PHẦN VĂN BẢN QUY PHẠM PHÁP LUẬT

BỘ TÀI CHÍNH

BỘ TÀI CHÍNH

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

Số: 214/2012/TT-BTC

Hà Nội, ngày 06 tháng 12 năm 2012

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 thỏa 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./.

KT. BỘ TRƯỞNG
THỨ TRƯỞNG

Trần Xuân Hà

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 phần 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 khác của Chuẩn mực này để giúp hiểu và áp dụng chuẩn mực một cách nhất quán.

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.*

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các đơn vị, cá nhân có liên quan đến việc kiểm toán, soát xét báo cáo tài chính, dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ liên quan 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.

Mục tiêu

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 nhiên, 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 nếu 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.

Phàn 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 phàn 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 phàn 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 phàn nàn và cáo buộc cũng như các biện pháp xử lý đối với các phàn 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 vấn 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 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.

Phàn nàn và cáo buộc

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

A70. Các phàn nàn và cáo buộc (không bao gồm các phàn nàn và cáo buộc nhỏ) có thể xuất phát từ bên trong hoặc bên ngoài doanh nghiệp kiểm toán. Các phàn 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 phàn 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 phàn 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 phàn 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 nhiệm 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 chi 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 hãn hữu.

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) 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. Bằng chứng kiểm toán phải đảm bảo tính đầy đủ và tính thích hợp:

(i) Tính đầy đủ của bằng chứng kiểm toán: Là tiêu chuẩn đánh giá về số lượng bằng chứng kiểm toán. Số lượng bằng chứng kiểm toán cần thu thập chịu ảnh hưởng bởi đánh giá của kiểm toán viên đối với rủi ro có sai sót trọng yếu và chất lượng của mỗi bằng chứng kiểm toán;

(ii) Tính thích hợp của bằng chứng kiểm toán: Là tiêu chuẩn đánh giá về chất lượng của các bằng chứng kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán phải đảm bảo phù hợp và đáng tin cậy để hỗ trợ cho kiểm toán viên 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).

Bằng 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 dấu. 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 MỰC 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 thỏa 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 thỏa 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 nhầm 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.

Phụ lục 01
(Hướng dẫn đoạn A23 - A24 Chuẩn mực này)
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

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 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 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. Bố 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 hòa 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	*Đại diện bên B*
CÔNG TY.....	**CÔNG TY TNHH KIỂM TOÁN ABC**
Giám đốc	**Giám đốc**
(Chữ ký, họ tên, đóng dấu)	*(Chữ ký, họ tên, đóng dấu)*

Phụ lục 02

(Hướng dẫn đoạn A10 Chuẩn mực này)

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./.

(Xem tiếp Công báo số 243 + 244)

VĂN PHÒNG CHÍNH PHỦ XUẤT BẢN

Địa chỉ: Số 1, Hoàng Hoa Thám, Ba Đình, Hà Nội
Điện thoại: 080.44946 – 080.44417
Fax: 080.44517
Email: congbao@chinhphu.vn
Website: http://congbao.chinhphu.vn
In tại: Xí nghiệp Bản đồ 1 - Bộ Quốc phòng

Giá: 10.000 đồng