượng được nhận báo cáo kiểm toán là hạn chế.

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: ... /20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Chúng tôi đã kiểm toán Bảng kê các khoản dự phòng bồi thường phát sinh nhưng chưa được ghi nhận của Công ty Bảo hiểm ABC tại ngày 31/12/20x1, *được lập ngày....., từ trang.....đến trang.....* kèm theo (sau đây gọi tắt là “Bảng kê”). Bảng kê này do Ban Giám đốc Công ty lập phù hợp với [mô tả quy định về báo cáo trích lập dự phòng].

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm lập Bảng kê theo [mô tả quy định về báo cáo trích lập dự phòng] và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập Bảng kê không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về Bảng kê dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các qui định về đạo đức nghề

nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu Bảng kê có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên Bảng kê. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong Bảng kê do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên đã xem xét kiểm soát nội bộ của Công ty liên quan đến việc lập Bảng kê nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ của Công ty. Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể Bảng kê.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán của chúng tôi.

Ý kiến của kiểm toán viên

Theo ý kiến của chúng tôi, các thông tin tài chính trình bày trong Bảng kê các khoản dự phòng bồi thường phát sinh nhưng chưa được ghi nhận của Công ty Bảo hiểm ABC cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 đã được lập, trên các khía cạnh trọng yếu, tuân thủ [mô tả quy định về báo cáo trích lập dự phòng].

Cơ sở kế toán và giới hạn về đối tượng nhận báo cáo kiểm toán

Không phủ nhận ý kiến nêu trên, chúng tôi lưu ý người đọc Bảng kê đến Thuyết minh X của Bảng kê mô tả cơ sở kế toán. Bảng kê này được lập để giúp Công ty Bảo hiểm ABC đáp ứng yêu cầu của Cơ quan quản lý Nhà nước. Vì thế, Bảng kê này có thể không phù hợp để sử dụng vào mục đích khác. Báo cáo kiểm toán của chúng tôi chỉ dành riêng cho Công ty Bảo hiểm ABC và Cơ quan quản lý Nhà nước và không được cung cấp cho bên nào khác ngoài Công ty Bảo hiểm ABC và Cơ quan quản lý Nhà nước.

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(Chữ ký, họ và tên)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mục kiểm toán số 810: Dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt (Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mục kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) liên quan tới việc đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt được trích từ báo cáo tài chính (đầy đủ) đã được kiểm toán viên đó kiểm toán theo các chuẩn mục kiểm toán Việt Nam.
02. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mục này trong quá trình thực hiện hợp đồng và đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) 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 mục này để phối hợp công việc với kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán, cũng như xử lý các mối quan hệ liên quan đến các thông tin trong báo cáo tài chính tóm tắt đã được kiểm toán viên đưa ra ý kiến.

Mục tiêu

03. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là:
 - (a) Xác định tính hợp lý khi chấp nhận hợp đồng dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt;
 - (b) Trong trường hợp ký kết hợp đồng dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt:
 - (i) Đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt, trên cơ sở đánh giá các kết luận đã rút ra từ những bằng chứng được thu thập;
 - (ii) Trình bày ý kiến một cách rõ ràng bằng văn bản, đồng thời trình bày cơ sở cho ý kiến đó.

Giải thích thuật ngữ

04. Trong Chuẩn mục kiểm toán này, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
 - (a) Tiêu thức áp dụng: Là tiêu thức được Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán áp dụng để lập và trình bày báo cáo tài chính tóm tắt (xem thêm đoạn 06(a) và A3 - A7 Chuẩn mục này);
 - (b) Báo cáo tài chính (đầy đủ) được kiểm toán: Là bộ báo cáo tài chính đầy đủ đã được kiểm toán viên kiểm toán theo các chuẩn mục kiểm toán Việt Nam và báo cáo tài chính tóm tắt được trích từ báo cáo tài chính (đầy đủ) này (xem đoạn 13(f) Chuẩn mục kiểm toán Việt Nam số 200 giải thích thuật ngữ “Báo cáo tài chính”);

- (c) Báo cáo tài chính tóm tắt: Là các thông tin tài chính quá khứ được trích từ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) nhưng có ít thông tin chi tiết hơn so với báo cáo tài chính (*đầy đủ*) và vẫn được trình bày theo cấu trúc nhất quán với báo cáo tài chính (*đầy đủ*), thể hiện các nguồn lực hoặc nghĩa vụ kinh tế của đơn vị tại cùng một thời điểm hoặc trong cùng một thời kỳ (xem đoạn 13(f) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200). Các nước khác có thể sử dụng các thuật ngữ khác để mô tả thông tin tài chính quá khứ.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Chấp nhận hợp đồng dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt

05. Kiểm toán viên chỉ được chấp nhận hợp đồng dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này khi đã thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính (*đầy đủ*) mà báo cáo tài chính tóm tắt được trích từ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) này (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).
06. Trước khi chấp nhận hợp đồng dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt, kiểm toán viên phải (xem hướng dẫn tại đoạn A2 Chuẩn mực này):
- (a) Xác định xem các tiêu thức áp dụng có thể chấp nhận được hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A3 - A7 Chuẩn mực này);
 - (b) Yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cam kết về việc Ban Giám đốc hiểu và thừa nhận các trách nhiệm của mình đối với việc:
 - (i) Lập và trình bày báo cáo tài chính tóm tắt theo các tiêu thức áp dụng;
 - (ii) Đảm bảo báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán được cung cấp dễ dàng cho người sử dụng báo cáo tài chính tóm tắt mà không có khó khăn, cản trở nào. Trường hợp pháp luật và các quy định có quy định là báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán không nhất thiết phải cung cấp cho người sử dụng báo cáo tài chính tóm tắt và có quy định các tiêu thức cho việc lập báo cáo tài chính tóm tắt thì trong báo cáo tài chính tóm tắt phải trình bày rõ các quy định này;
 - (iii) Đính kèm báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt vào tài liệu có báo cáo tài chính tóm tắt và chỉ ra rằng kiểm toán viên đã đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt đó;
 - (c) Thỏa thuận với Ban Giám đốc về dạng ý kiến của kiểm toán viên đối với báo cáo tài chính tóm tắt (xem quy định tại đoạn 09 - 11 Chuẩn mực này).
07. Nếu kiểm toán viên kết luận rằng các tiêu thức áp dụng là không phù hợp hoặc không thể có được cam kết của Ban Giám đốc theo quy định tại đoạn 06(b) Chuẩn mực này, kiểm toán viên không được chấp nhận hợp đồng dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt, trừ khi theo yêu cầu của pháp luật và các quy định. Hợp đồng dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt thực hiện theo yêu cầu của pháp luật và các quy định như vậy không được coi là tuân thủ Chuẩn mực này. Khi đó, báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt không được chỉ ra rằng dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt đã được thực hiện tuân thủ theo Chuẩn mực này. Trong điều khoản của hợp đồng dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt, kiểm toán viên phải ghi rõ những dẫn chiếu phù hợp về thực trạng này. Đồng thời, kiểm

toán viên cũng phải xác định ảnh hưởng có thể có đối với hợp đồng kiểm toán báo cáo tài chính (*đầy đủ*) mà báo cáo tài chính tóm tắt được trích từ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) này.

Nội dung các thủ tục

08. Để làm cơ sở đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục sau và bất kỳ thủ tục nào khác mà kiểm toán viên thấy cần thiết:
- (a) Đánh giá xem liệu báo cáo tài chính tóm tắt có trình bày thỏa đáng nội dung các thông tin tóm tắt và có xác định rõ bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán hay không;
 - (b) Khi báo cáo tài chính tóm tắt không được đính kèm với báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán, kiểm toán viên phải đánh giá xem báo cáo tài chính tóm tắt có trình bày rõ:
 - (i) Cá nhân hoặc nguồn nào có thể cung cấp báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán; hoặc
 - (ii) Pháp luật và các quy định có quy định về việc không nhất thiết phải cung cấp báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán cho người sử dụng báo cáo tài chính tóm tắt và quy định các tiêu thức cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính tóm tắt;
 - (c) Đánh giá xem báo cáo tài chính tóm tắt có công bố thỏa đáng các tiêu thức áp dụng hay không;
 - (d) So sánh báo cáo tài chính tóm tắt với các thông tin liên quan trong báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán để xác định xem báo cáo tài chính tóm tắt có phù hợp hoặc có thể được tính toán lại từ các thông tin liên quan trong báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán hay không;
 - (e) Đánh giá xem báo cáo tài chính tóm tắt có được lập và trình bày dựa trên các tiêu thức áp dụng hay không;
 - (f) Xét từ mục đích lập báo cáo tài chính tóm tắt, đánh giá xem báo cáo tài chính tóm tắt có đủ các thông tin cần thiết và được trình bày tổng hợp ở mức độ thích hợp để tránh dẫn đến hiểu lầm trong các trường hợp cụ thể hay không;
 - (g) Đánh giá xem bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán có được cung cấp dễ dàng cho người sử dụng báo cáo tài chính tóm tắt mà không có những cản trở nào hay không, trừ khi pháp luật và các quy định có quy định là bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán không nhất thiết phải cung cấp cho người sử dụng báo cáo tài chính tóm tắt và có quy định các tiêu thức cho việc lập báo cáo tài chính tóm tắt (xem hướng dẫn tại đoạn A8 Chuẩn mực này).

Dạng ý kiến của kiểm toán viên

09. Khi kiểm toán viên kết luận rằng ý kiến chấp nhận toàn phần về báo cáo tài chính tóm tắt là phù hợp, trừ khi pháp luật và các quy định có yêu cầu khác, ý kiến của kiểm toán viên phải sử dụng mẫu câu sau (xem hướng dẫn tại đoạn A9 Chuẩn mực này):

“Báo cáo tài chính tóm tắt đã phản ánh nhất quán, trên các khía cạnh trọng yếu, với báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán, phù hợp với [tiêu thức áp dụng]” (xem hướng dẫn tại đoạn A3 - A7 Chuẩn mực này).

10. Nếu pháp luật và các quy định yêu cầu mẫu ý kiến của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt khác với quy định tại đoạn 09 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải:
- (a) Áp dụng các thủ tục theo quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực này và các thủ tục cần thiết khác để hỗ trợ cho kiểm toán viên đưa ra ý kiến theo mẫu mà pháp luật và các quy định yêu cầu;
 - (b) Đánh giá xem người sử dụng báo cáo tài chính tóm tắt có thể hiểu lầm ý kiến của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt hay không và, nếu vậy, liệu có cần trình bày thêm các giải thích bổ sung trong báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt để hạn chế những hiểu lầm có thể xảy ra hay không.
11. Trong trường hợp tại đoạn 10(b) Chuẩn mực này, nếu kiểm toán viên kết luận rằng các giải thích bổ sung trong báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt không thể giúp hạn chế những hiểu lầm có thể xảy ra, kiểm toán viên không được chấp nhận hợp đồng dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt, trừ khi theo yêu cầu của pháp luật và các quy định. Hợp đồng dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt thực hiện theo yêu cầu của pháp luật và các quy định như vậy không được coi là tuân thủ Chuẩn mực này. Khi đó, báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt không được chỉ ra rằng dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt đã được thực hiện tuân thủ theo Chuẩn mực này.

Lịch trình công việc và các sự kiện phát sinh sau ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (đầy đủ)

12. Báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt có thể được lập sau ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (đầy đủ). Trong trường hợp đó, báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt phải chỉ ra rằng báo cáo tài chính tóm tắt và báo cáo tài chính (đầy đủ) đã được kiểm toán không phản ánh ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (đầy đủ) mà các sự kiện đó có thể cần phải điều chỉnh hoặc thuyết minh trên báo cáo tài chính (đầy đủ) đã được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A10 Chuẩn mực này).
13. Kiểm toán viên có thể nhận thấy các sự kiện đã có tại ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (đầy đủ) cần phải xem xét thêm mà kiểm toán viên chưa phát hiện ra trước đó. Trong trường hợp này, kiểm toán viên không được phát hành báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt cho đến khi kết thúc việc thực hiện các lưu ý liên quan đến báo cáo tài chính (đầy đủ) đã được kiểm toán theo quy định tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560.

Báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt

Các yếu tố của báo cáo của kiểm toán viên

14. Báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt phải bao gồm những yếu tố sau (xem hướng dẫn tại đoạn A15; đoạn 17 - 18 Chuẩn mực này quy định thêm những yếu tố bổ sung trong báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt, được áp dụng trong trường hợp báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (đầy đủ) có ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần):
- (a) Tiêu đề báo cáo chỉ rõ đây là báo cáo của kiểm toán viên độc lập (xem hướng dẫn tại đoạn A11 Chuẩn mực này);
 - (b) Người nhận báo cáo (xem hướng dẫn tại đoạn A12 Chuẩn mực này);

- (c) Đoạn mở đầu của báo cáo phải:
- (i) Xác định báo cáo tài chính tóm tắt mà kiểm toán viên đưa ra ý kiến, kể cả tiêu đề của mỗi báo cáo trong báo cáo tài chính tóm tắt (xem hướng dẫn tại đoạn A13 Chuẩn mực này);
 - (ii) Xác định báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán;
 - (iii) Tham chiếu tới báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (*đầy đủ*), ngày lập báo cáo kiểm toán đó và ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán (đoạn 17 - 18 Chuẩn mực này quy định trong trường hợp ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính (*đầy đủ*) không phải là ý kiến dạng chấp nhận toàn phần thì cần phải trình bày thêm các nội dung khác ngoài các quy định của đoạn này);
 - (iv) Chỉ ra rằng báo cáo tài chính tóm tắt và báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán không phản ánh ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (*đầy đủ*), nếu ngày lập báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt diễn ra sau ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (*đầy đủ*);
 - (v) Chỉ ra rằng báo cáo tài chính tóm tắt không bao gồm tất cả các thuyết minh theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho báo cáo tài chính (*đầy đủ*), và không thể đọc báo cáo tài chính tóm tắt để thay thế cho báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán;
- (d) Mô tả trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đối với báo cáo tài chính tóm tắt, trong đó giải thích thêm rằng Ban Giám đốc chịu trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính tóm tắt theo các tiêu thức áp dụng;
- (e) Chỉ ra rằng trách nhiệm của kiểm toán viên là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt dựa trên các thủ tục theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán này;
- (f) Một đoạn trình bày rõ ý kiến của kiểm toán viên (xem đoạn 09 - 11 Chuẩn mực này);
- (g) Chữ ký, họ và tên, *số Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán của kiểm toán viên hành nghề được giao phụ trách hợp đồng dịch vụ và của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ. Trên chữ ký của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ phải đóng dấu của doanh nghiệp kiểm toán (hoặc chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán) phát hành báo cáo;*
- (h) Ngày lập báo cáo (*xem thêm quy định tại đoạn 16 Chuẩn mực này*);
- (i) Tên và địa chỉ doanh nghiệp kiểm toán.
15. Nếu người nhận báo cáo tài chính tóm tắt khác với người nhận báo cáo kiểm toán về bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*), kiểm toán viên phải đánh giá tính phù hợp của các đối tượng nhận báo cáo (xem hướng dẫn tại đoạn A12 Chuẩn mực này).
16. Ngày lập báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt không được trước:
- (a) Ngày mà kiểm toán viên thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp để làm căn cứ đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt, kể cả bằng chứng về việc báo

cáo tài chính tóm tắt đã được lập và các cấp có thẩm quyền đã xác nhận rằng họ chịu trách nhiệm về báo cáo tài chính tóm tắt (xem hướng dẫn tại đoạn A14 Chuẩn mực này);

(b) Ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (đầy đủ).

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (đầy đủ) có ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến dạng chấp nhận toàn phần; có đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” hoặc có đoạn “Vấn đề khác” (xem hướng dẫn tại đoạn A15 Chuẩn mực này)

17. Khi báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (đầy đủ) có ý kiến kiểm toán ngoại trừ; có đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” hoặc có đoạn “Vấn đề khác” nhưng kiểm toán viên xác định rằng báo cáo tài chính tóm tắt là nhất quán, trên các khía cạnh trọng yếu, hoặc được trích hợp lý từ báo cáo tài chính (đầy đủ) đã được kiểm toán, phù hợp với các tiêu thức áp dụng, thì ngoài các yếu tố quy định tại đoạn 14 Chuẩn mực này, báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt phải:

(a) Chỉ ra rằng báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (đầy đủ) có ý kiến kiểm toán ngoại trừ; có đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” hoặc có đoạn “Vấn đề khác”;

(b) Mô tả:

(i) Cơ sở để đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ đối với báo cáo tài chính (đầy đủ) và ý kiến ngoại trừ đó; hoặc đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” hoặc đoạn “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (đầy đủ);

(ii) Ảnh hưởng của vấn đề trên đến báo cáo tài chính tóm tắt, nếu có.

18. Khi báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (đầy đủ) có ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến, thì ngoài các yếu tố quy định tại đoạn 14 Chuẩn mực này, báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt phải:

(a) Chỉ ra rằng báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (đầy đủ) có ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến;

(b) Mô tả cơ sở cho ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến;

(c) Chỉ ra rằng do ảnh hưởng của ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến, kiểm toán viên không thể đưa ra ý kiến (từ chối đưa ra ý kiến) về báo cáo tài chính tóm tắt.

Ý kiến trái ngược về báo cáo tài chính tóm tắt

19. Nếu báo cáo tài chính tóm tắt không nhất quán, trên các khía cạnh trọng yếu, và không được trích phù hợp từ báo cáo tài chính (đầy đủ) đã được kiểm toán, theo các tiêu thức áp dụng và Ban Giám đốc đơn vị không đồng ý thực hiện các điều chỉnh cần thiết thì kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến trái ngược về báo cáo tài chính tóm tắt (xem hướng dẫn tại đoạn A15 Chuẩn mực này).

Hạn chế đối với việc cung cấp, sử dụng hoặc cảnh báo người đọc báo cáo về cơ sở kế toán

20. Khi báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (đầy đủ) bị hạn chế trong việc cung cấp, sử dụng, hoặc báo cáo kiểm toán đó có cảnh báo người đọc rằng báo cáo tài chính (đầy đủ) đã được kiểm toán được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt thì trong báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt, kiểm toán viên phải nêu rõ hạn chế hoặc cảnh báo tương tự.

Thông tin so sánh

21. Nếu báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán có thông tin so sánh nhưng báo cáo tài chính tóm tắt lại không có thông tin so sánh thì kiểm toán viên phải xác định xem việc thiếu thông tin so sánh có phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ hay không. Trong báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt, kiểm toán viên phải xác định ảnh hưởng của việc không trình bày thông tin so sánh nếu thấy bất hợp lý (xem hướng dẫn tại đoạn A16 Chuẩn mực này).
22. Nếu báo cáo tài chính tóm tắt có thông tin so sánh mà thông tin so sánh đó do kiểm toán viên khác kiểm toán thì báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt cũng phải trình bày các nội dung theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 710 (xem hướng dẫn tại đoạn A17 Chuẩn mực này).

Các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán được trình bày cùng với báo cáo tài chính tóm tắt

23. Kiểm toán viên phải đánh giá xem các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán được trình bày cùng với báo cáo tài chính tóm tắt có được tách biệt rõ ràng với báo cáo tài chính tóm tắt hay không. Nếu kiểm toán viên kết luận rằng việc trình bày các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán không được tách biệt rõ ràng với báo cáo tài chính tóm tắt thì kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán thay đổi cách trình bày cho rõ ràng các thông tin này. Nếu Ban Giám đốc không đồng ý thay đổi, kiểm toán viên phải trình bày trong báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt là các thông tin bổ sung này chưa được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A18 Chuẩn mực này).

Các thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính tóm tắt

24. Kiểm toán viên phải xem xét các thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính tóm tắt và báo cáo của kiểm toán viên để phát hiện những điểm không nhất quán trọng yếu so với báo cáo tài chính tóm tắt (nếu có). Khi xem xét các thông tin khác, nếu phát hiện có điểm không nhất quán trọng yếu thì kiểm toán viên phải xác định xem cần sửa đổi báo cáo tài chính tóm tắt hay cần sửa đổi các thông tin khác; nếu nhận thấy có thông tin sai lệch trọng yếu thì kiểm toán viên phải thảo luận vấn đề này với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A19 Chuẩn mực này).

Sự liên quan của kiểm toán viên

25. Nếu kiểm toán viên nhận thấy đơn vị được kiểm toán dự định công bố báo cáo tài chính tóm tắt được trình bày trong tài liệu có báo cáo tài chính tóm tắt là báo cáo đó đã được kiểm toán viên đưa ra ý kiến nhưng đơn vị dự định sẽ không đính kèm báo cáo của kiểm toán viên thì kiểm toán viên phải đề nghị Ban Giám đốc đơn vị đính kèm báo cáo của kiểm toán viên vào tài liệu đó. Nếu Ban Giám đốc không thực hiện như vậy thì kiểm toán viên phải xác định và thực hiện những hành động phù hợp để ngăn cản Ban Giám đốc gắn tên của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán vào báo cáo tài chính tóm tắt nằm trong tài liệu đó (xem hướng dẫn tại đoạn A20 Chuẩn mực này).
26. Kiểm toán viên có thể được thuê kiểm toán báo cáo tài chính (*đầy đủ*) nhưng lại không được thuê để thực hiện dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt. Trong trường hợp này, nếu kiểm toán viên nhận thấy đơn vị dự định công bố trong tài liệu các thông tin về kiểm toán viên và thông tin là báo cáo tài chính tóm tắt đã được

trích từ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) do kiểm toán viên kiểm toán thì kiểm toán viên phải đảm bảo rằng:

- (a) Các thông tin về kiểm toán viên chỉ được công bố gắn với báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (*đầy đủ*);
- (b) Việc công bố thông tin không gây hiểu nhầm là kiểm toán viên đã thực hiện dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt.

Nếu không đảm bảo các yêu cầu tại điểm (a) và (b) thì kiểm toán viên phải đề nghị Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán thay đổi việc công bố thông tin để đảm bảo các yêu cầu đó, hoặc đề nghị Ban Giám đốc không công bố thông tin về kiểm toán viên trong tài liệu này. Thay vào đó, đơn vị có thể thuê cùng một kiểm toán viên vừa thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính (*đầy đủ*) và vừa thực hiện dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt thì đơn vị mới được công bố báo cáo và kiểm toán viên liên quan trong tài liệu này. Nếu Ban Giám đốc không thay đổi việc công bố thông tin, không xóa bỏ các thông tin về kiểm toán viên hoặc không công bố báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt trong tài liệu có báo cáo tài chính tóm tắt thì kiểm toán viên phải xác định và thực hiện những hành động phù hợp để ngăn cản việc Ban Giám đốc công bố thông tin về kiểm toán viên (xem hướng dẫn tại đoạn A20 Chuẩn mực này).

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Chấp nhận hợp đồng dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt (hướng dẫn đoạn 05 - 06 Chuẩn mực này)

- A1. Việc kiểm toán báo cáo tài chính (*đầy đủ*) mà báo cáo tài chính tóm tắt được trích từ báo cáo đó sẽ giúp kiểm toán viên có những hiểu biết cần thiết để thực hiện đầy đủ trách nhiệm của mình đối với báo cáo tài chính tóm tắt theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này. Nếu kiểm toán viên không kiểm toán báo cáo tài chính (*đầy đủ*) mà báo cáo tài chính tóm tắt được trích từ báo cáo đó thì việc áp dụng Chuẩn mực này không cung cấp đầy đủ bằng chứng thích hợp để kiểm toán viên làm căn cứ đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt.
- A2. Việc Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cam kết về các vấn đề được mô tả tại đoạn 06 Chuẩn mực này có thể được coi là bằng chứng về việc Ban Giám đốc đã chấp nhận bằng văn bản đối với các điều khoản của hợp đồng dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt.

Tiêu thức áp dụng (hướng dẫn đoạn 06(a) Chuẩn mực này)

- A3. Việc lập báo cáo tài chính tóm tắt yêu cầu Ban Giám đốc phải xác định thông tin nào cần phải được phản ánh trong báo cáo tài chính tóm tắt để đảm bảo tính nhất quán, trên các khía cạnh trọng yếu, so với báo cáo tài chính (*đầy đủ*) hoặc thể hiện việc trích là phù hợp từ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán. Bản chất của báo cáo tài chính tóm tắt là chứa đựng các thông tin tổng hợp và có ít thông tin thuyết minh, do đó, sẽ có rủi ro là báo cáo tài chính tóm tắt có thể không chứa đựng các thông tin cần thiết để tránh hiểu lầm trong hoàn cảnh cụ thể. Rủi ro này tăng lên khi không có các tiêu thức được xây dựng để lập báo cáo tài chính tóm tắt.

- A4. Các yếu tố có thể ảnh hưởng đến việc kiểm toán viên xác định tính có thể chấp nhận được của các tiêu thức áp dụng, bao gồm:
- (1) Đặc điểm của đơn vị;
 - (2) Mục đích của báo cáo tài chính tóm tắt;
 - (3) Thông tin cần thiết đối với người sử dụng dự kiến của báo cáo tài chính tóm tắt;
 - (4) Liệu tiêu thức áp dụng trong báo cáo tài chính tóm tắt có đảm bảo không dẫn đến hiểu lầm trong hoàn cảnh cụ thể hay không.
- A5. Các tổ chức có thẩm quyền hoặc được thừa nhận trong việc xây dựng chuẩn mực, pháp luật và các quy định có thể đặt ra các tiêu thức để lập báo cáo tài chính tóm tắt. Tương tự như đối với báo cáo tài chính (*đầy đủ*), đã được giải thích tại đoạn A3 và A8 - A9 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210, kiểm toán viên có thể giả định là các tiêu thức đó có thể chấp nhận được.
- A6. Khi không có các tiêu thức để lập báo cáo tài chính tóm tắt, Ban Giám đốc đơn vị có thể tự đặt ra các tiêu thức dựa trên thông lệ của một ngành nghề cụ thể. Tiêu thức có thể được coi là chấp nhận được trong hoàn cảnh cụ thể sẽ dẫn đến báo cáo tài chính tóm tắt có các nội dung sau:
- (a) Công bố nguồn gốc của báo cáo tài chính tóm tắt và xác định rõ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán;
 - (b) Mô tả rõ cá nhân hoặc nguồn nào có thể cung cấp báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán; hoặc nếu pháp luật và các quy định có quy định rõ là không cần phải cung cấp bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán cho người sử dụng báo cáo tài chính tóm tắt và quy định các tiêu thức cho việc lập báo cáo tài chính tóm tắt thì phải mô tả rõ các quy định đó;
 - (c) Công bố đầy đủ các tiêu thức áp dụng;
 - (d) Chấp nhận hoặc tính toán lại các thông tin liên quan trong báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán;
 - (e) Chứa đựng các thông tin cần thiết và được tổng hợp ở mức độ phù hợp để tránh hiểu lầm trong các trường hợp cụ thể - xét từ mục đích của báo cáo tài chính tóm tắt.
- A7. Việc công bố nguồn gốc của báo cáo tài chính tóm tắt và xác định rõ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán, như hướng dẫn tại đoạn A6(a) Chuẩn mực này, có thể được trình bày với tiêu đề như: “Báo cáo tài chính tóm tắt được trích từ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) cho năm tài chính kết thúc ngày 31 tháng 12 năm 20X1 đã được kiểm toán”.

Đánh giá sự sẵn có của báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 08(g) Chuẩn mực này)

- A8. Khi đánh giá xem báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán có được cung cấp dễ dàng cho người sử dụng báo cáo tài chính tóm tắt mà không có khó khăn, cản trở nào hay không, các yếu tố có thể ảnh hưởng đến đánh giá của kiểm toán viên bao gồm:
- (1) Báo cáo tài chính tóm tắt có mô tả rõ là báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được

kiểm toán có thể nhận được từ cá nhân hoặc từ nguồn nào hay không;

- (2) Báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán có được công khai trên các phương tiện thông tin đại chúng hay không;
- (3) Ban Giám đốc đơn vị đã xây dựng quy trình để người sử dụng báo cáo tài chính tóm tắt có thể dễ dàng tiếp cận với bộ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán hay chưa.

Dạng ý kiến của kiểm toán viên (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

- A9. Dựa trên việc đánh giá các bằng chứng thu thập được từ việc thực hiện các thủ tục quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực này, nếu kiểm toán viên kết luận là báo cáo tài chính tóm tắt đã phản ánh nhất quán với báo cáo tài chính đầy đủ và ý kiến kiểm toán là chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính tóm tắt thì kiểm toán viên có thể đưa ra ý kiến theo mẫu câu quy định tại đoạn 09 Chuẩn mực này.

Lịch trình công việc và các sự kiện phát sinh sau ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (*đầy đủ*) (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

- A10. Các thủ tục quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực này thường được thực hiện trong hoặc ngay sau cuộc kiểm toán báo cáo tài chính (*đầy đủ*). Khi đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt sau khi hoàn thành cuộc kiểm toán báo cáo tài chính (*đầy đủ*), kiểm toán viên không cần phải thu thập thêm bằng chứng kiểm toán về báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán, hoặc không cần đưa ra ý kiến về ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (*đầy đủ*) vì báo cáo tài chính tóm tắt chỉ được trích từ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán và không cập nhật cho báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đó.

Báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt

Các yếu tố của báo cáo của kiểm toán viên

Tiêu đề (hướng dẫn đoạn 14(a) Chuẩn mực này)

- A11. Tiêu đề báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt phải chỉ rõ đó là báo cáo của kiểm toán viên độc lập, ví dụ “*Báo cáo của kiểm toán độc lập*”, xác nhận và khẳng định kiểm toán viên đã đáp ứng chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan về tính độc lập và do đó, phân biệt rõ giữa báo cáo của kiểm toán độc lập với các báo cáo do các đối tượng khác phát hành.

Người nhận báo cáo (hướng dẫn đoạn 14(b), 15 Chuẩn mực này)

- A12. Khi đánh giá tính phù hợp của người nhận báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt, các yếu tố có thể ảnh hưởng đến việc đánh giá của kiểm toán viên bao gồm: các điều khoản của hợp đồng dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt, đặc điểm của đơn vị và mục đích của báo cáo tài chính tóm tắt.

Đoạn mở đầu của báo cáo (hướng dẫn đoạn 14(c)(i) Chuẩn mực này)

- A13. Nếu kiểm toán viên biết được báo cáo tài chính tóm tắt sẽ được đưa vào một tài liệu có các thông tin khác, kiểm toán viên cần phải xem xét, xác định rõ số trang mà báo cáo tài chính tóm tắt được trình bày, nếu hình thức trình bày cho phép. Điều này sẽ giúp người sử dụng báo cáo xác định rõ báo cáo tài chính tóm tắt mà báo cáo của kiểm toán viên tham chiếu đến.

Các cấp có thẩm quyền lập và chịu trách nhiệm về báo cáo tài chính tóm tắt (hướng dẫn đoạn 16(a) Chuẩn mực này)

A14. Việc xác định các cấp có thẩm quyền kết luận báo cáo tài chính tóm tắt đã được lập và họ chịu trách nhiệm về báo cáo tài chính tóm tắt phụ thuộc vào các điều khoản của hợp đồng dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt, đặc điểm của đơn vị và mục đích của báo cáo tài chính tóm tắt.

Ví dụ minh họa (hướng dẫn đoạn 14, 17 - 18, 19 Chuẩn mực này)

A15. Phụ lục của Chuẩn mực này cung cấp các ví dụ minh họa về báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt, bao gồm:

- (a) Báo cáo của kiểm toán viên có ý kiến chấp nhận toàn phần (ví dụ 1, 2 Phụ lục);
- (b) Báo cáo của kiểm toán viên khi báo cáo tài chính tóm tắt được trích từ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán mà kiểm toán viên đã đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đó (ví dụ 3, 4 Phụ lục);
- (c) Báo cáo của kiểm toán viên có ý kiến *trái ngược* (ví dụ 5 Phụ lục).

Thông tin so sánh (hướng dẫn đoạn 21 - 22 Chuẩn mực này)

A16. Nếu báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán có các thông tin so sánh thì luôn có giả định là báo cáo tài chính tóm tắt cũng có các thông tin so sánh. Thông tin so sánh trong báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán có thể được trình bày theo phương pháp dữ liệu tương ứng hoặc phương pháp báo cáo tài chính so sánh. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 710 quy định và hướng dẫn sự khác nhau giữa các phương pháp này có ảnh hưởng đến báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính như thế nào, cũng như việc tham chiếu đến kiểm toán viên khác đã kiểm toán báo cáo tài chính kỳ trước.

A17. Khi kiểm toán viên xác định sự hợp lý của việc không trình bày thông tin so sánh, các yếu tố có thể ảnh hưởng đến việc xác định này bao gồm: tính chất và mục đích của báo cáo tài chính tóm tắt, các tiêu thức áp dụng và các thông tin mà người sử dụng báo cáo tài chính tóm tắt cần.

Các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán được trình bày cùng với báo cáo tài chính tóm tắt (hướng dẫn đoạn 23 Chuẩn mực này)

A18. Đoạn 46 - 47 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 quy định và hướng dẫn trường hợp các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán được trình bày cùng với báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán. Các quy định và hướng dẫn này cũng có thể được vận dụng tùy theo hoàn cảnh cụ thể để đáp ứng quy định tại đoạn 23 Chuẩn mực này.

Các thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính tóm tắt (hướng dẫn đoạn 24 Chuẩn mực này)

A19. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 720 quy định và hướng dẫn liên quan đến việc xem xét các thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán và báo cáo kiểm toán, và cách xử lý đối với điểm không nhất quán trọng yếu và thông tin sai lệch trọng yếu. Các quy định và hướng dẫn này cũng có thể được vận dụng tùy theo hoàn cảnh cụ thể để đáp ứng quy định tại đoạn 24 Chuẩn mực này.

Sự liên quan của kiểm toán viên (hướng dẫn đoạn 25 - 26 Chuẩn mực này)

- A20. Khi Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không thực hiện theo đề nghị của kiểm toán viên, các hành động phù hợp mà kiểm toán viên có thể thực hiện bao gồm: thông báo cho người sử dụng báo cáo của kiểm toán viên và bên thứ ba sử dụng báo cáo về những tham chiếu không phù hợp đến kiểm toán viên. Việc thực hiện của kiểm toán viên phụ thuộc vào quyền và nghĩa vụ pháp lý của kiểm toán viên. Vì vậy, kiểm toán viên có thể tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật.

VÍ DỤ MINH HỌA VỀ BÁO CÁO CỦA KIỂM TOÁN VIÊN VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH TÓM TẮT

Ví dụ 1 (hướng dẫn đoạn A15(a) Chuẩn mực này):

Báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt có ý kiến chấp nhận toàn phần. Báo cáo tài chính tóm tắt được lập theo các tiêu thức được quy định bởi pháp luật và các quy định.

Áp dụng cho trường hợp sau:

- (1) Ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính (*đầy đủ*) là ý kiến chấp nhận toàn phần;
- (2) Pháp luật và các quy định có quy định về các tiêu thức đối với việc lập báo cáo tài chính tóm tắt;
- (3) Báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt được lập sau ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (*đầy đủ*) mà báo cáo tài chính tóm tắt được trích từ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đó.

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: .../20x2

BÁO CÁO CỦA KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH TÓM TẮT

Kính gửi: [Người nhận báo cáo]

Báo cáo tài chính tóm tắt kèm theo, *được lập ngày..., từ trang...đến trang...,* bao gồm Bảng cân đối kế toán tóm tắt tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh tóm tắt, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu tóm tắt (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ tóm tắt cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, và Bản thuyết minh báo cáo tài chính tóm tắt, được trích từ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 của Công ty ABC đã được kiểm toán. Chúng tôi đã đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính (*đầy đủ*) này tại Báo cáo kiểm toán lập ngày 15/2/20x2. Báo cáo tài chính này và báo cáo tài chính tóm tắt không phản ánh ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau ngày lập Báo cáo kiểm toán nói trên.

Báo cáo tài chính tóm tắt không bao gồm tất cả các thuyết minh cần phải công bố theo [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho việc lập báo cáo tài chính (*đầy đủ*) của Công ty ABC]. Do đó, việc đọc báo cáo tài chính tóm tắt không thể thay thế cho việc đọc báo cáo tài chính (*đầy đủ*) của Công ty ABC.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày báo cáo tài chính tóm tắt theo [tiêu thức được quy định bởi pháp luật và các quy định].

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt dựa trên các thủ tục mà chúng tôi đã thực hiện theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 810 – “Dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt”.

Ý kiến của Kiểm toán viên

Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính tóm tắt - được trích từ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 của Công ty ABC đã được kiểm toán – đã phản ánh nhất quán, trên các khía cạnh trọng yếu, với báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán, phù hợp với [tiêu thức được quy định bởi pháp luật và các quy định].

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(*Chữ ký, họ và tên, đóng dấu*)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(*Chữ ký, họ và tên*)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Ví dụ 2 (hướng dẫn đoạn A15(a) Chuẩn mực này):

Báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt có ý kiến chấp nhận toàn phần. Báo cáo tài chính tóm tắt được lập theo các tiêu thức do Ban Giám đốc đơn vị tự xây dựng và các tiêu thức đó được công bố đầy đủ trong báo cáo tài chính tóm tắt.

Áp dụng cho trường hợp sau:

- (1) Ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính (*đầy đủ*) là ý kiến chấp nhận toàn phần;
- (2) Ban Giám đốc tự xây dựng các tiêu thức đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính tóm tắt và đã công bố đầy đủ về các tiêu thức này trong thuyết minh X. Kiểm toán viên đánh giá các tiêu thức này là có thể chấp nhận được đối với hoàn cảnh cụ thể của đơn vị.

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: ... /20x2

BÁO CÁO CỦA KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH TÓM TẮT

Kính gửi: [Người nhận báo cáo]

Báo cáo tài chính tóm tắt kèm theo, *được lập ngày...*, từ *trang...đến trang....*, bao gồm Bảng cân đối kế toán tóm tắt tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh tóm tắt, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu tóm tắt (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ tóm tắt cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, và Bản thuyết minh báo cáo tài chính tóm tắt, được trích từ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 của Công ty ABC đã được kiểm toán. Chúng tôi đã đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính (*đầy đủ*) này tại Báo cáo kiểm toán lập ngày 15/2/20x2. Báo cáo tài chính này và báo cáo tài chính tóm tắt không phản ánh ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau ngày lập Báo cáo kiểm toán nói trên.

Báo cáo tài chính tóm tắt không bao gồm tất cả các thuyết minh cần phải công bố theo [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho việc lập báo cáo tài chính (*đầy đủ*) của Công ty ABC]. Do đó, việc đọc báo cáo tài chính tóm tắt không thể thay thế cho việc đọc báo cáo tài chính (*đầy đủ*) của Công ty ABC.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày báo cáo tài chính tóm tắt theo tiêu thức được mô tả tại thuyết minh X.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt dựa trên các thủ tục mà chúng tôi đã thực hiện theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 810 – “Dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt”.

Ý kiến của Kiểm toán viên

Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính tóm tắt - được trích từ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 của Công ty ABC đã được kiểm toán – đã phản ánh nhất quán, trên các khía cạnh trọng yếu với báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán, phù hợp với tiêu thức được mô tả tại thuyết minh X.

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(*Chữ ký, họ và tên, đóng dấu*)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(*Chữ ký, họ và tên*)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Ví dụ 3 (hướng dẫn đoạn A15(b) Chuẩn mực này):

Báo cáo của kiểm toán viên khi báo cáo tài chính tóm tắt được trích từ báo cáo tài chính (đầy đủ) đã được kiểm toán mà kiểm toán viên đã đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ đối với báo cáo tài chính (đầy đủ) đó

Áp dụng cho trường hợp sau:

- (1) Ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính (đầy đủ) là ý kiến ngoại trừ;
- (2) Ban Giám đốc tự xây dựng các tiêu thức đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính tóm tắt và đã công bố đầy đủ về các tiêu thức này trong thuyết minh X. Kiểm toán viên đánh giá các tiêu thức này là có thể chấp nhận được đối với hoàn cảnh cụ thể của đơn vị.

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: .../20x2

BÁO CÁO CỦA KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH TÓM TẮT

Kính gửi: [Người nhận báo cáo]

Báo cáo tài chính tóm tắt kèm theo, được lập ngày..., từ trang...đến trang..., bao gồm Bảng cân đối kế toán tóm tắt tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh tóm tắt, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu tóm tắt (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ tóm tắt cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, và Bản thuyết minh báo cáo tài chính tóm tắt, được trích từ báo cáo tài chính (đầy đủ) cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 của Công ty ABC đã được kiểm toán. Chúng tôi đã đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ đối với báo cáo tài chính (đầy đủ) này tại Báo cáo kiểm toán lập ngày 15/2/20x2 (xem dưới đây). Báo cáo tài chính này và báo cáo tài chính tóm tắt không phản ánh ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau ngày lập Báo cáo kiểm toán nói trên.

Báo cáo tài chính tóm tắt không bao gồm tất cả các thuyết minh cần phải công bố theo [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho việc lập báo cáo tài chính (đầy đủ) của Công ty ABC]. Do đó, việc đọc báo cáo tài chính tóm tắt không thể thay thế cho việc đọc báo cáo tài chính (đầy đủ) của Công ty ABC.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày báo cáo tài chính tóm tắt theo tiêu thức được mô tả tại thuyết minh X.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt dựa trên các thủ tục mà chúng tôi đã thực hiện theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 810 – “Dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt”.

Ý kiến của Kiểm toán viên

Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính tóm tắt - được trích từ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 của Công ty ABC đã được kiểm toán – đã phản ánh nhất quán, trên các khía cạnh trọng yếu với báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán, phù hợp với tiêu thức được mô tả tại thuyết minh X. Tuy nhiên, báo cáo tài chính tóm tắt bị sai sót tương ứng với sai sót của báo cáo tài chính (*đầy đủ*) cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 của Công ty ABC đã được kiểm toán.

Chúng tôi đã mô tả về sai sót của báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán trong ý kiến kiểm toán ngoại trừ tại Báo cáo kiểm toán lập ngày 15/2/20x2. Ý kiến kiểm toán ngoại trừ của chúng tôi là do Công ty chưa trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho, dẫn đến khoản mục “Hàng tồn kho” (mã số 140) trên Bảng cân đối kế toán đang được phản ánh theo giá gốc là XXX1 VND thay vì phải phản ánh theo giá trị thuần có thể thực hiện được. Việc ghi nhận như vậy là không tuân thủ chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam. Các tài liệu tại Công ty cho thấy, nếu phản ánh theo giá trị thuần có thể thực hiện được thì khoản mục “Hàng tồn kho” trên Bảng cân đối kế toán sẽ giảm đi là XXX2 VND. Đồng thời, trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, chỉ tiêu “Giá vốn hàng bán” sẽ tăng là XXX2 VND, chỉ tiêu “Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành” và “Lợi nhuận sau thuế” sẽ giảm đi tương ứng là XXX3 VND. Ý kiến kiểm toán ngoại trừ của chúng tôi đã chỉ ra rằng, ngoại trừ ảnh hưởng của vấn đề nêu trên, báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, tình hình tài chính của Công ty ABC tại ngày 31/12/20X1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(*Chữ ký, họ và tên, đóng dấu*)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(*Chữ ký, họ và tên*)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Ví dụ 4 (hướng dẫn đoạn A15(b) Chuẩn mực này):

Báo cáo của kiểm toán viên khi báo cáo tài chính tóm tắt được trích từ báo cáo tài chính (đầy đủ) đã được kiểm toán mà kiểm toán viên đã đưa ra ý kiến kiểm toán trái ngược đối với báo cáo tài chính (đầy đủ) đó.

Áp dụng cho trường hợp sau:

- (1) Ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính (đầy đủ) là ý kiến trái ngược;
- (2) Ban Giám đốc tự xây dựng các tiêu thức đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính tóm tắt và đã công bố đầy đủ về các tiêu thức này trong thuyết minh X. Kiểm toán viên đánh giá các tiêu thức này là có thể chấp nhận được đối với hoàn cảnh cụ thể của đơn vị.

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: .../20x2

BÁO CÁO CỦA KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH TÓM TẮT

Kính gửi: [Người nhận báo cáo]

Báo cáo tài chính tóm tắt kèm theo, được lập ngày..., từ trang...đến trang..., bao gồm Bảng cân đối kế toán tóm tắt tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh tóm tắt, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu tóm tắt (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ tóm tắt cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, và Bản thuyết minh báo cáo tài chính tóm tắt, được trích từ báo cáo tài chính (đầy đủ) cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 của Công ty ABC đã được kiểm toán. Báo cáo tài chính (đầy đủ) này và báo cáo tài chính tóm tắt không phản ánh ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau ngày lập Báo cáo kiểm toán nói trên.

Báo cáo tài chính tóm tắt không bao gồm tất cả các thuyết minh cần phải công bố theo [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho việc lập báo cáo tài chính (đầy đủ) của Công ty ABC]. Do đó, việc đọc báo cáo tài chính tóm tắt không thể thay thế cho việc đọc báo cáo tài chính (đầy đủ) của Công ty ABC.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày báo cáo tài chính tóm tắt theo tiêu thức được mô tả tại thuyết minh X.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt dựa trên các thủ tục mà chúng tôi thực hiện theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 810 – “Dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt”.

Từ chối đưa ra ý kiến

Tại Báo cáo kiểm toán lập ngày 15/2/20x2, chúng tôi đã đưa ra ý kiến kiểm toán trái ngược về báo cáo tài chính cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 của Công ty ABC. Cơ sở của ý kiến kiểm toán trái ngược là [mô tả cơ sở ý kiến trái ngược]. Ý kiến kiểm toán trái ngược chỉ ra rằng [mô tả ý kiến trái ngược].

Do ảnh hưởng nghiêm trọng của vấn đề nêu trên, chúng tôi không thể đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 của Công ty ABC.

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(Chữ ký, họ và tên)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Ví dụ 5 (hướng dẫn đoạn A15(c) Chuẩn mực này):

Báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt có ý kiến trái ngược

Áp dụng cho trường hợp sau:

- (1) Ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính (*đầy đủ*) là ý kiến chấp nhận toàn phần;
- (2) Pháp luật và các quy định có quy định về các tiêu thức đối với việc lập báo cáo tài chính tóm tắt;
- (3) Kiểm toán viên kết luận rằng không thể đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính tóm tắt.

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: .../20x2

BÁO CÁO CỦA KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH TÓM TẮT

Kính gửi: [Người nhận báo cáo]

Báo cáo tài chính tóm tắt kèm theo, được lập ngày..., từ trang...đến trang..., bao gồm Bảng cân đối kế toán tóm tắt tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh tóm tắt, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu tóm tắt (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ tóm tắt cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, và Bản thuyết minh báo cáo tài chính tóm tắt, được trích từ báo cáo tài chính (*đầy đủ*) cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 của Công ty ABC đã được kiểm toán. Chúng tôi đã đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính (*đầy đủ*) này tại Báo cáo kiểm toán lập ngày 15/2/20x2. Báo cáo tài chính này và báo cáo tài chính tóm tắt không phản ánh ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau ngày lập Báo cáo kiểm toán nói trên.

Báo cáo tài chính tóm tắt không bao gồm tất cả các thuyết minh cần phải công bố theo [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho việc lập báo cáo tài chính (*đầy đủ*) của Công ty ABC]. Do đó, việc đọc báo cáo tài chính tóm tắt không thể thay thế cho việc đọc báo cáo tài chính (*đầy đủ*) của Công ty ABC.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày báo cáo tài chính tóm tắt theo [tiêu thức được quy định bởi pháp luật và các quy định].

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt dựa trên các thủ tục mà chúng tôi thực hiện theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 810 – “Dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt”.

Cơ sở của ý kiến trái ngược

[Mô tả vấn đề dẫn đến báo cáo tài chính tóm tắt không phản ánh nhất quán, trên các khía cạnh trọng yếu với báo cáo tài chính (*đầy đủ*) đã được kiểm toán, phù hợp với tiêu thức áp dụng].

Ý kiến trái ngược

Theo ý kiến của chúng tôi, do ảnh hưởng nghiêm trọng của vấn đề mô tả tại đoạn “Cơ sở của ý kiến trái ngược”, báo cáo tài chính tóm tắt nêu trên không phản ánh nhất quán, trên các khía cạnh trọng yếu với báo cáo tài chính (đầy đủ) cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 của Công ty ABC đã được kiểm toán, phù hợp với [tiêu thức được quy định bởi pháp luật và các quy định].

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(Chữ ký, họ và tên)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...
