PHẦN VĂN BẢN QUY PHẠM PHÁP LUẬT

BỘ TÀI CHÍNH

Thông tư số 214/2012/TT-BTC ngày 06 tháng 12 năm 2012 ban hành hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam

(Tiếp theo Công báo số 241 + 242)

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM
Chuẩn mực kiểm toán số 230: Tài liệu, hồ sơ kiểm toán
(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

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

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

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

(a) Bằng chứng của cơ sở đưa ra kết luận của kiểm toán viên về việc đạt được mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200;

(b) Bằng chứng cho thấy cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện phù hợp với quy định của các chuẩn mực kiểm toán, pháp luật và các quy định có liên quan.

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

(a) Trợ giúp cho nhóm kiểm toán trong việc lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán;

(b) Trợ giúp cho các thành viên chịu trách nhiệm giám sát trong nhóm kiểm toán để chỉ đạo, giám sát công việc kiểm toán và thực hiện soát xét theo quy định tại đoạn 15 - 17 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220;

(c) Trợ giúp cho nhóm kiểm toán có thể giải trình về công việc của họ;

(d) Lưu trữ bằng chứng về các vấn đề quan trọng cho các cuộc kiểm toán trong tương lai;

(e) Phục vụ công việc soát xét kiểm soát chất lượng và kiểm tra theo quy định tại đoạn 32 - 33, 35 - 38 và 48 Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1;

(f) Phục vụ các cuộc kiểm tra, thanh tra từ bên ngoài theo yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan.

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

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

Mục tiêu

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

(a) Ghi chép đầy đủ và thích hợp làm cơ sở đưa ra ý kiến trên báo cáo kiểm toán;

(b) Làm bằng chứng cho thấy cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện phù hợp với quy định của các chuẩn mực kiểm toán, pháp luật và các quy định có liên quan.

Giải thích thuật ngữ

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

(a) Tài liệu kiểm toán: Là các ghi chép và lưu trữ trên giấy và các phương tiện khác về các thủ tục kiểm toán đã thực hiện, các bằng chứng kiểm toán liên quan đã thu thập và kết luận của kiểm toán viên;

(b) Hồ sơ kiểm toán: Là tập hợp các tài liệu kiểm toán do kiểm toán viên thu thập, phân loại, sử dụng và lưu trữ theo một trật tự nhất định làm bằng chứng cho một cuộc kiểm toán cụ thể. Tài liệu trong hồ sơ kiểm toán được thể hiện trên giấy, trên phim ảnh, trên phương tiện tin học hay bất kỳ phương tiện lưu trữ nào khác theo quy định của pháp luật hiện hành;

(c) Kiểm toán viên có kinh nghiệm: Là người trong hoặc ngoài doanh nghiệp kiểm toán, có kinh nghiệm thực tế trong lĩnh vực kiểm toán và có sự hiểu biết phù hợp về:

(i) Các quy trình kiểm toán;

(ii) Các chuẩn mực kiểm toán, yêu cầu của pháp luật và các quy định liên quan;

(iii) Môi trường kinh doanh của đơn vị được kiểm toán;

(iv) Các vấn đề về kiểm toán, lập và trình bày báo cáo tài chính đối với lĩnh vực hoạt động của đơn vị được kiểm toán.

II. NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Lập tài liệu kiểm toán kịp thời

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

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

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

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

(a) Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán đã thực hiện tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A6 - A7 Chuẩn mực này);

(b) Kết quả của các thủ tục kiểm toán đã thực hiện và bằng chứng kiểm toán đã thu thập;

(c) Các vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình kiểm toán, kết luận đưa ra và các xét đoán chuyên môn quan trọng được thực hiện khi đưa ra các kết luận này (xem hướng dẫn tại đoạn A8 - A11 Chuẩn mực này).

09. Kiểm toán viên phải ghi lại nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán đã thực hiện, bao gồm:

(a) Đặc điểm xác định của các khoản mục cụ thể hoặc các vấn đề được kiểm tra (xem hướng dẫn tại đoạn A12 Chuẩn mực này);

(b) Người thực hiện công việc kiểm toán và ngày hoàn thành công việc đó;

(c) Người soát xét công việc kiểm toán đã thực hiện, thời gian và phạm vi của việc soát xét (xem hướng dẫn tại đoạn A13 Chuẩn mực này).

10. Kiểm toán viên phải ghi lại nội dung của những cuộc thảo luận về các vấn đề quan trọng với Ban Giám đốc, Ban quản trị đơn vị được kiểm toán và những người khác, bao gồm nội dung các vấn đề quan trọng được thảo luận, thời gian và người tham gia thảo luận (xem hướng dẫn tại đoạn A14 Chuẩn mực này).

11. Nếu kiểm toán viên phát hiện các thông tin không nhất quán với kết luận cuối cùng của kiểm toán viên về một vấn đề quan trọng, kiểm toán viên phải ghi lại cách giải quyết vấn đề không nhất quán này (xem hướng dẫn tại đoạn A15 Chuẩn mực này).

Không áp dụng một quy định

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

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

13. Trong trường hợp đặc biệt, nếu kiểm toán viên thực hiện các thủ tục kiểm toán mới hoặc các thủ tục kiểm toán bổ sung hoặc rút ra kết luận mới sau ngày lập báo cáo kiểm toán, thì kiểm toán viên phải ghi lại (xem hướng dẫn tại đoạn A20 Chuẩn mực này):

(a) Các thông tin về trường hợp đặc biệt này;

(b) Các thủ tục kiểm toán mới hoặc các thủ tục kiểm toán bổ sung đã thực hiện, bằng chứng kiểm toán đã thu thập và kết luận đạt được, ảnh hưởng của các thủ tục kiểm toán và bằng chứng kiểm toán đối với báo cáo kiểm toán;

(c) Người lập, người soát xét thay đổi của tài liệu kiểm toán và thời điểm thực hiện.

Hoàn thiện hồ sơ kiểm toán

14. Kiểm toán viên phải phân loại, sắp xếp tài liệu kiểm toán vào hồ sơ kiểm toán theo trật tự nhất định của quy trình kiểm toán của doanh nghiệp kiểm toán và thực hiện các thủ tục hành chính về hoàn thiện hồ sơ kiểm toán kịp thời sau ngày lập báo cáo kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A21 - A22 Chuẩn mực này).

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

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

(a) Lý do cụ thể của việc sửa đổi hoặc bổ sung tài liệu kiểm toán;

(b) Người lập, người soát xét và thời điểm thực hiện.

III. HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

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

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

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

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

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

(1) Quy mô và độ phức tạp của đơn vị được kiểm toán;

(2) Nội dung của các thủ tục kiểm toán được thực hiện;

(3) Các rủi ro có sai sót trọng yếu đã xác định;

(4) Mức độ quan trọng của bằng chứng kiểm toán đã thu thập;

(5) Bản chất và phạm vi của các vấn đề bất thường được xác định;

(6) Sự cần thiết phải ghi lại kết luận hoặc cơ sở để đưa ra kết luận do chưa thể kết luận được nếu chỉ dựa trên các ghi chép về công việc đã thực hiện hoặc bằng chứng kiểm toán đã thu thập;

(7) Phương pháp tiếp cận kiểm toán và công cụ sử dụng.

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

(1) Chương trình kiểm toán (các giấy tờ lưu các thủ tục kiểm toán);

(2) Các giấy tờ làm việc, bản tính toán, phân tích;

(3) Biên bản ghi nhớ về các vấn đề;

(4) Bản tổng hợp các vấn đề quan trọng;

(5) Thư xác nhận và giải trình;

(6) Danh mục các vấn đề cần kiểm tra;

(7) Thư từ (bao gồm cả thư điện tử) liên quan đến các vấn đề quan trọng.

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

A4. Kiểm toán viên không cần lưu trong tài liệu kiểm toán tất cả các bản nháp đã bị thay thế của giấy tờ làm việc và báo cáo tài chính, các ghi chú về những suy xét chưa đầy đủ, các bản sao trước đây của các tài liệu đã được chỉnh sửa lỗi in hoặc các lỗi khác, và các tài liệu trùng lặp.

A5. Các giải thích bằng lời của kiểm toán viên không được coi là bằng chứng đầy đủ cho công việc mà kiểm toán viên đã thực hiện hoặc kết luận, nhưng có thể được sử dụng để giải thích hoặc làm rõ thông tin trong tài liệu kiểm toán.

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

A6. Về nguyên tắc, việc tuân thủ các yêu cầu của Chuẩn mực kiểm toán này sẽ đảm bảo tính đầy đủ và thích hợp của tài liệu kiểm toán trong mọi trường hợp. Các chuẩn mực kiểm toán khác đưa ra quy định về tài liệu kiểm toán nhằm làm rõ hơn việc áp dụng Chuẩn mực này trong các trường hợp cụ thể nhưng không giới hạn việc áp dụng Chuẩn mực kiểm toán này. Trường hợp một chuẩn mực kiểm toán nào đó không đưa ra quy định về ghi chép tài liệu kiểm toán thì kiểm toán viên vẫn cần chuẩn bị tài liệu kiểm toán cho mục đích tuân thủ chuẩn mực kiểm toán đó.

A7. Tài liệu kiểm toán cung cấp bằng chứng cho thấy cuộc kiểm toán đã tuân thủ với các chuẩn mực kiểm toán. Tuy nhiên, kiểm toán viên không cần thiết phải ghi chép mọi vấn đề đã được xem xét và các xét đoán chuyên môn trong một cuộc kiểm toán. Kiểm toán viên cũng không cần phải ghi chép riêng (ví dụ lập danh mục các vấn đề cần kiểm tra) về một việc tuân thủ nào đó nếu sự tuân thủ này đã được thể hiện qua các tài liệu lưu trong hồ sơ kiểm toán. Ví dụ:

(1) Sự hiện hữu của một kế hoạch kiểm toán được ghi chép đầy đủ chứng minh cho việc kiểm toán viên đã lập kế hoạch kiểm toán;

(2) Sự hiện hữu của một hợp đồng kiểm toán đã ký kết lưu trong hồ sơ kiểm toán cho thấy kiểm toán viên đã đồng ý với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) về các điều khoản trong hợp đồng kiểm toán;

(3) Một báo cáo kiểm toán với ý kiến ngoại trừ được đưa ra một cách phù hợp cho thấy kiểm toán viên đã tuân thủ quy định của chuẩn mực kiểm toán Việt Nam về các trường hợp phải đưa ra ý kiến ngoại trừ;

(4) Trong hồ sơ kiểm toán có nhiều cách thể hiện khác nhau về việc tuân thủ các yêu cầu chung của cuộc kiểm toán:

- Ví dụ, có nhiều cách khác nhau để ghi chép sự hoài nghi nghề nghiệp của kiểm toán viên. Tài liệu kiểm toán có thể cung cấp bằng chứng về việc kiểm toán viên đã có các hoài nghi nghề nghiệp theo yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán. Các bằng chứng đó có thể là các thủ tục cụ thể được thực hiện để chứng minh cho phần trả lời của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đối với các câu hỏi của kiểm toán viên.

- Tương tự, việc thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán có trách nhiệm chỉ đạo, giám sát và thực hiện cuộc kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán có thể thể hiện theo nhiều cách trong tài liệu kiểm toán. Việc này bao gồm ghi chép sự tham gia kịp thời của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán trong các khía cạnh của cuộc kiểm toán, như tham gia vào các cuộc thảo luận nhóm theo quy định tại đoạn 10 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315.

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

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

(1) Các vấn đề làm phát sinh các rủi ro đáng kể (như định nghĩa trong đoạn 04(e) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315);

(2) Kết quả của các thủ tục kiểm toán cho thấy (a) Báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu, hoặc (b) Cần phải thay đổi đánh giá trước đó của kiểm toán viên về các rủi ro có sai sót trọng yếu và cách giải quyết của kiểm toán viên đối với các rủi ro đó;

(3) Các trường hợp gây khó khăn cho kiểm toán viên trong việc thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết;

(4) Các phát hiện dẫn đến việc đưa ra ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần hoặc bổ sung đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" trong báo cáo kiểm toán.

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

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

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

(2) Cơ sở cho kết luận của kiểm toán viên về tính hợp lý của các phần hành kiểm toán cần xét đoán chủ quan (ví dụ, tính hợp lý của các ước tính kế toán quan trọng);

(3) Cơ sở cho kết luận của kiểm toán viên về tính xác thực của một tài liệu khi thực hiện điều tra sâu hơn (như sử dụng chuyên gia hoặc thủ tục xác nhận) do các phát hiện trong quá trình kiểm toán làm kiểm toán viên tin rằng tài liệu đó có thể không xác thực.

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

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

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

(1) Đối với việc kiểm tra chi tiết các đơn đặt hàng do doanh nghiệp tạo ra, kiểm toán viên có thể xác định các tài liệu được chọn để kiểm tra theo ngày, tháng và số đơn đặt hàng;

(2) Đối với thủ tục yêu cầu lựa chọn hoặc kiểm tra tất cả các khoản mục lớn hơn một mức giá trị cụ thể trong một tổng thể, kiểm toán viên phải ghi lại phạm vi của thủ tục và xác định tổng thể đã lựa chọn (ví dụ, tất cả các bút toán có giá trị lớn hơn một mức giá trị cụ thể từ sổ chi tiết);

(3) Đối với thủ tục yêu cầu lấy mẫu hệ thống từ một tổng thể chứng từ, kiểm toán viên có thể xác định các chứng từ được chọn bằng cách ghi lại nguồn gốc của chứng từ, điểm xuất phát và khoảng cách mẫu (ví dụ, việc lấy mẫu hệ thống đối

với các vận đơn trong Nhật ký giao hàng trong thời gian từ 01/04 đến 30/09, bắt đầu từ vận đơn số 12345, và cứ 125 vận đơn thì chọn 1);

(4) Đối với thủ tục yêu cầu phỏng vấn một nhân viên cụ thể của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên phải ghi lại thời gian phỏng vấn, tên và chức danh của nhân viên được phỏng vấn;

(5) Đối với thủ tục quan sát, kiểm toán viên phải ghi lại quá trình hoặc vấn đề quan sát được, các cá nhân liên quan, trách nhiệm của từng cá nhân và thời gian, địa điểm thực hiện thủ tục quan sát.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(a) Toàn bộ chuẩn mực kiểm toán đó không liên quan đến cuộc kiểm toán (ví dụ, nếu đơn vị được kiểm toán không có bộ phận kiểm toán nội bộ thì việc áp dụng Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 610 là không phù hợp);

(b) Một hoặc một số quy định nào đó là không phù hợp bởi vì quy định đó phải được áp dụng có điều kiện và điều kiện đó lại không tồn tại trong cuộc kiểm toán (ví dụ, quy định kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trong trường hợp bị giới hạn phạm vi kiểm toán và không có khả năng thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhưng thực tế cuộc kiểm toán lại không có tình huống như vậy).

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

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

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

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

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

(1) Xóa hoặc hủy bỏ các tài liệu đã bị thay thế;

(2) Sắp xếp thứ tự, gộp và đánh tham chiếu chéo giữa các giấy tờ làm việc;

(3) Ký xác nhận trên danh sách kiểm tra liên quan tới quá trình hoàn thiện hồ sơ;

(4) Lưu trữ các bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên đã thu thập, thảo luận và thống nhất với các thành viên trong nhóm kiểm toán trước ngày lập báo cáo kiểm toán.

A23. Đoạn 47 Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1 yêu cầu các doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng chính sách và thủ tục cho việc lưu trữ tài liệu, hồ sơ kiểm toán. Thời hạn lưu trữ hồ sơ kiểm toán tối thiểu là 10 năm kể từ ngày lập báo cáo kiểm toán hoặc ngày lập báo cáo kiểm toán tập đoàn (xem đoạn A61 Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1).

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

Phụ lục

(Hướng dẫn đoạn 01 Chuẩn mực này)

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

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

(1) Đoạn 10 - 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210;

(2) Đoạn 24 - 25 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220;

(3) Đoạn 44 - 47 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240;

(4) Đoạn 29 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 250;

(5) Đoạn 23 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260;

(6) Đoạn 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 300;

(7) Đoạn 32 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315;

(8) Đoạn 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320;

(9) Đoạn 28 - 30 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330;

(10) Đoạn 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450;

(11) Đoạn 23 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 540;

(12) Đoạn 28 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 550;

(13) Đoạn 50 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 600;

(14) Đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 610./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM
Chuẩn mực kiểm toán số 240: Trách nhiệm của kiểm toán viên liên quan đến gian lận trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính

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

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

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

Đặc điểm của gian lận

02. Các sai sót trong báo cáo tài chính có thể phát sinh từ gian lận hoặc nhầm lẫn. Để phân biệt giữa gian lận và nhầm lẫn, cần phải xem xét xem hành vi dẫn đến sai sót trong báo cáo tài chính là cố ý hay không cố ý.

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

Trách nhiệm ngăn ngừa và phát hiện gian lận

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

Trách nhiệm của kiểm toán viên

05. Khi thực hiện kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, kiểm toán viên chịu trách nhiệm đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng liệu báo cáo tài chính, xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn hay không. Do những hạn chế vốn có của kiểm toán, nên có rủi ro không thể tránh khỏi là kiểm toán viên không phát hiện được một số sai sót làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, kể cả khi cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (xem đoạn A51 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200).

06. Như đã đề cập tại đoạn A51 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, ảnh hưởng của các hạn chế vốn có là đặc biệt nghiêm trọng đối với các sai sót do gian lận. Rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận cao hơn rủi ro có sai sót trọng yếu do nhầm lẫn. Đó là do gian lận có thể được thực hiện thông qua các mánh khóe tinh vi và được tổ chức chặt chẽ nhằm che giấu hành vi gian lận, như giả mạo hồ sơ, cố ý không ghi chép các giao dịch, hoặc cố ý cung cấp các giải trình sai cho kiểm toán viên. Hành động che giấu còn có thể khó phát hiện hơn khi có sự thông đồng thực hiện hành vi gian lận. Sự thông đồng có thể làm cho kiểm toán viên tin rằng bằng chứng kiểm toán là thuyết phục trong khi thực tế đó là những bằng chứng giả. Khả năng phát hiện gian lận của kiểm toán viên phụ thuộc vào các yếu tố như kỹ năng của thủ phạm, tần suất và mức độ của hành vi thao túng, mức độ thông đồng, giá trị của khoản tiền bị thao túng, cấp bậc của những cá nhân có hành vi gian lận. Mặc dù kiểm toán viên có thể xác định được các cơ hội thực hiện hành vi gian lận, nhưng rất khó để có thể xác định được các sai sót trong các lĩnh vực mà họ xem xét, như các ước tính kế toán, là do gian lận hay nhầm lẫn.

07. Ngoài ra, rủi ro về việc kiểm toán viên không phát hiện hết sai sót trọng yếu xuất phát từ hành vi gian lận của Ban Giám đốc là cao hơn so với việc phát hiện sai sót do gian lận của nhân viên, bởi vì Ban Giám đốc thường xuyên có điều kiện trực tiếp hoặc gián tiếp thao túng việc ghi sổ kế toán, trình bày các thông tin tài chính gian lận hoặc khống chế các thủ tục kiểm soát được thiết lập nhằm ngăn ngừa các hành vi gian lận tương tự của các nhân viên khác.

08. Để đạt được sự đảm bảo hợp lý, kiểm toán viên phải duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt quá trình kiểm toán, phải cân nhắc khả năng Ban Giám đốc có thể khống chế kiểm soát và phải nhận thức được thực tế là các thủ tục kiểm toán nhằm phát hiện nhầm lẫn một cách hiệu quả có thể không hiệu quả trong việc phát hiện gian lận. Các quy định của chuẩn mực kiểm toán này nhằm hỗ trợ kiểm toán viên trong việc xác định và đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận và thiết lập các thủ tục nhằm phát hiện sai sót đó.

09. *Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính.*

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về những quy định trong Chuẩn mực này để phối hợp công việc với doanh nghiệp kiểm toán và kiểm toán viên cũng như quản lý các mối quan hệ liên quan đến các thông tin đã được kiểm toán.

Mục tiêu

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

(a) Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận;

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

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

Giải thích thuật ngữ

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

(a) Gian lận: Là hành vi cố ý do một hay nhiều người trong Ban quản trị, Ban Giám đốc, các nhân viên hoặc bên thứ ba thực hiện bằng các hành vi gian dối để thu lợi bất chính hoặc bất hợp pháp.

(b) Các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận: Là các sự kiện hoặc điều kiện phản ánh một động cơ hoặc áp lực phải thực hiện hành vi gian lận hoặc tạo cơ hội thực hiện hành vi gian lận.

II. NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Thái độ hoài nghi nghề nghiệp

12. Theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, kiểm toán viên phải duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt cuộc kiểm toán, phải nhận thức được khả năng có thể tồn tại sai sót trọng yếu do gian lận, cho dù trong các cuộc kiểm toán trước, kiểm toán viên đã biết về tính trung thực và chính trực của Ban Giám đốc và Ban quản trị của đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A7 - A8 Chuẩn mực này).

13. Trừ khi có lý do để nghi ngờ, kiểm toán viên có thể thừa nhận tính xác thực của chứng từ và sổ kế toán. Nếu trong quá trình kiểm toán có các điều kiện làm cho kiểm toán viên tin rằng một tài liệu có thể là không xác thực hoặc đã bị sửa đổi mà không rõ lý do thì kiểm toán viên phải tiến hành điều tra thêm (xem hướng dẫn tại đoạn A9 Chuẩn mực này).

14. Trường hợp các giải trình của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị theo yêu cầu của kiểm toán viên là không nhất quán, thì kiểm toán viên phải tiến hành điều tra về các điểm không nhất quán đó.

Thảo luận trong nhóm kiểm toán

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

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

16. Khi thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan nhằm tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị, bao gồm kiểm soát nội bộ của đơn vị, theo yêu cầu của đoạn 05 - 24 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục tại các đoạn 17 - 24 của Chuẩn mực này để thu thập thông tin nhằm xác định rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.

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

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

(a) Đánh giá của Ban Giám đốc về rủi ro có thể có sai sót do gian lận trong báo cáo tài chính, bao gồm nội dung, phạm vi và tần suất của các đánh giá đó (xem hướng dẫn tại đoạn A12 - A13 Chuẩn mực này);

(b) Quy trình của Ban Giám đốc về xác định và xử lý rủi ro có gian lận trong đơn vị, bao gồm bất kỳ rủi ro có gian lận cụ thể nào mà Ban Giám đốc đã xác định hoặc đã được thông báo, hoặc các nhóm giao dịch, số dư tài khoản, hoặc thông tin thuyết minh mà trong đó có thể tồn tại rủi ro có gian lận (xem hướng dẫn tại đoạn A14 Chuẩn mực này);

(c) Việc trao đổi của Ban Giám đốc (nếu có) với Ban quản trị về quy trình xác định và xử lý rủi ro có gian lận trong đơn vị;

(d) Việc trao đổi của Ban Giám đốc (nếu có) với các nhân viên về quan điểm của Ban Giám đốc về các hoạt động kinh doanh và hành vi đạo đức.

18. Kiểm toán viên phải phỏng vấn Ban Giám đốc và các đối tượng khác trong đơn vị được kiểm toán trong phạm vi phù hợp để xác định xem họ có biết về bất kỳ

gian lận nào trong thực tế, nghi ngờ có gian lận hoặc cáo buộc gian lận nào ảnh hưởng đến đơn vị hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A15 - A17 Chuẩn mực này).

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

Ban quản trị

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

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

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

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

Các thông tin khác

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

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

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

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

25. Theo đoạn 25 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, kiểm toán viên phải xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ báo cáo tài chính và ở cấp độ cơ sở dẫn liệu của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh.

26. Khi xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận, kiểm toán viên phải dựa trên giả định rằng có rủi ro có gian lận trong việc ghi nhận doanh thu để đánh giá xem loại doanh thu nào, giao dịch hoặc cơ sở dẫn liệu nào liên quan đến doanh thu mà có thể dẫn đến các rủi ro đó. Đoạn 47 Chuẩn mực này quy định rõ việc phải ghi chép và lưu lại khi kiểm toán viên kết luận rằng giả định đó là không phù hợp trong từng cuộc kiểm toán và do đó, kiểm toán viên không xác định việc ghi nhận doanh thu là một rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận (xem hướng dẫn tại đoạn A28 - A30 Chuẩn mực này).

27. Kiểm toán viên phải coi các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá là các rủi ro đáng kể, do đó, kiểm toán viên phải tìm hiểu các kiểm soát có liên quan của đơn vị, kể cả các hoạt động kiểm soát liên quan đến các rủi ro đó (xem hướng dẫn tại đoạn A31 - A32 Chuẩn mực này).

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

Biện pháp xử lý tổng thể

28. Theo đoạn 05 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, kiểm toán viên phải xác định biện pháp xử lý tổng thể để xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A33 Chuẩn mực này).

29. Khi xác định biện pháp xử lý tổng thể để xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải:

(a) Phân công và giám sát nhân sự dựa trên kiến thức, kỹ năng và năng lực của các cá nhân sẽ được giao trách nhiệm chính trong cuộc kiểm toán và đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận cho cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A34 - A35 Chuẩn mực này);

(b) Đánh giá xem việc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán của đơn vị được kiểm toán, đặc biệt là chính sách liên quan đến các ước tính và xét đoán chủ quan và các giao dịch phức tạp, có dấu hiệu gian lận trong việc lập báo cáo tài chính xuất phát từ nỗ lực nhằm điều chỉnh kết quả kinh doanh của Ban Giám đốc hay không;

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

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

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

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

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

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

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

(i) Phỏng vấn các cá nhân tham gia vào quá trình ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính về các hoạt động không thích hợp hoặc bất thường liên quan đến các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác;

(ii) Lựa chọn các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác được thực hiện vào cuối kỳ kế toán;

(iii) Cân nhắc sự cần thiết phải kiểm tra các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác trong suốt kỳ kế toán (xem hướng dẫn tại đoạn A41 - A44 Chuẩn mực này).

(b) Soát xét các ước tính kế toán để xem có sự thiên lệch hay không và đánh giá xem các tình huống phát sinh sự thiên lệch (nếu có) có thể hiện rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hay không. Trong khi soát xét, kiểm toán viên phải:

(i) Đánh giá xem các xét đoán và quyết định của Ban Giám đốc trong việc thực hiện các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính, kể cả khi từng xét đoán và quyết định là hợp lý, có dấu hiệu về sự thiên lệch của Ban Giám đốc mà có thể cho thấy sự tồn tại của rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hay không. Nếu có, kiểm toán viên phải đánh giá lại toàn bộ các ước tính kế toán đó;

(ii) Thực hiện soát xét hồi tố đối với các đánh giá và giả định mà Ban Giám đốc đã thực hiện liên quan đến các ước tính kế toán quan trọng được phản ánh trong báo cáo tài chính năm trước (xem hướng dẫn tại đoạn A45 - A47 Chuẩn mực này).

(c) Đối với các nghiệp vụ quan trọng phát sinh ngoài quá trình kinh doanh bình thường của đơn vị được kiểm toán, hoặc có biểu hiện bất thường theo xét đoán của kiểm toán viên sau khi đã tìm hiểu về đơn vị và môi trường hoạt động của đơn vị và các thông tin khác thu thập được trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên phải đánh giá xem liệu có lý do kinh tế phù hợp cho các nghiệp vụ đó hay không. Nếu không có lý do phù hợp, kiểm toán viên phải xem xét xem các nghiệp vụ này có được dàn xếp để lập báo cáo tài chính gian lận hoặc che giấu hành vi biển thủ tài sản hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A48 Chuẩn mực này).

33. Để xử lý các rủi ro đã được phát hiện liên quan đến việc Ban Giám đốc khống chế kiểm soát, kiểm toán viên phải xác định xem có cần phải thực hiện các thủ tục kiểm toán khác ngoài các thủ tục nêu trên hay không (ví dụ trong trường hợp có rủi ro xảy ra việc Ban Giám đốc khống chế kiểm soát chưa được tính đến trong quá trình thực hiện các thủ tục nhằm thỏa mãn các yêu cầu nêu tại đoạn 32 Chuẩn mực này).

Đánh giá bằng chứng kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A49 Chuẩn mực này)

34. Kiểm toán viên phải đánh giá các thủ tục phân tích được thực hiện ở giai đoạn cuối cuộc kiểm toán khi đưa ra kết luận tổng thể (nhằm xác định xem báo cáo tài chính có nhất quán với hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị được kiểm toán hay không) xem có dấu hiệu cho thấy có rủi ro chưa được phát hiện trước đó về sai sót trọng yếu do gian lận hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A50 Chuẩn mực này).

35. Nếu xác định được một sai sót, kiểm toán viên phải đánh giá xem sai sót đó có phải là biểu hiện của gian lận hay không. Nếu có biểu hiện gian lận thì kiểm toán viên phải đánh giá tác động của sai sót đó trong mối liên hệ với các khía cạnh khác của cuộc kiểm toán, đặc biệt là tính tin cậy của các giải trình của Ban Giám đốc, và phải nhận thức được rằng gian lận thường không phải là cá biệt (xem hướng dẫn tại đoạn A51 Chuẩn mực này).

36. Nếu xác định được một sai sót, bất kể có trọng yếu hay không, mà kiểm toán viên có lý do để tin rằng sai sót đó xuất phát từ gian lận hoặc có thể xuất phát từ gian lận và có sự tham gia của Ban Giám đốc (đặc biệt là lãnh đạo cấp cao), thì kiểm toán viên phải xem xét lại đánh giá của mình về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận và ảnh hưởng của sai sót đó tới nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán đối với rủi ro đã đánh giá. Khi xem xét lại độ tin cậy của các bằng chứng đã thu thập được trước đó, kiểm toán viên cũng phải cân nhắc xem các tình huống hoặc điều kiện có biểu hiện hành vi thông đồng liên quan đến các nhân viên, Ban Giám đốc hoặc các bên thứ ba hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A52 Chuẩn mực này).

37. Khi kiểm toán viên khẳng định rằng báo cáo tài chính có chứa đựng sai sót trọng yếu, hoặc không thể đưa ra kết luận được rằng báo cáo tài chính có chứa

đựng sai sót trọng yếu do gian lận hay không thì kiểm toán viên phải đánh giá các tác động đối với cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A53 Chuẩn mực này).

Kiểm toán viên không thể tiếp tục hợp đồng kiểm toán

38. Do kết quả của một sai sót do gian lận hoặc nghi ngờ có gian lận, nếu gặp phải tình huống dẫn đến yêu cầu xem xét lại khả năng tiếp tục thực hiện công việc kiểm toán thì kiểm toán viên phải:

(a) Xác định trách nhiệm nghề nghiệp và trách nhiệm pháp lý áp dụng trong tình huống đó, bao gồm trách nhiệm phải báo cáo với đối tượng đã chỉ định thực hiện cuộc kiểm toán hoặc báo cáo với các cơ quan quản lý có thẩm quyền (nếu có);

(b) Cân nhắc việc rút khỏi hợp đồng kiểm toán nếu pháp luật hoặc các quy định liên quan cho phép;

(c) Nếu rút khỏi hợp đồng thì kiểm toán viên phải:

(i) Trao đổi với cấp quản lý thích hợp trong Ban Giám đốc và Ban quản trị của đơn vị được kiểm toán về việc rút khỏi hợp đồng kiểm toán và lý do rút khỏi hợp đồng kiểm toán;

(ii) Xác định trách nhiệm nghề nghiệp hoặc trách nhiệm pháp lý yêu cầu phải báo cáo với đối tượng đã chỉ định thực hiện cuộc kiểm toán hoặc báo cáo với các cơ quan quản lý có thẩm quyền (nếu có) về việc kiểm toán viên rút khỏi hợp đồng kiểm toán và lý do rút khỏi hợp đồng kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A54 - A57 Chuẩn mực này).

Giải trình bằng văn bản

39. Kiểm toán viên phải thu thập giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) về việc:

(a) Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) thừa nhận trách nhiệm thiết lập, thực hiện và duy trì kiểm soát nội bộ nhằm ngăn ngừa và phát hiện gian lận;

(b) Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) đã cung cấp cho kiểm toán viên kết quả đánh giá của Ban Giám đốc và Ban quản trị về rủi ro có thể có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận;

(c) Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) đã cung cấp cho kiểm toán viên các thông tin mà Ban Giám đốc và Ban quản trị biết về gian lận hoặc nghi ngờ có gian lận ảnh hưởng đến đơn vị được kiểm toán, liên quan đến:

(i) Ban Giám đốc;

(ii) Các nhân viên giữ vai trò quan trọng trong kiểm soát nội bộ; hoặc

(iii) Các vấn đề khác, trong trường hợp hành vi gian lận có thể có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính;

(d) Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) đã cung cấp cho kiểm toán viên các thông tin mà họ biết về bất kỳ cáo buộc gian lận, hoặc nghi ngờ gian lận nào có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán do các nhân viên hiện đang công tác tại đơn vị, các nhân viên đã từng công tác tại đơn vị, các chuyên gia phân tích, các cơ quan quản lý hoặc các đối tượng khác thông báo (xem hướng dẫn tại đoạn A58 - A59 Chuẩn mực này).

Trao đổi với Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán

40. Nếu kiểm toán viên xác định được hành vi gian lận hoặc thu thập được thông tin cho thấy có thể có hành vi gian lận thì kiểm toán viên phải kịp thời trao đổi các vấn đề này với cấp quản lý thích hợp của đơn vị nhằm thông báo với những người có trách nhiệm chính trong việc ngăn ngừa và phát hiện gian lận về các vấn đề liên quan đến trách nhiệm của họ (xem hướng dẫn tại đoạn A60 Chuẩn mực này).

41. Nếu kiểm toán viên xác định được hoặc nghi ngờ rằng hành vi gian lận có liên quan đến:

(a) Ban Giám đốc;

(b) Các nhân viên giữ vai trò quan trọng trong kiểm soát nội bộ; hoặc

(c) Những người khác trong trường hợp hành vi gian lận dẫn đến sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính thì kiểm toán viên phải kịp thời trao đổi vấn đề này với Ban quản trị, trừ khi tất cả thành viên Ban quản trị đều tham gia vào Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán. Nếu kiểm toán viên nghi ngờ hành vi gian lận có liên quan đến Ban Giám đốc thì kiểm toán viên phải trao đổi vấn đề này với Ban quản trị và thảo luận với Ban quản trị về nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán cần thiết để hoàn tất cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A61 - A63 Chuẩn mực này).

42. Kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị về bất cứ vấn đề nào khác liên quan đến hành vi gian lận mà kiểm toán viên đánh giá là liên quan đến trách nhiệm của Ban quản trị (xem hướng dẫn tại đoạn A64 Chuẩn mực này).

Trao đổi với các cơ quan quản lý và cơ quan pháp luật có liên quan

43. Nếu xác định được hành vi gian lận hoặc nghi ngờ có hành vi gian lận thì kiểm toán viên phải xác định trách nhiệm báo cáo về hành vi gian lận hoặc nghi ngờ có hành vi gian lận đó với bên thứ ba (nếu có). Mặc dù trách nhiệm bảo mật thông tin của khách hàng có thể không cho phép kiểm toán viên thực hiện việc báo cáo đó nhưng trong một số trường hợp, trách nhiệm pháp lý của kiểm toán viên có thể cao hơn trách nhiệm bảo mật đó (xem hướng dẫn tại đoạn A65 - A67 Chuẩn mực này).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

44. Theo quy định tại đoạn 08 - 11 và hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230, kiểm toán viên phải lưu trong hồ sơ kiểm toán các tài liệu

sau để thể hiện những hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị được kiểm toán, môi trường kinh doanh của đơn vị và kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu theo quy định tại đoạn 32 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315:

(a) Các quyết định quan trọng trong quá trình thảo luận của nhóm kiểm toán về khả năng báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán có sai sót trọng yếu do gian lận;

(b) Các rủi ro đã được xác định và đánh giá về khả năng có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu.

45. Kiểm toán viên phải lưu trong hồ sơ kiểm toán các tài liệu sau để thể hiện biện pháp xử lý của kiểm toán viên đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá theo quy định tại đoạn 28 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330:

(a) Biện pháp xử lý tổng thể đối với kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ báo cáo tài chính và nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán, và mối liên hệ giữa các thủ tục đó với kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ cơ sở dẫn liệu;

(b) Kết quả của các thủ tục kiểm toán, kể cả các thủ tục được thiết lập nhằm xử lý rủi ro Ban Giám đốc khống chế kiểm soát.

46. Kiểm toán viên phải ghi chép và lưu lại trong hồ sơ kiểm toán các thông tin về hành vi gian lận đã trao đổi với Ban Giám đốc, Ban quản trị, cơ quan quản lý và các đối tượng khác.

47. Khi kết luận rằng giả định rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận liên quan đến việc ghi nhận doanh thu là không phù hợp với thực tế của cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải lưu trong hồ sơ kiểm toán các cơ sở dẫn đến kết luận đó.

III. HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

Đặc điểm của gian lận (hướng dẫn đoạn 03 Chuẩn mực này)

A1. Gian lận, dù là việc lập báo cáo tài chính gian lận hay biển thủ tài sản, đều có liên quan đến động cơ hoặc áp lực phải thực hiện hành vi gian lận, một cơ hội rõ ràng để thực hiện điều đó và việc hợp lý hóa hành vi gian lận. Ví dụ:

(1) Động cơ hoặc áp lực phải thực hiện hành vi lập báo cáo tài chính gian lận có thể tồn tại khi Ban Giám đốc phải chịu áp lực từ bên ngoài hoặc từ bên trong đơn vị, phải đạt được một mục tiêu về lợi nhuận hoặc kết quả tài chính như dự kiến (và có thể là không thực tế) nhất là trong trường hợp nếu Ban Giám đốc không đạt được các mục tiêu tài chính thì sẽ chịu hậu quả rất lớn. Tương tự như vậy, các cá nhân có thể có một động cơ thực hiện hành vi biển thủ tài sản, ví dụ vì hoàn cảnh kinh tế khó khăn;

(2) Cơ hội rõ ràng để thực hiện hành vi gian lận có thể tồn tại khi một cá nhân cho rằng có thể khống chế kiểm soát nội bộ, ví dụ vì cá nhân đó có một vị trí đáng tin cậy hoặc biết rõ về các khiếm khuyết cụ thể của kiểm soát nội bộ;

(3) Các cá nhân có thể biện minh cho việc thực hiện hành vi gian lận. Một số cá nhân có thái độ, tính cách hoặc hệ thống các giá trị đạo đức cho phép họ thực hiện một hành vi gian lận một cách cố ý. Tuy nhiên, ngay cả khi không có các điều kiện như vậy thì những cá nhân trung thực cũng có thể thực hiện hành vi gian lận khi ở trong môi trường có áp lực mạnh.

A2. Việc lập báo cáo tài chính gian lận có liên quan đến các sai sót cố ý như cố ý bỏ sót số liệu hoặc thông tin thuyết minh của báo cáo tài chính để lừa dối người sử dụng báo cáo tài chính. Sai sót cố ý có thể xuất phát từ chủ định của Ban Giám đốc nhằm điều chỉnh kết quả kinh doanh, làm người sử dụng báo cáo tài chính hiểu sai về tình hình hoạt động và khả năng sinh lời của đơn vị được kiểm toán. Việc điều chỉnh kết quả kinh doanh có thể bắt đầu từ những hành vi nhỏ hoặc những điều chỉnh không thích hợp đối với các giả định và thay đổi các xét đoán của Ban Giám đốc. Áp lực và động cơ dẫn đến các hành vi nêu trên có thể tăng thêm mức độ ảnh hưởng và dẫn đến việc lập báo cáo tài chính gian lận. Đó là khi do áp lực phải đạt được các mục tiêu về thị trường hoặc mong muốn tối đa hóa tiền lương và thưởng dựa trên hiệu quả hoạt động, Ban Giám đốc cố ý tìm mọi cách lập báo cáo tài chính gian lận bằng cách tạo ra sai sót trọng yếu đối với báo cáo tài chính. Trong một số đơn vị, Ban Giám đốc có thể tìm cách báo cáo giảm lợi nhuận nhằm làm giảm số thuế phải nộp hoặc báo cáo tăng lợi nhuận để việc vay vốn ngân hàng được thực hiện dễ dàng hơn.

A3. Việc lập báo cáo tài chính gian lận có thể được thực hiện thông qua các hành vi sau:

(1) Xuyên tạc, làm giả (bao gồm cả việc giả mạo chữ ký), hoặc sửa đổi chứng từ, sổ kế toán có chứa đựng các nội dung, số liệu được dùng để lập báo cáo tài chính;

(2) Làm sai lệch hoặc cố ý không trình bày trong báo cáo tài chính các sự kiện, giao dịch hoặc các thông tin quan trọng khác;

(3) Cố ý áp dụng sai các nguyên tắc kế toán liên quan đến các số liệu, sự phân loại, cách thức trình bày hoặc thuyết minh.

A4. Việc lập báo cáo tài chính gian lận thường cũng bao gồm việc Ban Giám đốc khống chế kiểm soát mà dường như đang hoạt động tốt. Ban Giám đốc thường sử dụng các thủ đoạn sau để khống chế kiểm soát nhằm thực hiện hành vi gian lận:

(1) Lập các bút toán khống, nhất là vào thời điểm gần cuối kỳ kế toán, để điều chỉnh kết quả kinh doanh hoặc để đạt được các mục đích khác;

(2) Điều chỉnh các giả định và thay đổi các xét đoán dùng để ước tính số dư tài khoản một cách bất hợp lý;

(3) Không ghi nhận, ghi nhận trước hoặc trì hoãn việc ghi nhận vào báo cáo tài chính các sự kiện và giao dịch tài chính phát sinh trong kỳ báo cáo;

(4) Che giấu hoặc không trình bày các sự kiện có thể làm ảnh hưởng đến các khoản mục được ghi nhận trong báo cáo tài chính;

(5) Dàn xếp các giao dịch phức tạp nhằm làm sai lệch tình hình tài chính hoặc kết quả kinh doanh của đơn vị;

(6) Sửa đổi các chứng từ và điều khoản liên quan đến các giao dịch lớn và bất thường.

A5. Thủ phạm của hành vi biển thủ tài sản dưới hình thức trộm cắp với giá trị tương đối nhỏ và không mang tính trọng yếu thường là nhân viên trong đơn vị. Tuy nhiên, hành vi biển thủ tài sản cũng có thể do thành viên Ban Giám đốc thực hiện vì họ có điều kiện dễ dàng hơn, theo những cách thức khó phát hiện được. Hành vi biển thủ tài sản có thể được biểu hiện theo nhiều dạng khác nhau, như:

(1) Biển thủ các khoản thu (ví dụ biển thủ các khoản phải thu đã thu được tiền hoặc chuyển các khoản phải thu đã bị xử lý xóa sổ sang tài khoản cá nhân tại ngân hàng);

(2) Lấy cắp tài sản vật chất hoặc tài sản trí tuệ (ví dụ lấy cắp hàng tồn kho, phế liệu, bán các tài liệu kỹ thuật cho đối thủ cạnh tranh);

(3) Làm cho đơn vị phải thanh toán tiền cho hàng hóa và dịch vụ mà đơn vị không nhận được (ví dụ thanh toán cho những người bán không có thực, thanh toán cho người bán với mức cao hơn giá trị thật để cá nhân được hưởng hoa hồng do chênh lệch giá, thanh toán cho các nhân viên không có thực);

(4) Dùng tài sản của đơn vị để đem lại lợi ích cho cá nhân (ví dụ dùng tài sản của đơn vị làm tài sản thế chấp cho khoản vay cá nhân hoặc khoản vay cho một bên liên quan).

Hành vi biển thủ tài sản thường đi kèm với việc giả mạo chứng từ, tài liệu nhằm che giấu sự thật là các tài sản đó đã bị mất hoặc đã được thế chấp mà không được phép.

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

A6. Trách nhiệm của kiểm toán viên có liên quan đến gian lận khi kiểm toán các đơn vị hoạt động trong lĩnh vực công có thể được quy định trong các văn bản pháp luật hoặc các quy định có liên quan áp dụng cho các đơn vị thuộc lĩnh vực công hoặc được quy định riêng trong chức năng, nhiệm vụ của kiểm toán viên. Do đó, nhiệm vụ của kiểm toán viên khi kiểm toán các đơn vị thuộc lĩnh vực công có thể không chỉ giới hạn trong việc xem xét các rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính mà còn bao gồm trách nhiệm xem xét rủi ro có gian lận ở phạm vi rộng hơn.

Thái độ hoài nghi nghề nghiệp (hướng dẫn đoạn 12 - 14 Chuẩn mực này)

A7. Việc duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp đòi hỏi kiểm toán viên phải liên tục đặt câu hỏi xem các thông tin và bằng chứng kiểm toán thu được có dấu hiệu của sai sót trọng yếu do gian lận hay không. Thái độ này bao gồm việc xem xét độ tin cậy của các thông tin sẽ được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán và kiểm soát việc lập và duy trì các thông tin đó. Do đặc điểm của gian lận, thái độ hoài nghi nghề nghiệp của kiểm toán viên đặc biệt quan trọng khi xem xét rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.

A8. Mặc dù kiểm toán viên đã hiểu biết về sự trung thực và chính trực của Ban Giám đốc và Ban quản trị của đơn vị được kiểm toán, nhưng thái độ hoài nghi nghề nghiệp của kiểm toán viên vẫn đặc biệt quan trọng khi xem xét các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận bởi vì trong nhiều trường hợp đã có thể thay đổi.

A9. Theo hướng dẫn tại đoạn A47 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam không yêu cầu kiểm toán viên phải xác minh tính xác thực của các tài liệu, và kiểm toán viên cũng không được đào tạo để trở thành chuyên gia và cũng không được coi là chuyên gia trong việc xác minh tính xác thực nói trên. Tuy nhiên, khi kiểm toán viên xác định được các vấn đề làm kiểm toán viên tin rằng một tài liệu có thể không xác thực hoặc các điều khoản trong tài liệu đã bị chỉnh sửa mà không được thông báo cho kiểm toán viên, thì có thể điều tra thêm bằng các thủ tục sau:

(1) Xác nhận trực tiếp với bên thứ ba;

(2) Sử dụng chuyên gia để xác minh tính xác thực của tài liệu đó.

Thảo luận trong nhóm kiểm toán (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

A10. Việc thảo luận trong nhóm kiểm toán về nghi ngờ báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán có thể có sai sót trọng yếu do gian lận nhằm:

(1) Tạo cơ hội cho các thành viên có nhiều kinh nghiệm trong nhóm kiểm toán trao đổi quan điểm của mình về cách thức và trường hợp xảy ra khả năng báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu do gian lận;

(2) Giúp cho kiểm toán viên có thể xem xét biện pháp xử lý thích hợp đối với khả năng báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu do gian lận và xác định từng thành viên trong nhóm sẽ thực hiện các thủ tục kiểm toán nhất định;

(3) Cho phép kiểm toán viên xác định được cách thức trao đổi kết quả thực hiện các thủ tục kiểm toán trong nhóm kiểm toán và cách thức để xử lý các thông tin cáo buộc gian lận mà kiểm toán viên nhận được.

A11. Nội dung thảo luận trong nhóm kiểm toán có thể bao gồm:

(1) Trao đổi ý kiến giữa các thành viên trong nhóm kiểm toán về cách thức và trường hợp mà họ cho rằng báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán có khả năng có sai sót trọng yếu do gian lận, cách thức Ban Giám đốc có thể thực hiện và

che giấu hành vi lập báo cáo tài chính gian lận và cách thức mà tài sản của đơn vị có thể bị biển thủ;

(2) Xem xét các tình huống cho thấy có sự điều chỉnh kết quả kinh doanh và các thủ đoạn mà thành viên Ban Giám đốc có thể thực hiện nhằm điều chỉnh kết quả kinh doanh dẫn đến việc lập báo cáo tài chính gian lận;

(3) Xem xét các yếu tố bên ngoài và bên trong có ảnh hưởng đến đơn vị được kiểm toán có thể tạo ra động cơ hoặc áp lực buộc Ban Giám đốc hoặc những đối tượng khác phải thực hiện hành vi gian lận, tạo cơ hội thực hiện hành vi gian lận, và có yếu tố văn hóa hoặc môi trường tạo điều kiện cho Ban Giám đốc hoặc các đối tượng khác có thể biện minh cho việc thực hiện hành vi gian lận;

(4) Xem xét sự giám sát của Ban Giám đốc đối với các nhân viên thường tiếp cận với tiền hoặc tài sản dễ bị biển thủ;

(5) Xem xét các thay đổi bất thường hoặc chưa giải thích được trong hành vi hoặc lối sống của Ban Giám đốc hoặc các nhân viên mà nhóm kiểm toán lưu ý;

(6) Nhấn mạnh tầm quan trọng của việc duy trì thái độ đúng đắn trong suốt cuộc kiểm toán đối với khả năng tồn tại sai sót trọng yếu do gian lận;

(7) Xem xét các tình huống có thể có khả năng tồn tại gian lận;

(8) Xem xét xem bằng cách nào để bổ sung yếu tố mà đơn vị được kiểm toán không thể dự đoán trước được vào nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán sẽ được thực hiện;

(9) Xem xét và lựa chọn các thủ tục kiểm toán hiệu quả để xử lý khả năng tồn tại sai sót trọng yếu do gian lận trong các báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán;

(10) Xem xét các thông tin cáo buộc gian lận mà kiểm toán viên nhận được;

(11) Xem xét rủi ro Ban Giám đốc khống chế kiểm soát.

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

Phỏng vấn Ban Giám đốc

Đánh giá của Ban Giám đốc về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận (hướng dẫn đoạn 17(a) Chuẩn mực này)

A12. Ban Giám đốc chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ của đơn vị và lập báo cáo tài chính. Vì vậy, kiểm toán viên cần phỏng vấn Ban Giám đốc về đánh giá riêng của Ban Giám đốc đối với rủi ro có gian lận và kiểm soát hiện có trong việc ngăn ngừa và phát hiện rủi ro có gian lận. Nội dung, phạm vi và tần suất của việc Ban Giám đốc đánh giá rủi ro và kiểm soát có thể khác nhau ở mỗi đơn vị. Tại một số đơn vị, Ban Giám đốc có thể thực hiện đánh giá chi tiết hàng năm hoặc ngay trong quá trình giám sát liên tục. Tại một số đơn vị khác, việc đánh giá của Ban Giám đốc có thể không được thực hiện chi tiết và với tần suất thưa hơn. Nội dung, phạm vi và tần suất thực hiện việc đánh giá của Ban Giám đốc giúp kiểm

toán viên hiểu rõ hơn về môi trường kiểm soát của đơn vị. Ví dụ việc Ban Giám đốc chưa tiến hành đánh giá rủi ro có gian lận trong một số trường hợp có thể là biểu hiện cho thấy Ban Giám đốc thiếu quan tâm đến kiểm soát nội bộ.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A13. Tại một số đơn vị, đặc biệt là các đơn vị nhỏ, đánh giá của Ban Giám đốc có thể tập trung vào các rủi ro có gian lận và biển thủ tài sản do nhân viên gây ra.

Quy trình xác định và xử lý rủi ro có gian lận của Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 17(b) Chuẩn mực này)

A14. Trường hợp đơn vị được kiểm toán có nhiều địa điểm hoạt động, quy trình xác định và xử lý rủi ro có gian lận của Ban Giám đốc có thể bao gồm các cấp độ giám sát khác nhau đối với các địa điểm hoạt động, hoặc các bộ phận kinh doanh. Ban Giám đốc cũng có thể đã xác định được các địa điểm hoạt động và bộ phận kinh doanh cụ thể mà ở đó có nhiều khả năng có gian lận hơn.

Phỏng vấn Ban Giám đốc và các đối tượng khác trong đơn vị (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A15. Việc kiểm toán viên phỏng vấn Ban Giám đốc có thể cung cấp những thông tin hữu ích về các rủi ro có sai sót trọng yếu trong các báo cáo tài chính xuất phát từ gian lận của nhân viên. Tuy nhiên, việc phỏng vấn Ban Giám đốc thường không cung cấp được các thông tin hữu ích về các rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính xuất phát từ gian lận của Ban Giám đốc. Việc phỏng vấn các đối tượng khác trong đơn vị có thể tạo cho họ cơ hội cung cấp thông tin cho kiểm toán viên mà không thể trao đổi được bằng cách nào khác.

A16. Các đối tượng khác trong đơn vị mà kiểm toán viên có thể tiến hành phỏng vấn trực tiếp về việc có gian lận hoặc nghi ngờ có gian lận, gồm:

(1) Nhân viên tham gia hoạt động kinh doanh không trực tiếp liên quan đến quá trình lập báo cáo tài chính;

(2) Nhân viên thuộc nhiều cấp bậc khác nhau;

(3) Nhân viên tham gia vào việc triển khai, xử lý hoặc ghi nhận các giao dịch phức tạp hoặc bất thường và những người chịu trách nhiệm quản lý hoặc giám sát các nhân viên đó;

(4) Nhân viên bộ phận pháp chế;

(5) Cán bộ phụ trách về nhân sự;

(6) Cán bộ phụ trách việc xử lý các cáo buộc về gian lận.

A17. Ban Giám đốc thường có điều kiện tốt nhất để thực hiện hành vi gian lận. Do đó, khi đánh giá các phản hồi của Ban Giám đốc đối với các câu hỏi phỏng vấn của kiểm toán viên, với thái độ hoài nghi nghề nghiệp, kiểm toán viên có thể cần phải xác minh thêm các nội dung phản hồi của Ban Giám đốc từ các nguồn thông tin khác.

Phỏng vấn bộ phận kiểm toán nội bộ (hướng dẫn đoạn 19 Chuẩn mực này)

A18. Đoạn 23 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 và Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 610 quy định và hướng dẫn về kiểm toán các đơn vị có bộ phận kiểm toán nội bộ. Để thực hiện các quy định và hướng dẫn của các chuẩn mực kiểm toán này về gian lận, kiểm toán viên có thể phỏng vấn về hoạt động của kiểm toán nội bộ, ví dụ:

(1) Các thủ tục mà kiểm toán viên nội bộ đã thực hiện trong năm nhằm phát hiện gian lận;

(2) Ban Giám đốc có các biện pháp xử lý thích hợp đối với các phát hiện từ các thủ tục trên hay không.

Tìm hiểu về hoạt động giám sát của Ban quản trị (hướng dẫn đoạn 20 Chuẩn mực này)

A19. Ban quản trị của một đơn vị có trách nhiệm giám sát các hệ thống của đơn vị để quản lý rủi ro, kiểm soát tài chính và tuân thủ pháp luật. Do trách nhiệm của Ban quản trị và Ban Giám đốc có thể khác nhau giữa các đơn vị, kiểm toán viên phải hiểu được trách nhiệm liên quan của từng bên để hiểu về hoạt động giám sát của các cá nhân (đoạn A1 - A8 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260 hướng dẫn đối tượng mà kiểm toán viên phải trao đổi khi cơ cấu quản trị của đơn vị không được xác định rõ ràng).

A20. Việc tìm hiểu về công tác giám sát của Ban quản trị có thể cung cấp cho kiểm toán viên những hiểu biết sâu sắc về mức độ nhạy cảm của đơn vị đối với gian lận ở cấp quản lý, sự đầy đủ và thích hợp của kiểm soát nội bộ đối với rủi ro có gian lận, năng lực và tính chính trực của Ban Giám đốc. Kiểm toán viên có thể tìm hiểu vấn đề này dưới nhiều hình thức, như tham dự các cuộc họp hoặc xem xét biên bản của cuộc họp có liên quan và phỏng vấn Ban quản trị.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A21. Trong một số trường hợp, toàn bộ thành viên Ban quản trị đều tham gia vào Ban Giám đốc, ví dụ, một đơn vị có quy mô nhỏ chỉ có một chủ sở hữu vừa làm công việc quản lý vừa làm công việc giám sát. Trường hợp này, kiểm toán viên thường không cần tìm hiểu về hoạt động giám sát của Ban quản trị vì hoạt động giám sát không tách biệt với hoạt động quản lý.

Xem xét các thông tin khác (hướng dẫn đoạn 23 Chuẩn mực này)

A22. Ngoài các thông tin thu thập được từ việc áp dụng các thủ tục phân tích, các thông tin khác thu thập được về đơn vị và môi trường hoạt động của đơn vị có thể hữu ích trong việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận. Việc thảo luận giữa các thành viên nhóm kiểm toán có thể cung cấp các thông tin hữu ích cho việc xác định các rủi ro này. Ngoài ra, các thông tin thu thập được từ quy trình chấp nhận và duy trì quan hệ khách hàng của doanh nghiệp kiểm toán và những

kinh nghiệm thu thập được từ các dịch vụ khác đối với đơn vị có thể có liên quan đến việc xác định các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận, ví dụ dịch vụ soát xét báo cáo tài chính giữa kỳ.

Đánh giá các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận (hướng dẫn đoạn 24 Chuẩn mực này)

A23. Trên thực tế, hành vi gian lận thường được che dấu và rất khó phát hiện. Tuy nhiên, kiểm toán viên có thể phát hiện được các sự kiện hoặc tình huống cho thấy động cơ, áp lực hoặc cơ hội dẫn đến gian lận (đây là các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận). Ví dụ:

(1) Sự cần thiết phải đáp ứng mong đợi của bên thứ ba nhằm thu được nguồn tài trợ vốn có thể tạo ra áp lực dẫn đến gian lận;

(2) Chính sách thưởng lớn cho việc đạt được mục tiêu lợi nhuận không thực tế có thể tạo ra động cơ dẫn đến gian lận;

(3) Môi trường kiểm soát không hiệu quả có thể tạo ra cơ hội dẫn đến gian lận.

A24. Các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận khó có thể phân loại theo mức độ quan trọng. Tầm quan trọng của các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận là rất khác nhau. Tại một số đơn vị với những điều kiện cụ thể, một số yếu tố này có thể có nhưng không nhất thiết cho thấy rủi ro có sai sót trọng yếu. Do đó, việc xác định yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận có tồn tại hay không và nó có được xem xét khi đánh giá rủi ro báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu do gian lận hay không đòi hỏi kiểm toán viên phải thực hiện các xét đoán chuyên môn.

A25. Ví dụ về các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận liên quan việc lập báo cáo tài chính gian lận và việc biển thủ tài sản được trình bày trong Phụ lục 01 của Chuẩn mực này. Các ví dụ này minh họa cho các yếu tố dẫn đến rủi ro được phân loại dựa trên ba điều kiện thường gặp khi có gian lận:

(1) Động cơ hoặc áp lực dẫn đến gian lận;

(2) Cơ hội dẫn đến gian lận;

(3) Khả năng có thể biện minh cho hành vi gian lận.

Qua quan sát, kiểm toán viên có thể không dễ dàng phát hiện các yếu tố dẫn đến rủi ro phản ánh thái độ biện minh cho hành vi gian lận. Tuy nhiên, kiểm toán viên vẫn có thể nhận thấy được sự tồn tại của các yếu tố đó. Mặc dù các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận được nêu trong Phụ lục 01 bao gồm một loạt các tình huống mà kiểm toán viên có thể gặp phải, tuy nhiên đó chưa phải là tất cả các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận.

A26. Quy mô, mức độ phức tạp và hình thức sở hữu của đơn vị có ảnh hưởng quan trọng đến việc xem xét các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận liên quan. Ví dụ, các đơn vị có quy mô lớn thường có nhiều yếu tố hạn chế các hành động bất hợp pháp của Ban Giám đốc, như:

(1) Ban quản trị thực hiện công tác giám sát một cách hiệu quả;

(2) Có bộ phận kiểm toán nội bộ hoạt động hiệu quả;

(3) Có văn bản quy định về đạo đức và biện pháp chống gian lận có hiệu lực.

Ngoài ra, các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận khi xem xét theo cấp độ từng bộ phận kinh doanh có thể cung cấp những hiểu biết khác với khi so sánh với các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận thu thập được khi xem xét theo cấp độ toàn đơn vị.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A27. Đối với đơn vị nhỏ, một số hoặc toàn bộ các vấn đề kiểm toán viên cần xem xét có thể không phù hợp để áp dụng hoặc rất ít liên quan. Ví dụ, một đơn vị nhỏ có thể không có văn bản quy định về đạo đức và biện pháp chống gian lận nhưng đơn vị vẫn có thể xây dựng văn hóa doanh nghiệp, trong đó nhấn mạnh tầm quan trọng của tính chính trực và đạo đức nghề nghiệp thông qua tuyên truyền phổ biến và sự gương mẫu của Ban Giám đốc. Sự độc quyền về quản lý của một cá nhân riêng lẻ trong một đơn vị nhỏ thường không có nghĩa là Ban Giám đốc không có sự quan tâm hợp lý đối với kiểm soát nội bộ và quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị. Trong một số đơn vị, việc Ban Giám đốc trực tiếp kiểm tra, phê duyệt có thể làm giảm bớt các khiếm khuyết trong kiểm soát và giảm rủi ro về gian lận của nhân viên. Tuy nhiên, sự độc quyền về quản lý của một cá nhân riêng lẻ có thể là một khiếm khuyết tiềm tàng vì khả năng Ban Giám đốc khống chế kiểm soát.

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

Rủi ro có gian lận trong ghi nhận doanh thu (hướng dẫn đoạn 26 Chuẩn mực này)

A28. Sai sót trọng yếu do việc lập báo cáo tài chính gian lận liên quan đến ghi nhận doanh thu thường xuất phát từ việc ghi nhận thừa doanh thu thông qua việc, ví dụ ghi nhận doanh thu trước kỳ hoặc ghi nhận doanh thu khống. Sai sót này cũng có thể xuất phát từ việc ghi nhận thiếu doanh thu thông qua việc, ví dụ chuyển ghi nhận doanh thu sang kỳ sau một cách không thích hợp.

A29. Trong một số đơn vị, rủi ro có gian lận trong việc ghi nhận doanh thu có thể cao hơn so với các đơn vị khác. Ví dụ, tại các tổ chức niêm yết, khi hiệu quả hoạt động được đánh giá bằng tăng trưởng doanh thu hoặc lợi nhuận giữa các năm, Ban Giám đốc có thể gặp phải áp lực hoặc động cơ dẫn đến việc lập báo cáo tài chính gian lận bằng cách ghi nhận doanh thu không hợp lý. Tương tự, những rủi ro có gian lận về ghi nhận doanh thu có thể có khả năng tồn tại cao hơn nếu đơn vị bán hàng chủ yếu theo phương thức thu tiền mặt.

A30. Kiểm toán viên có thể loại trừ giả định về sự tồn tại của rủi ro có gian lận trong ghi nhận doanh thu. Ví dụ, kiểm toán viên có thể kết luận rằng không có rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận liên quan đến ghi nhận doanh thu khi đơn vị chỉ

có một loại giao dịch doanh thu đơn giản duy nhất, ví dụ doanh thu cho thuê bất động sản từ một bất động sản cho thuê duy nhất.

Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận và tìm hiểu về các kiểm soát có liên quan của đơn vị (hướng dẫn đoạn 27 Chuẩn mực này)

A31. Theo hướng dẫn tại đoạn A48 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể thực hiện các xét đoán về phạm vi, mức độ các kiểm soát mà Ban Giám đốc lựa chọn thực hiện và về phạm vi, mức độ rủi ro mà họ quyết định chấp nhận. Để xác định các kiểm soát nào cần thực hiện để ngăn chặn và phát hiện rủi ro, Ban Giám đốc cần xem xét các rủi ro báo cáo tài chính có thể có sai sót trọng yếu do hậu quả của gian lận. Khi xem xét vấn đề này, Ban Giám đốc có thể kết luận rằng việc thực hiện và duy trì một kiểm soát cụ thể để giảm thiểu rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận là không hiệu quả về mặt chi phí.

A32. Kiểm toán viên cần quan tâm tìm hiểu về các kiểm soát mà Ban Giám đốc đã thiết kế, thực hiện và duy trì để ngăn chặn và phát hiện gian lận. Trong quá trình tìm hiểu, kiểm toán viên có thể biết được các thông tin như liệu Ban Giám đốc có chủ ý lựa chọn chấp nhận rủi ro đi kèm với việc không phân quyền hay không. Thông tin thu thập được từ việc tìm hiểu này có thể hữu ích giúp kiểm toán viên xác định các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận mà có thể ảnh hưởng đến đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro báo cáo tài chính có thể chứa đựng sai sót trọng yếu do gian lận.

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

Biện pháp xử lý tổng thể (hướng dẫn đoạn 28 Chuẩn mực này)

A33. Việc xác định biện pháp xử lý tổng thể đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá thường bao gồm việc xem xét cách thức để nâng cao thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt cuộc kiểm toán, ví dụ:

(1) Nâng cao độ nhạy cảm trong việc lựa chọn nội dung, phạm vi tài liệu kiểm tra đối với các giao dịch trọng yếu;

(2) Nâng cao nhận thức về sự cần thiết phải có đầy đủ các bằng chứng thích hợp về các giải thích hoặc giải trình của Ban Giám đốc đối với các vấn đề trọng yếu.

Việc xác định các biện pháp nêu trên cũng bao gồm việc xem xét trên phạm vi rộng hơn ngoài các thủ tục cụ thể khác đã được lập kế hoạch; phạm vi xem xét này bao gồm các vấn đề quy định tại đoạn 29 và hướng dẫn tại đoạn A34 - A36 Chuẩn mực này.

Phân công và giám sát nhân sự (hướng dẫn đoạn 29(a) Chuẩn mực này)

A34. Kiểm toán viên có thể xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã xác định bằng các cách như phân công thêm các cá nhân có kỹ năng và kiến thức

chuyên môn (như các chuyên gia tư vấn pháp luật và công nghệ thông tin), hoặc bằng cách phân công thêm các cá nhân có kinh nghiệm tham gia cuộc kiểm toán.

A35. Mức độ giám sát tùy thuộc vào đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận cũng như năng lực chuyên môn của nhóm kiểm toán.

Sử dụng các yếu tố không thể dự đoán trước khi lựa chọn các thủ tục kiểm toán (hướng dẫn đoạn 29(c) Chuẩn mực này)

A36. Việc bổ sung yếu tố không thể dự đoán trước khi lựa chọn nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán sẽ thực hiện có ý nghĩa rất quan trọng, do các cá nhân trong đơn vị được kiểm toán là những người đã nắm rõ các thủ tục thường thực hiện trong cuộc kiểm toán nên càng có nhiều khả năng che đậy gian lận trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Các yếu tố không thể dự đoán trước có thể được bổ sung bằng các cách như:

(1) Thực hiện các thử nghiệm cơ bản đối với các số dư tài khoản và các cơ sở dẫn liệu được lựa chọn mà nếu xét trên mức độ trọng yếu hoặc rủi ro thì có thể kiểm toán viên sẽ không kiểm tra các số dư tài khoản và cơ sở dẫn liệu này;

(2) Điều chỉnh thời gian thực hiện các thủ tục kiểm toán khác với dự kiến;

(3) Sử dụng các phương pháp chọn mẫu khác nhau;

(4) Thực hiện các thủ tục kiểm toán tại các địa điểm khác nhau hoặc tại các địa điểm không được thông báo trước.

Thủ tục kiểm toán đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ cơ sở dẫn liệu đã được đánh giá (hướng dẫn đoạn 30 Chuẩn mực này)

A37. Các biện pháp kiểm toán đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ cơ sở dẫn liệu đã được đánh giá có thể bao gồm việc thay đổi nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán theo các hình thức sau đây:

(1) Nội dung của các thủ tục kiểm toán sẽ thực hiện có thể cần thay đổi nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán phù hợp và đáng tin cậy hơn hoặc để thu thập thêm các thông tin chứng thực bổ sung. Việc này có thể ảnh hưởng đến loại thủ tục kiểm toán và sự kết hợp giữa các loại thủ tục này. Ví dụ:

a) Việc quan sát hoặc kiểm tra thực tế một số tài sản có thể trở nên quan trọng hơn hoặc kiểm toán viên có thể chọn cách sử dụng các kỹ thuật kiểm toán được máy tính trợ giúp để thu thập nhiều bằng chứng hơn về các dữ liệu trong các tài khoản hoặc các tài liệu (file) giao dịch điện tử quan trọng;

b) Kiểm toán viên có thể thiết kế các thủ tục kiểm toán bổ sung nhằm thu thập thêm các thông tin chứng thực. Ví dụ, nếu kiểm toán viên xác định được rằng Ban Giám đốc đang chịu áp lực để đạt được mục tiêu lợi nhuận, có thể có rủi ro là Ban Giám đốc đang ghi nhận thừa doanh thu bằng cách ký kết các hợp đồng bán hàng có điều khoản cho phép ghi nhận doanh thu trước hoặc phát hành hóa đơn bán

hàng trước khi giao hàng. Trong trường hợp này, kiểm toán viên có thể thiết kế các xác nhận độc lập không chỉ xác nhận số dư mà còn xác nhận chi tiết về các hợp đồng bán hàng, bao gồm ngày ký, quyền trả lại hàng bán và điều khoản giao hàng. Ngoài ra, để bổ sung cho các xác nhận độc lập trên, kiểm toán viên có thể phỏng vấn các nhân viên không thuộc phòng tài chính trong đơn vị về bất kỳ thay đổi nào trong các hợp đồng bán hàng và các điều khoản giao hàng.

(2) Lịch trình thực hiện các thử nghiệm cơ bản có thể cần điều chỉnh lại. Kiểm toán viên có thể xác định rằng việc thực hiện thử nghiệm cơ bản tại ngày hoặc gần ngày kết thúc kỳ báo cáo sẽ hiệu quả hơn đối với những rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá. Kiểm toán viên có thể kết luận rằng, do có sai sót cố ý hoặc thao túng có chủ định đã được đánh giá, các thủ tục kiểm toán để suy rộng kết luận kiểm toán từ thời điểm giữa kỳ đến thời điểm cuối kỳ sẽ không hiệu quả. Ngược lại, do một sai sót cố ý (như sai sót liên quan đến việc ghi nhận doanh thu) có thể xuất phát từ giữa kỳ, kiểm toán viên có thể lựa chọn áp dụng thử nghiệm cơ bản đối với các giao dịch phát sinh từ trước đó trong kỳ hoặc đối với các giao dịch phát sinh trong toàn bộ kỳ báo cáo.

(3) Phạm vi các thủ tục được áp dụng tùy thuộc vào đánh giá của kiểm toán viên đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận. Ví dụ, việc tăng cỡ mẫu hoặc việc thực hiện các thủ tục phân tích chi tiết hơn có thể là cần thiết. Đồng thời, các kỹ thuật kiểm toán được máy tính trợ giúp có thể cho phép thực hiện thử nghiệm sâu hơn về các giao dịch và dữ liệu điện tử. Các kỹ thuật này có thể được sử dụng để chọn mẫu các giao dịch điện tử chính, phân loại các giao dịch với những đặc điểm cụ thể, hoặc để thử nghiệm toàn bộ tổng thể thay vì một mẫu.

A38. Nếu kiểm toán viên phát hiện rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ảnh hưởng đến số lượng hàng tồn kho, việc kiểm tra sổ kế toán hàng tồn kho của đơn vị có thể giúp xác định địa điểm hoặc các khoản mục cần lưu ý đặc biệt trong hoặc sau khi kiểm kê hàng tồn kho. Việc rà soát này có thể dẫn đến quyết định thực hiện quan sát kiểm kê hàng tồn kho tại một số địa điểm nhất định không được thông báo trước hoặc thực hiện kiểm kê hàng tồn kho tại toàn bộ các địa điểm vào cùng một thời điểm.

A39. Kiểm toán viên có thể xác định rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ảnh hưởng đến một tài khoản và cơ sở dẫn liệu. Các tài khoản và cơ sở dẫn liệu này có thể bao gồm: đánh giá tài sản, các ước tính kế toán liên quan đến các giao dịch cụ thể (như các giao dịch mua lại, tái cơ cấu hoặc thanh lý một bộ phận kinh doanh) và các khoản nợ quan trọng khác đã phát sinh (như nghĩa vụ khắc phục ô nhiễm môi trường). Rủi ro cũng có thể liên quan đến những thay đổi lớn về các giả định liên quan đến các ước tính. Các thông tin thu thập được thông qua việc tìm hiểu đơn vị và môi trường hoạt động của đơn vị có thể giúp kiểm toán viên đánh giá tính hợp lý của các ước tính kế toán và các xét đoán, giả định làm cơ sở cho ước

tính của Ban Giám đốc. Việc xem xét lại các xét đoán và giả định tương tự của Ban Giám đốc đã áp dụng trong các kỳ trước sẽ giúp kiểm toán viên hiểu rõ hơn về tính hợp lý của các xét đoán và giả định làm cơ sở cho các ước tính của Ban Giám đốc.

A40. Phụ lục 02 của Chuẩn mực này cung cấp ví dụ về các thủ tục kiểm toán có thể áp dụng để xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá, bao gồm các thủ tục về kết hợp yếu tố không thể dự đoán trước. Phụ lục này cũng đưa ra ví dụ về các biện pháp đối với đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu xuất phát từ việc lập báo cáo tài chính gian lận (kể cả việc lập báo cáo tài chính gian lận do ghi nhận doanh thu) và từ hành vi biển thủ tài sản.

Thủ tục kiểm toán đối với các rủi ro liên quan đến việc Ban Giám đốc khống chế kiểm soát

Bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác (hướng dẫn đoạn 32(a) Chuẩn mực này)

A41. Sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận thường bao gồm các hành vi thao túng quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính bằng cách thực hiện các bút toán ghi sổ không phù hợp hoặc không được phê duyệt. Việc này có thể diễn ra trong suốt kỳ hoặc tại thời điểm cuối kỳ báo cáo, hoặc bằng việc Ban Giám đốc tự điều chỉnh số liệu trong báo cáo tài chính mà các điều chỉnh này không được phản ánh trong sổ kế toán, chẳng hạn thông qua các điều chỉnh hợp nhất và việc phân loại lại.

A42. Kiểm toán viên cần xem xét các rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến việc khống chế một cách bất hợp lý kiểm soát đối với các bút toán ghi sổ vì các quy trình và các hoạt động kiểm soát tự động có thể giảm bớt rủi ro về nhầm lẫn do sơ suất nhưng không khắc phục được rủi ro do các cá nhân lạm dụng các quy trình tự động trên một cách không hợp lý, ví dụ, bằng cách thay đổi các giá trị được tự động nhập vào Sổ Cái hoặc vào hệ thống báo cáo tài chính. Ngoài ra, khi sử dụng công nghệ thông tin để chuyển tải thông tin tự động, có thể có rất ít hoặc không có bằng chứng rõ ràng về sự can thiệp đó trong các hệ thống thông tin.

A43. Khi xác định và lựa chọn các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác để kiểm tra và xác định phương pháp thích hợp để kiểm tra cơ sở của các khoản mục đã lựa chọn, kiểm toán viên cần quan tâm đến các vấn đề sau:

(1) *Đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận:* Sự tồn tại của các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận và các thông tin khác thu thập được từ đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận có thể giúp kiểm toán viên xác định các loại bút toán ghi sổ cụ thể và các điều chỉnh khác để tiến hành kiểm tra.

(2) *Các kiểm soát được thực hiện đối với các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác:* Các kiểm soát hữu hiệu đối với việc lập và thực hiện các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác có thể làm giảm mức độ thử nghiệm cơ bản cần thiết, với điều kiện là kiểm toán viên đã kiểm tra tính hữu hiệu của các kiểm soát đó.

(3) *Quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị và nội dung các bằng chứng có thể thu thập được:* Đối với nhiều đơn vị, quy trình xử lý giao dịch là sự kết hợp các bước, các thủ tục thủ công và tự động. Tương tự, việc xử lý bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác có thể bao gồm các thủ tục và hoạt động kiểm soát được thực hiện thủ công và tự động. Khi áp dụng công nghệ thông tin trong quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính, các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác có thể chỉ tồn tại dưới dạng dữ liệu điện tử.

(4) *Đặc điểm của các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh có gian lận:* Các bút toán ghi sổ hoặc các điều chỉnh không phù hợp thường có các đặc điểm nhận dạng riêng biệt. Các đặc điểm này có thể bao gồm các bút toán (a) được thực hiện ở các tài khoản không phù hợp, bất thường hoặc ít khi sử dụng, (b) được lập bởi các cá nhân thường không lập các bút toán ghi sổ, (c) được ghi nhận tại cuối kỳ hoặc sau khi khóa sổ mà không có hoặc có rất ít giải thích hoặc diễn giải, (d) được lập trước hoặc trong quá trình lập báo cáo tài chính mà không được phản ánh vào tài khoản kế toán hoặc (e) có số tiền là số được làm tròn hoặc có số đuôi đồng nhất.

(5) *Nội dung và tính phức tạp của các tài khoản:* Các bút toán ghi sổ hoặc các điều chỉnh không thích hợp có thể được ghi vào các tài khoản (a) có các nghiệp vụ có nội dung phức tạp và bất thường, (b) có các ước tính quan trọng và các điều chỉnh cuối kỳ, (c) đã từng dẫn đến sai sót trong quá khứ, (d) không được đối chiếu kịp thời hoặc có các chênh lệch chưa được đối chiếu, (e) có các giao dịch nội bộ hoặc (f) có liên quan đến một rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được xác định. Khi kiểm toán các đơn vị có nhiều địa điểm kinh doanh hoặc các đơn vị thành viên, đơn vị trực thuộc, kiểm toán viên cần lưu ý lựa chọn các bút toán ghi sổ từ các địa điểm khác nhau.

(6) *Các bút toán ghi sổ hoặc các điều chỉnh khác được xử lý khác với cách giải quyết thông thường:* Các bút toán ghi sổ bất thường có thể không bị kiểm soát như các bút toán ghi sổ để ghi nhận các giao dịch diễn ra thường xuyên như doanh thu hàng tháng, các khoản mua sắm và các khoản chi tiêu tiền mặt.

A44. Kiểm toán viên cần sử dụng xét đoán chuyên môn khi xác định nội dung, lịch trình, phạm vi kiểm tra các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác. Tuy nhiên, đoạn 32(a) (ii) Chuẩn mực này quy định kiểm toán viên phải lựa chọn các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác được thực hiện tại thời điểm cuối kỳ báo cáo, do các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác có gian lận thường được lập vào thời điểm này. Ngoài ra, đoạn 32(a)(iii) Chuẩn mực này yêu cầu kiểm toán viên xem xét sự cần thiết phải thực hiện kiểm tra các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác trong suốt kỳ báo cáo, vì các sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận có thể phát sinh trong suốt kỳ và gian lận có thể được che giấu tinh vi.

Các ước tính kế toán (hướng dẫn đoạn 32(b) Chuẩn mực này)

A45. Khi lập và trình bày báo cáo tài chính, Ban Giám đốc phải thực hiện một số xét đoán hoặc giả định ảnh hưởng đến các ước tính kế toán quan trọng và liên

tục giám sát tính hợp lý của các ước tính đó. Việc lập báo cáo tài chính gian lận thường được thực hiện bằng những sai sót có chủ định trong ước tính kế toán. Điều này có thể đạt được thông qua việc, ví dụ, ghi nhận thiếu hoặc thừa toàn bộ hoặc một phần các khoản dự phòng hoặc các khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu theo cùng một hướng nhằm tạo ra lợi nhuận tăng trưởng đều đặn trong hai hay nhiều kỳ kế toán hoặc để đạt được mức lợi nhuận dự kiến, làm cho người sử dụng báo cáo tài chính nhận thức không đúng về tình hình hoạt động và khả năng sinh lời của đơn vị.

A46. Mục đích của việc xem xét lại các xét đoán và giả định làm cơ sở cho các ước tính kế toán quan trọng của Ban Giám đốc trong báo cáo tài chính năm trước là để xác định liệu có tồn tại dấu hiệu cho thấy sự thiên lệch của Ban Giám đốc hay không. Việc xem xét này không nhằm đánh giá các xét đoán chuyên môn mà kiểm toán viên đã đưa ra trong năm trước dựa trên các thông tin có sẵn tại thời điểm đó.

A47. Đoạn 09 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 540 cũng yêu cầu kiểm toán viên phải xem xét lại các xét đoán và giả định làm cơ sở cho các ước tính kế toán quan trọng của Ban Giám đốc trong báo cáo tài chính năm trước. Việc xem xét này được thực hiện như một thủ tục đánh giá rủi ro nhằm thu thập thông tin về tính hữu hiệu của quy trình thực hiện ước tính của Ban Giám đốc trong kỳ trước, thu thập bằng chứng kiểm toán về kết quả thực hiện của các giao dịch liên quan đến các ước tính kế toán trong kỳ trước có liên quan đến các ước tính kế toán trong kỳ hiện tại và thu thập bằng chứng kiểm toán về các vấn đề như khả năng không chắc chắn của các ước tính cần phải thuyết minh trong báo cáo tài chính. Việc xem xét lại các xét đoán và giả định của Ban Giám đốc để xác định sự thiên lệch có khả năng phản ánh rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận theo quy định của Chuẩn mực này có thể được thực hiện kết hợp với việc xem xét theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 540.

Lý do kinh tế của các nghiệp vụ quan trọng (hướng dẫn đoạn 32(c) Chuẩn mực này)

A48. Các dấu hiệu cho thấy các nghiệp vụ quan trọng không thuộc quá trình hoạt động thông thường của đơn vị hoặc các nghiệp vụ bất thường có thể được thực hiện để lập báo cáo tài chính gian lận hoặc để che dấu việc biển thủ tài sản, gồm:

(1) Hình thức của các nghiệp vụ đó quá phức tạp (ví dụ, nghiệp vụ liên quan đến nhiều đơn vị trong một tập đoàn phải lập báo cáo tài chính hợp nhất hoặc nhiều bên thứ ba không phải là bên liên quan);

(2) Ban Giám đốc không thảo luận với Ban quản trị của đơn vị về nội dung, phương pháp kế toán các nghiệp vụ đó và không có đầy đủ chứng từ, sổ sách liên quan;

(3) Ban Giám đốc nhấn mạnh vào yêu cầu hạch toán kế toán cụ thể hơn là vào nội dung kinh tế của giao dịch đó;

(4) Các giao dịch với các bên liên quan không được hợp nhất, bao gồm các đơn vị có mục đích đặc biệt (như các công ty con được thành lập với mục đích chuyển lãi, lỗ...) không được Ban quản trị của đơn vị rà soát và phê duyệt thích hợp;

(5) Các giao dịch với các bên liên quan chưa được xác định trước đây hoặc các bên không có tiềm lực hoặc khả năng tài chính để thực hiện giao dịch nếu không có sự hỗ trợ của đơn vị được kiểm toán.

Đánh giá bằng chứng kiểm toán (hướng dẫn đoạn 34 - 37 Chuẩn mực này)

A49. Đoạn 25 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 yêu cầu kiểm toán viên phải xem xét liệu các đánh giá về rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu có còn thích hợp hay không, trên cơ sở các thủ tục kiểm toán đã thực hiện và các bằng chứng đã thu thập. Mặc dù việc xem xét này chủ yếu mang tính định tính dựa trên xét đoán của kiểm toán viên nhưng có thể giúp kiểm toán viên hiểu rõ hơn về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận và xác định sự cần thiết phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung hoặc các thủ tục kiểm toán khác. Phụ lục 03 của Chuẩn mực này đưa ra các ví dụ về các trường hợp có thể cho thấy khả năng gian lận.

Thủ tục phân tích được thực hiện ở cuối cuộc kiểm toán khi hình thành kết luận tổng thể (hướng dẫn đoạn 34 Chuẩn mực này)

A50. Kiểm toán viên cần sử dụng xét đoán chuyên môn trong việc xác định xu hướng và các quan hệ cụ thể có thể là dấu hiệu của rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận, đặc biệt là các mối quan hệ bất thường liên quan đến doanh thu và thu nhập tại thời điểm cuối năm như: các khoản thu nhập lớn không có nội dung rõ ràng được ghi nhận gần cuối kỳ báo cáo hoặc các giao dịch bất thường; hoặc thu nhập không phù hợp với xu hướng lưu chuyển tiền tệ từ hoạt động kinh doanh.

Xem xét các sai sót đã được xác định (hướng dẫn đoạn 35 - 37 Chuẩn mực này)

A51. Gian lận thường không phát sinh riêng lẻ vì gian lận thường liên quan đến động cơ, áp lực hay cơ hội để thực hiện gian lận hoặc sự biện minh cho hành vi gian lận. Theo đó, các sai sót, ví dụ số lượng lớn các sai sót tại một địa điểm cụ thể mặc dù mức độ ảnh hưởng lũy kế là không trọng yếu, nhưng vẫn có thể cho thấy sự tồn tại của rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.

A52. Tùy từng trường hợp mà ý nghĩa của gian lận đã được xác định có thể khác nhau. Ví dụ, một hành vi gian lận không quan trọng có thể trở nên quan trọng nếu gian lận đó liên quan đến nhà quản lý cấp cao. Trường hợp này, kiểm toán viên có thể phải xem xét lại độ tin cậy của bằng chứng đã thu thập, do có nghi ngờ về tính đầy đủ, trung thực của các giải trình và về tính xác thực của tài liệu kế toán hoặc có thể có sự thông đồng giữa nhân viên với Ban Giám đốc hoặc bên thứ ba.

A53. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450 và số 700 quy định và hướng dẫn cách đánh giá, xử lý các sai sót và ảnh hưởng của các sai sót này đối với ý kiến của kiểm toán viên trong báo cáo kiểm toán.

Kiểm toán viên không thể tiếp tục thực hiện hợp đồng kiểm toán (hướng dẫn đoạn 38 Chuẩn mực này)

A54. Ví dụ về các trường hợp ít xảy ra có thể phát sinh và có thể làm cho kiểm toán viên phải cân nhắc việc tiếp tục thực hiện hợp đồng kiểm toán, gồm:

(1) Đơn vị không thực hiện biện pháp phù hợp để xử lý gian lận mà kiểm toán viên cho là cần thiết trong hoàn cảnh cụ thể, kể cả khi các gian lận này không ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính;

(2) Việc kiểm toán viên xem xét rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận và kết quả của các thử nghiệm kiểm toán cho thấy có rủi ro đáng kể do gian lận mang tính trọng yếu và lan tỏa; hoặc

(3) Kiểm toán viên lo ngại về năng lực hoặc tính chính trực của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị.

A55. Do thực tế rất đa dạng nên Chuẩn mực này không thể mô tả chính xác tình huống thích hợp để kiểm toán viên cân nhắc việc rút khỏi hợp đồng kiểm toán. Một số yếu tố làm cho kiểm toán viên phải cân nhắc rút khỏi hợp đồng kiểm toán là khi thành viên Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán có liên quan đến gian lận (có thể ảnh hưởng đến độ tin cậy của các giải trình của Ban Giám đốc) và các ảnh hưởng đối với kiểm toán viên nếu tiếp tục thực hiện hợp đồng kiểm toán.

A56. Kiểm toán viên có trách nhiệm nghề nghiệp và trách nhiệm pháp lý trong trường hợp không thể tiếp tục thực hiện hợp đồng kiểm toán. Tùy theo từng trường hợp cụ thể và theo quy định của pháp luật, kiểm toán viên có thể cần xin ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật khi quyết định rút khỏi một hợp đồng kiểm toán và khi xác định các hành động thích hợp, bao gồm thực hiện việc báo cáo cho các cổ đông, cơ quan quản lý và các bên khác. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán Việt Nam hướng dẫn kiểm toán viên trao đổi với kiểm toán viên thay thế khi rút khỏi hợp đồng kiểm toán.

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

A57. Trong nhiều trường hợp, khi kiểm toán các đơn vị hoạt động trong lĩnh vực công, kiểm toán viên không được rút khỏi hợp đồng kiểm toán theo quy định của pháp luật hoặc để đáp ứng lợi ích của công chúng.

Giải trình bằng văn bản (hướng dẫn đoạn 39 Chuẩn mực này)

A58. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 580 quy định và hướng dẫn cách thức thu thập các giải trình thích hợp từ Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) trong quá trình kiểm toán. Ngoài việc xác nhận đã hoàn thành trách nhiệm của mình trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính, Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) phải thừa nhận trách nhiệm của mình đối với việc thiết lập, thực hiện và duy trì kiểm soát nội bộ nhằm ngăn chặn và phát hiện gian lận, bất kể quy mô của đơn vị thế nào.

A59. Do bản chất của gian lận và những khó khăn mà kiểm toán viên gặp phải trong việc phát hiện các sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận, kiểm

toán viên cần phải thu thập được giải trình bằng văn bản từ Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) xác nhận rằng họ đã cung cấp cho kiểm toán viên:

(a) Kết quả đánh giá của Ban Giám đốc về rủi ro báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu do gian lận;

(b) Sự nhận biết của Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) về những gian lận trong thực tế, nghi ngờ hoặc cáo buộc gian lận có ảnh hưởng đến đơn vị.

Trao đổi với Ban Giám đốc và Ban quản trị

Trao đổi với Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 40 Chuẩn mực này)

A60. Khi đã thu thập được bằng chứng về sự tồn tại hoặc có thể tồn tại gian lận, kiểm toán viên cần trao đổi ngay với cấp quản lý thích hợp của đơn vị được kiểm toán, kể cả khi vấn đề phát hiện được có thể được coi là không có ảnh hưởng đáng kể (ví dụ, việc biển thủ tài sản có giá trị nhỏ của một nhân viên cấp thấp trong đơn vị). Việc xác định cấp quản lý thích hợp của đơn vị để trao đổi tùy thuộc vào xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên và chịu ảnh hưởng bởi các yếu tố như khả năng thông đồng, nội dung và mức độ nghiêm trọng của gian lận. Thông thường, cấp quản lý thích hợp của đơn vị phải cao hơn ít nhất một cấp so với những người có liên quan đến gian lận.

Trao đổi với Ban quản trị (hướng dẫn đoạn 41 Chuẩn mực này)

A61. Kiểm toán viên có thể trao đổi với Ban quản trị bằng lời hoặc bằng văn bản. Đoạn A38 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260 xác định các yếu tố mà kiểm toán viên cần xem xét để quyết định cách thức trao đổi bằng lời hay bằng văn bản. Do nội dung và độ nhạy cảm của gian lận có liên quan đến nhà quản lý cấp cao, hoặc gian lận dẫn đến sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính, kiểm toán viên cần báo cáo các vấn đề trên một cách kịp thời và có thể xem xét sự cần thiết phải báo cáo bằng văn bản.

A62. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể thấy cần trao đổi với Ban quản trị mặc dù gian lận được phát hiện chỉ liên quan đến các nhân viên mà không phải là Ban Giám đốc và không dẫn đến sai sót trọng yếu. Tương tự, Ban quản trị có thể mong muốn được thông báo về những trường hợp đó. Quy trình trao đổi này sẽ được thực hiện hiệu quả nếu kiểm toán viên và Ban quản trị đã thống nhất ngay trong giai đoạn đầu của cuộc kiểm toán về nội dung và mức độ thông báo của kiểm toán viên đối với vấn đề liên quan đến gian lận.

A63. Trường hợp có nghi ngờ về tính chính trực hay tính trung thực của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị, thì kiểm toán viên cần cân nhắc việc xin ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật để xác định biện pháp thích hợp.

Các vấn đề khác liên quan đến gian lận (hướng dẫn đoạn 42 Chuẩn mực này)

A64. Các vấn đề khác liên quan đến gian lận cần được thảo luận với Ban quản trị của đơn vị có thể bao gồm:

(1) Lo ngại về nội dung, phạm vi và tần suất thực hiện đánh giá của Ban Giám đốc đối với các kiểm soát đang được thực hiện để ngăn chặn và phát hiện gian lận và đối với rủi ro làm cho báo cáo tài chính có thể bị sai sót;

(2) Ban Giám đốc không khắc phục được các khiếm khuyết nghiêm trọng đã được phát hiện trong kiểm soát nội bộ, hoặc không xử lý được một cách thích hợp đối với các gian lận đã được phát hiện;

(3) Đánh giá của kiểm toán viên về môi trường kiểm soát của đơn vị, bao gồm các nghi ngờ về năng lực và tính chính trực của Ban Giám đốc;

(4) Các hành động của Ban Giám đốc có thể cho thấy việc lập báo cáo tài chính gian lận, như việc Ban Giám đốc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán có thể cho thấy mục đích của Ban Giám đốc là để điều chỉnh kết quả kinh doanh làm cho người sử dụng báo cáo tài chính hiểu không đúng về tình hình hoạt động và khả năng sinh lời của đơn vị;

(5) Các lo ngại về tính thích hợp và tính đầy đủ của việc phê duyệt các nghiệp vụ bất thường của đơn vị.

Thông báo với các cơ quan quản lý và cơ quan pháp luật có liên quan (hướng dẫn đoạn 43 Chuẩn mực này)

A65. Trách nhiệm nghề nghiệp của kiểm toán viên về bảo mật thông tin của khách hàng có thể không cho phép kiểm toán viên báo cáo những gian lận cho các bên không phải là khách hàng. Tuy nhiên, trong một số trường hợp nhất định, theo yêu cầu của pháp luật hoặc các quy định có liên quan, kiểm toán viên phải báo cáo về các gian lận với cơ quan quản lý và cơ quan pháp luật có liên quan.

A66. Tùy theo từng trường hợp cụ thể, kiểm toán viên có thể phải xin ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật để xác định sự cần thiết phải báo cáo về các gian lận với cơ quan quản lý, cơ quan pháp luật có liên quan để đảm bảo các bước công việc cần thiết đối với lợi ích công chúng trước ảnh hưởng của các gian lận đã phát hiện.

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

A67. Trong lĩnh vực công, tùy theo yêu cầu của pháp luật hoặc các quy định có liên quan, kiểm toán viên có thể phải báo cáo về việc đã phát hiện hay không phát hiện được gian lận nào trong quá trình kiểm toán.

Phụ lục 01

(Hướng dẫn đoạn A25 Chuẩn mực này)

VÍ DỤ VỀ CÁC YẾU TỐ DẪN ĐẾN RỦI RO CÓ GIAN LẬN

Phụ lục này đưa ra các ví dụ về các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận mà kiểm toán viên thường gặp trong thực tế. Các ví dụ này được trình bày theo hai loại gian lận (lập báo cáo tài chính gian lận và biển thủ tài sản) tương ứng với cách thức xem xét của kiểm toán viên. Đối với mỗi loại gian lận, các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận sẽ được phân loại cụ thể hơn dựa trên ba điều kiện thường tồn tại khi có sai sót trọng yếu do gian lận, gồm: (a) động cơ hoặc áp lực, (b) cơ hội và (c) thái độ hoặc sự biện minh cho hành động. Ngoài các yếu tố dẫn đến rủi ro nêu ra trong các ví dụ sau, kiểm toán viên cần xác định thêm các yếu tố khác dẫn đến rủi ro. Không phải toàn bộ các ví dụ này đều phù hợp với tất cả các tình huống, và một số ví dụ có thể có ý nghĩa khác nhau tùy theo quy mô, đặc điểm sở hữu hoặc tình hình thực tế tại các đơn vị. Đồng thời, thứ tự các ví dụ về các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận được trình bày không nhằm phản ánh tầm quan trọng hay tần suất phát sinh của các yếu tố đó.

A. Ví dụ về các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận liên quan đến sai sót phát sinh từ việc lập báo cáo tài chính gian lận

A.1. Động cơ hoặc áp lực

A.1.1. Sự ổn định tài chính hay khả năng sinh lời bị ảnh hưởng bởi tình hình kinh tế, ngành nghề kinh doanh hay điều kiện hoạt động của đơn vị, ví dụ:

(1) Mức độ cạnh tranh cao hay thị trường bão hòa, kèm theo lợi nhuận suy giảm;

(2) Dễ bị tác động trước những thay đổi nhanh chóng, như những thay đổi về công nghệ, sản phẩm bị lỗi thời hoặc sự thay đổi lãi suất;

(3) Nhu cầu của khách hàng suy giảm đáng kể và số đơn vị thất bại trong ngành hoặc trong nền kinh tế ngày càng tăng;

(4) Lỗ từ hoạt động kinh doanh dẫn đến nguy cơ phá sản, tịch biên tài sản hoặc xiết nợ;

(5) Liên tục phát sinh luồng tiền âm từ hoạt động kinh doanh hoặc không có khả năng tạo ra luồng tiền từ hoạt động kinh doanh trong khi báo cáo vẫn lãi và tăng trưởng;

(6) Tăng trưởng nhanh hoặc có tỷ suất lợi nhuận bất thường, đặc biệt là khi so sánh với các công ty cùng ngành nghề;

(7) Phát sinh các quy định mới về kế toán, pháp luật hoặc các quy định có liên quan.

A.1.2. Áp lực cao đối với Ban Giám đốc nhằm đáp ứng các yêu cầu hoặc kỳ vọng của các bên thứ ba do:

(1) Tỷ suất lợi nhuận hay kỳ vọng theo xu thế của các chuyên gia phân tích đầu tư, các nhà đầu tư là các tổ chức, các chủ nợ quan trọng, hoặc các bên độc lập khác (đặc biệt là các kỳ vọng quá mức hoặc phi thực tế), bao gồm những kỳ vọng của Ban Giám đốc trong các thông cáo báo chí hoặc các thông tin quá lạc quan trong báo cáo thường niên;

(2) Nhu cầu huy động thêm các nguồn tài trợ dưới hình thức cho vay hoặc góp vốn nhằm giữ vững khả năng cạnh tranh, bao gồm việc tài trợ cho công tác nghiên cứu và phát triển hoặc các khoản chi đầu tư lớn;

(3) Đơn vị sắp đáp ứng các yêu cầu niêm yết hoặc các yêu cầu thanh toán nợ hoặc các yêu cầu của các hợp đồng nợ khác;

(4) Ảnh hưởng bất lợi của việc báo cáo kết quả tài chính không tốt đối với các giao dịch lớn chưa thực hiện như hợp nhất kinh doanh hoặc đấu thầu.

A.1.3. Các thông tin cho thấy tình hình tài chính cá nhân của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị bị ảnh hưởng bởi kết quả hoạt động của doanh nghiệp do:

(1) Các lợi ích tài chính lớn trong đơn vị;

(2) Phần lớn các khoản thu nhập của Ban Giám đốc và Ban quản trị (như tiền thưởng, quyền mua chứng khoán và các thỏa thuận thanh toán theo mức lợi nhuận) là chưa chắc chắn và phụ thuộc vào việc đạt được các mục tiêu về giá chứng khoán, kết quả kinh doanh, tình hình tài chính hoặc luồng tiền. Các khoản thu nhập này phụ thuộc vào việc đạt được các mục tiêu chỉ liên quan đến một số tài khoản cụ thể hoặc các hoạt động được lựa chọn của đơn vị, mặc dù nếu xét trên phương diện tổng thể thì các tài khoản hoặc hoạt động này có thể không trọng yếu đối với đơn vị;

(3) Bảo lãnh cá nhân về các khoản nợ của đơn vị.

A.1.4. Áp lực cao đối với Ban Giám đốc hoặc nhân sự điều hành để đạt được các mục tiêu tài chính mà Ban quản trị đặt ra, bao gồm các chính sách khen thưởng theo doanh thu hay tỷ suất lợi nhuận.

A.2. Các cơ hội

A.2.1. Đặc điểm của ngành hay các hoạt động của đơn vị có thể tạo ra cơ hội cho gian lận trong báo cáo tài chính thường phát sinh từ:

(1) Các giao dịch quan trọng với bên liên quan nằm ngoài quá trình kinh doanh thông thường hoặc với các đơn vị liên quan chưa được kiểm toán hoặc được doanh nghiệp kiểm toán khác kiểm toán;

(2) Tiềm lực tài chính mạnh chiếm ưu thế vượt trội trong một ngành nhất định cho phép đơn vị có thể áp đặt các điều kiện đối với nhà cung cấp hoặc khách hàng, có thể dẫn đến các giao dịch không hợp lý hoặc giao dịch bất thường;

(3) Tài sản, nợ phải trả, doanh thu, hoặc chi phí được xác định dựa trên những ước tính kế toán quan trọng liên quan đến những xét đoán chủ quan hoặc các yếu tố không chắc chắn khác;

(4) Những nghiệp vụ có giá trị bất thường hoặc rất phức tạp, đặc biệt là những nghiệp vụ phát sinh gần thời điểm kết thúc kỳ kế toán;

(5) Những hoạt động lớn được tổ chức hoặc được thực hiện giữa các nước có môi trường và văn hóa kinh doanh khác nhau;

(6) Sử dụng các đơn vị kinh doanh trung gian nhưng không có lý do rõ ràng;

(7) Mở tài khoản ngân hàng, thành lập công ty con hoặc chi nhánh ở những nơi có ưu đãi về thuế nhưng không có lý do rõ ràng.

A.2.2. Việc giám sát hoạt động của Ban Giám đốc không hiệu quả do những nguyên nhân sau:

(1) Sự độc quyền trong quản lý của một người hoặc một nhóm người mà không có những thủ tục kiểm soát bổ sung;

(2) Hoạt động giám sát của Ban quản trị đối với báo cáo tài chính và kiểm soát nội bộ kém hiệu quả.

A.2.3. Cơ cấu tổ chức phức tạp hoặc không ổn định, được thể hiện như sau:

(1) Khó khăn trong việc xác định tổ chức hoặc cá nhân có quyền kiểm soát trong đơn vị;

(2) Cơ cấu tổ chức quá phức tạp, trong đó có những pháp nhân hoặc những cấp quản lý bất thường;

(3) Thay đổi thường xuyên Ban quản trị, Ban Giám đốc hoặc chuyên gia tư vấn pháp luật.

A.2.4. Kiểm soát nội bộ kém hiệu lực do những nguyên nhân sau:

(1) Thiếu sự giám sát đối với các kiểm soát bao gồm kiểm soát tự động và kiểm soát báo cáo tài chính giữa niên độ;

(2) Thay đổi thường xuyên hoặc tuyển dụng không hiệu quả nhân viên kế toán, nhân viên kiểm toán nội bộ hoặc nhân viên công nghệ thông tin;

(3) Hệ thống kế toán và hệ thống thông tin không hiệu quả.

A.3. Thái độ hoặc sự biện minh cho hành động

(1) Cấp quản lý truyền đạt, thực hiện, hỗ trợ hoặc yêu cầu thực hiện văn hóa doanh nghiệp hoặc tiêu chuẩn đạo đức nghề nghiệp không phù hợp và không hiệu quả;

(2) Thành viên Ban Giám đốc không có chuyên môn nghiệp vụ về tài chính nhưng can thiệp hoặc áp đặt quá mức trong việc lựa chọn chính sách kế toán hoặc xác định những ước tính kế toán quan trọng;

(3) Đã có tiền sử vi phạm pháp luật về chứng khoán hoặc pháp luật và các quy định khác, hoặc đơn vị bị khiếu kiện, hoặc Ban quản trị, Ban Giám đốc bị cáo buộc gian lận hoặc vi phạm pháp luật và các quy định;

(4) Ban Giám đốc quan tâm quá mức tới việc duy trì hoặc gia tăng giá cổ phiếu hoặc xu hướng thu nhập của doanh nghiệp;

(5) Ban Giám đốc cam kết với các chuyên gia phân tích, các chủ nợ và bên thứ ba sẽ đạt được những mức dự báo quá cao hoặc không thực tế;

(6) Ban Giám đốc không thể kịp thời sửa chữa những khiếm khuyết nghiêm trọng đã được xác định trong kiểm soát nội bộ;

(7) Sự quan tâm của Ban Giám đốc trong việc sử dụng các biện pháp không phù hợp để làm giảm lợi nhuận báo cáo vì các lý do liên quan đến thuế;

(8) Yếu kém về đạo đức trong thành viên Ban Giám đốc;

(9) Ban Giám đốc đồng thời là chủ sở hữu, không tách biệt giao dịch cá nhân với giao dịch kinh doanh;

(10) Tranh chấp giữa những cổ đông trong một đơn vị có ít thành viên;

(11) Ban Giám đốc liên tục cố gắng biện minh cho các phương pháp kế toán không phù hợp dựa trên mức trọng yếu;

(12) Căng thẳng trong mối quan hệ giữa Ban Giám đốc với doanh nghiệp kiểm toán hiện tại hoặc doanh nghiệp kiểm toán tiền nhiệm, thể hiện qua các tình huống sau:

a) Mâu thuẫn thường xuyên với doanh nghiệp kiểm toán hiện tại hoặc doanh nghiệp kiểm toán tiền nhiệm về vấn đề kế toán, kiểm toán, hoặc báo cáo;

b) Có những yêu cầu bất hợp lý đối với kiểm toán viên, ví dụ như thúc ép không thực tế về thời gian hoàn thành cuộc kiểm toán hoặc việc phát hành báo cáo kiểm toán;

c) Hạn chế đối với kiểm toán viên như hạn chế quyền tiếp cận nhân viên, tiếp cận thông tin hoặc khả năng thông báo với Ban quản trị;

d) Ban Giám đốc có hành vi khống chế kiểm toán viên, hạn chế phạm vi kiểm toán, việc lựa chọn hoặc tiếp xúc với nhân viên được phân công để tham gia hoặc tư vấn cho cuộc kiểm toán.

B. Ví dụ về các yếu tố dẫn đến rủi ro liên quan đến sai sót do biển thủ tài sản

Các yếu tố dẫn đến rủi ro liên quan đến sai sót do biển thủ tài sản cũng được phân loại theo ba điều kiện thường tồn tại khi có gian lận: động cơ hoặc áp lực, cơ hội, thái độ hoặc sự biện minh cho hành động. Khi có sai sót phát sinh từ hành vi biển thủ tài sản thì cũng xuất hiện các yếu tố dẫn đến rủi ro liên quan đến sai sót phát sinh từ gian lận trong báo cáo tài chính. Ví dụ, sai sót về gian lận trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính hoặc biển thủ tài sản thường tồn tại ở những đơn

vị thiếu sự giám sát hiệu quả đối với hoạt động của Ban Giám đốc và yếu kém trong kiểm soát nội bộ. Sau đây là những ví dụ về các yếu tố dẫn đến rủi ro liên quan đến sai sót do biển thủ tài sản.

B.1. Động cơ hoặc áp lực

Ban Giám đốc hoặc nhân viên có thể chịu áp lực từ các nghĩa vụ tài chính cá nhân khi họ tiếp cận với tiền mặt hoặc những tài sản dễ bị trộm cắp khác khiến họ biển thủ các tài sản này.

Khi xuất hiện quan hệ tiêu cực giữa đơn vị với nhân viên được quyền tiếp cận với tiền mặt hoặc tài sản khác dễ bị trộm cắp khiến họ có động cơ biển thủ tài sản. Ví dụ, mối quan hệ tiêu cực có thể phát sinh từ những tình huống sau:

(1) Biết rõ hoặc đoán trước sẽ bị buộc thôi việc;

(2) Những thay đổi gần đây hoặc dự kiến thay đổi về kế hoạch lương, thưởng cho nhân viên;

(3) Sự thăng chức, mức lương thưởng, hoặc những chính sách khen thưởng khác không được như mong muốn.

B.2. Cơ hội

B.2.1. Một số đặc điểm hoặc hoàn cảnh khiến cho tài sản trở nên dễ bị trộm cắp hoặc biển thủ. Ví dụ cơ hội biển thủ tài sản tăng lên trong những tình huống sau:

(1) Nắm giữ hoặc xử lý một số tiền lớn;

(2) Hàng tồn kho kích thước nhỏ, giá trị cao và có nhu cầu cao trên thị trường;

(3) Tài sản dễ chuyển đổi thành tiền mặt như trái phiếu vô danh, kim cương, chip máy tính;

(4) Tài sản cố định có kích thước nhỏ, dễ bán ra thị trường, hoặc thiếu cơ sở nhận dạng chủ sở hữu.

B.2.2. Kiểm soát nội bộ kém hiệu quả đối với tài sản có thể làm gia tăng khả năng biển thủ tài sản, ví dụ như các tình huống sau:

(1) Phân công nhiệm vụ không rõ ràng hoặc nhiệm vụ kiểm tra độc lập không đầy đủ;

(2) Giám sát không đầy đủ đối với chi phí của Ban quản trị, Ban Giám đốc, như chi phí đi lại hoặc các chi phí khác;

(3) Thiếu sự giám sát của Ban Giám đốc đối với những nhân viên chịu trách nhiệm về tài sản, nhất là ở những địa bàn xa xôi;

(4) Việc soát xét không đầy đủ đối với hồ sơ xin việc của các nhân viên được tiếp cận với tài sản;

(5) Hồ sơ tài sản không được lưu giữ đầy đủ;

(6) Việc ủy quyền và phê duyệt các nghiệp vụ chi tiêu và mua sắm tài sản không hiệu quả;

(7) Thiếu biện pháp bảo vệ đối với tiền mặt, tài sản đầu tư, hàng tồn kho, tài sản cố định;

(8) Việc kiểm kê và đối chiếu tài sản không đầy đủ và kịp thời;

(9) Hồ sơ, chứng từ giao dịch không được lưu giữ đầy đủ, kịp thời và phù hợp;

(10) Không thực hiện chế độ nghỉ phép bắt buộc đối với những nhân viên kiểm soát chính;

(11) Ban Giám đốc không hiểu rõ về công nghệ thông tin khiến cho nhân viên công nghệ thông tin dễ có cơ hội biển thủ;

(12) Thiếu kiểm soát đối với các thông tin dữ liệu do hệ thống máy tính tạo ra, bao gồm các kiểm soát và soát xét các nhật ký của hệ thống máy tính.

B.3. Thái độ hoặc sự biện minh cho hành động

(1) Không quan tâm đến sự cần thiết phải giám sát hoặc giảm thiểu rủi ro biển thủ tài sản;

(2) Không quan tâm đến kiểm soát nội bộ đối với rủi ro biển thủ tài sản do hành vi khống chế kiểm soát hoặc không có biện pháp trong việc khắc phục những khiếm khuyết đã xác định trong kiểm soát nội bộ;

(3) Những hành vi cho thấy sự không hài lòng hoặc bất mãn với đơn vị hoặc cách thức đối xử với nhân viên của đơn vị;

(4) Thay đổi hành vi hoặc lối sống cho thấy có thể có hành vi biển thủ tài sản;

(5) Dễ dàng bỏ qua những vụ ăn cắp vặt.

Phụ lục 02

(Hướng dẫn đoạn A40 Chuẩn mực này)

VÍ DỤ VỀ NHỮNG THỦ TỤC KIỂM TOÁN ĐỐI VỚI RỦI RO CÓ SAI SÓT TRỌNG YẾU DO GIAN LẬN ĐÃ ĐƯỢC ĐÁNH GIÁ

Phụ lục này đưa ra các ví dụ về những thủ tục kiểm toán đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá, xuất phát từ việc lập báo cáo tài chính gian lận hoặc biển thủ tài sản. Không phải toàn bộ các thủ tục nêu sau đây đều phù hợp với mọi tình huống của cuộc kiểm toán. Đồng thời, thứ tự sắp xếp của các thủ tục không nhằm phản ánh tầm quan trọng của các thủ tục đó.

A. Xem xét ở cấp độ cơ sở dẫn liệu

Biện pháp cụ thể cho những kết quả đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận sẽ khác nhau tùy theo loại hoặc tổng hợp các yếu tố hoặc điều kiện rủi ro xác định được, và nhóm giao dịch, số dư tài khoản, thông tin thuyết minh và các cơ sở dẫn liệu mà rủi ro đó có thể ảnh hưởng.

Ví dụ về các biện pháp xử lý cụ thể:

(1) Đến thăm hiện trường hoặc thực hiện một vài thủ tục kiểm tra đột xuất hoặc không thông báo trước. Ví dụ, quan sát kiểm kê hàng tồn kho ở những địa điểm không được thông báo trước về sự tham gia của kiểm toán viên hoặc kiểm kê đột xuất tiền mặt tại một ngày cụ thể;

(2) Yêu cầu kiểm kê hàng tồn kho tại cuối kỳ kế toán hoặc tại ngày gần thời điểm cuối kỳ để giảm thiểu rủi ro thay đổi số dư trong giai đoạn giữa ngày kết thúc kiểm kê và ngày kết thúc kỳ báo cáo;

(3) Điều chỉnh phương pháp kiểm toán trong năm hiện tại. Ví dụ, liên hệ trực tiếp (gặp mặt, gọi điện, gửi email) với khách hàng và nhà cung cấp chính ngoài những liên hệ bằng văn bản như gửi thư xác nhận, yêu cầu xác nhận hoặc tìm kiếm thêm thông tin dưới hình thức khác;

(4) Thực hiện rà soát chi tiết đối với những bút toán cuối quý hoặc cuối kỳ và kiểm tra những bút toán có vẻ bất thường về bản chất hoặc giá trị;

(5) Điều tra khả năng các bên liên quan và nguồn tài chính hỗ trợ cho những giao dịch có giá trị lớn và bất thường, nhất là những giao dịch diễn ra gần hoặc tại thời điểm cuối kỳ kế toán;

(6) Thực hiện thủ tục phân tích cơ bản đối với các số liệu riêng biệt. Ví dụ, so sánh doanh thu bán hàng và giá vốn hàng bán theo địa điểm, theo dòng sản phẩm hoặc theo tháng với số liệu do kiểm toán viên dự kiến;

(7) Phỏng vấn các nhân viên tham gia vào những lĩnh vực đã xác định được rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận để thu thập ý kiến của họ về rủi ro, khả năng và cách thức mà các kiểm soát có thể xác định được rủi ro;

(8) Thảo luận với doanh nghiệp kiểm toán độc lập khác (nếu có) đang thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính của một hoặc nhiều công ty con, bộ phận hoặc chi nhánh về phạm vi công việc cần thiết để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận từ những nghiệp vụ hay hoạt động giữa những đơn vị này;

(9) Nếu công việc của chuyên gia trở nên quan trọng đối với khoản mục báo cáo tài chính có mức độ rủi ro sai sót do gian lận là rất cao thì kiểm toán viên cần thực hiện các thủ tục bổ sung liên quan đến các giả thiết, phương pháp hay phát hiện của các chuyên gia để xác định rằng các giả thiết, phương pháp hay phát hiện đó là hợp lý, hoặc để đề cử thêm chuyên gia thực hiện công việc này;

(10) Thực hiện các thủ tục phân tích các khoản mục được lựa chọn trên bảng cân đối kế toán của báo cáo tài chính năm trước đã được kiểm toán (như dự phòng giảm giá hàng tồn kho) để đánh giá xem liệu các xét đoán và ước tính kế toán có phù hợp với các thông tin thu được trong quá trình kiểm toán hay không;

(11) Thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với các tài khoản hoặc các tài liệu đối chiếu do đơn vị chuẩn bị, kể cả các tài liệu đối chiếu giữa kỳ;

(12) Thực hiện các kỹ thuật kiểm toán với sự hỗ trợ của máy tính như kỹ thuật tìm kiếm số liệu để kiểm tra sự bất thường trong một tổng thể;

(13) Kiểm tra tính chính xác của sổ kế toán và nghiệp vụ do máy tính lập ra;

(14) Tìm kiếm bằng chứng kiểm toán bổ sung từ những nguồn bên ngoài đơn vị được kiểm toán.

B. Các biện pháp xử lý cụ thể đối với sai sót do gian lận trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính

Ví dụ về các biện pháp xử lý cụ thể đối với kết quả đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính như sau:

B.1. Ghi nhận doanh thu

(1) Thực hiện thủ tục phân tích cơ bản đối với doanh thu bằng cách sử dụng các số liệu riêng rẽ, ví dụ, so sánh doanh thu theo tháng và theo dòng sản phẩm hoặc theo bộ phận kinh doanh trong kỳ kế toán hiện hành so với các kỳ kế toán trước. Các kỹ thuật kiểm toán với sự hỗ trợ của máy tính có thể rất hữu dụng trong việc xác định những mối liên hệ hoặc nghiệp vụ về doanh thu bất thường hoặc ngoài dự kiến;

(2) Xác nhận với khách hàng của đơn vị được kiểm toán về một số điều khoản của hợp đồng và những "thỏa thuận phụ" không được cung cấp, vì việc hạch toán thường bị ảnh hưởng bởi các điều khoản hoặc thỏa thuận thường không được ghi chép đầy đủ trong hồ sơ. Ví dụ, tiêu chuẩn nghiệm thu, các điều khoản hoàn thành và thanh toán, các nghĩa vụ tương lai của bên bán hàng; quyền trả lại sản phẩm; giá trị bán lại được đảm bảo...;

(3) Phỏng vấn nhân viên bán hàng, nhân viên tiếp thị hoặc chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị về việc bán hàng hoặc giao hàng tại thời điểm gần cuối kỳ kế toán và nhận thức của họ về những điều khoản hoặc điều kiện bất thường liên quan đến những nghiệp vụ này;

(4) Có mặt tại một hoặc một số địa điểm tại thời điểm kết thúc kỳ kế toán để chứng kiến hàng hóa đã được vận chuyển đi hay đã sẵn sàng để vận chuyển (hoặc hàng trả lại chờ xử lý) và thực hiện các thủ tục kiểm tra chia cắt niên độ đối với doanh thu và hàng tồn kho;

(5) Trường hợp nghiệp vụ doanh thu được hạch toán bằng máy tính thì tiến hành kiểm tra hệ thống kiểm soát để đảm bảo các nghiệp vụ doanh thu được hạch toán đầy đủ và phù hợp.

B.2. Số lượng hàng tồn kho

(1) Kiểm tra sổ kế toán hàng tồn kho của đơn vị để xác định những địa điểm hay loại hàng cần đặc biệt lưu ý trong và sau quá trình kiểm kê hàng tồn kho;

(2) Kiểm tra đột xuất việc kiểm kê hàng tồn kho tại một địa điểm bất kỳ hoặc tại tất cả các điểm trong cùng một ngày;

(3) Yêu cầu kiểm kê hàng tồn kho tại cuối kỳ kế toán hoặc tại ngày gần thời điểm cuối kỳ để giảm thiểu rủi ro thay đổi số dư trong giai đoạn giữa ngày kết thúc kiểm kê và ngày kết thúc kỳ báo cáo;

(4) Thực hiện các thủ tục bổ sung trong quá trình quan sát kiểm kê, ví dụ, kiểm tra bên trong các thùng chứa hàng, cách thức hàng hóa được sắp xếp (ví dụ, theo kiểu hình vuông rỗng) hoặc dán nhãn, và chất lượng hàng hóa lỏng (độ tinh khiết, phẩm cấp, nồng độ) như nước hoa hoặc các hóa chất chuyên dùng. Nên sử dụng chuyên gia để thực hiện việc kiểm tra này;

(5) So sánh số lượng hàng tồn kho cuối kỳ với các kỳ trước theo từng nhóm, từng loại hàng tồn kho, từng vị trí hoặc theo các tiêu chí khác, hoặc so sánh số lượng kiểm kê thực tế với sổ kế toán;

(6) Sử dụng các kỹ thuật kiểm toán với sự hỗ trợ của máy tính để kiểm tra kỹ hơn về quá trình lập báo cáo kiểm kê hàng tồn kho, ví dụ, phân loại theo mã số nhãn hàng để kiểm tra hệ thống kiểm soát nhãn hàng hoặc theo số sê-ri của mặt hàng để kiểm tra khả năng bỏ sót hoặc đếm trùng khi kiểm kê hàng tồn kho.

B.3. Các ước tính kế toán của Ban Giám đốc

(1) Sử dụng chuyên gia thực hiện một ước tính độc lập để so sánh với ước tính của Ban Giám đốc;

(2) Phỏng vấn các cá nhân không thuộc Ban Giám đốc và phòng kế toán để xác nhận về khả năng và dự định của Ban Giám đốc để thực hiện các kế hoạch liên quan đến các ước tính kế toán.

C. Các biện pháp xử lý cụ thể đối với sai sót do biển thủ tài sản

Tùy theo từng tình huống cụ thể mà kiểm toán viên có thể áp dụng những biện pháp xử lý khác nhau. Thông thường, các biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do biển thủ tài sản đã được đánh giá sẽ được định hướng tập trung vào một số số dư tài khoản và loại nghiệp vụ nhất định. Mặc dù có thể áp dụng một số biện pháp đã nêu ở phần A và B của phụ lục này đối với sai sót do biển thủ tài sản, phạm vi công việc thực hiện vẫn phải liên kết với những thông tin cụ thể về rủi ro đã được xác định liên quan đến biển thủ tài sản.

Ví dụ về thủ tục kiểm toán đối với đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu do biển thủ tài sản như sau:

(1) Kiểm kê tiền mặt hoặc chứng khoán tại ngày hoặc gần ngày kết thúc kỳ kế toán;

(2) Xác nhận trực tiếp với khách hàng của đơn vị được kiểm toán về các giao dịch với đơn vị trong kỳ kế toán (gồm các thỏa thuận nợ, các giao dịch hàng bán trả lại, ngày thanh toán);

(3) Phân tích khả năng thu hồi các khoản nợ đã xóa sổ;

(4) Phân tích sự thiếu hụt hàng tồn kho theo địa điểm hoặc theo loại hàng;

(5) So sánh các tỷ suất liên quan đến hàng tồn kho với các đơn vị khác cùng ngành hoặc với thông lệ của ngành;

(6) Kiểm tra các chứng từ làm căn cứ hạch toán giảm trong sổ kế toán hàng tồn kho ghi chép theo phương pháp kê khai thường xuyên;

(7) Đối chiếu danh sách nhà cung cấp với danh sách nhân viên để tìm những địa chỉ hoặc số điện thoại liên hệ trùng nhau;

(8) Kiểm tra chứng từ thanh toán lương để tìm địa chỉ hoặc số Giấy chứng minh nhân dân, mã số thuế hoặc số tài khoản của nhân viên có trùng lắp;

(9) Rà soát hồ sơ nhân sự có rất ít hoặc không có bằng chứng về hoạt động, ví dụ, thiếu bảng đánh giá hiệu quả hoạt động;

(10) Phân tích tài khoản giảm giá hàng bán hoặc hàng bán bị trả lại để phát hiện những tình huống bất thường;

(11) Xác nhận với bên thứ ba về các điều khoản đặc biệt trong hợp đồng;

(12) Thu thập bằng chứng về việc hợp đồng đã được thực hiện theo đúng điều khoản hợp đồng;

(13) Rà soát tính hợp lý của những khoản chi tiêu lớn và bất thường;

(14) Rà soát việc phê duyệt và giá trị của các khoản nợ lớn của thành viên Ban quản trị, Ban Giám đốc và các bên liên quan;

(15) Rà soát mức độ và tính thích hợp của các khoản chi tiêu của Ban quản trị, Ban Giám đốc.

Phụ lục 03

(Hướng dẫn đoạn A49 Chuẩn mực này)

VÍ DỤ VỀ NHỮNG TÌNH HUỐNG CHO THẤY CÓ KHẢ NĂNG CÓ GIAN LẬN

Phụ lục này đưa ra ví dụ về những tình huống có thể cho thấy khả năng báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu do gian lận.

A. Sự khác biệt giữa thực tế với sổ kế toán, gồm:

(1) Các giao dịch không được ghi nhận đầy đủ và kịp thời, hoặc bị ghi nhận sai về giá trị, sai kỳ kế toán, phân loại sai hoặc không phù hợp với chính sách của đơn vị;

(2) Số dư tài khoản hoặc giao dịch không có chứng từ chứng minh hoặc không được phê duyệt;

(3) Các bút toán điều chỉnh vào thời điểm cuối kỳ kế toán có ảnh hưởng trọng yếu đến kết quả tài chính;

(4) Bằng chứng cho thấy có nhân viên không có trách nhiệm đã truy cập vào hệ thống kế toán hoặc hồ sơ lưu của đơn vị;

(5) Tiết lộ hoặc phàn nàn với kiểm toán viên về những cáo buộc gian lận.

B. Bằng chứng mâu thuẫn với nhau hoặc thiếu bằng chứng, gồm:

(1) Chứng từ, tài liệu kế toán bị mất;

(2) Có tài liệu có khả năng bị xuyên tạc;

(3) Chỉ cung cấp tài liệu dưới dạng bản sao hoặc dưới dạng điện tử (file mềm) thay vì cung cấp bản gốc;

(4) Không có giải trình hoặc giải trình không rõ ràng cho các khoản chênh lệch lớn bị phát hiện khi đối chiếu;

(5) Có những thay đổi bất thường trong Bảng cân đối kế toán, thay đổi xu hướng hay các thay đổi quan trọng về tỷ suất tài chính hoặc mối tương quan trong báo cáo tài chính, ví dụ, các khoản phải thu có tốc độ tăng nhanh hơn doanh thu;

(6) Có ý kiến phản hồi không nhất quán, không rõ ràng của Ban Giám đốc hoặc nhân viên trước yêu cầu phỏng vấn hay thủ tục phân tích;

(7) Chênh lệch bất thường giữa sổ kế toán của đơn vị với xác nhận của bên thứ ba;

(8) Có nhiều bút toán ghi Có và nhiều bút toán điều chỉnh khác trong sổ kế toán tài khoản phải thu;

(9) Các chênh lệch giữa sổ chi tiết tài khoản phải thu và bảng tổng hợp số dư, hoặc chênh lệch giữa sổ chi tiết của khách hàng và sổ chi tiết của đơn vị được kiểm toán không được giải thích hoặc giải thích không đầy đủ;

(10) Các tờ séc đã hủy bị mất hoặc không được gửi về đơn vị kèm theo sổ phụ (báo Có, báo Nợ) ngân hàng;

(11) Hàng tồn kho hoặc tài sản bị mất với số lượng lớn;

(12) Các bằng chứng điện tử không có hoặc đã bị mất, không phù hợp với thông lệ hoặc chính sách quản lý dữ liệu của đơn vị;

(13) Số thư xác nhận nợ phản hồi ít hoặc nhiều hơn dự kiến;

(14) Không thể cung cấp bằng chứng về việc phát triển hệ thống thông tin chủ chốt hoặc thử nghiệm thay đổi chương trình và các hoạt động thực hiện liên quan đến việc thay đổi và triển khai hệ thống thông tin trong năm hiện hành.

C. Mối quan hệ bất thường hoặc có vấn đề giữa kiểm toán viên và Ban Giám đốc gồm:

(1) Ban Giám đốc từ chối hoặc hạn chế kiểm toán viên tiếp cận với hồ sơ, tài liệu, sổ kế toán, cơ sở vật chất, một số nhân viên, khách hàng, nhà cung cấp hoặc một số cá nhân khác có khả năng giúp kiểm toán viên thu thập bằng chứng kiểm toán;

(2) Ban Giám đốc đặt ra cho kiểm toán viên áp lực thời gian bất hợp lý để giải quyết những vấn đề phức tạp hay có bất đồng;

(3) Ban Giám đốc phàn nàn về việc thực hiện kiểm toán hoặc Ban Giám đốc có hành vi đe dọa thành viên nhóm kiểm toán, nhất là khi liên quan đến những đánh giá phê bình của kiểm toán viên về bằng chứng kiểm toán hoặc về việc giải quyết những bất đồng tiềm tàng với Ban Giám đốc;

(4) Những trì hoãn bất thường của đơn vị trong việc cung cấp tài liệu, thông tin theo yêu cầu của kiểm toán viên;

(5) Không tạo điều kiện cho kiểm toán viên tiếp cận các tài liệu điện tử quan trọng để kiểm tra bằng các kỹ thuật kiểm toán với sự trợ giúp của máy tính;

(6) Từ chối cho kiểm toán viên tiếp cận các nhân viên công nghệ thông tin hoặc thiết bị công nghệ thông tin chủ chốt, bao gồm nhân viên an ninh, vận hành và phát triển hệ thống;

(7) Không sẵn sàng bổ sung hoặc sửa đổi thuyết minh báo cáo tài chính để các thuyết minh trở nên đầy đủ và dễ hiểu hơn;

(8) Không sẵn sàng khắc phục kịp thời các khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ đã được xác định.

D. Tình huống khác

(1) Ban Giám đốc không sẵn sàng đồng ý cho kiểm toán viên làm việc riêng với Ban quản trị;

(2) Những chính sách kế toán khác biệt so với thông lệ của ngành;

(3) Thay đổi thường xuyên các ước tính kế toán mà không có nguyên nhân thích hợp;

(4) Đơn vị nhượng bộ trước những vi phạm về đạo đức nghề nghiệp./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM
Chuẩn mực kiểm toán số 250: Xem xét tính tuân thủ pháp luật và các quy định trong kiểm toán báo cáo tài chính

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

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là "kiểm toán viên")* khi xem xét *tính tuân thủ* pháp luật và các quy định *của đơn vị được kiểm toán* trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính. Chuẩn mực kiểm toán này không áp dụng với các hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác mà theo đó kiểm toán viên phải kiểm tra và báo cáo riêng về tính tuân thủ của đơn vị đối với các luật và quy định cụ thể.

Ảnh hưởng của pháp luật và các quy định

02. Ảnh hưởng của pháp luật và các quy định đối với báo cáo tài chính có thể khác nhau đáng kể. Pháp luật và các quy định điều chỉnh hoạt động của đơn vị được kiểm toán cấu thành nên khuôn khổ pháp luật và các quy định có liên quan. Các điều khoản của một số luật và quy định có ảnh hưởng trực tiếp đến báo cáo tài chính, thông qua việc quy định các số liệu và thuyết minh phải trình bày trong báo cáo tài chính của đơn vị. Một số luật và quy định khác yêu cầu Ban Giám đốc phải tuân thủ hoặc có các điều khoản yêu cầu đơn vị phải tuân thủ trong quá trình hoạt động của mình nhưng không ảnh hưởng trực tiếp đến báo cáo tài chính của đơn vị. Một số đơn vị được kiểm toán hoạt động trong các ngành chịu sự điều chỉnh của nhiều quy định pháp luật (như ngân hàng, chứng khoán, bảo hiểm hoặc các công ty hóa chất...). Một số đơn vị khác chỉ chịu ảnh hưởng của một số luật và quy định liên quan đến hoạt động nói chung (như các luật và quy định liên quan đến sức khỏe và an toàn lao động và cơ hội lao động bình đẳng). Hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định có thể sẽ khiến đơn vị bị phạt, kiện tụng hoặc các hậu quả khác có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính.

Trách nhiệm tuân thủ pháp luật và các quy định (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A6 Chuẩn mực này)

03. Trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, dưới sự giám sát của Ban quản trị, là đảm bảo rằng các hoạt động của đơn vị được thực hiện theo các điều khoản của pháp luật và các quy định, bao gồm việc tuân thủ các điều khoản của luật và các quy định về các số liệu và thuyết minh được trình bày trên báo cáo tài chính.

Trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán

04. Thực hiện các quy định của Chuẩn mực này giúp kiểm toán viên phát hiện các sai sót trọng yếu của báo cáo tài chính do hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định. Tuy nhiên, kiểm toán viên không có trách nhiệm ngăn ngừa và không thể kỳ vọng kiểm toán viên phát hiện hành vi không tuân thủ của đơn vị được kiểm toán đối với tất cả các luật và quy định có liên quan.

05. Đoạn 05 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 yêu cầu kiểm toán viên đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính, xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn hay không. Khi tiến hành cuộc kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải xem xét khuôn khổ pháp luật và các quy định được áp dụng. Theo đoạn A51 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, do hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán, sẽ có rủi ro không thể tránh được là một số sai sót trọng yếu có thể không được phát hiện, kể cả khi cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện một cách phù hợp theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Khi xem xét pháp luật và các quy định, các ảnh hưởng có thể có từ những hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán đến khả năng phát hiện sai sót trọng yếu của kiểm toán viên sẽ lớn hơn do một số nguyên nhân sau:

(1) Có nhiều luật và các quy định chủ yếu liên quan đến hoạt động của đơn vị mà không ảnh hưởng đến báo cáo tài chính và không được lưu trữ trong hệ thống thông tin của đơn vị liên quan đến báo cáo tài chính;

(2) Hành vi không tuân thủ có thể liên quan đến các hành động nhằm che giấu hành vi đó, như sự cấu kết, giả mạo, cố tình bỏ sót giao dịch, Ban Giám đốc khống chế kiểm soát hoặc cố ý giải trình sai với kiểm toán viên;

(3) Một hành động có được coi là hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định hay không hoàn toàn phụ thuộc vào phán quyết của Tòa án.

Thông thường, nếu hành vi không tuân thủ càng ít liên quan đến những sự kiện và giao dịch phản ánh trong báo cáo tài chính thì kiểm toán viên càng khó nhận biết về hành vi không tuân thủ đó.

06. Chuẩn mực kiểm toán này phân biệt trách nhiệm của kiểm toán viên liên quan đến việc xem xét tính tuân thủ của đơn vị được kiểm toán đối với hai nhóm khác nhau của pháp luật và các quy định như sau:

(a) Các điều khoản của pháp luật và các quy định thường có ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định các số liệu và thuyết minh trọng yếu trên báo cáo tài chính, như luật và các quy định về thuế (xem đoạn 13 Chuẩn mực này);

(b) Pháp luật và các quy định khác không có ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính, nhưng việc tuân thủ pháp luật và các quy định này có thể là yêu cầu nền tảng đối với hoạt động của đơn vị,

đối với khả năng tiếp tục hoạt động kinh doanh, hoặc để tránh các khoản phạt nặng (ví dụ, việc tuân thủ các điều khoản trong giấy phép hoạt động, tuân thủ các yêu cầu về năng lực tài chính, hoặc tuân thủ yêu cầu về môi trường); hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định này có thể có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính (xem đoạn 14 Chuẩn mực này).

07. Chuẩn mực kiểm toán này quy định các yêu cầu khác nhau cho từng nhóm luật và các quy định nêu trên. Đối với nhóm luật và các quy định tại đoạn 06(a) Chuẩn mực này, trách nhiệm của kiểm toán viên là thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc tuân thủ các luật và quy định này. Đối với nhóm luật và các quy định tại đoạn 06(b) Chuẩn mực này, trách nhiệm của kiểm toán viên được giới hạn trong việc thực hiện các thủ tục kiểm toán cụ thể để phát hiện các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định có thể có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính.

08. Chuẩn mực này yêu cầu kiểm toán viên phải luôn duy trì sự cảnh giác đối với khả năng các thủ tục kiểm toán khác được thực hiện với mục đích đưa ý kiến về báo cáo tài chính có thể dẫn tới phát hiện hay nghi ngờ về hành vi không tuân thủ. Trong trường hợp này, theo quy định tại đoạn 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, kiểm toán viên phải duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt quá trình kiểm toán do ảnh hưởng đáng kể của pháp luật và các quy định đối với đơn vị.

09. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này khi xem xét tính tuân thủ pháp luật và các quy định trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán, cũng như xử lý các mối quan hệ liên quan đến các thông tin đã được kiểm toán.

Mục tiêu

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

(a) Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến việc tuân thủ các điều khoản của pháp luật và các quy định có ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định các số liệu và thuyết minh trọng yếu trên báo cáo tài chính;

(b) Thực hiện các thủ tục kiểm toán cụ thể để phát hiện các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định khác có thể có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính;

(c) Có biện pháp xử lý phù hợp đối với các hành vi không tuân thủ hoặc nghi ngờ không tuân thủ pháp luật và các quy định đã phát hiện trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

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

(a) Hành vi không tuân thủ: Là các hành vi bỏ sót hay vi phạm của đơn vị được kiểm toán, bất kể cố ý hay vô ý, trái với pháp luật và các quy định hiện hành. Các hành vi này bao gồm các giao dịch do đơn vị thực hiện dưới danh nghĩa của đơn vị hoặc do Ban quản trị, Ban Giám đốc hoặc nhân viên thực hiện thay mặt đơn vị. Hành vi không tuân thủ không bao gồm các vấn đề mang tính cá nhân (không liên quan đến hoạt động kinh doanh của đơn vị) do Ban quản trị, Ban Giám đốc hoặc nhân viên của đơn vị gây ra;

(b) Pháp luật và các quy định: Là những văn bản quy phạm pháp luật do các cơ quan có thẩm quyền ban hành (như: Quốc hội, Ủy ban Thường vụ Quốc hội, Chủ tịch nước, Chính phủ, Thủ tướng Chính phủ, các Bộ và cơ quan ngang Bộ, cơ quan thuộc Chính phủ; văn bản liên tịch của các cơ quan, tổ chức có thẩm quyền, Hội đồng Nhân dân và Ủy ban nhân dân các cấp và các cơ quan, tổ chức khác theo quy định của pháp luật); các văn bản do cấp trên, tổ chức nghề nghiệp, doanh nghiệp và tổ chức quy định không trái với pháp luật mà đơn vị được kiểm toán phải tuân thủ;

(c) Cơ quan Nhà nước có thẩm quyền mà kiểm toán viên có trách nhiệm phải báo cáo: Là Ủy ban Chứng khoán Nhà nước (nếu đơn vị được kiểm toán là công ty đại chúng, tổ chức phát hành chứng khoán, tổ chức kinh doanh chứng khoán, quỹ đầu tư chứng khoán), Ngân hàng Nhà nước (nếu đơn vị được kiểm toán là tổ chức tín dụng), Cục Quản lý và giám sát Bảo hiểm (nếu đơn vị được kiểm toán là doanh nghiệp bảo hiểm, doanh nghiệp tái bảo hiểm, môi giới bảo hiểm) và các cơ quan, tổ chức khác theo quy định pháp lý có liên quan.

II. NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Xem xét của kiểm toán viên về tính tuân thủ pháp luật và các quy định

12. Trong quá trình tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, kiểm toán viên phải thu thập những hiểu biết chung về:

(a) Khuôn khổ pháp luật và các quy định áp dụng cho đơn vị được kiểm toán cũng như ngành nghề và lĩnh vực mà đơn vị hoạt động;

(b) Đơn vị đã tuân thủ pháp luật và các quy định như thế nào (xem hướng dẫn tại đoạn A7 Chuẩn mực này).

13. Kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc tuân thủ các điều khoản của pháp luật và các quy định có ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định các số liệu và thuyết minh trọng yếu trong báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A8 Chuẩn mực này).

14. Kiểm toán viên phải thực hiện những thủ tục kiểm toán sau để xác định các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định khác có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A9 - A10 Chuẩn mực này):

(a) Phỏng vấn Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) để xem đơn vị có tuân thủ pháp luật và các quy định đó hay không;

(b) Kiểm tra các văn bản, tài liệu trao đổi giữa đơn vị được kiểm toán với các cơ quan cấp phép hoặc cơ quan quản lý nhà nước, đơn vị cấp trên (nếu có).

15. Trong suốt cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải luôn duy trì sự cảnh giác đối với khả năng các thủ tục kiểm toán khác được thực hiện có thể dẫn tới phát hiện hay nghi ngờ về hành vi không tuân thủ (xem hướng dẫn tại đoạn A11 Chuẩn mực này).

16. Kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) cung cấp giải trình bằng văn bản về việc đơn vị đã thông báo cho kiểm toán viên về toàn bộ hành vi không tuân thủ, hoặc nghi ngờ không tuân thủ pháp luật và các quy định mà đơn vị đã biết và cần xem xét ảnh hưởng trong quá trình lập báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A12 Chuẩn mực này).

17. Trong trường hợp không phát hiện hoặc không nghi ngờ về hành vi không tuân thủ, kiểm toán viên không cần thực hiện những thủ tục kiểm toán liên quan đến việc tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị, ngoài những thủ tục quy định tại đoạn 12 - 16 Chuẩn mực này.

Các thủ tục kiểm toán khi phát hiện hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ

18. Nếu kiểm toán viên nhận biết được thông tin liên quan đến hành vi không tuân thủ hoặc nghi ngờ không tuân thủ pháp luật và các quy định, kiểm toán viên phải thu thập (xem hướng dẫn tại đoạn A13 Chuẩn mực này):

(a) Hiểu biết về bản chất của hành vi và hoàn cảnh xuất hiện hành vi;

(b) Những thông tin bổ sung để đánh giá ảnh hưởng có thể có đối với báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A14 Chuẩn mực này).

19. Nếu kiểm toán viên nghi ngờ có hành vi không tuân thủ, kiểm toán viên phải thảo luận vấn đề này với Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp). Nếu Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị không cung cấp được thông tin chứng minh rằng đơn vị đã tuân thủ pháp luật và các quy định và theo xét đoán của kiểm toán viên, ảnh hưởng của việc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật đối với báo cáo tài chính là trọng yếu, kiểm toán viên phải cân nhắc sự cần thiết của việc tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật (xem hướng dẫn tại đoạn A15 - A16 Chuẩn mực này).

20. Nếu không thể thu thập được đầy đủ thông tin về việc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ, kiểm toán viên phải đánh giá ảnh hưởng của việc không có đầy đủ bằng chứng thích hợp đối với ý kiến kiểm toán.

21. Kiểm toán viên phải đánh giá ảnh hưởng của những hành vi không tuân thủ đến những khía cạnh khác của cuộc kiểm toán, bao gồm việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên và độ tin cậy của các giải trình bằng văn bản và có hành động phù hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A17 - A18 Chuẩn mực này).

Báo cáo về phát hiện hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ

Báo cáo với Ban quản trị đơn vị về hành vi không tuân thủ

22. Kiểm toán viên phải thông báo với Ban quản trị những vấn đề liên quan đến hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định mà kiểm toán viên nhận thấy trong quá trình kiểm toán, trừ khi các vấn đề đó rõ ràng là không đáng kể. Kiểm toán viên không cần thực hiện điều này nếu toàn bộ thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, và do đó đã biết được những vấn đề liên quan đến việc phát hiện hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ được kiểm toán viên thông báo (theo quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260).

23. Nếu kiểm toán viên đánh giá những hành vi không tuân thủ đã nêu tại đoạn 22 Chuẩn mực này là do cố ý và trọng yếu, kiểm toán viên phải thông báo vấn đề này cho Ban quản trị ngay khi có thể.

24. Nếu kiểm toán viên nghi ngờ rằng Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị có liên quan đến hành vi không tuân thủ, kiểm toán viên phải thông báo vấn đề này cho cấp cao hơn trong đơn vị, như Đại hội đồng cổ đông, Ban kiểm soát. Khi không có cấp cao hơn hoặc nếu kiểm toán viên tin rằng việc thông báo có thể không được giải quyết hoặc không chắc chắn người có thẩm quyền nào nên báo cáo, kiểm toán viên cần cân nhắc sự cần thiết phải tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật.

Báo cáo về hành vi không tuân thủ trong báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính

25. Nếu kiểm toán viên kết luận rằng hành vi không tuân thủ có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính nhưng không được phản ánh đúng trong báo cáo tài chính thì theo quy định tại đoạn 07 - 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán dạng ngoại trừ hoặc ý kiến trái ngược về báo cáo tài chính.

26. Nếu Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị ngăn cản kiểm toán viên thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đánh giá xem liệu đã có, hoặc có thể có, hành vi không tuân thủ ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính hay không, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán dạng ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính do hạn chế phạm vi kiểm toán theo quy định tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705.

27. Nếu kiểm toán viên không thể xác định liệu có hành vi không tuân thủ xảy ra hay không do hạn chế phạm vi kiểm toán xuất phát từ hoàn cảnh thực tế hay do Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đặt ra, kiểm toán viên phải đánh giá mức độ ảnh hưởng của vấn đề này đến ý kiến kiểm toán theo quy định tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705.

Báo cáo về hành vi không tuân thủ cho cơ quan có thẩm quyền

28. Nếu phát hiện có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, kiểm toán viên phải có trách nhiệm báo cáo những hành vi này với các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền*, thông báo với đại diện chủ sở hữu của đơn vị được kiểm toán (Chủ tịch công ty, Hội đồng quản trị, Hội đồng thành viên và đại diện chủ sở hữu khác (nếu có) theo quy định của pháp luật*) và các đối tượng bên ngoài đơn vị được kiểm toán (nếu có). Nếu nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để làm rõ những nghi ngờ này, đồng thời phải xác định xem liệu kiểm toán viên có trách nhiệm báo cáo về các nghi ngờ này với các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền, *thông báo với đại diện chủ sở hữu* và các đối tượng bên ngoài đơn vị được kiểm toán hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A19 - A20 Chuẩn mực này).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

29. Theo quy định tại đoạn 08 - 11 và hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230, kiểm toán viên phải lưu vào hồ sơ kiểm toán các tài liệu về những hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định đã được phát hiện hoặc nghi ngờ, cũng như kết quả thảo luận với Ban Giám đốc, Ban quản trị và các bên liên quan ngoài đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A21 Chuẩn mực này).

Mối quan hệ với kiểm toán viên khác

29VN. *Trong trường hợp kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán tiền nhiệm rút khỏi hợp đồng kiểm toán khi phát hiện đơn vị được kiểm toán có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, nếu kiểm toán viên hiện tại yêu cầu cung cấp thông tin về đơn vị được kiểm toán thì kiểm toán viên tiền nhiệm phải có trách nhiệm:*

(a) Nếu đơn vị được kiểm toán cho phép thảo luận về công việc của họ thì kiểm toán viên tiền nhiệm phải đưa ra những thông tin về hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, lý do chấm dứt hợp đồng và các khuyến nghị (nếu có);

(b) Nếu đơn vị được kiểm toán không cho phép thảo luận về công việc của họ thì kiểm toán viên tiền nhiệm cũng phải thông báo về việc không cho phép này cho kiểm toán viên hiện tại.

III. HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

Trách nhiệm tuân thủ pháp luật và các quy định (hướng dẫn đoạn 03 - 08 Chuẩn mực này)

A1. Trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, dưới sự giám sát của Ban quản trị đơn vị, là đảm bảo rằng các hoạt động của đơn vị được thực hiện theo pháp luật và các quy định. Pháp luật và các quy định có thể ảnh hưởng đến báo cáo tài chính của đơn vị theo nhiều cách khác nhau: ví dụ, phần lớn là trực tiếp ảnh hưởng đến các thuyết minh cụ thể trên báo cáo tài chính của đơn vị hoặc đưa ra khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính. Pháp luật và các quy định này cũng có thể thiết lập các quyền và nghĩa vụ hợp pháp của đơn vị, trong đó, một số quyền và nghĩa vụ này được ghi nhận trong báo cáo tài chính của đơn vị. Đồng thời, pháp luật và các quy định cũng có thể quy định các khoản phạt trong trường hợp không tuân thủ.

A2. Một số chính sách và thủ tục dưới đây có thể giúp đơn vị ngăn ngừa, phát hiện hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định:

(1) Nắm bắt kịp thời yêu cầu của pháp luật và các quy định, đồng thời đảm bảo rằng các thủ tục hoạt động được thiết kế để đáp ứng các yêu cầu đó;

(2) Thiết lập và vận hành hệ thống kiểm soát nội bộ thích hợp;

(3) Xây dựng, công bố và thực hiện các quy tắc hành xử trong hoạt động của đơn vị;

(4) Đảm bảo tất cả cán bộ, nhân viên của đơn vị đều được tập huấn và nắm rõ các quy tắc hành xử trong hoạt động của đơn vị;

(5) Theo dõi việc tuân thủ các quy tắc hành xử trong hoạt động và có hình thức kỷ luật phù hợp đối với các trường hợp vi phạm;

(6) Sử dụng dịch vụ tư vấn pháp luật để hỗ trợ việc nắm bắt các yêu cầu của pháp luật và các quy định;

(7) Lưu trữ đầy đủ các văn bản pháp luật và các quy định quan trọng mà đơn vị phải tuân thủ trong lĩnh vực hoạt động của đơn vị và những tài liệu về các khiếu nại tranh chấp.

Đối với một số đơn vị lớn, các chính sách và thủ tục này có thể được hỗ trợ bằng cách giao trách nhiệm phù hợp cho:

(8) Bộ phận kiểm toán nội bộ;

(9) Ban kiểm soát;

(10) Bộ phận quản lý việc tuân thủ pháp luật.

Trách nhiệm của kiểm toán viên

A3. Hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị có thể dẫn đến sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính. Việc phát hiện ra hành vi không tuân thủ, dù có trọng yếu hay không, có thể ảnh hưởng đến các khía cạnh khác của cuộc kiểm toán, như sự cân nhắc của kiểm toán viên về tính chính trực của Ban Giám đốc hoặc nhân viên đơn vị được kiểm toán.

A4. Thông thường, một hành vi có được coi là không tuân thủ pháp luật và các quy định hay không là vấn đề có tính pháp lý vượt qua năng lực chuyên môn của kiểm toán viên. Tuy nhiên, kiến thức, kinh nghiệm và hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị được kiểm toán và lĩnh vực kinh doanh có thể là những cơ sở để giúp kiểm toán viên nhận diện một số hành động có thể là không tuân thủ pháp luật và các quy định.

A5. Theo một số quy định của pháp luật, kiểm toán viên có thể phải báo cáo cụ thể về tính tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị được kiểm toán như một phần của cuộc kiểm toán báo cáo tài chính. Trong trường hợp này, đoạn 38 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 và đoạn 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 800 quy định cách trình bày về trách nhiệm này trong báo cáo kiểm toán. Hơn nữa, nếu có các yêu cầu báo cáo đặc biệt theo pháp luật, kiểm toán viên có thể phải đưa vào kế hoạch kiểm toán các thủ tục kiểm tra đối với việc tuân thủ pháp luật và các quy định.

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

A6. Trong lĩnh vực công, kiểm toán viên có thể có thêm trách nhiệm kiểm toán về tính tuân thủ pháp luật và các quy định liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính hoặc có thể mở rộng đến các khía cạnh hoạt động khác của đơn vị.

Xem xét của kiểm toán viên về tính tuân thủ pháp luật và các quy định

Tìm hiểu về khuôn khổ pháp luật và quy định (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

A7. Để hiểu biết về khuôn khổ pháp luật và các quy định cũng như sự tuân thủ của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên có thể:

(1) Sử dụng các kiến thức hiện có của kiểm toán viên liên quan đến lĩnh vực kinh doanh của đơn vị, các quy định và các yếu tố bên ngoài;

(2) Cập nhật hiểu biết về pháp luật và các quy định có ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định các số liệu và thuyết minh trình bày trong báo cáo tài chính;

(3) Trao đổi với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về pháp luật và các quy định khác có ảnh hưởng lớn đến hoạt động của đơn vị;

(4) Trao đổi với Ban Giám đốc đơn vị về những chính sách và thủ tục của đơn vị liên quan đến việc tuân thủ pháp luật và các quy định;

(5) Trao đổi với Ban Giám đốc đơn vị về những chính sách hoặc thủ tục mà đơn vị đang áp dụng để phát hiện, đánh giá và giải quyết các khiếu nại tranh chấp.

Pháp luật và các quy định có ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định các số liệu và thuyết minh trọng yếu trong báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

A8. Một số luật và các quy định lâu đời, rộng rãi được đơn vị kiểm toán và các đơn vị khác trong cùng lĩnh vực hoạt động biết đến và có liên quan đến báo cáo tài chính của đơn vị (như đã nêu tại đoạn 06(a) Chuẩn mực này). Các luật và quy định này liên quan tới các vấn đề như:

(1) Hình thức và nội dung của báo cáo tài chính;

(2) Các vấn đề báo cáo tài chính mang tính đặc thù của lĩnh vực hoạt động;

(3) Hạch toán các giao dịch theo các hợp đồng với Chính phủ; hoặc

(4) Trích trước hoặc ghi nhận các chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp.

Một số điều khoản trong pháp luật và các quy định trên có thể liên quan trực tiếp đến các cơ sở dẫn liệu nhất định trong báo cáo tài chính (ví dụ, tính đầy đủ của thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp), trong khi các điều khoản khác có thể liên quan trực tiếp đến tổng thể báo cáo tài chính (ví dụ, các báo cáo cần thiết để tạo thành một bộ báo cáo tài chính đầy đủ). Mục đích của quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực này là kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến các số liệu và thuyết minh trong báo cáo tài chính theo các điều khoản của pháp luật và các quy định có liên quan.

Hành vi không tuân thủ các điều khoản khác của pháp luật và các quy định nói trên có thể dẫn đến các khoản phạt, kiện tụng, tranh chấp hoặc hậu quả khác cho đơn vị mà chi phí cho các vụ việc này có thể cần phải được phản ánh trong báo cáo tài chính, nhưng không được coi là có ảnh hưởng trực tiếp đối với báo cáo tài chính như đã nêu tại đoạn 06(a) Chuẩn mực này.

Thủ tục để xác định các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định khác (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

A9. Kiểm toán viên cần đặc biệt lưu ý đến một số luật và quy định khác mà các luật và quy định này có ảnh hưởng lớn đến các hoạt động của đơn vị (như đã nêu tại đoạn 06(b) Chuẩn mực này). Hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định có ảnh hưởng lớn đến hoạt động của đơn vị có thể làm cho đơn vị ngừng hoạt động, hoặc gây nghi ngờ về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị. Ví dụ, hành vi không tuân thủ các yêu cầu về giấy phép của đơn vị, hoặc không tuân thủ các yêu cầu để được thực hiện các quyền khác trong hoạt động của đơn vị có thể gây ra ảnh hưởng nói trên (như việc không tuân thủ các quy định về vốn hoặc quy định về đầu tư đối với một ngân hàng). Cũng có nhiều luật và các quy định liên quan chủ yếu

đến hoạt động của đơn vị mà thường không ảnh hưởng đến báo cáo tài chính và không được lưu trữ trong hệ thống thông tin liên quan đến báo cáo tài chính của đơn vị.

A10. Do các luật và quy định khác có thể có ảnh hưởng khác nhau đến báo cáo tài chính, phụ thuộc vào đặc thù hoạt động của đơn vị, các thủ tục kiểm toán quy định tại đoạn 14 Chuẩn mực này hướng kiểm toán viên tập trung vào các trường hợp không tuân thủ pháp luật và các quy định có thể gây ảnh hưởng trọng yếu đối với báo cáo tài chính.

Hành vi không tuân thủ được kiểm toán viên phát hiện thông qua các thủ tục kiểm toán khác (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

A11. Các thủ tục kiểm toán được thực hiện để hình thành ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính có thể giúp cho kiểm toán viên nhận thấy hành vi không tuân thủ hoặc nghi ngờ không tuân thủ pháp luật và các quy định. Ví dụ, các thủ tục kiểm toán này có thể bao gồm:

(1) Xem xét các biên bản họp;

(2) Trao đổi với Ban Giám đốc và chuyên gia tư vấn pháp luật nội bộ của đơn vị được kiểm toán hoặc chuyên gia tư vấn pháp luật bên ngoài liên quan tới việc kiện tụng tranh chấp, khiếu nại và bồi thường;

(3) Thực hiện các thủ tục kiểm tra chi tiết các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh.

Giải trình bằng văn bản (hướng dẫn đoạn 16 Chuẩn mực này)

A12. Do ảnh hưởng của pháp luật và các quy định đối với báo cáo tài chính có thể khác nhau đáng kể, các giải trình bằng văn bản sẽ cung cấp bằng chứng kiểm toán cần thiết về nhận thức của Ban Giám đốc đối với hành vi không tuân thủ hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định mà có thể gây ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính. Tuy nhiên, theo quy định tại đoạn 04 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 580, bản thân các giải trình bằng văn bản không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp và do đó không ảnh hưởng đến tính chất và phạm vi của các bằng chứng kiểm toán khác được kiểm toán viên thu thập.

Các thủ tục kiểm toán khi phát hiện hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ

Dấu hiệu của hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A13. Nếu kiểm toán viên nhận thấy sự tồn tại hay có thông tin về các vấn đề sau, thì đó có thể là dấu hiệu của hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định:

(1) Đã có sự điều tra của các cơ quan quản lý và cơ quan Nhà nước có liên quan hoặc có các khoản thanh toán tiền phạt, bồi thường;

(2) Có những khoản thanh toán cho những dịch vụ không rõ ràng hoặc các khoản cho vay đối với các bên tư vấn, các bên liên quan, nhân viên của đơn vị hoặc nhân viên của cơ quan quản lý Nhà nước;

(3) Các khoản hoa hồng bán hàng hoặc phí đại lý quá cao so với mức thông thường của đơn vị hoặc so với các đơn vị khác cùng ngành hoặc so với giá trị thực tế của dịch vụ nhận được;

(4) Giá mua quá cao hoặc quá thấp so với giá thị trường;

(5) Các khoản thanh toán bất thường bằng tiền mặt hoặc bằng séc do người cầm séc thụ hưởng;

(6) Các giao dịch bất thường với những công ty đăng ký kinh doanh tại những nước có nhiều ưu đãi về thuế;

(7) Thanh toán hàng hóa và dịch vụ cho một nước khác với xuất xứ của hàng hóa, dịch vụ đó;

(8) Các khoản thanh toán không có chứng từ hợp lệ;

(9) Hệ thống thông tin không có khả năng theo dõi và lưu lại các hoạt động truy cập, thay đổi trong hệ thống hoặc không cung cấp được các bằng chứng đầy đủ, dù là do thiết kế hay do sai sót;

(10) Những nghiệp vụ không được phê duyệt hoặc những nghiệp vụ ghi chép sai;

(11) Nhận xét tiêu cực của báo chí.

Các vấn đề liên quan đến đánh giá của kiểm toán viên (hướng dẫn đoạn 18(b) Chuẩn mực này)

A14. Các vấn đề liên quan đến đánh giá của kiểm toán viên về ảnh hưởng có thể có đối với báo cáo tài chính bao gồm:

(1) Hậu quả có thể có về tài chính của hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định trên báo cáo tài chính như tiền phạt, thiệt hại, nguy cơ bị tịch biên tài sản, buộc đơn vị được kiểm toán phải ngừng hoạt động và kiện tụng, tranh chấp;

(2) Liệu hậu quả có thể có về tài chính có phải được trình bày trong phần thuyết minh báo cáo tài chính hay không;

(3) Liệu các hậu quả có thể có về tài chính có nghiêm trọng tới mức tính trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính bị nghi ngờ hoặc có thể làm sai lệch báo cáo tài chính hay không.

Các thủ tục kiểm toán (hướng dẫn đoạn 19 Chuẩn mực này)

A15. Kiểm toán viên có thể thảo luận những phát hiện với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán khi Ban quản trị có thể cung cấp thêm các bằng chứng kiểm toán.

Ví dụ, kiểm toán viên có thể xác nhận rằng Ban quản trị có những hiểu biết tương tự về hoàn cảnh và các tình huống liên quan đến các giao dịch hoặc sự kiện dẫn đến khả năng có thể xảy ra hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định.

A16. Nếu Ban Giám đốc đơn vị hoặc Ban quản trị (khi thích hợp) không cung cấp đầy đủ thông tin cho kiểm toán viên để chứng minh rằng trên thực tế đơn vị vẫn tuân thủ pháp luật và các quy định thì kiểm toán viên có thể xem xét tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật nội bộ hoặc chuyên gia tư vấn pháp luật bên ngoài của đơn vị về việc áp dụng pháp luật và các quy định trong các hoàn cảnh cụ thể này, bao gồm cả khả năng xảy ra gian lận, và ảnh hưởng có thể có đến báo cáo tài chính. Nếu kiểm toán viên coi việc tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị là không thích hợp hoặc không thỏa mãn với ý kiến tư vấn này, kiểm toán viên có thể xem xét tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật của doanh nghiệp kiểm toán về khả năng tồn tại hành vi vi phạm luật hoặc các quy định, các hậu quả pháp lý có thể có, kể cả khả năng xảy ra gian lận và những thủ tục kiểm toán viên cần tiến hành thêm (nếu cần).

Đánh giá ảnh hưởng của hành vi không tuân thủ (hướng dẫn đoạn 21 Chuẩn mực này)

A17. Theo quy định tại đoạn 21 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải đánh giá ảnh hưởng của những hành vi không tuân thủ đối với những khía cạnh khác của cuộc kiểm toán, bao gồm việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên và độ tin cậy của các giải trình bằng văn bản. Ảnh hưởng của các hành vi không tuân thủ cụ thể do kiểm toán viên phát hiện phụ thuộc vào mối quan hệ giữa việc thực hiện và che dấu (nếu có) các hành vi vi phạm và mối quan hệ giữa các hoạt động kiểm soát cụ thể và mức độ liên quan của các cấp quản lý hoặc nhân viên của đơn vị được kiểm toán, đặc biệt là khi có dấu hiệu cho thấy có sự tham gia của người có thẩm quyền cao nhất trong đơn vị.

A18. Trong trường hợp hãn hữu, kiểm toán viên có thể xem xét việc rút khỏi cuộc kiểm toán, nếu pháp luật cho phép, khi Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị không thực hiện các biện pháp xử lý mà kiểm toán viên cho là cần thiết trong hoàn cảnh cụ thể, kể cả khi hành vi không tuân thủ đó không ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính. Khi quyết định có cần thiết phải rút khỏi cuộc kiểm toán hay không, kiểm toán viên có thể tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật. Nếu không thể rút khỏi cuộc kiểm toán, kiểm toán viên có thể xem xét biện pháp thay thế, bao gồm việc mô tả hành vi không tuân thủ trong đoạn "Các vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán (theo quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 706).

Báo cáo về phát hiện hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ

Báo cáo về hành vi không tuân thủ cho cơ quan có thẩm quyền (hướng dẫn đoạn 28 Chuẩn mực này)

A19. Trách nhiệm nghề nghiệp của kiểm toán viên trong việc duy trì tính bảo mật thông tin của khách hàng có thể không cho phép kiểm toán viên thông báo với bên thứ ba ngoài đơn vị được kiểm toán về việc kiểm toán viên đã xác định hay nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, pháp luật hoặc Tòa án có thể bắt buộc kiểm toán viên không tuân thủ trách nhiệm bảo mật thông tin này. Ví dụ, kiểm toán viên thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính của các tổ chức tài chính có thể có trách nhiệm báo cáo với các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền giám sát về các hành vi không tuân thủ đã xảy ra hoặc nghi ngờ có thể xảy ra. Đồng thời, theo quy định của pháp luật, kiểm toán viên có thể có trách nhiệm báo cáo các sai sót cho các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền trong trường hợp Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán không thực hiện sửa chữa sai sót này. Kiểm toán viên có thể cân nhắc việc tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật để xác định các hành động thích hợp.

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

A20. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, kiểm toán viên có thể có nghĩa vụ phải báo cáo với cơ quan quản lý Nhà nước hoặc phải trình bày trong báo cáo kiểm toán về các trường hợp không tuân thủ pháp luật và các quy định.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán (hướng dẫn đoạn 29 Chuẩn mực này)

A21. Tài liệu của kiểm toán viên về những phát hiện liên quan đến việc xác định hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, bao gồm:

(1) Bản sao các ghi chép hoặc các tài liệu;

(2) Biên bản thảo luận với Ban Giám đốc, Ban quản trị đơn vị được kiểm toán hoặc các đối tượng bên ngoài đơn vị./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM
Chuẩn mực kiểm toán số 260: Trao đổi các vấn đề với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán

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

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là "kiểm toán viên")* trong việc trao đổi các vấn đề liên quan đến cuộc kiểm toán báo cáo tài chính với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Chuẩn mực này áp dụng cho mọi cuộc kiểm toán báo cáo tài chính, không phụ thuộc vào quy mô hay cơ cấu bộ máy quản trị của đơn vị được kiểm toán. Chuẩn mực này không quy định và hướng dẫn việc kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* trao đổi với Ban Giám đốc hoặc chủ sở hữu đơn vị được kiểm toán, trừ khi những cá nhân đó đều tham gia vào Ban quản trị đơn vị được kiểm toán.

02. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính và có thể được áp dụng để kiểm toán các thông tin tài chính quá khứ với sự thay đổi cho phù hợp với tình hình thực tế khi Ban quản trị đơn vị được kiểm toán có trách nhiệm giám sát việc lập và trình bày các thông tin đó.

03. Do tầm quan trọng và hiệu quả của việc trao đổi thông tin 2 chiều trong quá trình kiểm toán, Chuẩn mực kiểm toán này đưa ra các quy định về nội dung cần trao đổi giữa kiểm toán viên với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán, đồng thời hướng dẫn một số vấn đề cụ thể cần trao đổi. Ngoài yêu cầu của Chuẩn mực này, các chuẩn mực kiểm toán khác cũng quy định và hướng dẫn về một số vấn đề khác mà kiểm toán viên cần trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (xem Phụ lục 01). Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 265 cũng quy định và hướng dẫn việc trao đổi với Ban quản trị đơn vị về các khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên phát hiện được trong quá trình kiểm toán. Kiểm toán viên còn có thể phải trao đổi thêm các vấn đề bổ sung khác với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán theo yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan, theo thỏa thuận với đơn vị hoặc theo một số yêu cầu khác đặt ra cho cuộc kiểm toán, như hướng dẫn của tổ chức nghề nghiệp. Chuẩn mực này không hạn chế kiểm toán viên trao đổi bất kỳ vấn đề nào khác với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A24 - A27 Chuẩn mực này).

Vai trò của quá trình trao đổi

04. Chuẩn mực kiểm toán này chủ yếu đề cập đến việc trao đổi giữa kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Việc trao đổi 2 chiều hiệu quả có vai trò quan trọng trong việc hỗ trợ:

(a) Kiểm toán viên, *doanh nghiệp kiểm toán* và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán hiểu được các vấn đề liên quan đến quá trình kiểm toán và tăng cường quan hệ hỗ trợ lẫn nhau trong công việc. Mối quan hệ này được phát triển trong khi kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* vẫn đảm bảo tính độc lập, khách quan;

(b) Kiểm toán viên thực hiện việc thu thập thông tin liên quan đến cuộc kiểm toán từ Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Ví dụ, Ban quản trị đơn vị được kiểm toán có thể giúp kiểm toán viên hiểu về đơn vị và môi trường kinh doanh của đơn vị, nhận biết các nguồn cung cấp bằng chứng kiểm toán phù hợp và cung cấp thông tin về các giao dịch và sự kiện cụ thể;

(c) Ban quản trị đơn vị được kiểm toán hoàn thành trách nhiệm giám sát quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính, từ đó giảm thiểu rủi ro xảy ra các sai sót trọng yếu đối với báo cáo tài chính.

05. Kiểm toán viên có trách nhiệm trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về các vấn đề quan trọng quy định tại Chuẩn mực này. Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cũng có trách nhiệm trao đổi với Ban quản trị đơn vị về những vấn đề quản trị cần quan tâm. Việc trao đổi của kiểm toán viên không làm giảm trách nhiệm của Ban Giám đốc. Việc Ban Giám đốc trao đổi với Ban quản trị về các vấn đề mà kiểm toán viên phải trao đổi không làm giảm trách nhiệm phải trao đổi của kiểm toán viên. Tuy nhiên, quá trình trao đổi của Ban Giám đốc có thể ảnh hưởng đến hình thức và thời gian của việc trao đổi giữa kiểm toán viên và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán.

06. Theo yêu cầu của các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, một số vấn đề bắt buộc phải được trao đổi một cách cụ thể với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Tuy nhiên, chuẩn mực kiểm toán không yêu cầu kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục cụ thể nhằm phát hiện các vấn đề khác để trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán.

07. Pháp luật và các quy định có liên quan có thể hạn chế việc kiểm toán viên trao đổi một số vấn đề nhất định với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Ví dụ, pháp luật và các quy định có thể nghiêm cấm việc trao đổi hoặc bất kỳ hành động nào khác gây tổn hại đến quá trình điều tra của cơ quan chức năng về hành vi vi phạm hoặc nghi ngờ có hành vi vi phạm pháp luật. Trong một số trường hợp, nếu gặp mâu thuẫn phức tạp giữa nghĩa vụ bảo mật và trách nhiệm trao đổi thông tin của kiểm toán viên thì kiểm toán viên cần tham khảo ý kiến của các chuyên gia tư vấn pháp luật.

08. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định của Chuẩn mực này trong quá trình trao đổi các vấn đề với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) phải có những hiểu biết cần thiết về Chuẩn mực này để phối hợp công việc và xử lý các mối quan hệ liên quan đến quá trình kiểm toán viên trao đổi các vấn đề với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán.

Mục tiêu

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

(a) Thông báo đầy đủ cho Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về trách nhiệm của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* trong cuộc kiểm toán, phạm vi kiểm toán và thời gian thực hiện cuộc kiểm toán báo cáo tài chính;

(b) Thu thập từ Ban quản trị đơn vị được kiểm toán các thông tin liên quan đến cuộc kiểm toán;

(c) Kịp thời thông báo cho Ban quản trị đơn vị được kiểm toán các vấn đề đáng lưu ý mà kiểm toán viên biết được khi thực hiện cuộc kiểm toán liên quan đến trách nhiệm giám sát quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính của Ban quản trị đơn vị được kiểm toán;

(d) Tăng cường hiệu quả trao đổi thông tin 2 chiều giữa kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

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

(a) Ban quản trị: Là một bộ phận có trách nhiệm giám sát việc điều hành hoạt động và thực hiện nghĩa vụ giải trình, kể cả trách nhiệm giám sát việc lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán. Tùy theo từng đơn vị, Ban quản trị có thể bao gồm Hội đồng quản trị, Hội đồng quản lý hoặc Hội đồng thành viên, trong đó có thể bao gồm cả các thành viên Ban Giám đốc. Trong doanh nghiệp tư nhân, Ban quản trị có thể chỉ là một người có trách nhiệm phê duyệt báo cáo tài chính mà công việc này thường do chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc thực hiện. Đoạn A1 - A8 của Chuẩn mực này hướng dẫn tính đa dạng của bộ máy quản trị đơn vị;

(b) Ban Giám đốc*:* Là những người có trách nhiệm trực tiếp quản lý và điều hành hoạt động của doanh nghiệp, tổ chức hoặc các chức danh khác theo quy định của Điều lệ công ty hoặc văn bản của cấp quản lý có thẩm quyền về tổ chức bộ máy hoạt động của tổ chức. Tùy theo từng đơn vị, Ban Giám đốc có thể bao gồm toàn bộ hoặc một số thành viên trong Ban quản trị của đơn vị, ví dụ Giám đốc đồng thời là thành viên Ban quản trị, hoặc chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc đối với doanh nghiệp tư nhân. *Thành viên Ban Giám đốc bao gồm những người có chức danh: Tổng Giám đốc, Phó Tổng Giám đốc, Giám đốc, Phó Giám đốc Công ty, hoặc có thể là Giám đốc, Phó Giám đốc Chi nhánh Công ty.*

II. NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Ban quản trị đơn vị được kiểm toán

11. Kiểm toán viên phải xác định thành viên nào phù hợp trong Ban quản trị đơn vị được kiểm toán mà kiểm toán viên cần trao đổi thông tin khi thực hiện kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A4 Chuẩn mực này).

Trao đổi với một bộ phận trong Ban quản trị đơn vị được kiểm toán

12. Khi trao đổi các vấn đề với một bộ phận hoặc một cá nhân cụ thể trong Ban quản trị, kiểm toán viên phải xác định xem có cần trao đổi lại với toàn bộ Ban quản trị hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A5 - A7 Chuẩn mực này).

Trường hợp toàn bộ Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc của đơn vị

13. Có trường hợp toàn bộ thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán như tại doanh nghiệp quy mô nhỏ, doanh nghiệp tư nhân thì chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc doanh nghiệp và không tổ chức Ban quản trị. Trong trường hợp này, nếu các vấn đề cần trao đổi đồng thời với Ban quản trị và Ban Giám đốc theo quy định tại đoạn 16(c) Chuẩn mực này đã được trao đổi với Ban Giám đốc thì kiểm toán viên không cần phải trao đổi lại với chính các cá nhân đó trên cương vị là Ban quản trị nữa. Tuy nhiên, kiểm toán viên phải chắc chắn rằng các nội dung đã trao đổi với Ban Giám đốc đã được thông báo đầy đủ tới các thành viên có vai trò là Ban quản trị trong đơn vị (xem hướng dẫn tại đoạn A8 Chuẩn mực này).

Các vấn đề cần trao đổi

Trách nhiệm của kiểm toán viên liên quan đến cuộc kiểm toán báo cáo tài chính

14. Kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về trách nhiệm của kiểm toán viên trong cuộc kiểm toán báo cáo tài chính, gồm:

(a) Kiểm toán viên có trách nhiệm đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính do Ban Giám đốc đơn vị chịu trách nhiệm lập và trình bày dưới sự giám sát của Ban quản trị đơn vị được kiểm toán;

(b) Việc thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính không làm giảm trách nhiệm của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A9 - A10 Chuẩn mực này).

Phạm vi và lịch trình kiểm toán theo kế hoạch

15. Kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán các nội dung chính về phạm vi và lịch trình thực hiện cuộc kiểm toán theo kế hoạch (xem hướng dẫn tại đoạn A11 - A15 Chuẩn mực này).

Các phát hiện quan trọng khi thực hiện kiểm toán

16. Kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán các vấn đề sau (xem hướng dẫn tại đoạn A16 Chuẩn mực này):

(a) Nhận xét của kiểm toán viên về khía cạnh định tính của công việc kế toán của đơn vị, bao gồm chính sách kế toán, ước tính kế toán và các thông tin công bố trong báo cáo tài chính. Nếu cần thiết, kiểm toán viên cần giải thích cho Ban quản trị đơn vị được kiểm toán biết lý do tại sao kiểm toán viên cho rằng công việc kế toán của đơn vị đã tuân thủ các quy định của chuẩn mực và chế độ kế toán có liên quan nhưng chưa hoàn toàn phù hợp với điều kiện cụ thể của đơn vị (xem hướng dẫn tại đoạn A17 Chuẩn mực này);

(b) Những khó khăn (nếu có) phát sinh trong quá trình kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A18 Chuẩn mực này);

(c) (i) Các vấn đề quan trọng (nếu có) phát sinh trong quá trình kiểm toán được kiểm toán viên trực tiếp trao đổi hay lập thành văn bản gửi Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A19 Chuẩn mực này);

(ii) Các vấn đề cần Ban Giám đốc và Ban quản trị giải trình bằng văn bản.

(Khi toàn bộ thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, nếu các vấn đề cần trao đổi đồng thời với Ban quản trị và Ban Giám đốc nêu tại đoạn c(i), c(ii) trên đây đã được trao đổi với Ban Giám đốc thì kiểm toán viên không cần phải trao đổi lại với chính các cá nhân đó trên cương vị thành viên Ban quản trị.)

(d) Các vấn đề khác (nếu có) phát sinh trong quá trình kiểm toán mà theo xét đoán của kiểm toán viên là quan trọng đối với việc giám sát quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A20 Chuẩn mực này).

Tính độc lập của kiểm toán viên

17. Trường hợp đơn vị được kiểm toán là tổ chức niêm yết, kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị các vấn đề sau đây:

(a) Sự tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan đến tính độc lập của nhóm kiểm toán và các cá nhân khác trong doanh nghiệp kiểm toán, của doanh nghiệp kiểm toán và các công ty mạng lưới.

(b) (i) Tất cả các mối quan hệ và các vấn đề liên quan giữa doanh nghiệp kiểm toán, công ty mạng lưới và đơn vị được kiểm toán, theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên, có thể ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên. Trong đó có tổng số phí dịch vụ kiểm toán và phi kiểm toán trong kỳ kế toán do doanh nghiệp kiểm toán và công ty mạng lưới cung cấp cho đơn vị được kiểm toán và các đơn vị thành viên chịu sự kiểm soát của đơn vị. Số phí này phải được phân tích phù hợp theo từng loại dịch vụ nhằm hỗ trợ Ban quản trị đơn vị đánh giá ảnh hưởng của các dịch vụ đó đối với tính độc lập của kiểm toán viên.

(ii) Các biện pháp bảo vệ đã được áp dụng để hạn chế nguy cơ đe dọa đến tính độc lập của kiểm toán viên hoặc để giảm thiểu nguy cơ này xuống mức có thể chấp nhận được (xem hướng dẫn tại đoạn A21 - A23 Chuẩn mực này).

Quá trình trao đổi

Thiết lập quá trình trao đổi

18. Kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về hình thức, thời gian và nội dung dự kiến trao đổi (xem hướng dẫn tại đoạn A28 - A36 Chuẩn mực này).

Hình thức trao đổi

19. Kiểm toán viên phải trao đổi bằng văn bản với Ban quản trị đơn vị về những vấn đề quan trọng phát hiện ra trong quá trình kiểm toán mà theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên thì việc trao đổi bằng lời là không thích hợp. Kiểm toán viên không nhất thiết phải trao đổi bằng văn bản về mọi vấn đề phát sinh trong quá trình kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A37 - A39 Chuẩn mực này).

20. Kiểm toán viên phải trao đổi bằng văn bản với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về tính độc lập của kiểm toán viên theo quy định tại đoạn 17 Chuẩn mực này.

Thời điểm trao đổi

21. Kiểm toán viên phải kịp thời trao đổi các vấn đề nêu trên với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A40 - A41 Chuẩn mực này).

Tính thỏa đáng của quá trình trao đổi

22. Kiểm toán viên phải đánh giá xem nội dung trao đổi 2 chiều giữa kiểm toán viên với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán đã thoả đáng cho mục đích của cuộc kiểm toán hay chưa. Nếu thấy nội dung trao đổi chưa đủ, kiểm toán viên phải đánh giá mức độ ảnh hưởng (nếu có) đến quá trình đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu và khả năng thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, đồng thời thực hiện thêm các biện pháp khắc phục phù hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A42 - A44 Chuẩn mực này).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

23. Khi trao đổi bằng lời về các vấn đề quan trọng theo quy định của Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải ghi lại nội dung của các vấn đề đã trao đổi, thời gian thực hiện và những người tham gia trao đổi. Trường hợp trao đổi bằng văn bản, kiểm toán viên phải lưu trong hồ sơ kiểm toán văn bản trao đổi (xem hướng dẫn tại đoạn 08 - 11, đoạn A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230 và đoạn A45 Chuẩn mực này).

III. HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

A1. Bộ máy quản trị của từng đơn vị được kiểm toán có thể khác nhau, phụ thuộc vào quy định của pháp luật, quy mô doanh nghiệp và hình thức sở hữu. Ví dụ:

(1) Một số doanh nghiệp có Hội đồng quản trị, Hội đồng thành viên hoặc Hội đồng quản lý (với toàn bộ hoặc hầu hết thành viên không tham gia điều hành) độc lập về pháp lý với Ban Giám đốc (cơ cấu 2 tầng). Tại một số doanh nghiệp khác, chức năng giám sát và chức năng điều hành là trách nhiệm pháp lý của một bộ phận duy nhất, như Ban Giám đốc trong doanh nghiệp tư nhân (cơ cấu 1 tầng).

(2) Tại một số doanh nghiệp, thành viên Ban quản trị là những cá nhân đang làm việc tại đơn vị. Tại một số doanh nghiệp và tổ chức khác, như công ty cổ phần, công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên, thành viên Ban quản trị có thể là các cá nhân bên ngoài doanh nghiệp hoặc tổ chức đó.

(3) Trong một số trường hợp, một số hoặc toàn bộ thành viên Ban quản trị đơn vị đều tham gia Ban Giám đốc đơn vị. Các trường hợp khác, thành viên Ban quản trị hoàn toàn không tham gia Ban Giám đốc đơn vị.

(4) Trong một số trường hợp, Ban quản trị chịu trách nhiệm phê duyệt báo cáo tài chính còn đa số các trường hợp khác đây là trách nhiệm của Ban Giám đốc (như đã nêu tại đoạn A40 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700, "chịu trách nhiệm phê duyệt" nghĩa là có quyền kết luận về tất cả các báo cáo, gồm báo cáo tài chính và các thuyết minh kèm theo đã được lập).

A2. Tại hầu hết các đơn vị, quản trị doanh nghiệp là trách nhiệm tập thể của bộ phận có chức năng quản trị, như Hội đồng quản trị, Hội đồng thành viên, Ban Kiểm soát, chủ doanh nghiệp, người được ủy quyền hoặc những người nắm giữ các vị trí tương đương. Ở các đơn vị có quy mô nhỏ, quản trị doanh nghiệp có thể chỉ là 1 người vừa nắm giữ vai trò chủ doanh nghiệp vừa kiêm Giám đốc, đồng thời doanh nghiệp không có chủ sở hữu hay người được ủy quyền nào khác. Khi quản trị doanh nghiệp thuộc trách nhiệm tập thể, một bộ phận nhỏ như Ban kiểm soát hoặc thậm chí chỉ một cá nhân, có thể được giao nhiệm vụ hỗ trợ Ban quản trị thực hiện trách nhiệm của Ban quản trị. Bộ phận hoặc cá nhân này có thể chịu trách nhiệm cụ thể trước pháp luật và độc lập với trách nhiệm của Ban quản trị.

A3. Do tính đa dạng nêu trên, Chuẩn mực này không quy định và hướng dẫn đầy đủ toàn bộ các vị trí trong đơn vị được kiểm toán là đối tượng mà kiểm toán viên cần trao đổi các vấn đề liên quan đến cuộc kiểm toán. Trong một số trường hợp, việc xác định chính xác người thích hợp để kiểm toán viên trao đổi là rất khó khăn do các quy định của pháp luật hoặc điều kiện cụ thể của đơn vị, như các đơn vị không thiết lập Ban quản trị (doanh nghiệp tư nhân, tổ chức phi lợi nhuận,...). Trường hợp này, kiểm toán viên cần thảo luận và thống nhất với đơn vị được kiểm toán về người mà mình cần trao đổi thông tin. Để xác định được người cần trao đổi thông tin, kiểm toán viên cần tìm hiểu bộ máy và quy trình quản trị của đơn vị được kiểm toán theo quy định và hướng dẫn tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315. Người được lựa chọn để trao đổi có thể thay đổi phù hợp với nội dung của vấn đề cần trao đổi.

A4. Đoạn 46 - 49, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 600 quy định các vấn đề cụ thể mà kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Khi đơn vị được kiểm toán là đơn vị thành viên của một tập đoàn, việc lựa chọn người mà kiểm toán viên của đơn vị thành viên cần trao đổi phụ thuộc vào tình hình cuộc kiểm toán và nội dung vấn đề cần trao đổi. Trong nhiều trường hợp, các đơn vị thành viên cùng hoạt động trong một lĩnh vực kinh doanh, cùng áp dụng

một hệ thống kiểm soát nội bộ, cùng sử dụng một hệ thống kế toán và có cùng một Ban quản trị (ví dụ có chung Hội đồng quản trị), kiểm toán viên có thể trao đổi về các vấn đề của các đơn vị thành viên trong cùng một cuộc trao đổi.

Trao đổi với một bộ phận trong Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

A5. Khi cân nhắc nội dung trao đổi với một bộ phận trong Ban quản trị đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên cần phải lưu ý đến các vấn đề sau:

(1) Trách nhiệm của từng bộ phận và của Ban quản trị;

(2) Nội dung của vấn đề cần trao đổi;

(3) Pháp luật và các quy định có liên quan;

(4) Liệu bộ phận trong Ban quản trị có đủ thẩm quyền tiến hành các biện pháp xử lý đối với các vấn đề được trao đổi và có thể cung cấp thêm thông tin và giải trình mà kiểm toán viên cần hay không.

A6. Khi quyết định có nên trao đổi đầy đủ hay tóm tắt thông tin với Ban quản trị, kiểm toán viên cần đánh giá về mức độ phù hợp và tính hiệu quả của việc trao đổi thông tin giữa từng bộ phận của Ban quản trị với toàn thể Ban quản trị. Kiểm toán viên có thể nêu rõ trong điều khoản của hợp đồng kiểm toán rằng nếu pháp luật không ngăn cấm thì kiểm toán viên có quyền trao đổi trực tiếp với Ban quản trị.

A7. Ở các doanh nghiệp có Ban kiểm soát (hoặc bộ phận tương tự), mặc dù quyền hạn và chức năng cụ thể của Ban này có thể khác nhau nhưng việc trao đổi với Ban kiểm soát (nếu có) là một việc cần thiết trong quá trình trao đổi thông tin của kiểm toán viên với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Nguyên tắc quản trị tốt khuyến nghị các điểm sau:

(1) Nên mời kiểm toán viên tham dự các cuộc họp của Ban kiểm soát;

(2) Trưởng ban và các thành viên Ban kiểm soát nên định kỳ đối thoại với kiểm toán viên;

(3) Ban kiểm soát nên gặp kiểm toán viên ít nhất một năm một lần mà không có sự tham gia của thành viên Ban Giám đốc.

Trường hợp toàn bộ Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc của đơn vị (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

A8. Trường hợp toàn bộ thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán thì việc áp dụng các quy định về trao đổi thông tin cần được thay đổi phù hợp với tình hình cụ thể. Trong trường hợp đó, việc trao đổi với người (hoặc những người) trong Ban Giám đốc có thể không truyền đạt hết thông tin tới tất cả những người mà kiểm toán viên cần phải trao đổi với họ với tư cách là thành viên Ban quản trị. Ví dụ, trong một công ty mà tất cả thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc, một số thành viên (như thành viên phụ trách bán hàng) có thể không biết về những vấn đề quan trọng đã được trao đổi với một thành viên khác (như thành viên phụ trách về tài chính).

Các vấn đề cần trao đổi

Trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán liên quan đến cuộc kiểm toán báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

A9. Trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán khi thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính thường được ghi rõ trong hợp đồng kiểm toán. Cung cấp cho Ban quản trị đơn vị được kiểm toán một bản sao hợp đồng kiểm toán là cách hợp lý để trao đổi với họ những vấn đề như:

(1) Trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán khi thực hiện kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam nhằm đưa ý kiến về báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán. Các nội dung cần trao đổi theo yêu cầu của các chuẩn mực kiểm toán bao gồm những vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính liên quan đến Ban quản trị đơn vị được kiểm toán khi giám sát quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính.

(2) Thực tế là các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam không yêu cầu kiểm toán viên phải thiết kế các thủ tục nhằm tìm ra các vấn đề khác để trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán.

(3) Trách nhiệm của kiểm toán viên về việc trao đổi các vấn đề cụ thể theo yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan, theo thỏa thuận với đơn vị hoặc các hướng dẫn khác, như các hướng dẫn của tổ chức nghề nghiệp áp dụng cho cuộc kiểm toán.

A10. Pháp luật và các quy định có liên quan, thỏa thuận với đơn vị hoặc các yêu cầu khác đặt ra cho cuộc kiểm toán có thể yêu cầu kiểm toán viên phải mở rộng phạm vi trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Ví dụ (a) thỏa thuận với đơn vị có thể hướng kiểm toán viên tới các vấn đề cụ thể cần trao đổi phát sinh từ các dịch vụ do doanh nghiệp kiểm toán hay công ty mạng lưới cung cấp ngoài cuộc kiểm toán báo cáo tài chính; hoặc (b) quy định về kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công có thể yêu cầu phải trao đổi các vấn đề do kiểm toán viên phát hiện ra từ kết quả thực hiện các dịch vụ khác (ví dụ kiểm toán hoạt động).

Phạm vi và lịch trình kiểm toán theo kế hoạch (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

A11. Việc trao đổi về phạm vi và lịch trình kiểm toán theo kế hoạch nhằm:

(a) Giúp Ban quản trị đơn vị được kiểm toán hiểu rõ hơn về trình tự công việc kiểm toán; thảo luận các vấn đề về rủi ro và mức trọng yếu và xác định phạm vi công việc yêu cầu kiểm toán viên thực hiện các thủ tục bổ sung;

(b) Giúp kiểm toán viên hiểu rõ hơn về đơn vị được kiểm toán và môi trường kinh doanh của đơn vị.

A12. Kiểm toán viên cần thận trọng khi trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về phạm vi và lịch trình kiểm toán theo kế hoạch để không ảnh hưởng đến hiệu quả cuộc kiểm toán, đặc biệt trong trường hợp một số hoặc toàn bộ thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc đơn vị. Ví dụ, việc trao đổi về

nội dung và lịch trình thực hiện các thủ tục kiểm toán chi tiết có thể làm giảm tính hiệu quả của các thủ tục này vì đơn vị được kiểm toán có thể dự đoán trước các bước thực hiện.

A13. Các vấn đề cần được trao đổi có thể gồm:

(1) Biện pháp kiểm toán viên đề xuất để xử lý rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu do gian lận hay nhầm lẫn;

(2) Cách thức kiểm toán viên tiếp cận kiểm soát nội bộ của đơn vị;

(3) Việc áp dụng mức trọng yếu cho cuộc kiểm toán theo quy định tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320.

A14. Những vấn đề khác phát sinh khi lập kế hoạch kiểm toán cần thảo luận, trao đổi với Ban quản trị đơn vị, gồm:

(1) Phạm vi sử dụng công việc của kiểm toán nội bộ và cách thức phối hợp với kiểm toán viên nội bộ trên tinh thần xây dựng và hỗ trợ lẫn nhau, trong trường hợp đơn vị có bộ phận kiểm toán nội bộ.

(2) Quan điểm của Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về:

- Cử thành viên Ban quản trị chịu trách nhiệm trao đổi thông tin với kiểm toán viên;

- Phân công trách nhiệm giữa các thành viên Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị;

- Mục tiêu và chiến lược hoạt động của đơn vị và rủi ro kinh doanh liên quan có thể dẫn đến các sai sót trọng yếu;

- Những vấn đề Ban quản trị đặc biệt quan tâm trong quá trình kiểm toán, và các phần hành đòi hỏi kiểm toán viên thực hiện các thủ tục bổ sung;

- Các nội dung quan trọng cần báo cáo với cơ quan quản lý Nhà nước;

- Các vấn đề mà Ban quản trị cho là có thể ảnh hưởng đến cuộc kiểm toán báo cáo tài chính.

(3) Thái độ, nhận thức và hành động của Ban quản trị đơn vị liên quan đến (a) kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán và tầm quan trọng của kiểm soát nội bộ trong đơn vị, bao gồm cách thức Ban quản trị giám sát tính hiệu quả của kiểm soát nội bộ, và (b) những phát hiện hoặc khả năng xảy ra gian lận.

(4) Biện pháp mà Ban quản trị áp dụng khi có những thay đổi về chuẩn mực và chế độ kế toán, quy chế tổ chức và hoạt động của đơn vị được kiểm toán, quy định về niêm yết chứng khoán và các vấn đề liên quan.

(5) Sự phản hồi của Ban quản trị về những vấn đề mà kiểm toán viên đã trao đổi trước đây.

A15. Việc trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán có thể hỗ trợ kiểm toán viên lập kế hoạch về phạm vi và lịch trình kiểm toán nhưng không làm thay

đổi trách nhiệm của kiểm toán viên trong việc lập chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán, bao gồm nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục cần thực hiện để thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp.

Các phát hiện quan trọng khi thực hiện kiểm toán (hướng dẫn đoạn 16 Chuẩn mực này)

A16. Nội dung trao đổi về các phát hiện khi thực hiện cuộc kiểm toán bao gồm việc yêu cầu Ban quản trị đơn vị cung cấp thông tin bổ sung nhằm củng cố các bằng chứng kiểm toán đã thu thập. Ví dụ kiểm toán viên có thể xác nhận rằng Ban quản trị đơn vị có cùng nhận thức về thực trạng và tình tiết của các giao dịch và sự kiện cụ thể.

Khía cạnh định tính quan trọng trong công việc kế toán (hướng dẫn đoạn 16(a) Chuẩn mực này)

A17. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho phép đơn vị được thực hiện ước tính kế toán, lựa chọn chính sách kế toán và các nội dung cần thuyết minh trên báo cáo tài chính. Khi trao đổi cởi mở, mang tính xây dựng về khía cạnh định tính quan trọng trong công việc kế toán của đơn vị, kiểm toán viên có thể đánh giá tính phù hợp với điều kiện thực tế thực hiện công việc kế toán tại đơn vị. Các vấn đề có thể trao đổi được trình bày tại Phụ lục 02 của Chuẩn mực này.

Những khó khăn phát sinh trong quá trình kiểm toán (hướng dẫn đoạn 16(b) Chuẩn mực này)

A18. Những khó khăn phát sinh trong quá trình kiểm toán có thể là:

(1) Ban Giám đốc trì hoãn việc cung cấp thông tin theo yêu cầu;

(2) Thời hạn yêu cầu hoàn thành cuộc kiểm toán là quá ngắn;

(3) Kiểm toán viên mất nhiều thời gian hơn so với dự kiến ban đầu để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp;

(4) Không có sẵn các thông tin cần thu thập;

(5) Những hạn chế mà Ban Giám đốc đặt ra với kiểm toán viên;

(6) Ban Giám đốc không thực hiện đầy đủ việc đánh giá về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị theo yêu cầu của kiểm toán viên.

Trong nhiều trường hợp, những khó khăn nêu trên có thể cấu thành hạn chế về phạm vi kiểm toán và dẫn đến ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (xem quy định tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705).

Các vấn đề quan trọng cần thảo luận, hoặc thông báo bằng văn bản cho Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 16(c)(i) Chuẩn mực này)

A19. Các vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình kiểm toán cần thảo luận, hoặc thông báo bằng văn bản cho Ban Giám đốc, gồm:

(1) Điều kiện kinh doanh ảnh hưởng đến đơn vị, chiến lược và kế hoạch kinh doanh của đơn vị có thể dẫn đến rủi ro có sai sót trọng yếu;

(2) Mối lo ngại về việc Ban Giám đốc thuê kiểm toán viên khác để tư vấn các vấn đề về kế toán hoặc kiểm toán;

(3) Thảo luận trực tiếp hoặc trao đổi bằng văn bản liên quan đến việc bổ nhiệm kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* năm đầu tiên hoặc hàng năm trong đó có đề cập đến thực tế thực hiện công tác kế toán, việc áp dụng chuẩn mực kiểm toán, hoặc mức phí dịch vụ kiểm toán và dịch vụ khác.

Những vấn đề quan trọng khác liên quan đến quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 16(d) Chuẩn mực này)

A20. Các vấn đề quan trọng khác phát sinh từ cuộc kiểm toán liên quan trực tiếp đến việc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán khi giám sát quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính có thể bao gồm các vấn đề như sai sót trọng yếu về tính có thật hoặc tính không nhất quán của các thông tin được trình bày kèm theo báo cáo tài chính đã được kiểm toán ngay cả khi các sai sót không nhất quán này đã được sửa chữa.

Tính độc lập của kiểm toán viên (hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

A21. Theo quy định tại đoạn 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, kiểm toán viên phải tuân thủ các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp có liên quan, bao gồm cả tính độc lập liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính.

A22. Kiểm toán viên cần trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về các mối quan hệ, vấn đề liên quan và các biện pháp bảo vệ. Việc trao đổi này có thể thay đổi theo điều kiện cụ thể của từng cuộc kiểm toán nhưng thường đề cập tới các nội dung sau:

(a) Nguy cơ đe dọa tính độc lập của kiểm toán viên có thể phân loại thành: Nguy cơ do tư lợi, nguy cơ tự kiểm tra, nguy cơ về sự bào chữa, nguy cơ từ sự quen thuộc và nguy cơ bị đe dọa;

(b) Các biện pháp bảo vệ theo yêu cầu nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan; biện pháp bảo vệ trong đơn vị được kiểm toán và biện pháp bảo vệ trong hệ thống và quy trình của doanh nghiệp kiểm toán.

Nội dung trao đổi theo quy định ở đoạn 17(a) Chuẩn mực này bao gồm cả sự vô ý vi phạm chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan đến tính độc lập của kiểm toán viên và các biện pháp khắc phục đã áp dụng hoặc kiến nghị.

A23. Yêu cầu trao đổi liên quan đến tính độc lập của kiểm toán viên áp dụng trong trường hợp kiểm toán tổ chức niêm yết cũng có thể áp dụng đối với một số đơn vị khác, đặc biệt là các đơn vị có lợi ích công chúng, vì xét trên khía cạnh hoạt động kinh doanh, quy mô và vị thế doanh nghiệp, các đơn vị này có số lượng đông đảo các đối tượng liên quan thuộc mọi lĩnh vực. Ví dụ về các đơn vị không phải là tổ chức niêm yết nhưng cần áp dụng việc trao đổi về tính độc lập của kiểm toán

viên là các tổ chức tín dụng, công ty tài chính, công ty bảo hiểm, quỹ đầu tư... Mặt khác, trong một số trường hợp, việc trao đổi với Ban quản trị về tính độc lập của kiểm toán viên là không cần thiết, như khi tất cả các thành viên Ban quản trị đơn vị đồng thời là thành viên Ban Giám đốc và đã nắm được thông tin thông qua việc điều hành, quản lý của họ. Trường hợp này đặc biệt phổ biến khi đơn vị được kiểm toán do chính chủ sở hữu quản lý, và các doanh nghiệp kiểm toán hoặc công ty mạng lưới ít có quan hệ với đơn vị ngoài việc kiểm toán báo cáo tài chính.

Các vấn đề khác cần trao đổi (hướng dẫn đoạn 03 Chuẩn mực này)

A24. Ban quản trị có trách nhiệm giám sát hoạt động của Ban Giám đốc đơn vị để đảm bảo đơn vị được kiểm toán đã thiết kế, thực hiện và duy trì kiểm soát nội bộ phù hợp nhằm đạt được sự tin cậy của báo cáo tài chính, hiệu quả và hiệu suất của các hoạt động và sự tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan của đơn vị.

A25. Kiểm toán viên có thể nhận biết các vấn đề khác không liên quan đến việc giám sát quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị, nhưng lại trở nên quan trọng khi xem xét trách nhiệm của Ban quản trị đơn vị trong việc giám sát thực hiện chiến lược hay nghĩa vụ giải trình của đơn vị. Các vấn đề này có thể được thể hiện qua những thiếu sót trong bộ máy và quy trình điều hành doanh nghiệp, các quyết định quan trọng và biện pháp áp dụng do nhà quản lý chưa đủ thẩm quyền đưa ra.

A26. Khi quyết định có nên trao đổi các vấn đề khác với Ban quản trị đơn vị hay không, kiểm toán viên có thể cần thảo luận trước với người phụ trách liên quan đến vấn đề cần trao đổi, trừ khi kiểm toán viên nhận thấy việc thảo luận này là không cần thiết.

A27. Khi trao đổi các vấn đề khác, kiểm toán viên cần lưu ý với Ban quản trị đơn vị là:

(a) Việc phát hiện và trao đổi vấn đề này là phần bổ sung cho mục đích chính của cuộc kiểm toán là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính;

(b) Kiểm toán viên không áp dụng thủ tục kiểm toán nào đối với vấn đề này ngoài các thủ tục cần thiết phải thực hiện để đưa ý kiến về báo cáo tài chính;

(c) Kiểm toán viên không áp dụng thủ tục kiểm toán nào để xác định các vấn đề này thực sự tồn tại.

Quá trình trao đổi

Thiết lập quá trình trao đổi (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A28. Để thiết lập mối quan hệ trao đổi 2 chiều hiệu quả, kiểm toán viên cần trao đổi cụ thể với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về trách nhiệm của kiểm toán viên, phạm vi, lịch trình kiểm toán theo kế hoạch và nội dung tổng quát các vấn đề cần trao đổi.

A29. Để tăng cường hiệu quả trao đổi 2 chiều, kiểm toán viên cần thảo luận các vấn đề sau:

(1) Mục đích của việc trao đổi: Khi xác định rõ mục đích trao đổi, kiểm toán viên và Ban quản trị đơn vị sẽ hiểu rõ hơn về các vấn đề liên quan và các biện pháp cần áp dụng phát sinh từ quá trình trao đổi;

(2) Hình thức trao đổi;

(3) Thành viên nhóm kiểm toán và thành viên Ban quản trị đơn vị tham gia trao đổi về từng vấn đề cụ thể;

(4) Mong muốn của kiểm toán viên là thông tin được trao đổi 2 chiều và Ban quản trị sẽ trao đổi với kiểm toán viên các vấn đề họ cho là liên quan đến cuộc kiểm toán, như các quyết định chiến lược có thể ảnh hưởng đáng kể đến nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán; sự nghi ngờ hoặc phát hiện về gian lận và xem xét tính chính trực, năng lực của thành viên Ban Giám đốc;

(5) Quy trình thực hiện các biện pháp và báo cáo lại về các vấn đề mà kiểm toán viên đã trao đổi;

(6) Quy trình thực hiện các biện pháp và báo cáo lại về các vấn đề mà Ban quản trị đơn vị đã trao đổi.

A30. Quy trình trao đổi có thể thay đổi phù hợp với hoàn cảnh cụ thể, trong đó có yếu tố quy mô và cơ cấu tổ chức bộ máy quản lý của đơn vị, cách thức làm việc của Ban quản trị và đánh giá của kiểm toán viên về tầm quan trọng của các vấn đề được trao đổi. Khó khăn trong việc hình thành quan hệ trao đổi 2 chiều một cách hiệu quả có thể cho thấy quá trình trao đổi giữa kiểm toán viên và Ban quản trị đơn vị là chưa phù hợp với mục đích của cuộc kiểm toán (xem thêm đoạn A44 Chuẩn mực này).

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A31. Khi kiểm toán các đơn vị nhỏ, kiểm toán viên có thể trao đổi với Ban quản trị theo cách thức đơn giản hơn so với các tổ chức niêm yết hoặc công ty có quy mô lớn.

Trao đổi với Ban Giám đốc

A32. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên sẽ trao đổi nhiều vấn đề với Ban Giám đốc, trong đó có các vấn đề cần trao đổi với Ban quản trị theo quy định tại Chuẩn mực này. Những cuộc thảo luận như vậy nhằm khẳng định rõ trách nhiệm của Ban Giám đốc trong việc quản lý và điều hành hoạt động của đơn vị, đặc biệt là trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính.

A33. Trước khi trao đổi với Ban quản trị đơn vị, kiểm toán viên có thể thảo luận các vấn đề liên quan với Ban Giám đốc, trừ khi kiểm toán viên nhận thấy việc trao đổi trước như vậy là không phù hợp, ví dụ thảo luận với Ban Giám đốc về năng lực và tính chính trực của chính các thành viên Ban Giám đốc. Ngoài việc nhằm khẳng định rõ trách nhiệm điều hành của Ban Giám đốc, các cuộc thảo luận

này còn nhằm làm rõ một số vấn đề và sự kiện, và tạo điều kiện cho Ban Giám đốc có cơ hội cung cấp thêm thông tin và giải trình liên quan. Tương tự, nếu đơn vị có bộ phận kiểm toán nội bộ, kiểm toán viên có thể thảo luận các vấn đề liên quan với bộ phận kiểm toán nội bộ trước khi trao đổi với Ban quản trị đơn vị.

Trao đổi với bên thứ ba

A34. Ban quản trị đơn vị có thể muốn cung cấp cho bên thứ ba (như ngân hàng, cơ quan chức năng,...) các thông tin, văn bản trao đổi do kiểm toán viên cung cấp. Trong một số trường hợp, việc cung cấp tài liệu cho bên thứ ba là bất hợp pháp hoặc không phù hợp. Khi văn bản trao đổi do kiểm toán viên cung cấp cho Ban quản trị lại được cung cấp cho bên thứ ba thì bên thứ ba cần được thông báo rằng văn bản này không được lập cho mục đích sử dụng của bên thứ ba, bằng cách ghi rõ trong văn bản trao đổi với Ban quản trị đơn vị các vấn đề sau:

(a) Văn bản trao đổi được lập chỉ cho mục đích sử dụng của Ban quản trị đơn vị, và nếu cần thiết, có thể cung cấp cho Ban Giám đốc tập đoàn và kiểm toán viên tập đoàn, và không phục vụ cho mục đích của bên thứ ba;

(b) Kiểm toán viên không chịu trách nhiệm với bên thứ ba về các thông tin trong văn bản;

(c) Hạn chế về công bố hoặc cung cấp văn bản trao đổi cho bên thứ ba.

A35. Theo yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan, kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán có thể phải:

(1) Thông báo cho cơ quan chức năng một số vấn đề đã trao đổi với Ban quản trị đơn vị. Ví dụ, kiểm toán viên có nhiệm vụ thông báo với Ủy ban Chứng khoán Nhà nước về các sai sót *trọng yếu* của đơn vị được kiểm toán trong trường hợp Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị không thực hiện các biện pháp khắc phục;

(2) Nộp bản sao một số báo cáo do kiểm toán viên lập cho Ban quản trị đơn vị lên các cơ quan chức năng, tổ chức tài trợ, hoặc các tổ chức khác; hoặc,

(3) Công bố báo cáo do kiểm toán viên lập cho Ban quản trị đơn vị sử dụng ra công chúng.

A36. Trừ khi pháp luật và các quy định có liên quan yêu cầu cung cấp văn bản trao đổi của kiểm toán viên với Ban quản trị đơn vị, trước khi kiểm toán viên cung cấp tài liệu cho bên thứ ba phải được sự đồng ý của Ban quản trị đơn vị.

Hình thức trao đổi (hướng dẫn đoạn 19 - 20 Chuẩn mực này)

A37. Ngoài trao đổi bằng văn bản, trao đổi bằng lời cũng có thể là hình thức trao đổi hiệu quả. Kiểm toán viên có thể trao đổi bằng văn bản hoặc bằng lời về các vấn đề khác ngoài các vấn đề quy định tại đoạn 19 - 20 Chuẩn mực này. Trao đổi bằng văn bản có thể dưới dạng công văn, thư điện tử do kiểm toán viên gửi cho Ban quản trị đơn vị.

A38. Hình thức trao đổi (bằng lời hoặc văn bản, nội dung chi tiết hoặc tổng hợp, văn bản theo mẫu hoặc tùy ý) chịu ảnh hưởng bởi tầm quan trọng của vấn đề cần trao đổi. Ngoài ra, hình thức trao đổi có thể bị ảnh hưởng bởi các yếu tố sau:

(1) Vấn đề trao đổi đã được giải quyết thỏa đáng hay chưa;

(2) Ban Giám đốc đã báo cáo với Ban quản trị hay chưa;

(3) Quy mô, cơ cấu hoạt động, môi trường kiểm soát, cơ cấu tổ chức theo quy định của pháp luật và của đơn vị được kiểm toán;

(4) Trong trường hợp thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính vì mục đích đặc biệt, kiểm toán viên có đồng thời thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính vì mục đích chung hay không;

(5) Yêu cầu của pháp luật và các quy định: Trong một số trường hợp văn bản trao đổi với Ban quản trị đơn vị phải theo đúng mẫu quy định của pháp luật;

(6) Mong muốn của Ban quản trị đơn vị có các cuộc gặp hoặc trao đổi định kỳ với kiểm toán viên;

(7) Số lượng các cuộc gặp và trao đổi giữa kiểm toán viên và Ban quản trị đơn vị;

(8) Có sự thay đổi đáng kể về thành viên Ban quản trị đơn vị.

A39. Khi thảo luận các vấn đề quan trọng với một thành viên trong Ban quản trị đơn vị, như Trưởng Ban kiểm soát, kiểm toán viên có thể cần tóm tắt lại vấn đề đó trong các cuộc trao đổi sau với toàn bộ thành viên Ban quản trị để họ nắm được đầy đủ thông tin.

Thời điểm trao đổi (hướng dẫn đoạn 21 Chuẩn mực này)

A40. Thời điểm thực hiện trao đổi thay đổi phù hợp với điều kiện của từng cuộc kiểm toán. Các điều kiện này bao gồm nội dung, tầm quan trọng của vấn đề và các biện pháp Ban quản trị đơn vị dự định áp dụng, ví dụ:

(1) Những trao đổi liên quan đến việc lập kế hoạch thường được thực hiện ngay khi kiểm toán viên chuẩn bị thực hiện cuộc kiểm toán. Đặc biệt đối với kiểm toán năm đầu tiên, thủ tục này được thực hiện trong quá trình thương thảo hợp đồng kiểm toán.

(2) Kiểm toán viên cần trao đổi càng sớm càng tốt về các khó khăn nghiêm trọng gặp phải trong quá trình kiểm toán để Ban quản trị đơn vị được kiểm toán có thể hỗ trợ kiểm toán viên khắc phục khó khăn, hoặc nếu những khó khăn đó dẫn đến việc kiểm toán viên đưa ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần. Tương tự, kiểm toán viên cần trao đổi ngay bằng lời với Ban quản trị về những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên phát hiện ra, trước khi thực hiện việc trao đổi bằng văn bản theo quy định tại đoạn 09 và đoạn A14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 265.

(3) Trao đổi về tính độc lập của kiểm toán viên cần được thực hiện vào thời điểm kiểm toán viên đưa ra những xét đoán quan trọng về nguy cơ đe dọa tính độc

lập và các biện pháp bảo vệ liên quan, như khi chấp nhận thực hiện hợp đồng dịch vụ phi kiểm toán hay khi họp kết thúc kiểm toán. Cuộc họp kết thúc kiểm toán là thời điểm phù hợp để trao đổi các phát hiện trong quá trình kiểm toán, trong đó kiểm toán viên trình bày đánh giá của mình về khía cạnh định tính của công việc kế toán của đơn vị được kiểm toán.

(4) Khi cùng thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính vì mục đích chung và báo cáo tài chính vì mục đích đặc biệt, kiểm toán viên cần kết hợp các thời điểm trao đổi cho phù hợp.

A41. Những yếu tố khác ảnh hưởng đến thời điểm trao đổi, gồm:

(1) Quy mô, cơ cấu hoạt động, môi trường kiểm soát, cơ cấu tổ chức theo quy định của pháp luật của đơn vị được kiểm toán;

(2) Pháp luật và các quy định có liên quan yêu cầu phải trao đổi một số vấn đề cụ thể trong khoảng thời gian nhất định;

(3) Mong muốn của Ban quản trị đơn vị có các cuộc gặp hoặc trao đổi định kỳ với kiểm toán viên;

(4) Thời điểm kiểm toán viên phát hiện ra vấn đề cần trao đổi, ví dụ kiểm toán viên có thể không phát hiện kịp thời một vấn đề về tuân thủ pháp luật và các quy định cần trao đổi để đơn vị có các biện pháp ngăn chặn, nhưng việc trao đổi của kiểm toán viên về vấn đề này sẽ hỗ trợ đơn vị tiến hành kịp thời các biện pháp khắc phục.

Tính thỏa đáng của quá trình trao đổi (hướng dẫn đoạn 22 Chuẩn mực này)

A42. Kiểm toán viên không cần lập các thủ tục chi tiết để hỗ trợ việc đánh giá hiệu quả trao đổi 2 chiều giữa kiểm toán viên và Ban quản trị đơn vị mà việc đánh giá chủ yếu sẽ dựa trên kết quả xem xét thu được từ các thủ tục kiểm toán khác. Các nội dung cần xem xét có thể là:

(1) Tính phù hợp và tính kịp thời trong việc áp dụng các biện pháp của Ban quản trị đối với những phát hiện của kiểm toán viên. Nếu các vấn đề quan trọng được trao đổi lần trước với Ban quản trị không được xử lý thỏa đáng, kiểm toán viên cần tiếp tục phỏng vấn để tìm hiểu lý do vì sao vấn đề chưa được xử lý thỏa đáng, và xem xét khả năng tiếp tục trao đổi về vấn đề này. Thực hiện thủ tục này để tránh rủi ro do Ban quản trị cho rằng kiểm toán viên đã hài lòng vì vấn đề đã được giải quyết triệt để và không còn trọng yếu nữa.

(2) Thái độ cởi mở của Ban quản trị đơn vị khi trao đổi với kiểm toán viên;

(3) Sự sẵn sàng và khả năng của Ban quản trị đơn vị khi trao đổi với kiểm toán viên mà không có đại diện Ban Giám đốc tham dự;

(4) Khả năng Ban quản trị hiểu rõ các vấn đề mà kiểm toán viên đặt ra, như mức độ mà Ban quản trị xem xét các vấn đề và phản hồi các khuyến nghị mà kiểm toán viên đưa ra;

(5) Khó khăn trong việc thống nhất với Ban quản trị đơn vị về hình thức, thời điểm tiến hành trao đổi và nội dung khái quát của cuộc trao đổi;

(6) Nhận thức của Ban quản trị về ảnh hưởng của các vấn đề trao đổi với kiểm toán viên đến trách nhiệm giám sát cũng như trách nhiệm điều hành, quản lý của Ban quản trị khi tất cả hoặc một số thành viên trong Ban quản trị đơn vị tham gia vào Ban Giám đốc;

(7) Việc trao đổi 2 chiều giữa kiểm toán viên và Ban quản trị đơn vị có tuân thủ các yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan hay không.

A43. Như quy định tại đoạn 04 Chuẩn mực này, việc trao đổi 2 chiều có hiệu quả sẽ hỗ trợ cho cả kiểm toán viên và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Đoạn A70 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 hướng dẫn sự tham gia của Ban quản trị đơn vị, kể cả tác động tới kiểm toán viên nội bộ (nếu có) và kiểm toán viên độc lập, như một yếu tố trong môi trường kiểm soát của đơn vị. Việc trao đổi 2 chiều không đầy đủ cho thấy môi trường kiểm soát của đơn vị đang hoạt động không hiệu quả và ảnh hưởng đến việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu của kiểm toán viên. Kiểm toán viên có thể gặp rủi ro không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính được kiểm toán.

A44. Khi trao đổi 2 chiều giữa kiểm toán viên và Ban quản trị đơn vị không được đầy đủ và tình hình không được cải thiện, kiểm toán viên có thể phải áp dụng các biện pháp sau:

(1) Đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần do bị hạn chế về phạm vi kiểm toán;

(2) Tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật về hậu quả của từng biện pháp có thể thực hiện;

(3) Trao đổi với bên thứ ba như tổ chức nghề nghiệp, cơ quan quản lý Nhà nước hoặc người có thẩm quyền cao hơn trong bộ máy quản trị nhưng không trực tiếp làm việc tại đơn vị, như chủ sở hữu doanh nghiệp, đại hội đồng cổ đông hoặc lãnh đạo các Bộ, ngành liên quan thuộc Chính phủ hay Quốc hội nếu đơn vị được kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực công;

(4) Rút khỏi hợp đồng kiểm toán nếu thấy phù hợp với yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán (hướng dẫn đoạn 23 Chuẩn mực này)

A45. Trong hồ sơ kiểm toán, kiểm toán viên phải lưu giữ các tài liệu ghi lại các cuộc trao đổi bằng lời, bao gồm tài liệu do đơn vị hoặc kiểm toán viên lập dưới hình thức biên bản (biên bản họp, biên bản làm việc, biên bản trao đổi...). Các biên bản này là một phần kết quả của cuộc trao đổi và là bằng chứng kiểm toán về các cuộc trao đổi.

Phụ lục 01

(Hướng dẫn đoạn 03 Chuẩn mực này)

CÁC YÊU CẦU CỤ THỂ TRONG CHUẨN MỰC KIỂM SOÁT CHẤT LƯỢNG VSQC 1 VÀ CÁC CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN KHÁC CÓ QUY ĐỊNH VÀ HƯỚNG DẪN VỀ VIỆC TRAO ĐỔI VỚI BAN QUẢN TRỊ ĐƠN VỊ ĐƯỢC KIỂM TOÁN

Phụ lục này cung cấp danh mục các đoạn trong Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1 và các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác đưa ra yêu cầu trao đổi một số vấn đề nhất định với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Danh mục này không sử dụng thay cho việc xem xét các quy định và hướng dẫn trong các chuẩn mực kiểm toán:

(01) Đoạn 30(a), Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1;

(02) Đoạn 21, 38(c)(i) và 40 - 42, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240;

(03) Đoạn 14, 19 và 22 - 24, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 250;

(04) Đoạn 09, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 265;

(05) Đoạn 12 - 13, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450;

(06) Đoạn 09, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 505;

(07) Đoạn 07, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 510;

(08) Đoạn 27, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 550;

(09) Đoạn 07(b)(c), 10(a), 13(b), 14(a) và 17 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560;

(10) Đoạn 23, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 570;

(11) Đoạn 49, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 600;

(12) Đoạn 12, 14, 19 (a) và 28, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705;

(13) Đoạn 09, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 706;

(14) Đoạn 18, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 710;

(15) Đoạn 10, 13 và 16, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 720.

Phụ lục 02

(Hướng dẫn đoạn 16(a), A17 Chuẩn mực này)

KHÍA CẠNH ĐỊNH TÍNH CỦA CÔNG VIỆC KẾ TOÁN

Nội dung trao đổi quy định tại đoạn 16(a) và hướng dẫn tại đoạn A17 Chuẩn mực này bao gồm các vấn đề sau:

A. Chính sách kế toán

(1) Tính phù hợp của chính sách kế toán trong điều kiện cụ thể của đơn vị trong mối tương quan giữa yêu cầu cân đối chi phí cung cấp thông tin và lợi ích có thể thu được của người sử dụng báo cáo tài chính của đơn vị. Trường hợp đơn vị được kiểm toán được phép lựa chọn các chính sách kế toán thay thế, nội dung trao đổi có thể bao gồm việc xác định các khoản mục trên báo cáo tài chính chịu ảnh hưởng từ việc lựa chọn chính sách kế toán quan trọng cũng như các thông tin về chính sách kế toán mà các đơn vị cùng lĩnh vực áp dụng.

(2) Việc lựa chọn chính sách kế toán quan trọng lần đầu và thay đổi chính sách kế toán quan trọng, bao gồm việc áp dụng các chuẩn mực và chế độ kế toán mới ban hành. Nội dung trao đổi bao gồm: ảnh hưởng của thời điểm và phương pháp áp dụng thay đổi trong chính sách kế toán đến lợi nhuận của đơn vị trong năm hiện tại và các năm tiếp theo; thời điểm thay đổi chính sách kế toán liên quan đến các chuẩn mực và chế độ kế toán mới sắp có hiệu lực.

(3) Ảnh hưởng của các chính sách kế toán quan trọng trong các lĩnh vực mới hoặc đang gây tranh cãi (hay các chính sách đặc thù đối với từng ngành nghề, đặc biệt khi không có hướng dẫn chính thống hay sự đồng thuận khi áp dụng).

(4) Ảnh hưởng của thời điểm phát sinh các nghiệp vụ kinh tế trong mối liên hệ với kỳ kế toán mà các nghiệp vụ này được ghi nhận.

B. Ước tính kế toán

Đối với những khoản mục mà việc sử dụng ước tính kế toán là quan trọng, các vấn đề cần trao đổi được quy định và hướng dẫn tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 540, bao gồm:

(1) Việc nhận diện các ước tính kế toán của Ban Giám đốc;

(2) Quá trình thiết lập các ước tính kế toán của Ban Giám đốc;

(3) Rủi ro có sai sót trọng yếu;

(4) Dấu hiệu có thể có sự thiên lệch của Ban Giám đốc;

(5) Trình bày tính không chắc chắn của các ước tính kế toán trên báo cáo tài chính.

C. Công bố thông tin trên báo cáo tài chính

(1) Các vấn đề và các xét đoán liên quan đưa ra nhằm hình thành các thông tin công bố đặc biệt nhạy cảm trên báo cáo tài chính (ví dụ, các thông tin công bố liên quan đến ghi nhận doanh thu, tiền lương, tiền thưởng, tính hoạt động liên tục, các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán và các tài sản, nợ tiềm tàng...).

(2) Tính khách quan, nhất quán và rõ ràng của các thông tin công bố trên báo cáo tài chính.

D. Các vấn đề liên quan

(1) Ảnh hưởng tiềm tàng đối với báo cáo tài chính từ các rủi ro đáng kể, sự kiện rõ ràng hay không chắc chắn, như các vụ kiện tụng chờ tòa phân xử, được trình bày trên báo cáo tài chính.

(2) Mức độ ảnh hưởng của các nghiệp vụ bất thường đến báo cáo tài chính, bao gồm các khoản mục không phát sinh thường xuyên được ghi nhận trong kỳ và mức độ chi tiết mà các nghiệp vụ này được trình bày trên báo cáo tài chính.

(3) Các yếu tố ảnh hưởng đến giá trị ghi sổ của tài sản và nợ phải trả, bao gồm cơ sở xác định thời gian sử dụng hữu ích cho tài sản cố định hữu hình và tài sản cố định vô hình của đơn vị. Nội dung trao đổi có thể bao hàm giải thích về cách thức lựa chọn nhân tố ảnh hưởng đến giá trị ghi sổ của các khoản mục và mức độ ảnh hưởng đến báo cáo tài chính nếu lựa chọn phương pháp khác.

(4) Việc sửa chữa các sai sót mang tính lựa chọn, ví dụ chỉ sửa các sai sót dẫn đến khai tăng thu nhập mà không sửa các sai sót dẫn đến khai giảm thu nhập./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

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

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

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là "kiểm toán viên")* trong việc trao đổi một cách phù hợp với Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ (đoạn 04 và 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315) mà kiểm toán viên đã phát hiện được khi kiểm toán báo cáo tài chính. Chuẩn mực này không quy định thêm các trách nhiệm của kiểm toán viên đối với việc tìm hiểu về kiểm soát nội bộ và thiết kế, thực hiện thử nghiệm kiểm soát ngoài những yêu cầu của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 và số 330. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260 quy định và hướng dẫn cụ thể hơn về trách nhiệm của kiểm toán viên trong việc trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán liên quan đến cuộc kiểm toán.

02. Theo quy định tại đoạn 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, khi xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu, kiểm toán viên phải tìm hiểu về kiểm soát nội bộ liên quan đến cuộc kiểm toán (đoạn A60 - A65 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 hướng dẫn về các kiểm soát nội bộ liên quan đến cuộc kiểm toán). Trong quá trình đánh giá rủi ro, kiểm toán viên xem xét kiểm soát nội bộ để thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với thực tế của đơn vị được kiểm toán nhưng không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ. Kiểm toán viên có thể phát hiện những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ không chỉ trong quá trình đánh giá rủi ro mà còn trong bất kỳ giai đoạn nào khác của cuộc kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn về những khiếm khuyết phát hiện được mà kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán.

03. Chuẩn mực kiểm toán này không giới hạn việc kiểm toán viên trao đổi với Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về những vấn đề khác về kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên đã phát hiện trong quá trình kiểm toán.

04. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình trao đổi về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ với Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán trong khi kiểm toán và cung cấp dịch vụ liên quan.

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

Mục tiêu

05. Mục tiêu của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* là trao đổi một cách phù hợp với Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên đã phát hiện trong quá trình kiểm toán và theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên thì các vấn đề này là nghiêm trọng và cần sự lưu ý của Ban quản trị và Ban Giám đốc.

Giải thích thuật ngữ

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

(a) Khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ: Khiếm khuyết này tồn tại khi:

(i) Cách thức thiết kế, thực hiện hoặc vận hành một kiểm soát không thể ngăn chặn, hoặc phát hiện và sửa chữa một cách kịp thời những sai sót trong báo cáo tài chính; hoặc

(ii) Thiếu một kiểm soát cần thiết để ngăn chặn, hoặc phát hiện và sửa chữa một cách kịp thời những sai sót trong báo cáo tài chính.

(b) Khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ: Là một hoặc nhiều khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ kết hợp lại mà theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên là đủ nghiêm trọng và cần sự lưu ý của Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A5 Chuẩn mực này).

II. NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

07. Dựa trên cơ sở công việc kiểm toán đã thực hiện, kiểm toán viên phải xác định xem đã phát hiện được một hay nhiều khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ hay chưa (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A4 Chuẩn mực này).

08. Nếu phát hiện ra một hoặc nhiều khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên phải dựa trên cơ sở công việc kiểm toán đã thực hiện để xác định xem liệu một khiếm khuyết riêng lẻ hay các khiếm khuyết kết hợp lại có tạo nên những khiếm khuyết nghiêm trọng hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A5 - A11 Chuẩn mực này).

09. Kiểm toán viên phải trao đổi bằng văn bản một cách kịp thời (*ví dụ dưới hình thức thư đề nghị, thư quản lý*) với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ được phát hiện trong quá trình kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A12 - A18, A27 Chuẩn mực này).

10. Kiểm toán viên cũng phải trao đổi một cách kịp thời với Ban Giám đốc và cấp quản lý phù hợp của đơn vị được kiểm toán *(sau đây gọi là "Ban Giám đốc")* về (xem hướng dẫn tại đoạn A19, A27 Chuẩn mực này):

(a) Những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên đã trao đổi hoặc có ý định trao đổi với Ban quản trị, trừ khi các nội dung này không thích hợp để trao đổi trực tiếp với Ban Giám đốc. Những nội dung này phải được trao đổi bằng văn bản (xem hướng dẫn tại đoạn A14, A20 - A21 Chuẩn mực này);

(b) Những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ được phát hiện trong quá trình kiểm toán mà chưa được các bên khác trao đổi với Ban Giám đốc và theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên là nghiêm trọng và cần sự lưu ý của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A22 - A26 Chuẩn mực này).

11. Trong văn bản trao đổi về những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên phải trình bày các nội dung sau:

(a) Mô tả các khiếm khuyết và giải thích những ảnh hưởng tiềm tàng của các khiếm khuyết đó (xem hướng dẫn tại đoạn A28 Chuẩn mực này);

(b) Các thông tin đầy đủ để giúp Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán hiểu được bối cảnh của thông tin trao đổi. Cụ thể là, kiểm toán viên phải giải thích (xem hướng dẫn tại đoạn A29 - A30 Chuẩn mực này):

(i) Mục đích của cuộc kiểm toán là để kiểm toán viên đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính;

(ii) Công việc kiểm toán bao gồm xem xét kiểm soát nội bộ liên quan đến quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính để thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp, nhưng không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ;

(iii) Các vấn đề được báo cáo chỉ bao gồm những khiếm khuyết mà kiểm toán viên đã phát hiện trong quá trình kiểm toán mà kiểm toán viên cho là nghiêm trọng và cần báo cáo với Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán.

III. HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

Xác định liệu kiểm toán viên có phát hiện được các khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ hay không (hướng dẫn đoạn 07 Chuẩn mực này)

A1. Để xác định liệu kiểm toán viên có phát hiện được một hoặc nhiều khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ hay không, kiểm toán viên có thể thảo luận những sự kiện và tình huống mà kiểm toán viên phát hiện với Ban Giám đốc và cấp quản

lý phù hợp của đơn vị được kiểm toán. Việc thảo luận này giúp kiểm toán viên cảnh báo cho Ban Giám đốc một cách kịp thời về sự tồn tại của những khiếm khuyết mà Ban Giám đốc có thể không biết từ trước. Cấp quản lý phù hợp để thảo luận về những phát hiện này thường là người nắm rõ lĩnh vực kiểm soát nội bộ có liên quan và có quyền sửa chữa những khiếm khuyết phát hiện được trong kiểm soát nội bộ. Trong một số trường hợp, việc thảo luận trực tiếp những khiếm khuyết phát hiện được với Ban Giám đốc có thể là không thích hợp, ví dụ những phát hiện dẫn đến nghi vấn về tính chính trực và năng lực của Ban Giám đốc (Xem hướng dẫn tại đoạn A20 Chuẩn mực này).

A2. Khi thảo luận với Ban Giám đốc về những sự kiện và tình huống đã phát hiện, kiểm toán viên có thể thu thập được những thông tin phù hợp để xem xét thêm, như:

(1) Hiểu biết của Ban Giám đốc về nguyên nhân thực tế hoặc nguyên nhân nghi vấn dẫn đến những khiếm khuyết;

(2) Những trường hợp ngoại lệ phát sinh từ những khiếm khuyết mà Ban Giám đốc đã nhận thấy, ví dụ, những sai sót không được ngăn chặn bởi các kiểm soát bằng công nghệ thông tin phù hợp;

(3) Dấu hiệu ban đầu về phản ứng của Ban Giám đốc đối với những phát hiện của kiểm toán viên.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A3. Mặc dù những khái niệm cơ bản về hoạt động kiểm soát của các đơn vị nhỏ có thể tương tự với những đơn vị lớn nhưng cách thức vận hành hoạt động kiểm soát tại các đơn vị này sẽ khác nhau. Hơn nữa, tại các đơn vị nhỏ, một số hoạt động kiểm soát nhất định có thể là không cần thiết do các kiểm soát trực tiếp của Ban Giám đốc. Ví dụ, việc chỉ có Ban Giám đốc được quyền cấp tín dụng cho khách hàng và duyệt những khoản mua lớn có thể tạo ra sự kiểm soát hữu hiệu đối với những số dư tài khoản và giao dịch quan trọng, làm giảm hoặc loại bỏ sự cần thiết phải có những hoạt động kiểm soát chi tiết hơn.

A4. Ngoài ra, các đơn vị nhỏ thường có ít nhân viên nên có thể hạn chế mức độ phân nhiệm. Tuy nhiên, trong một đơn vị nhỏ mà Giám đốc đồng thời là chủ sở hữu, Giám đốc có thể thực hiện chức năng giám sát hiệu quả hơn so với một đơn vị lớn. Mức độ giám sát của Ban Giám đốc càng cao thì khả năng Ban Giám đốc khống chế kiểm soát càng lớn.

Những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ (hướng dẫn đoạn 06(b), 08 Chuẩn mực này)

A5. Sự nghiêm trọng của một khiếm khuyết hoặc của các khiếm khuyết kết hợp lại trong kiểm soát nội bộ không chỉ phụ thuộc vào việc sai sót đã thực sự xảy

ra hay chưa, mà còn phụ thuộc vào khả năng sai sót có thể xảy ra và mức độ nghiêm trọng của sai sót. Do đó, những khiếm khuyết nghiêm trọng vẫn có thể tồn tại mặc dù kiểm toán viên không phát hiện được các sai sót trong quá trình kiểm toán.

A6. Ví dụ về những vấn đề mà kiểm toán viên có thể xem xét khi xác định một khiếm khuyết hoặc các khiếm khuyết kết hợp lại trong kiểm soát nội bộ có tạo thành khiếm khuyết nghiêm trọng hay không, bao gồm:

(1) Khả năng các khiếm khuyết dẫn đến những sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính trong tương lai;

(2) Khả năng mất mát hoặc gian lận về tài sản hoặc nợ phải trả;

(3) Tính chủ quan và sự phức tạp của việc xác định giá trị ước tính, như các ước tính kế toán liên quan đến giá trị hợp lý;

(4) Những khoản mục trong báo cáo tài chính chịu ảnh hưởng bởi các khiếm khuyết;

(5) Số lượng giao dịch đã hoặc có thể phát sinh trong số dư tài khoản hoặc các nhóm giao dịch có thể chịu ảnh hưởng của các khiếm khuyết;

(6) Tầm quan trọng của các kiểm soát đối với quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính, ví dụ:

- Các kiểm soát giám sát chung (như giám sát đối với Ban Giám đốc);

- Các kiểm soát đối với việc ngăn chặn và phát hiện gian lận;

- Các kiểm soát đối với việc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán quan trọng;

- Các kiểm soát đối với những giao dịch quan trọng với các bên liên quan;

- Các kiểm soát đối với những giao dịch quan trọng ngoài quá trình hoạt động thông thường của đơn vị;

- Các kiểm soát đối với quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính vào cuối kỳ kế toán (như kiểm soát đối với những bút toán không thường xuyên).

(7) Nguyên nhân và tần suất của những trường hợp ngoại lệ được phát hiện do những khiếm khuyết trong kiểm soát;

(8) Sự tương tác của khiếm khuyết này với những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ.

A7. Ví dụ về những dấu hiệu cho thấy những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ, bao gồm:

(1) Bằng chứng về các khía cạnh không hữu hiệu của môi trường kiểm soát, như:

- Những dấu hiệu cho thấy các giao dịch quan trọng mà Ban Giám đốc có lợi ích về tài chính nhưng không được Ban quản trị xem xét kỹ lưỡng;

- Phát hiện về gian lận của Ban Giám đốc mà kiểm soát nội bộ của đơn vị không ngăn chặn được, dù gian lận đó có trọng yếu hay không;

- Ban Giám đốc không thực hiện thành công việc khắc phục đối với những khiếm khuyết nghiêm trọng đã được trao đổi trước đó.

(2) Đơn vị không có quy trình đánh giá rủi ro mà lẽ ra phải có;

(3) Bằng chứng về quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị hoạt động không hữu hiệu, ví dụ Ban Giám đốc không xác định được rủi ro có sai sót trọng yếu mà kiểm toán viên kỳ vọng là quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị phải xác định được;

(4) Bằng chứng về một biện pháp xử lý không hữu hiệu đối với những rủi ro đáng kể xác định được (ví dụ, không có kiểm soát đối với rủi ro đó);

(5) Kiểm soát nội bộ của đơn vị không ngăn chặn, hoặc phát hiện và sửa chữa được những sai sót mà kiểm toán viên phát hiện;

(6) Điều chỉnh lại báo cáo tài chính đã phát hành các kỳ trước để phản ánh việc sửa chữa một sai sót trọng yếu do nhầm lẫn hoặc gian lận;

(7) Bằng chứng về việc Ban Giám đốc không có khả năng giám sát việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

A8. Theo hướng dẫn tại đoạn A66 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, các kiểm soát có thể được thiết kế để thực hiện riêng lẻ hoặc kết hợp lại để ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa những sai sót một cách hữu hiệu. Ví dụ, các kiểm soát đối với các khoản phải thu có thể bao gồm cả kiểm soát tự động và kiểm soát thủ công được thiết kế để cùng ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa những sai sót trong số dư tài khoản. Bản thân một khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ có thể không đủ để hình thành nên một khiếm khuyết nghiêm trọng. Tuy nhiên, sự kết hợp của các khiếm khuyết có ảnh hưởng đến cùng số dư tài khoản, thông tin thuyết minh, cơ sở dẫn liệu liên quan, hoặc thành phần của kiểm soát nội bộ có thể làm tăng rủi ro sai sót tới mức có thể làm phát sinh một khiếm khuyết nghiêm trọng.

A9. Pháp luật và các quy định có thể yêu cầu (đặc biệt đối với việc kiểm toán các tổ chức niêm yết) kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị hoặc các bên liên quan khác (như các cơ quan quản lý) về một hoặc nhiều loại khiếm khuyết cụ thể trong kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên đã phát hiện trong quá trình kiểm toán. Khi pháp luật và các quy định đã xây dựng những thuật ngữ và định nghĩa cụ thể cho từng loại khiếm khuyết và yêu cầu kiểm toán viên sử dụng những thuật ngữ và định nghĩa này cho mục đích trao đổi thông tin, kiểm toán viên phải tuân thủ các yêu cầu của pháp luật và các quy định.

A10. Khi pháp luật và các quy định đã xây dựng những thuật ngữ cụ thể cho các loại khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ cần phải được trao đổi nhưng không định nghĩa những thuật ngữ đó, kiểm toán viên có thể cần phải sử dụng xét đoán

của mình để xác định các vấn đề cần phải được trao đổi thêm theo yêu cầu của pháp luật và các quy định. Khi làm như vậy, kiểm toán viên có thể vận dụng các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này. Ví dụ, nếu yêu cầu của pháp luật hoặc các quy định được đặt ra với mục đích lưu ý Ban quản trị về các vấn đề kiểm soát nội bộ mà Ban quản trị cần biết thì có thể coi những vấn đề đó tương đương với những khiếm khuyết nghiêm trọng mà Chuẩn mực này yêu cầu trao đổi với Ban quản trị.

A11. Các quy định của Chuẩn mực này vẫn được áp dụng ngay cả khi pháp luật hoặc các quy định có thể yêu cầu kiểm toán viên sử dụng những thuật ngữ hoặc định nghĩa cụ thể.

Trao đổi về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ

Trao đổi về những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

A12. Việc trao đổi bằng văn bản với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về những khiếm khuyết nghiêm trọng cho thấy tầm quan trọng của những khiếm khuyết này và giúp Ban quản trị thực hiện trách nhiệm giám sát của họ. Đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260 quy định những nội dung kiểm toán viên cần xem xét liên quan đến việc trao đổi với Ban quản trị khi tất cả thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc.

A13. Để xác định thời điểm thực hiện việc trao đổi bằng văn bản, kiểm toán viên có thể xem xét liệu văn bản trao đổi đó có phải là một yếu tố quan trọng giúp Ban quản trị hoàn thành trách nhiệm giám sát của họ hay không. Ngoài ra, đối với những tổ chức niêm yết, Ban quản trị có thể cần nhận được văn bản trao đổi của kiểm toán viên trước ngày phê duyệt báo cáo tài chính để hoàn thành trách nhiệm cụ thể liên quan đến kiểm soát nội bộ theo quy định hoặc vì mục đích khác. Đối với các đơn vị khác, kiểm toán viên có thể cung cấp văn bản trao đổi vào thời điểm muộn hơn. Tuy nhiên, ở trường hợp sau, vì văn bản trao đổi của kiểm toán viên về những khiếm khuyết nghiêm trọng là một bộ phận của hồ sơ kiểm toán chính thức, văn bản trao đổi là rất cần thiết để kiểm toán viên hoàn thành kịp thời việc tập hợp hồ sơ kiểm toán chính thức (theo quy định tại đoạn 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230). Đoạn A21 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230 quy định thời hạn phù hợp để hoàn thiện hồ sơ kiểm toán chính thức thường không quá 60 ngày kể từ ngày lập báo cáo kiểm toán.

A14. Dù việc trao đổi bằng văn bản diễn ra vào thời điểm nào, kiểm toán viên vẫn có thể trao đổi trước bằng lời với Ban Giám đốc và khi cần thiết với Ban quản trị về những khiếm khuyết nghiêm trọng nhằm giúp họ có hành động sửa chữa kịp thời để giảm thiểu rủi ro có sai sót trọng yếu. Tuy nhiên, việc trao đổi bằng lời không có nghĩa là kiểm toán viên không phải trao đổi bằng văn bản như yêu cầu của Chuẩn mực này.

A15. Kiểm toán viên cần sử dụng xét đoán chuyên môn trong từng trường hợp để xác định mức độ chi tiết của những khiếm khuyết nghiêm trọng được trao đổi. Ví dụ về những yếu tố mà kiểm toán viên có thể xem xét khi quyết định mức độ chi tiết phù hợp của việc trao đổi, bao gồm:

(1) Bản chất của đơn vị được kiểm toán. Ví dụ, yêu cầu về trao đổi đặt ra đối với một đơn vị có lợi ích công chúng có thể khác so với đơn vị không có lợi ích công chúng;

(2) Quy mô và tính phức tạp của đơn vị được kiểm toán. Ví dụ, yêu cầu về trao đổi đặt ra đối với một đơn vị phức tạp có thể khác so với một đơn vị đơn giản;

(3) Bản chất của những khiếm khuyết nghiêm trọng mà kiểm toán viên phát hiện;

(4) Thành phần Ban quản trị của đơn vị. Ví dụ, yêu cầu trao đổi có thể cần chi tiết hơn nếu Ban quản trị gồm những thành viên không có nhiều kinh nghiệm về ngành nghề của đơn vị hoặc về những lĩnh vực bị ảnh hưởng;

(5) Các yêu cầu của pháp luật và các quy định liên quan đến việc trao đổi những loại khiếm khuyết cụ thể trong kiểm soát nội bộ.

A16. Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán có thể đã biết về những khiếm quyết mà kiểm toán viên phát hiện trong quá trình kiểm toán và có thể quyết định không sửa chữa những khiếm khuyết đó, vì lý do chi phí hoặc lý do khác. Trách nhiệm cân nhắc yếu tố chi phí và lợi ích của việc thực hiện hành động sửa chữa thuộc về Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị. Theo đó, kiểm toán viên phải áp dụng yêu cầu trong đoạn 09 Chuẩn mực này, bất kể việc Ban Giám đốc và Ban quản trị có xem xét yếu tố chi phí hay những yếu tố khác khi quyết định có cần sửa chữa những khiếm khuyết đó hay không.

A17. Việc kiểm toán viên đã trao đổi với Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về một khiếm khuyết nghiêm trọng trong lần kiểm toán trước không loại bỏ sự cần thiết phải trao đổi lại nếu hành động sửa chữa không được thực hiện. Nếu một khiếm khuyết nghiêm trọng đã được trao đổi trước đó vẫn còn tồn tại, việc trao đổi của năm nay có thể lặp lại mô tả từ lần trao đổi trước, hoặc đơn giản hơn là nhắc đến lần trao đổi trước. Kiểm toán viên có thể phỏng vấn Ban Giám đốc và Ban quản trị khi thích hợp về lý do khiếm khuyết đó chưa được sửa chữa. Nếu không có giải thích hợp lý, bản thân việc không thực hiện hành động sửa chữa đã là một khiếm khuyết nghiêm trọng.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A18. Khi kiểm toán các đơn vị nhỏ, kiểm toán viên có thể trao đổi với Ban quản trị theo một cách đơn giản hơn so với những đơn vị được kiểm toán lớn.

Trao đổi về những khiếm khuyết của kiểm soát nội bộ với Ban Giám đốc và các cấp quản lý phù hợp (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

A19. Thông thường, cấp quản lý phù hợp là những người có trách nhiệm và thẩm quyền đánh giá những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ và thực hiện hành động sửa chữa cần thiết. Đối với những khiếm khuyết nghiêm trọng, cấp quản lý phù hợp để trao đổi có thể là Giám đốc điều hành hoặc Giám đốc tài chính (hoặc tương đương) vì những vấn đề này cũng cần được trao đổi với Ban quản trị. Đối với những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ, cấp quản lý phù hợp để trao đổi có thể là những cá nhân tham gia trực tiếp nhiều hơn vào các lĩnh vực kiểm soát bị ảnh hưởng và có quyền thực hiện hành động sửa chữa thích hợp.

Trao đổi về những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ với Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 10(a) Chuẩn mực này)

A20. Việc phát hiện một số khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ có thể dẫn đến nghi vấn về tính chính trực và năng lực của Ban Giám đốc. Ví dụ, có thể có bằng chứng về việc Ban Giám đốc gian lận hoặc cố ý không tuân thủ pháp luật và các quy định, hoặc Ban Giám đốc cho thấy không có khả năng giám sát việc lập và trình bày báo cáo tài chính một cách đầy đủ có thể đặt ra nghi vấn về năng lực của Ban Giám đốc. Theo đó, việc trao đổi trực tiếp với Ban Giám đốc về những khiếm khuyết này là không thích hợp.

A21. Đoạn 22 - 28 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 250 quy định và hướng dẫn về việc báo cáo về hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định mà kiểm toán viên phát hiện hoặc nghi ngờ, bao gồm cả trường hợp Ban quản trị có liên quan đến hành vi không tuân thủ. Đoạn 41 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 quy định và hướng dẫn về việc trao đổi với Ban quản trị khi kiểm toán viên phát hiện ra gian lận hoặc nghi ngờ có hành vi gian lận liên quan đến Ban Giám đốc.

Trao đổi về những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ với Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 10(b) Chuẩn mực này)

A22. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên có thể phát hiện ra những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ tuy không phải là khiếm khuyết nghiêm trọng nhưng có thể là những vấn đề khá quan trọng mà Ban Giám đốc quan tâm. Kiểm toán viên cần thực hiện các xét đoán chuyên môn để xác định khiếm khuyết nào trong kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc cần quan tâm, có tính đến khả năng và mức độ nghiêm trọng tiềm tàng của những sai sót có thể phát sinh trong báo cáo tài chính do những khiếm khuyết đó gây ra.

A23. Việc trao đổi những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc quan tâm không nhất thiết phải bằng văn bản mà có thể bằng lời. Nếu đã thảo luận với Ban Giám đốc về những sự kiện và tình huống liên quan đến phát hiện của kiểm toán viên, kiểm toán viên có thể coi đó chính là việc trao đổi bằng lời về những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ. Theo đó, kiểm toán viên không cần thực hiện việc trao đổi chính thức sau đó.

A24. Nếu trong kỳ trước, kiểm toán viên đã trao đổi với Ban Giám đốc về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ, tuy nhiên không phải là khiếm khuyết nghiêm trọng, và Ban Giám đốc đã quyết định không sửa chữa những khiếm khuyết đó do chi phí hoặc những lý do khác thì kiểm toán viên không cần trao đổi lại những vấn đề này trong kỳ hiện tại. Kiểm toán viên cũng không phải lặp lại thông tin về những khiếm khuyết này nếu các bên khác (như kiểm toán viên nội bộ hoặc cơ quan quản lý) đã trao đổi với Ban Giám đốc. Tuy nhiên, kiểm toán viên có thể trao đổi lại về những khiếm khuyết khác này nếu có sự thay đổi thành viên Ban Giám đốc, hoặc kiểm toán viên nhận thấy có thông tin mới làm thay đổi hiểu biết trước đây của kiểm toán viên và Ban Giám đốc về các khiếm khuyết. Tuy nhiên, việc Ban Giám đốc không sửa chữa được những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ đã được trao đổi từ trước có thể trở thành một khiếm khuyết nghiêm trọng cần trao đổi với Ban quản trị. Việc này có xảy ra hay không tùy thuộc vào xét đoán của kiểm toán viên trong trường hợp đó.

A25. Trong một số trường hợp, Ban quản trị có thể muốn biết chi tiết về những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên đã trao đổi với Ban Giám đốc, hoặc muốn được thông báo ngắn gọn về bản chất của những khiếm khuyết khác. Kiểm toán viên cũng có thể thấy thích hợp khi thông báo cho Ban quản trị về việc trao đổi những khiếm khuyết khác với Ban Giám đốc. Trong cả hai trường hợp, kiểm toán viên có thể báo cáo bằng lời hoặc bằng văn bản với Ban quản trị khi thích hợp.

A26. Đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260 quy định những vấn đề cần lưu ý liên quan đến việc trao đổi với Ban quản trị khi tất cả thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công (hướng dẫn đoạn 09 - 10 Chuẩn mực này)

A27. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, kiểm toán viên có thể có thêm trách nhiệm trao đổi những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên đã phát hiện trong quá trình kiểm toán với cách thức trao đổi, mức độ chi tiết phải trao đổi và với các bên mà Chuẩn mực này chưa quy định và hướng dẫn. Ví dụ, những khiếm khuyết nghiêm trọng có thể phải trao đổi với cơ quan giám sát hoặc cơ quan quản lý. Pháp luật và các quy định hoặc cơ quan có thẩm quyền cũng có thể yêu cầu kiểm toán viên khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công phải báo cáo về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ, cho dù những khiếm khuyết đó có thể có ảnh hưởng nghiêm trọng đến mức độ nào. Ngoài ra, pháp luật và các quy định có thể yêu cầu kiểm toán viên khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công phải báo cáo về những vấn đề liên quan đến kiểm soát nội bộ với phạm vi rộng hơn so với những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ cần trao đổi theo

Chuẩn mực này, ví dụ, những kiểm soát liên quan đến việc tuân thủ pháp luật, các quy định, hoặc các điều khoản của hợp đồng hoặc thỏa thuận tài trợ.

Nội dung của văn bản trao đổi về những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

A28. Khi giải thích những ảnh hưởng tiềm tàng của những khiếm khuyết nghiêm trọng, kiểm toán viên không cần định lượng những ảnh hưởng đó. Những khiếm khuyết nghiêm trọng có thể được nhóm lại với nhau cho mục đích báo cáo nếu thích hợp. Kiểm toán viên cũng có thể đưa vào văn bản trao đổi những gợi ý về hành động sửa chữa các khiếm khuyết, biện pháp xử lý thực tế hoặc dự kiến của Ban Giám đốc, và đề cập đến việc kiểm toán viên có thực hiện các bước để kiểm tra xem Ban Giám đốc có thực hiện những biện pháp xử lý hay không.

A29. Kiểm toán viên có thể đưa thêm những nội dung sau vào văn bản trao đổi:

(1) Một đoạn nói rõ rằng nếu kiểm toán viên thực hiện thêm các thủ tục kiểm tra đối với kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên có thể phát hiện thêm những khiếm khuyết cần báo cáo, hoặc chỉ ra một số khiếm khuyết đã báo cáo nhưng thực tế có thể lại không cần phải báo cáo;

(2) Một đoạn nói rõ là văn bản trao đổi đó được cung cấp cho những mục đích của Ban quản trị, và có thể không phù hợp cho các mục đích khác.

A30. Pháp luật và các quy định có thể yêu cầu kiểm toán viên hoặc Ban Giám đốc cung cấp cho cơ quan quản lý nhà nước có thẩm quyền một bản sao văn bản trao đổi về những khiếm khuyết nghiêm trọng. Trong trường hợp này, văn bản trao đổi của kiểm toán viên có thể cần nêu rõ tên cơ quan quản lý nhà nước có thẩm quyền đó./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 300: Lập kế hoạch kiểm toán báo cáo tài chính

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

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là "kiểm toán viên")* trong việc lập kế hoạch kiểm toán báo cáo tài chính. Chuẩn mực kiểm toán này được áp dụng cho các cuộc kiểm toán báo cáo tài chính định kỳ (hoặc năm tiếp theo). Những xem xét bổ sung cho kiểm toán năm đầu tiên được quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực này.

Vai trò và lịch trình lập kế hoạch kiểm toán

02. Lập kế hoạch kiểm toán bao gồm việc xây dựng: (1) Chiến lược kiểm toán tổng thể và (2) Kế hoạch kiểm toán cho cuộc kiểm toán. Kế hoạch kiểm toán phù hợp sẽ đem lại lợi ích cho việc kiểm toán báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A3 Chuẩn mực này), như sau:

(a) Trợ giúp kiểm toán viên tập trung đúng mức vào các phần hành quan trọng của cuộc kiểm toán;

(b) Trợ giúp kiểm toán viên xác định và giải quyết các vấn đề có thể xảy ra một cách kịp thời;

(c) Trợ giúp kiểm toán viên tổ chức và quản lý cuộc kiểm toán một cách thích hợp nhằm đảm bảo cuộc kiểm toán được tiến hành một cách hiệu quả;

(d) Hỗ trợ trong việc lựa chọn thành viên nhóm kiểm toán có năng lực chuyên môn và khả năng phù hợp để xử lý các rủi ro dự kiến, và phân công công việc phù hợp cho từng thành viên;

(e) Tạo điều kiện cho việc chỉ đạo, giám sát nhóm kiểm toán và soát xét công việc của nhóm;

(f) Hỗ trợ việc điều phối công việc do các kiểm toán viên đơn vị thành viên và chuyên gia thực hiện, khi cần thiết.

03. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định của Chuẩn mực này trong quá trình lập và thực hiện kế hoạch kiểm toán.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) phải có những hiểu biết cần thiết về Chuẩn mực này để phối hợp công việc và xử lý các mối quan hệ liên quan đến quá trình lập và thực hiện kế hoạch kiểm toán.

Mục tiêu

04. Mục tiêu của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* trong việc lập kế hoạch kiểm toán là để đảm bảo cuộc kiểm toán được tiến hành một cách có hiệu quả.

II. NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Vai trò của các thành viên chính trong cuộc kiểm toán

05. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán và các thành viên chính trong nhóm kiểm toán phải tham gia vào quá trình lập kế hoạch kiểm toán, bao gồm lập kế hoạch và thảo luận với các thành viên khác trong nhóm kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A4 Chuẩn mực này).

Các thủ tục ban đầu của cuộc kiểm toán

06. Khi bắt đầu cuộc kiểm toán năm hiện tại, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục sau đây (hướng dẫn tại đoạn A5 - A7 Chuẩn mực này):

(a) Thực hiện các thủ tục đối với việc chấp nhận, duy trì quan hệ khách hàng và hợp đồng kiểm toán cụ thể theo quy định tại đoạn 12 - 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220;

(b) Đánh giá việc tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, bao gồm tính độc lập theo quy định tại đoạn 09 - 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220;

(c) Hiểu về các điều khoản của hợp đồng kiểm toán theo quy định tại đoạn 09 - 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210.

Thủ tục lập kế hoạch kiểm toán

07. Kiểm toán viên phải xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể để xác định phạm vi, lịch trình, định hướng của cuộc kiểm toán và để làm cơ sở lập kế hoạch kiểm toán.

08. Trong việc xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể, kiểm toán viên phải (xem hướng dẫn tại đoạn A8 - A11 Chuẩn mực này):

(a) Xác định đặc điểm của cuộc kiểm toán nhằm xác định phạm vi kiểm toán;

(b) Xác định mục tiêu báo cáo của cuộc kiểm toán nhằm thiết lập lịch trình kiểm toán và yêu cầu trao đổi thông tin;

(c) Xem xét các yếu tố mà theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên là có vai trò quan trọng trong việc xác định công việc trọng tâm của nhóm kiểm toán;

(d) Xem xét kết quả của các thủ tục ban đầu của cuộc kiểm toán cũng như những hiểu biết mà thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán đã thu được từ việc cung cấp các dịch vụ trước đây cho đơn vị được kiểm toán đó có phù hợp với cuộc kiểm toán này không;

(e) Xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các nguồn lực cần thiết để thực hiện cuộc kiểm toán.

09. Kiểm toán viên phải xây dựng kế hoạch kiểm toán, bao gồm:

(a) Nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục đánh giá rủi ro theo quy định và hướng dẫn tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315;

(b) Nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo ở cấp độ cơ sở dẫn liệu theo quy định và hướng dẫn tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330;

(c) Các thủ tục kiểm toán bắt buộc khác để đảm bảo cuộc kiểm toán tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (xem hướng dẫn tại đoạn A12 Chuẩn mực này).

10. Khi cần thiết, kiểm toán viên phải cập nhật và điều chỉnh chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán trong suốt quá trình thực hiện cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A13 Chuẩn mực này).

11. Kiểm toán viên phải xác định nội dung, lịch trình, phạm vi trong việc chỉ đạo, giám sát các thành viên trong nhóm kiểm toán và soát xét công việc của họ (xem hướng dẫn tại đoạn A14 - A15 Chuẩn mực này).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

12. Theo quy định tại đoạn 08 - 11 và hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230, kiểm toán viên phải lưu vào hồ sơ kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A16 - A19 Chuẩn mực này):

(a) Chiến lược kiểm toán tổng thể;

(b) Kế hoạch kiểm toán;

(c) Bất kỳ thay đổi quan trọng nào liên quan đến chiến lược kiểm toán tổng thể, kế hoạch kiểm toán và lý do của những thay đổi đó.

Thủ tục bổ sung khi kiểm toán năm đầu tiên

13. Khi bắt đầu một cuộc kiểm toán năm đầu tiên, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục sau đây (xem hướng dẫn tại đoạn A20 Chuẩn mực này):

(a) Thực hiện các thủ tục liên quan đến việc chấp nhận khách hàng và cuộc kiểm toán cụ thể theo quy định tại đoạn 12 - 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220;

(b) Trao đổi với kiểm toán viên tiền nhiệm khi có sự thay đổi doanh nghiệp kiểm toán, nhằm tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan.

III. HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

Vai trò và lịch trình lập kế hoạch kiểm toán (hướng dẫn đoạn 02 Chuẩn mực này)

A1. Nội dung và phạm vi công việc lập kế hoạch kiểm toán có thể khác nhau tùy theo quy mô và sự phức tạp của đơn vị được kiểm toán cũng như kinh nghiệm trước đây của các thành viên trong nhóm kiểm toán đối với đơn vị đó, và những thay đổi phát sinh trong cuộc kiểm toán.

A2. Lập kế hoạch không phải là một giai đoạn tách rời của cuộc kiểm toán, mà là một quá trình được lặp đi, lặp lại và bắt đầu ngay sau khi hoặc cùng lúc kết thúc cuộc kiểm toán trước và tiếp tục cho đến khi kết thúc cuộc kiểm toán hiện tại. Tuy nhiên, lập kế hoạch kiểm toán bao gồm cả việc xem xét lịch trình của một số hoạt động và các thủ tục kiểm toán cần phải hoàn thành trước khi thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo. Ví dụ, trước khi xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu, kiểm toán viên cần phải xem xét các vấn đề sau:

(1) Các thủ tục phân tích được áp dụng để đánh giá rủi ro;

(2) Tìm hiểu khuôn khổ pháp luật và các quy định mà đơn vị được kiểm toán phải thực hiện cũng như mức độ tuân thủ của đơn vị;

(3) Xác định mức trọng yếu;

(4) Sự tham gia của các chuyên gia;

(5) Thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro khác.

A3. Kiểm toán viên có thể thảo luận một số vấn đề về lập kế hoạch kiểm toán với Ban Giám đốc của đơn vị được kiểm toán nhằm tạo thuận lợi cho việc thực hiện và quản lý cuộc kiểm toán (ví dụ, kết hợp một số thủ tục trong kế hoạch kiểm toán với công việc của đơn vị được kiểm toán). Mặc dù có thảo luận với đơn vị được kiểm toán nhưng kiểm toán viên vẫn chịu trách nhiệm về chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán. Khi thảo luận các vấn đề trong chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên cần thận trọng để không làm ảnh hưởng đến hiệu quả của cuộc kiểm toán. Ví dụ, việc thảo luận nội dung và lịch trình của các thủ tục kiểm toán chi tiết với Ban Giám đốc có thể làm ảnh hưởng đến hiệu quả của cuộc kiểm toán do các thủ tục kiểm toán rất dễ dự đoán trước.

Vai trò của các thành viên chính trong cuộc kiểm toán (hướng dẫn đoạn 05 Chuẩn mực này)

A4. Sự tham gia của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán và các thành viên chính của nhóm kiểm toán trong quá trình lập kế hoạch kiểm toán dựa vào kinh nghiệm và sự hiểu biết của họ sẽ làm tăng hiệu quả và hiệu suất của quá trình lập kế hoạch kiểm toán (xem đoạn 10 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 quy định và hướng dẫn việc thảo luận của nhóm kiểm toán về khả năng báo cáo tài chính dễ có sai sót trọng yếu và đoạn 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 quy định và hướng dẫn các việc cần nhấn mạnh khi thảo luận về khả năng báo cáo tài chính được kiểm toán dễ có sai sót trọng yếu do gian lận).

Các thủ tục ban đầu của cuộc kiểm toán (hướng dẫn đoạn 06 Chuẩn mực này)

A5. Các thủ tục ban đầu của cuộc kiểm toán hiện tại quy định tại đoạn 06 Chuẩn mực này nhằm hỗ trợ kiểm toán viên trong việc xác định và đánh giá các sự

kiện hoặc tình huống có thể ảnh hưởng tiêu cực đến khả năng của kiểm toán viên trong việc lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán.

A6. Thực hiện các thủ tục ban đầu của cuộc kiểm toán cho phép kiểm toán viên lập kế hoạch cho cuộc kiểm toán để:

(1) Kiểm toán viên duy trì tính độc lập và khả năng thực hiện hợp đồng kiểm toán;

(2) Không có vấn đề về tính chính trực của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể ảnh hưởng tới sự chấp thuận của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* đối với hợp đồng kiểm toán;

(3) Không có sự hiểu nhầm giữa kiểm toán viên và khách hàng/đơn vị được kiểm toán về các điều khoản của hợp đồng kiểm toán.

A7. Trong suốt cuộc kiểm toán, khi có sự thay đổi hay phát sinh các điều kiện mới, kiểm toán viên cần cân nhắc về việc tiếp tục duy trì khách hàng và chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, bao gồm tính độc lập. Các thủ tục ban đầu về việc tiếp tục chấp nhận khách hàng và đánh giá các yêu cầu về đạo đức, tính độc lập, cần được hoàn thành trước khi thực hiện các thủ tục kiểm toán quan trọng khác cho cuộc kiểm toán hiện tại. Đối với những hợp đồng kiểm toán năm tiếp theo, các thủ tục ban đầu này thường được thực hiện ngay sau khi hoặc cùng lúc hoàn thành cuộc kiểm toán trước.

Thủ tục lập kế hoạch kiểm toán

Chiến lược kiểm toán tổng thể (hướng dẫn đoạn 07 - 08 Chuẩn mực này)

A8. Tùy thuộc vào việc hoàn thành các thủ tục đánh giá rủi ro, quá trình xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể sẽ hỗ trợ kiểm toán viên xác định các vấn đề sau:

(1) Nguồn lực cho các phần hành kiểm toán đặc biệt, ví dụ: bố trí các thành viên nhóm kiểm toán có kinh nghiệm phù hợp cho các phần hành kiểm toán có rủi ro cao hay bố trí chuyên gia vào các vấn đề chuyên môn phức tạp;

(2) Quy mô nguồn lực phân bổ cho các phần hành kiểm toán cụ thể, ví dụ: số lượng thành viên nhóm kiểm toán tham gia quan sát kiểm kê tại các địa điểm trọng yếu, phạm vi soát xét công việc của kiểm toán viên khác trong trường hợp thực hiện kiểm toán cho tập đoàn, hoặc thời gian dành cho các phần hành kiểm toán có rủi ro cao;

(3) Thời điểm triển khai các nguồn lực, ví dụ: tại giai đoạn kiểm toán sơ bộ hoặc tại thời điểm chia cắt niên độ quan trọng;

(4) Phương thức quản lý, chỉ đạo và giám sát các nguồn lực, ví dụ: khi nào cần tổ chức cuộc họp nhóm kiểm toán để hướng dẫn và rút kinh nghiệm, cách thức tiến hành soát xét của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán và chủ nhiệm kiểm toán (như tại đơn vị được kiểm toán hay tại văn phòng), và sự cần thiết phải soát xét việc kiểm soát chất lượng cuộc kiểm toán.

A9. Phụ lục của Chuẩn mực này trình bày các điểm cần chú ý khi xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể.

A10. Sau khi hoàn thành chiến lược kiểm toán tổng thể, kế hoạch kiểm toán cần được xây dựng để xử lý các vấn đề đã được xác định trong chiến lược kiểm toán tổng thể, trên cơ sở đảm bảo đạt được mục đích của cuộc kiểm toán thông qua việc sử dụng có hiệu quả các nguồn lực của kiểm toán viên. Việc xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán không nhất thiết phải là các quá trình riêng rẽ hoặc liên tiếp mà có mối liên hệ chặt chẽ với nhau khi thay đổi quá trình này có thể làm thay đổi quá trình kia.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A11. Để kiểm toán các đơn vị nhỏ, chỉ cần một nhóm kiểm toán nhỏ. *Các cuộc kiểm toán loại này có thể chỉ do một thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán và một kiểm toán viên hành nghề thực hiện.* Với một nhóm kiểm toán nhỏ, sự liên hệ và trao đổi giữa các thành viên trong nhóm được thực hiện dễ dàng hơn. Xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể cho cuộc kiểm toán nhỏ không cần phải phức tạp và mất nhiều thời gian, được thay đổi theo quy mô của từng đơn vị được kiểm toán, độ phức tạp của cuộc kiểm toán và quy mô của nhóm kiểm toán. Ví dụ, một bản ghi nhớ tóm tắt được lập khi kết thúc cuộc kiểm toán năm trước, dựa vào việc soát xét các giấy tờ làm việc và các vấn đề nổi bật đã được xác định trong cuộc kiểm toán vừa hoàn thành, được cập nhật trong kỳ hiện tại dựa vào việc thảo luận với người đứng đầu đơn vị được kiểm toán, có thể được sử dụng như là chiến lược kiểm toán cho cuộc kiểm toán hiện tại nếu bản ghi nhớ này bao hàm được các công việc quy định ở đoạn 08 Chuẩn mực này.

Kế hoạch kiểm toán (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

A12. Kế hoạch kiểm toán được lập chi tiết hơn so với chiến lược kiểm toán tổng thể, bao gồm nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán sẽ được các thành viên của nhóm kiểm toán thực hiện. Việc lập kế hoạch kiểm toán được thực hiện trong suốt quá trình kiểm toán. Ví dụ, lập kế hoạch cho các thủ tục đánh giá rủi ro được thực hiện khi bắt đầu cuộc kiểm toán. Tuy nhiên, lập kế hoạch cho nội dung, lịch trình và phạm vi của thủ tục kiểm toán cụ thể tiếp theo lại phụ thuộc vào kết quả của thủ tục đánh giá rủi ro. Ngoài ra, kiểm toán viên có thể bắt đầu thực hiện một số thủ tục kiểm toán cho một số giao dịch, số dư tài khoản và thuyết minh trước khi lập kế hoạch cho tất cả các thủ tục kiểm toán còn lại.

Thay đổi kế hoạch đã lập trong quá trình kiểm toán (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

A13. Khi xảy ra các sự kiện ngoài dự kiến, thay đổi điều kiện hoặc bằng chứng kiểm toán thu thập được từ kết quả của các thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên có thể cần phải thay đổi chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán, theo đó, dẫn đến thay đổi nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp

theo trong kế hoạch đã lập, dựa vào việc xem xét lại các rủi ro đã được đánh giá. Việc thay đổi này có thể xảy ra trong trường hợp thông tin do kiểm toán viên thu thập được có sự khác biệt lớn so với thông tin sử dụng để lập kế hoạch kiểm toán, hoặc bằng chứng kiểm toán thu thập được từ việc thực hiện các thủ tục kiểm tra chi tiết có thể mâu thuẫn với bằng chứng kiểm toán thu thập được từ việc thực hiện các thử nghiệm kiểm soát.

Chỉ đạo, giám sát và soát xét (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

A14. Nội dung, lịch trình và phạm vi của việc chỉ đạo, giám sát các thành viên trong nhóm kiểm toán và sự soát xét công việc của họ thay đổi theo các yếu tố sau:

(1) Quy mô và mức độ phức tạp của đơn vị được kiểm toán;

(2) Các phần hành kiểm toán;

(3) Rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá (ví dụ khi một phần hành kiểm toán có mức độ rủi ro có sai sót trọng yếu được đánh giá là cao thì phạm vi và mức độ kịp thời trong việc chỉ đạo, giám sát đối với thành viên nhóm kiểm toán thường phải được tăng lên, cũng như việc soát xét công việc của họ phải được thực hiện chi tiết hơn);

(4) Khả năng và năng lực chuyên môn của từng thành viên nhóm kiểm toán khi thực hiện công việc của họ.

Đoạn 15 - 17 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220 quy định cụ thể việc chỉ đạo, giám sát và soát xét công việc kiểm toán.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A15. Một cuộc kiểm toán các đơn vị, dù nhỏ thế nào thì cũng phải do một kiểm toán viên hành nghề phụ trách cuộc kiểm toán thực hiện kiểm toán và một thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán chịu trách nhiệm soát xét và ký báo cáo kiểm toán.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

A16. Hồ sơ về chiến lược kiểm toán tổng thể là tài liệu ghi lại các quyết định và thông tin quan trọng cần thiết cho việc lập kế hoạch kiểm toán. Ví dụ, kiểm toán viên có thể tóm tắt chiến lược kiểm toán tổng thể thành một bản ghi nhớ, trong đó bao gồm các quyết định quan trọng về phạm vi, lịch trình và cách thức tổng thể thực hiện cuộc kiểm toán.

A17. Hồ sơ về kế hoạch kiểm toán là tài liệu ghi lại nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục đánh giá rủi ro và các thủ tục kiểm toán tiếp theo ở cấp độ cơ sở dẫn liệu đối với các rủi ro đã được đánh giá. Việc ghi chép này giúp cho việc soát xét và phê duyệt các thủ tục kiểm toán trước khi thực hiện. Kiểm toán viên có thể sử dụng các chương trình kiểm toán mẫu hoặc danh mục các thủ tục kiểm toán cần hoàn thành, được sửa đổi cho phù hợp với từng cuộc kiểm toán cụ thể.

A18. Hồ sơ kiểm toán về lập kế hoạch kiểm toán cần ghi chép và lưu lại các thay đổi quan trọng đối với chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán, dẫn đến thay đổi nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán, lý do của các thay đổi quan trọng này, chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán cuối cùng được áp dụng cho cuộc kiểm toán, cũng như phản ánh các biện pháp thích hợp để xử lý những thay đổi phát sinh trong quá trình kiểm toán.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A19. Như hướng dẫn ở đoạn A11 Chuẩn mực này, một bản ghi nhớ tóm tắt phù hợp có thể được sử dụng như là chiến lược kiểm toán tổng thể cho một đơn vị được kiểm toán nhỏ. Kiểm toán viên có thể sử dụng chương trình kiểm toán mẫu hay danh mục các thủ tục kiểm toán cần hoàn thành (xem hướng dẫn tại đoạn A17 Chuẩn mực này) được xây dựng dựa trên giả định rằng, đơn vị nhỏ có ít hoạt động kiểm soát liên quan để làm kế hoạch kiểm toán, với điều kiện là các tài liệu này được sửa đổi phù hợp với từng cuộc kiểm toán và bao gồm cả các đánh giá rủi ro của kiểm toán viên.

Thủ tục bổ sung khi kiểm toán năm đầu tiên (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

A20. Mục đích của việc lập kế hoạch kiểm toán trong cuộc kiểm toán hàng năm và kiểm toán năm đầu tiên là như nhau. Tuy nhiên, đối với cuộc kiểm toán năm đầu tiên, kiểm toán viên cần mở rộng các công việc khi lập kế hoạch do kiểm toán viên chưa có kinh nghiệm trong quá khứ về khách hàng đó. Đối với cuộc kiểm toán năm đầu tiên, khi xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên cần chú ý đến các vấn đề bổ sung sau đây:

(1) Làm việc với kiểm toán viên tiền nhiệm (ví dụ, để soát xét các giấy làm việc của kiểm toán viên tiền nhiệm), trừ khi pháp luật và các quy định không cho phép;

(2) Những vấn đề chính như việc áp dụng các nguyên tắc kế toán hay các chuẩn mực kiểm toán và chuẩn mực về lập và trình bày báo cáo tài chính cần thảo luận với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán khi lần đầu được lựa chọn làm kiểm toán, các vấn đề cần trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán và sự ảnh hưởng của các vấn đề này tới chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán;

(3) Các thủ tục kiểm toán cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về số dư đầu kỳ theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 510;

(4) Các thủ tục kiểm toán khác theo yêu cầu của hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán đối với cuộc kiểm toán năm đầu tiên, ví dụ hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán có thể yêu cầu thành viên khác trong Ban Giám đốc hay kiểm toán viên cấp cao hơn tham gia soát xét chiến lược kiểm toán tổng thể trước khi tiến hành các thủ tục kiểm toán quan trọng hoặc soát xét báo cáo kiểm toán trước khi phát hành.

Phụ lục

(Hướng dẫn đoạn 07 - 08, A8 - A11 Chuẩn mực này)

CÁC ĐIỂM CẦN CHÚ Ý KHI XÂY DỰNG CHIẾN LƯỢC KIỂM TOÁN TỔNG THỂ

Phụ lục này đưa ra các ví dụ về các vấn đề kiểm toán viên cần chú ý khi xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể. Một số vấn đề cũng có thể ảnh hưởng đến kế hoạch kiểm toán chi tiết. Các ví dụ này bao gồm nhiều vấn đề có thể áp dụng đối với nhiều cuộc kiểm toán. Tuy nhiên, không phải tất cả các vấn đề này đều phù hợp với mọi cuộc kiểm toán và danh sách các điểm này cũng không phải là danh sách đầy đủ tất cả các vấn đề.

A. Đặc điểm của cuộc kiểm toán

(1) Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được sử dụng làm cơ sở cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính, kể cả yêu cầu phải đối chiếu với một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác;

(2) Các yêu cầu về lập báo cáo tài chính theo quy định của ngành;

(3) Phạm vi kiểm toán dự kiến, bao gồm số lượng và địa điểm của các đơn vị thành viên trong tập đoàn;

(4) Bản chất của mối quan hệ kiểm soát giữa công ty mẹ và các đơn vị thành viên, ảnh hưởng đến cách thức hợp nhất báo cáo tài chính của tập đoàn;

(5) Phạm vi công việc tại các đơn vị thành viên được kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* khác thực hiện kiểm toán;

(6) Đặc điểm lĩnh vực kinh doanh của đơn vị được kiểm toán và các yêu cầu về kiến thức chuyên ngành đối với kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán*;

(7) Đồng tiền kế toán được sử dụng và các trường hợp phải chuyển đổi đồng tiền để lập báo cáo tài chính sẽ được kiểm toán;

(8) Sự cần thiết phải kiểm toán các báo cáo tài chính riêng đồng thời với kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất;

(9) Tình hình kiểm toán nội bộ và mức độ tin tưởng của kiểm toán viên đối với công việc của kiểm toán nội bộ;

(10) Việc đơn vị được kiểm toán sử dụng các tổ chức cung cấp dịch vụ và cách thức kiểm toán viên thu thập bằng chứng liên quan đến việc thiết kế hoặc vận hành các kiểm soát do các tổ chức này thực hiện;

(11) Sử dụng các bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước, như bằng chứng kiểm toán liên quan đến thủ tục đánh giá rủi ro và thử nghiệm kiểm soát;

(12) Ảnh hưởng của công nghệ thông tin đến thủ tục kiểm toán, mức độ sẵn có của dữ liệu và khả năng áp dụng phương pháp kiểm toán bằng máy tính;

(13) Sự phối hợp giữa phạm vi và lịch trình kiểm toán với bất kỳ công việc soát xét thông tin giữa kỳ nào và sự ảnh hưởng của các thông tin thu thập được từ công việc soát xét đó;

(14) Mức độ sẵn có của dữ liệu và nhân sự của đơn vị được kiểm toán.

B. Mục tiêu báo cáo, thời gian kiểm toán và nội dung trao đổi thông tin

(1) Thời gian lập báo cáo tài chính giữa kỳ và cuối năm của đơn vị được kiểm toán;

(2) Tổ chức các buổi họp với Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán để thảo luận về nội dung, lịch trình và phạm vi của cuộc kiểm toán;

(3) Thảo luận với Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về yêu cầu báo cáo, loại báo cáo, thời gian phát hành và các trao đổi khác, bằng lời và bằng văn bản, bao gồm báo cáo kiểm toán, thư quản lý và các thông tin trao đổi với Ban quản trị đơn vị;

(4) Thảo luận với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về nội dung trao đổi dự kiến liên quan đến tình hình công việc kiểm toán trong suốt cuộc kiểm toán;

(5) Trao đổi với kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* khác kiểm toán các đơn vị thành viên về loại báo cáo, thời gian phát hành báo cáo kiểm toán và các vấn đề khác liên quan đến kiểm toán các đơn vị thành viên;

(6) Thời gian và nội dung thảo luận giữa các thành viên trong nhóm kiểm toán, bao gồm thời gian và nội dung của cuộc họp và thời gian soát xét công việc đã thực hiện;

(7) Các thảo luận khác với bên thứ ba, bao gồm trách nhiệm báo cáo, báo cáo bắt buộc hoặc theo quy định trong hợp đồng kiểm toán.

C. Các yếu tố quan trọng, các thủ tục ban đầu của cuộc kiểm toán và kiến thức thu thập được từ các cuộc kiểm toán khác

(1) Xác định mức trọng yếu theo quy định và hướng dẫn tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 và:

- Xác định mức trọng yếu đối với các đơn vị thành viên và trao đổi về mức trọng yếu này với kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* khác kiểm toán đơn vị thành viên theo quy định tại đoạn 21 - 23 và 40(c) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 600;

- Xác định sơ bộ các đơn vị thành viên chính và các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thuyết minh có tính chất trọng yếu.

(2) Xác định sơ bộ các phần hành có rủi ro cao về sai sót trọng yếu;

(3) Ảnh hưởng của các rủi ro về sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ tổng thể báo cáo tài chính đến việc chỉ đạo, giám sát và soát xét cuộc kiểm toán;

(4) Cách thức kiểm toán viên nhấn mạnh với thành viên nhóm kiểm toán về sự cần thiết phải duy trì tình trạng nghi vấn và hoài nghi nghề nghiệp trong quá trình thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán;

(5) Kết quả các cuộc kiểm toán trước trong việc đánh giá tính hiệu quả của kiểm soát nội bộ, bao gồm nội dung của các khiếm khuyết đã được phát hiện và biện pháp khắc phục các khiếm khuyết đó;

(6) Thảo luận với những cá nhân cùng doanh nghiệp kiểm toán có trách nhiệm cung cấp các dịch vụ khác cho đơn vị được kiểm toán về các vấn đề có thể ảnh hưởng tới cuộc kiểm toán;

(7) Bằng chứng về các cam kết của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về việc thiết kế, thực hiện và duy trì kiểm soát nội bộ, bao gồm bằng chứng được thể hiện trong hồ sơ về kiểm soát nội bộ đó;

(8) Khối lượng các giao dịch, từ đó kiểm toán viên có thể xác định tính hiệu quả của việc dựa vào kiểm soát nội bộ;

(9) Tầm quan trọng của kiểm soát nội bộ trong hoạt động của đơn vị được kiểm toán tác động đến sự thành công của hoạt động kinh doanh;

(10) Những phát triển kinh doanh quan trọng ảnh hưởng đến đơn vị được kiểm toán, bao gồm những thay đổi về công nghệ thông tin và các chu trình kinh doanh, thay đổi nhân sự quản lý chủ chốt, và hoạt động mua, bán, hợp nhất;

(11) Những phát triển quan trọng trong ngành như thay đổi các quy định của ngành và các yêu cầu mới về báo cáo;

(12) Những thay đổi quan trọng trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, như thay đổi chuẩn mực kế toán;

(13) Các phát triển quan trọng khác có liên quan, như thay đổi môi trường pháp lý có ảnh hưởng đến đơn vị được kiểm toán.

D. Nội dung, lịch trình và phạm vi của các nguồn lực

(1) Bố trí nhóm kiểm toán (kể cả người soát xét việc kiểm soát chất lượng) và phân công công việc kiểm toán cho các thành viên, kể cả việc phân công người có kinh nghiệm thích hợp cho các phần hành có thể có rủi ro có sai sót trọng yếu cao hơn;

(2) Bố trí các nguồn lực cho cuộc kiểm toán, kể cả việc bố trí thời gian thích hợp cho các phần hành kiểm toán có thể có rủi ro có sai sót trọng yếu cao hơn./.

(Xem tiếp Công báo số 245 + 246)

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