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 243 + 244)

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 315: Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị

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

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là "kiểm toán viên")* trong việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ.

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

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

Mục tiêu

03. Mục tiêu của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* là xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu, thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ, từ đó cung cấp cơ sở cho việc thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá.

Giải thích thuật ngữ

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

(a) Cơ sở dẫn liệu: Là các khẳng định của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán một cách trực tiếp hoặc dưới hình thức khác về các khoản mục và thông tin trình bày trong báo cáo tài chính và được kiểm toán viên sử dụng để xem xét các loại sai sót có thể xảy ra;

(b) Rủi ro kinh doanh: Là rủi ro phát sinh từ các điều kiện, sự kiện, tình huống, việc thực hiện hay không thực hiện các hành động có ảnh hưởng đáng kể mà có thể dẫn đến ảnh hưởng bất lợi tới khả năng đạt được mục tiêu và thực hiện được chiến lược kinh doanh của đơn vị, hoặc là rủi ro phát sinh từ việc xác định mục tiêu và chiến lược kinh doanh không phù hợp;

(c) Kiểm soát nội bộ: Là quy trình do Ban quản trị, Ban Giám đốc và các cá nhân khác trong đơn vị thiết kế, thực hiện và duy trì để tạo ra sự đảm bảo hợp lý về khả năng đạt được mục tiêu của đơn vị trong việc đảm bảo độ tin cậy của báo cáo tài chính, đảm bảo hiệu quả, hiệu suất hoạt động, tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan. Thuật ngữ "kiểm soát" được hiểu là bất cứ khía cạnh nào của một hoặc nhiều thành phần của kiểm soát nội bộ;

(d) Thủ tục đánh giá rủi ro: Là thủ tục kiểm toán được thực hiện để thu thập các hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ, nhằm xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn ở cấp độ báo cáo tài chính hoặc cấp độ cơ sở dẫn liệu;

(e) Rủi ro đáng kể: Là rủi ro có sai sót trọng yếu đã được xác định và đánh giá mà theo xét đoán của kiểm toán viên phải đặc biệt lưu ý khi kiểm toán.

II. NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

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

05. Kiểm toán viên phải thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro để có cơ sở xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu. Tuy nhiên, nếu chỉ thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro thì chưa cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A5 Chuẩn mực này).

06. Thủ tục đánh giá rủi ro phải bao gồm các bước sau:

(a) Phỏng vấn Ban Giám đốc và các cá nhân khác trong đơn vị mà theo xét đoán của kiểm toán viên có khả năng cung cấp thông tin hỗ trợ cho việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn (xem hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực này);

(b) Thực hiện thủ tục phân tích (xem hướng dẫn tại đoạn A7 - A10 Chuẩn mực này);

(c) Quan sát và điều tra (xem hướng dẫn tại đoạn A11 Chuẩn mực này).

07. Kiểm toán viên phải xem xét liệu các thông tin thu thập được từ thủ tục đánh giá chấp nhận hoặc duy trì khách hàng có liên quan đến việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu hay không.

08. Trong trường hợp thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán đã cung cấp các dịch vụ khác cho đơn vị được kiểm toán thì thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán đó phải xem xét liệu thông tin đã thu thập được trước đây có phù hợp để xác định rủi ro có sai sót trọng yếu hay không.

09. Trường hợp dự định sử dụng các thông tin thu thập được từ kinh nghiệm làm việc với đơn vị được kiểm toán và từ các thủ tục kiểm toán đã thực hiện trong các năm trước hoặc kinh nghiệm từ các cuộc kiểm toán trước, kiểm toán viên phải cân nhắc liệu có các thay đổi diễn ra trong thời gian từ cuộc kiểm toán trước đến cuộc kiểm toán hiện tại có thể ảnh hưởng tới sự phù hợp của các thông tin đó đối với cuộc kiểm toán hiện tại hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A12 - A13 Chuẩn mực này).

10. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán và các thành viên chính trong nhóm kiểm toán phải thảo luận về khả năng báo cáo tài chính của đơn vị có dễ xảy ra sai sót trọng yếu và việc áp dụng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có phù hợp với điều kiện và hoàn cảnh của đơn vị không. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải quyết định những vấn đề cần thông báo cho các thành viên nhóm kiểm toán không tham gia thảo luận (xem hướng dẫn tại đoạn A14 - A16 Chuẩn mực này).

Những hiểu biết cần có về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ

Đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị

11. Kiểm toán viên phải tìm hiểu các thông tin sau:

(a) Ngành nghề kinh doanh, các quy định pháp lý và các yếu tố bên ngoài khác, bao gồm cả khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (xem hướng dẫn tại đoạn A17 - A22 Chuẩn mực này);

(b) Đặc điểm của đơn vị, bao gồm:

(i) Lĩnh vực hoạt động;

(ii) Loại hình sở hữu và bộ máy quản trị;

(iii) Các hình thức đầu tư mà đơn vị đang và sẽ tham gia, kể cả đầu tư vào các đơn vị có mục đích đặc biệt;

(iv) Cơ cấu tổ chức, sản xuất kinh doanh và quản lý và cơ cấu nguồn vốn của đơn vị.

Các thông tin này giúp kiểm toán viên hiểu được các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần được trình bày trên báo cáo tài chính của đơn vị (xem hướng dẫn tại đoạn A23 - A27 Chuẩn mực này).

(c) Các chính sách kế toán mà đơn vị lựa chọn áp dụng và lý do thay đổi (nếu có). Kiểm toán viên phải đánh giá các chính sách kế toán mà đơn vị đang áp dụng có phù hợp với lĩnh vực hoạt động kinh doanh của đơn vị, có nhất quán với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính và các chính sách kế toán mà các đơn vị trong cùng lĩnh vực hoạt động đang áp dụng hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A28 Chuẩn mực này).

(d) Mục tiêu, chiến lược của đơn vị và những rủi ro kinh doanh có liên quan mà có thể dẫn đến rủi ro có sai sót trọng yếu (xem hướng dẫn tại đoạn A29 - A35 Chuẩn mực này);

(e) Việc đo lường và đánh giá kết quả hoạt động của đơn vị (xem hướng dẫn tại đoạn A36 - A41 Chuẩn mực này).

Kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán

12. Kiểm toán viên phải tìm hiểu các thông tin về kiểm soát nội bộ của đơn vị có liên quan đến cuộc kiểm toán. Mặc dù hầu hết các kiểm soát liên quan tới cuộc kiểm toán thường liên quan tới báo cáo tài chính nhưng không phải tất cả các kiểm soát liên quan tới báo cáo tài chính đều liên quan đến cuộc kiểm toán. Kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định kiểm soát nào, riêng lẻ hay kết hợp với kiểm soát khác, có liên quan tới cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A42 - A65 Chuẩn mực này).

Nội dung và mức độ hiểu biết về các kiểm soát có liên quan

13. Khi thu thập thông tin về các kiểm soát có liên quan đến cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải đánh giá về mặt thiết kế của các kiểm soát và xác định xem các kiểm soát này đã được thực hiện tại đơn vị hay chưa, bằng cách tiến hành thêm một số thủ tục kiểm toán ngoài việc phỏng vấn các nhân viên của đơn vị (xem hướng dẫn tại đoạn A66 - A68 Chuẩn mực này).

Các thành phần của kiểm soát nội bộ

Môi trường kiểm soát

14. Kiểm toán viên phải tìm hiểu về môi trường kiểm soát của đơn vị. Trong quá trình tìm hiểu, kiểm toán viên phải đánh giá liệu:

(a) Ban Giám đốc, với sự giám sát của Ban quản trị, đã thiết kế và duy trì văn hóa trung thực và hành vi đạo đức hay chưa;

(b) Các điểm mạnh của môi trường kiểm soát có kết hợp lại tạo thành cơ sở vững chắc cho các thành phần khác của kiểm soát nội bộ hay không, và các thành

phần đó có bị suy yếu do các khiếm khuyết của môi trường kiểm soát hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A69 - A78 Chuẩn mực này).

Quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị

15. Kiểm toán viên phải tìm hiểu liệu đơn vị đã có một quy trình để:

(a) Xác định rủi ro kinh doanh liên quan tới mục tiêu lập và trình bày báo cáo tài chính;

(b) Ước tính mức độ của rủi ro;

(c) Đánh giá khả năng xảy ra rủi ro;

(d) Quyết định các hành động thích hợp đối với các rủi ro đó (xem hướng dẫn tại đoạn A79 Chuẩn mực này).

16. Nếu đơn vị đã có một quy trình đánh giá rủi ro như đã nêu tại đoạn 15 Chuẩn mực này (sau đây gọi là "quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị"), kiểm toán viên phải tìm hiểu nội dung và kết quả của quy trình này. Trường hợp kiểm toán viên phát hiện có rủi ro có sai sót trọng yếu mà Ban Giám đốc của đơn vị không phát hiện được, kiểm toán viên phải đánh giá liệu rủi ro này có liên quan đến một rủi ro mà quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị được cho là có khả năng phát hiện nhưng thực tế lại không phát hiện được hay không. Nếu có rủi ro đó, kiểm toán viên phải tìm hiểu lý do quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị không phát hiện được rủi ro đó và đánh giá xem quy trình này có phù hợp với điều kiện của đơn vị hay chưa, hoặc xác định xem có những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ liên quan đến quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị hay không.

17. Nếu đơn vị chưa có một quy trình hoặc đã có quy trình nhưng chưa được chuẩn hóa, kiểm toán viên phải trao đổi với Ban Giám đốc đơn vị liệu các rủi ro kinh doanh liên quan tới mục tiêu lập và trình bày báo cáo tài chính đã được phát hiện hay chưa và được xử lý thế nào. Kiểm toán viên phải đánh giá liệu việc không có văn bản quy định quy trình đánh giá rủi ro có phù hợp trong các trường hợp cụ thể hay không hoặc trường hợp không có văn bản quy định có cho thấy khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ của đơn vị hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A80 Chuẩn mực này).

Hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, bao gồm các quy trình kinh doanh có liên quan, và trao đổi thông tin

18. Kiểm toán viên phải tìm hiểu về hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, bao gồm các quy trình kinh doanh có liên quan, gồm các nội dung sau:

(a) Các nhóm giao dịch trong hoạt động của đơn vị có tính chất quan trọng đối với báo cáo tài chính;

(b) Các thủ tục được thực hiện trong hệ thống công nghệ thông tin hoặc thủ công, để tạo lập, ghi chép, xử lý, chỉnh sửa các giao dịch, ghi nhận vào Sổ Cái và trình bày báo cáo tài chính;

(c) Các tài liệu kế toán liên quan, các thông tin hỗ trợ và các khoản mục cụ thể trên báo cáo tài chính được dùng để tạo lập, ghi chép, xử lý và báo cáo giao dịch, kể cả việc chỉnh sửa các thông tin không chính xác và cách thức dữ liệu được phản ánh vào Sổ Cái. Các tài liệu kế toán này có thể dưới dạng bản giấy hoặc bản điện tử;

(d) Cách thức hệ thống thông tin tiếp nhận các sự kiện và tình huống có tính chất quan trọng đối với báo cáo tài chính (không bao gồm các giao dịch);

(e) Quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị, bao gồm cả các ước tính kế toán và thông tin thuyết minh quan trọng;

(f) Các kiểm soát đối với những bút toán, kể cả bút toán ghi sổ không thông dụng để ghi nhận các giao dịch không thường xuyên, các giao dịch bất thường hoặc các điều chỉnh (xem hướng dẫn tại đoạn A81 - A85 Chuẩn mực này).

19. Kiểm toán viên phải tìm hiểu cách thức đơn vị trao đổi thông tin về vai trò, trách nhiệm và các vấn đề quan trọng khác liên quan tới báo cáo tài chính, gồm (xem hướng dẫn tại đoạn A86 - A87 Chuẩn mực này):

(a) Trao đổi giữa Ban Giám đốc và Ban quản trị;

(b) Thông tin với bên ngoài, ví dụ với các cơ quan quản lý có thẩm quyền.

Các hoạt động kiểm soát liên quan đến cuộc kiểm toán

20. Kiểm toán viên phải tìm hiểu những hoạt động kiểm soát liên quan đến cuộc kiểm toán mà theo xét đoán của kiểm toán viên là cần thiết để có thể đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu và thiết kế các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với rủi ro đã đánh giá. Đối với mỗi cuộc kiểm toán, kiểm toán viên không bắt buộc phải tìm hiểu hết toàn bộ các hoạt động kiểm soát liên quan đến từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản, thông tin thuyết minh trên báo cáo tài chính hoặc tới từng cơ sở dẫn liệu có liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A88 - A94 Chuẩn mực này).

21. Khi tìm hiểu hoạt động kiểm soát của đơn vị, kiểm toán viên phải tìm hiểu cách thức đơn vị xử lý rủi ro phát sinh từ công nghệ thông tin (xem hướng dẫn tại đoạn A95 - A97 Chuẩn mực này).

Giám sát các kiểm soát

22. Kiểm toán viên phải tìm hiểu những phương thức chủ yếu mà đơn vị sử dụng để giám sát kiểm soát nội bộ về lập và trình bày báo cáo tài chính, gồm các hoạt động kiểm soát có liên quan đến cuộc kiểm toán và cách thức đơn vị khắc phục các khiếm khuyết trong các kiểm soát của đơn vị (xem hướng dẫn tại đoạn A98 - A100 Chuẩn mực này).

23. Nếu đơn vị có kiểm toán nội bộ (xem thuật ngữ "kiểm toán nội bộ" tại đoạn 07(a) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 610), kiểm toán viên phải tìm hiểu các nội dung sau để xác định xem kiểm toán nội bộ có liên quan đến cuộc kiểm toán không:

(a) Trách nhiệm và vị trí của kiểm toán nội bộ trong cơ cấu tổ chức của đơn vị;

(b) Các hoạt động mà kiểm toán nội bộ đã và sẽ thực hiện (xem hướng dẫn tại đoạn A101 - A103 Chuẩn mực này).

24. Kiểm toán viên phải tìm hiểu nguồn gốc của thông tin được sử dụng trong hoạt động giám sát của đơn vị và cơ sở để Ban Giám đốc đánh giá là thông tin đủ tin cậy cho mục đích giám sát (xem hướng dẫn tại đoạn A104 Chuẩn mực này).

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

25. Để làm cơ sở cho việc thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo, kiểm toán viên phải xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở các cấp độ sau:

(a) Cấp độ báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A105 - A108 Chuẩn mực này);

(b) Cấp độ cơ sở dẫn liệu của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh (xem hướng dẫn tại đoạn A109 - A113 Chuẩn mực này).

26. Để đạt được yêu cầu tại đoạn 25 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải:

(a) Xác định rủi ro thông qua quá trình tìm hiểu về đơn vị và môi trường của đơn vị, bao gồm tìm hiểu các kiểm soát phù hợp liên quan đến rủi ro và xác định rủi ro thông qua xem xét các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trong báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A114 - A115 Chuẩn mực này);

(b) Đánh giá những rủi ro đã xác định và đánh giá liệu chúng có ảnh hưởng lan tỏa đến tổng thể báo cáo tài chính và ảnh hưởng tiềm tàng đến nhiều cơ sở dẫn liệu hay không;

(c) Liên hệ những rủi ro đã xác định với các sai sót có thể xảy ra ở cấp độ cơ sở dẫn liệu và cân nhắc xem những kiểm soát nào kiểm toán viên dự định kiểm tra (xem hướng dẫn tại đoạn A116 - A118 Chuẩn mực này);

(d) Cân nhắc khả năng xảy ra sai sót, kể cả khả năng xảy ra nhiều sai sót, và liệu sai sót tiềm tàng đó có dẫn đến sai sót trọng yếu hay không.

Rủi ro phải đặc biệt lưu ý khi kiểm toán

27. Khi thực hiện quy trình đánh giá rủi ro quy định tại đoạn 25 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải dựa vào xét đoán chuyên môn để quyết định xem liệu rủi ro đã xác định có phải là rủi ro đáng kể hay không. Khi xét đoán, kiểm toán viên phải loại trừ ảnh hưởng của các kiểm soát đã được xác định liên quan đến rủi ro đó.

28. Khi xét đoán xem rủi ro nào được coi là rủi ro đáng kể, kiểm toán viên phải xem xét những nội dung tối thiểu sau:

(a) Rủi ro đó có phải là rủi ro do gian lận hay không;

(b) Rủi ro đó có liên quan tới những thay đổi lớn gần đây trong nền kinh tế, trong lĩnh vực kế toán và các lĩnh vực khác, do đó, cần phải đặc biệt lưu ý hay không;

(c) Mức độ phức tạp của các giao dịch;

(d) Rủi ro đó có gắn liền với các giao dịch quan trọng với các bên liên quan hay không;

(e) Mức độ chủ quan trong việc định lượng thông tin tài chính liên quan tới rủi ro, đặc biệt là những thông tin mà việc định lượng còn yếu tố chưa chắc chắn;

(f) Rủi ro đó có liên quan tới những giao dịch lớn nằm ngoài phạm vi hoạt động kinh doanh bình thường của đơn vị, hoặc có liên quan tới giao dịch có dấu hiệu bất thường hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A119 - A123 Chuẩn mực này).

29. Khi đã xác định có rủi ro đáng kể, kiểm toán viên phải tìm hiểu các kiểm soát của đơn vị, kể cả các hoạt động kiểm soát, có liên quan đến rủi ro đó (xem hướng dẫn tại đoạn A124 - A126 Chuẩn mực này).

Những rủi ro mà nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản sẽ không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp

30. Đối với một số loại rủi ro, kiểm toán viên có thể xét đoán rằng nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản sẽ không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Những rủi ro này liên quan tới việc ghi chép không chính xác hoặc không đầy đủ các nhóm giao dịch và số dư tài khoản có tính chất thường xuyên và quan trọng mà thường được xử lý tự động, có ít hoặc không có sự can thiệp thủ công. Trong trường hợp này, các kiểm soát của đơn vị đối với các rủi ro này được coi là có liên quan đến cuộc kiểm toán và kiểm toán viên phải tìm hiểu về các kiểm soát đó (xem hướng dẫn tại đoạn A127 - A129 Chuẩn mực này).

Xem xét lại đánh giá rủi ro

31. Đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu có thể thay đổi trong quá trình kiểm toán khi kiểm toán viên thu thập được thêm bằng chứng kiểm toán. Trường hợp các bằng chứng kiểm toán thu thập được từ việc thực hiện thủ tục kiểm toán tiếp theo hoặc các thông tin mới thu thập được không nhất quán với những bằng chứng kiểm toán ban đầu mà kiểm toán viên đã dựa vào đó để đánh giá rủi ro thì kiểm toán viên phải xem xét lại những đánh giá trước đó và từ đó sửa đổi các thủ tục kiểm toán tiếp theo đã đề ra (xem hướng dẫn tại đoạn A130 Chuẩn mực này).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

32. Kiểm toán viên phải lưu lại trong hồ sơ kiểm toán (xem đoạn 08 - 11 và A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230):

(a) Những trao đổi giữa các thành viên nhóm kiểm toán theo quy định tại đoạn 10 Chuẩn mực này, và tất cả các quyết định quan trọng đã thống nhất;

(b) Những nội dung chính tìm hiểu được về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực này và từng thành phần của kiểm soát nội bộ theo quy định tại đoạn 14 - 24 Chuẩn mực này, các nguồn thông tin mà kiểm toán viên đã sử dụng để thu thập các hiểu biết và các thủ tục đánh giá rủi ro đã thực hiện;

(c) Những rủi ro có sai sót trọng yếu đã được xác định và đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu theo quy định tại đoạn 25 Chuẩn mực này;

(d) Những rủi ro đã xác định và các kiểm soát liên quan mà kiểm toán viên đã tìm hiểu, theo quy định tại đoạn 27 - 30 Chuẩn mực này (xem hướng dẫn tại đoạn A131 - A134 Chuẩn mực này).

III. HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

Thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan (hướng dẫn đoạn 05 Chuẩn mực này)

A1. Thu thập những hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ (sau đây gọi là "hiểu biết về đơn vị") là một quy trình liên tục và linh hoạt trong việc thu thập, cập nhật và phân tích thông tin trong suốt quá trình kiểm toán. Hiểu biết về đơn vị cung cấp cho kiểm toán viên cơ sở để lập kế hoạch kiểm toán và thực hiện các xét đoán chuyên môn trong suốt quá trình kiểm toán, ví dụ trong các công việc như:

(1) Đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính;

(2) Xác định mức trọng yếu theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320;

(3) Đánh giá sự phù hợp của việc chọn lựa, áp dụng các chính sách kế toán và tính đầy đủ, thích hợp của các thuyết minh báo cáo tài chính;

(4) Xác định các khoản mục phải đặc biệt lưu ý khi kiểm toán, ví dụ giao dịch với các bên liên quan, sự phù hợp trong giả định của Ban Giám đốc về tính hoạt động liên tục của đơn vị, hoặc xem xét mục đích kinh tế của các giao dịch;

(5) Xây dựng các ước tính để sử dụng khi thực hiện thủ tục phân tích;

(6) Biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá, gồm thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo để thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp;

(7) Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập, như đánh giá sự phù hợp của các giả định và của các giải trình bằng lời và bằng văn bản của Ban Giám đốc.

A2. Kiểm toán viên có thể sử dụng thông tin thu thập được từ thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan để làm bằng chứng kiểm toán hỗ trợ cho việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu. Ngoài ra, kiểm toán viên vẫn có thể thu thập bằng chứng kiểm toán về các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh và các cơ sở dẫn liệu liên quan và về tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát, mặc dù các thủ tục này không được lập kế hoạch cụ thể là thử nghiệm cơ bản hay thử nghiệm kiểm soát. Kiểm toán viên cũng có thể chọn cách tiến hành thử nghiệm cơ bản hoặc thử nghiệm kiểm soát đồng thời với các thủ tục đánh giá rủi ro bởi vì đây là cách thực hiện hiệu quả.

A3. Kiểm toán viên cần sử dụng xét đoán chuyên môn để quyết định mức độ hiểu biết cần phải có. Vấn đề chính mà kiểm toán viên cần xem xét là những hiểu biết đã có liệu đã đáp ứng được mục tiêu quy định trong Chuẩn mực này hay chưa. Chuẩn mực này không yêu cầu kiểm toán viên phải có hiểu biết tổng thể sâu sắc về đơn vị như yêu cầu đối với Ban Giám đốc trong quá trình điều hành đơn vị.

A4. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn việc đánh giá rủi ro, bao gồm cả rủi ro do gian lận và rủi ro do nhầm lẫn. Tuy nhiên, do mức độ nghiêm trọng của gian lận, đoạn 12 - 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 đã quy định chi tiết các thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan để thu thập thông tin nhằm xác định rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.

A5. Trong quá trình thu thập các hiểu biết cần thiết về đơn vị được kiểm toán (xem đoạn 11 - 24 Chuẩn mực này), kiểm toán viên phải thực hiện toàn bộ các thủ tục đánh giá rủi ro theo quy định tại đoạn 06 Chuẩn mực này nhưng không nhất thiết phải thực hiện toàn bộ các thủ tục cho mỗi khía cạnh của thông tin cần tìm hiểu. Kiểm toán viên có thể áp dụng các thủ tục khác nếu xét thấy thông tin thu thập được sẽ hữu ích cho việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu. Ví dụ về thủ tục khác bao gồm:

(1) Soát xét các thông tin thu được từ các nguồn bên ngoài như tạp chí về thương mại và kinh tế, báo cáo phân tích của các chuyên gia, ngân hàng hoặc các tổ chức xếp hạng; hoặc các tạp chí của cơ quan quản lý ngành và tạp chí tài chính;

(2) Phỏng vấn chuyên gia tư vấn pháp luật và chuyên gia định giá bên ngoài mà đơn vị được kiểm toán đã từng sử dụng.

Phỏng vấn Ban Giám đốc và các cá nhân khác trong đơn vị được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 06(a) Chuẩn mực này)

A6. Kiểm toán viên thu thập được phần lớn thông tin từ việc phỏng vấn Ban Giám đốc và những người chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Tuy nhiên, kiểm toán viên cũng có thể phỏng vấn những cá nhân khác và nhân viên ở các cấp bậc, chức vụ khác nhau trong đơn vị được kiểm toán để thu thập thông tin hữu ích hoặc những quan điểm, ý kiến khác giúp cho việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu. Ví dụ:

(1) Phỏng vấn trực tiếp Ban quản trị có thể giúp kiểm toán viên nắm được môi trường lập báo cáo tài chính;

(2) Phỏng vấn trực tiếp kiểm toán viên nội bộ có thể giúp cung cấp thông tin về các thủ tục mà kiểm toán viên nội bộ đã thực hiện trong năm, liên quan đến thiết kế và hiệu quả của kiểm soát nội bộ và liệu Ban Giám đốc đã có các biện pháp thích hợp đối với với những phát hiện của kiểm toán viên nội bộ hay chưa;

(3) Phỏng vấn nhân viên chịu trách nhiệm ghi chép, xử lý và hạch toán các giao dịch phức tạp và bất thường có thể giúp kiểm toán viên đánh giá tính phù hợp của việc lựa chọn và áp dụng chính sách kế toán của đơn vị;

(4) Phỏng vấn trực tiếp luật sư của đơn vị có thể cung cấp thông tin về các vấn đề như kiện tụng, tuân thủ pháp luật và các quy định, những thông tin về gian lận và các cáo buộc gian lận ảnh hưởng tới đơn vị, nghĩa vụ bảo hành, hậu mãi, các thỏa thuận (ví dụ liên doanh, liên kết) với đối tác kinh doanh và ý nghĩa của các điều khoản hợp đồng;

(5) Phỏng vấn trực tiếp nhân viên tiếp thị và bán hàng có thể cung cấp thông tin về những thay đổi trong chiến lược thị trường, xu hướng bán hàng của đơn vị hoặc các thỏa thuận với khách hàng.

Thủ tục phân tích (hướng dẫn đoạn 06(b) Chuẩn mực này)

A7. Các thủ tục phân tích sử dụng làm thủ tục đánh giá rủi ro có thể giúp kiểm toán viên xác định các đặc điểm của đơn vị mà kiểm toán viên chưa biết và giúp đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu để làm cơ sở cho việc thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với rủi ro đã đánh giá. Thủ tục phân tích sử dụng trong quy trình đánh giá rủi ro có thể liên quan đến các thông tin tài chính và phi tài chính, như mối quan hệ giữa doanh thu và số lượng hàng bán.

A8. Thủ tục phân tích có thể giúp kiểm toán viên xác định sự tồn tại của các giao dịch, sự kiện bất thường, các số liệu, tỷ trọng và xu hướng có thể là dấu hiệu của các vấn đề có ảnh hưởng đến cuộc kiểm toán. Phát hiện được những mối quan hệ bất thường và không mong đợi có thể giúp kiểm toán viên xác định được rủi ro có sai sót trọng yếu, đặc biệt là những rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.

A9. Tuy nhiên, khi thủ tục phân tích sử dụng những dữ liệu tổng hợp (như trường hợp thực hiện thủ tục phân tích để đánh giá rủi ro), kết quả phân tích chỉ cung cấp những thông tin chung ban đầu về khả năng có thể xảy ra sai sót trọng yếu. Do đó, việc xem xét những thông tin khác đã thu thập được khi xác định rủi ro có sai sót trọng yếu cùng với kết quả của thủ tục phân tích có thể giúp kiểm toán viên hiểu và đánh giá kết quả của thủ tục phân tích.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A10. Một số đơn vị nhỏ có thể không có các thông tin tài chính giữa niên độ hay hàng tháng để phục vụ cho việc phân tích. Trong trường hợp này, mặc dù kiểm toán viên có thể thực hiện một số thủ tục phân tích nhất định để phục vụ lập kế hoạch kiểm toán hoặc thu thập thông tin qua phỏng vấn nhưng kiểm toán viên có thể cần phải có kế hoạch thực hiện thủ tục phân tích để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ngay khi có dự thảo báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán.

Quan sát và điều tra (hướng dẫn đoạn 06(c) Chuẩn mực này)

A11. Quan sát và điều tra có thể hỗ trợ việc phỏng vấn Ban Giám đốc và các cá nhân khác trong đơn vị, đồng thời cung cấp thêm những thông tin về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị. Ví dụ về những nội dung quan sát và điều tra, bao gồm:

(1) Hoạt động của đơn vị;

(2) Các tài liệu (như kế hoạch và chiến lược kinh doanh), hồ sơ, tài liệu hướng dẫn về kiểm soát nội bộ;

(3) Các loại báo cáo do Ban Giám đốc lập (như báo cáo quản lý hàng quý và báo cáo tài chính giữa niên độ) và báo cáo do Ban quản trị lập (như biên bản họp hội đồng quản trị);

(4) Cơ sở hạ tầng, nhà xưởng, máy móc thiết bị...

Thông tin thu thập từ các cuộc kiểm toán trước (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

A12. Kinh nghiệm trước đó về đơn vị được kiểm toán và các thủ tục kiểm toán đã thực hiện trong các cuộc kiểm toán trước có thể sẽ cung cấp cho kiểm toán viên những thông tin như:

(1) Những sai sót trong quá khứ và liệu việc sửa chữa đã được thực hiện kịp thời hay chưa;

(2) Đặc điểm của đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ (bao gồm những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ);

(3) Các thay đổi quan trọng của đơn vị hoặc trong các hoạt động của đơn vị kể từ kỳ kế toán trước cho đến thời điểm hiện tại có thể giúp kiểm toán viên hiểu biết đầy đủ hơn về đơn vị để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu.

A13. Kiểm toán viên phải đánh giá những thông tin đã có từ cuộc kiểm toán trước có còn phù hợp để sử dụng cho cuộc kiểm toán hiện tại hay không, vì những thay đổi trong môi trường kiểm soát có thể ảnh hưởng tới tính thích hợp của những thông tin đã thu thập được trước đây. Để xác định những thay đổi này có ảnh hưởng đến tính thích hợp của thông tin hay không, kiểm toán viên có thể cần phỏng vấn và thực hiện các thủ tục kiểm toán phù hợp khác như thực hiện thủ tục kiểm tra từng bước (walk throughs) đối với quy trình có liên quan.

Thảo luận trong nhóm kiểm toán (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

A14. Việc thảo luận trong nhóm kiểm toán về khả năng báo cáo tài chính dễ xảy ra sai sót trọng yếu nhằm:

(1) Tạo cơ hội cho các thành viên có nhiều kinh nghiệm trong nhóm kiểm toán, trong đó có thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán, chia sẻ những quan điểm dựa trên những kinh nghiệm và hiểu biết về đơn vị;

(2) Cho phép các thành viên nhóm kiểm toán trao đổi thông tin về những rủi ro kinh doanh mà đơn vị có khả năng gặp phải, những khoản mục trong báo cáo tài chính dễ bị sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn và cách thức dẫn đến những sai sót đó;

(3) Giúp các thành viên nhóm kiểm toán hiểu rõ hơn những sai sót trọng yếu tiềm tàng trong báo cáo tài chính cụ thể theo từng khoản mục đã được phân công cho các thành viên, cũng như hiểu được kết quả của các thủ tục kiểm toán họ đang thực hiện có ảnh hưởng như thế nào tới cuộc kiểm toán, kể cả việc xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo;

(4) Tạo cơ sở cho các thành viên nhóm kiểm toán trao đổi và chia sẻ những thông tin mới thu thập được trong suốt quá trình kiểm toán có ảnh hưởng tới việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu hoặc những thủ tục kiểm toán đã thực hiện đối với các rủi ro này.

Đoạn 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 quy định nội dung thảo luận giữa các thành viên nhóm kiểm toán về rủi ro do gian lận.

A15. Một cuộc thảo luận của nhóm kiểm toán (nhất là đối với những cuộc kiểm toán ở nhiều địa điểm) có thể không cần phải có sự tham gia của toàn bộ thành viên nhóm kiểm toán và cũng không nhất thiết phải thông báo toàn bộ nội dung thảo luận tới từng thành viên. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán có thể chỉ thảo luận với những thành viên chính trong nhóm kiểm toán, kể cả các chuyên gia và những người chịu trách nhiệm đối với kiểm toán công ty con, đơn vị thành viên, nếu cần thiết. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán có thể ủy quyền lại việc trao đổi với những thành viên khác, có xem xét đến những thông tin cần truyền đạt cho toàn bộ nhóm kiểm toán. Việc truyền đạt thông tin nên được lập kế hoạch với sự phê duyệt của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A16. Nhiều cuộc kiểm toán nhỏ có thể chỉ do một người (một kiểm toán viên hoặc một thành viên Ban Giám đốc) thực hiện. Trường hợp này, thành viên đó vừa là người chịu trách nhiệm thiết kế kế hoạch kiểm toán, vừa là người xác định sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn của báo cáo tài chính, tuy nhiên vẫn phải có sự soát xét của một kiểm toán viên hoặc một thành viên Ban Giám đốc khác.

Những hiểu biết cần có về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ

Đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị

Các yếu tố ngành nghề, pháp lý và những yếu tố bên ngoài khác (hướng dẫn đoạn 11(a) Chuẩn mực này)

Các yếu tố ngành nghề

A17. Những yếu tố có ảnh hưởng đến ngành nghề bao gồm môi trường cạnh tranh, mối quan hệ với nhà cung cấp, với khách hàng và các tiến bộ khoa học kỹ thuật. Kiểm toán viên cần chú ý đến các vấn đề như:

(1) Thị trường và sự cạnh tranh, bao gồm nhu cầu, khả năng sản xuất và sự cạnh tranh về giá cả;

(2) Các hoạt động mang tính chu kỳ hoặc thời vụ;

(3) Công nghệ có liên quan tới sản phẩm của đơn vị;

(4) Nguồn cung cấp năng lượng và chi phí.

A18. Ngành mà đơn vị đang hoạt động có thể làm phát sinh những rủi ro có sai sót trọng yếu do tính chất hoạt động kinh doanh hoặc do các quy định áp dụng. Ví dụ, các hợp đồng dài hạn có thể liên quan đến những ước tính lớn về doanh thu và chi phí, do đó làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu. Trong trường hợp này, theo quy định tại đoạn 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220, nhóm kiểm toán cần có thành viên có đủ kiến thức chuyên môn và kinh nghiệm phù hợp.

Các yếu tố pháp lý

A19. Các yếu tố pháp lý bao gồm môi trường pháp lý, trong đó có khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, môi trường chính trị và pháp luật. Ví dụ về các vấn đề kiểm toán viên cần xem xét bao gồm:

(1) Chế độ kế toán mà ngành nghề đang áp dụng và các thông lệ của ngành (nếu có);

(2) Hệ thống các quy định cho từng ngành nghề;

(3) Hệ thống pháp luật và các quy định có ảnh hưởng lớn tới hoạt động của đơn vị, trong đó có các hoạt động giám sát trực tiếp;

(4) Thuế (thuế thu nhập doanh nghiệp và các loại thuế khác);

(5) Các chính sách do Nhà nước ban hành hiện đang ảnh hưởng tới hoạt động của đơn vị, ví dụ như chính sách tiền tệ, kiểm soát ngoại hối, tài khóa, các ưu đãi tài chính (ví dụ các chương trình viện trợ của Chính phủ), hàng rào thuế quan hoặc các chính sách hạn chế thương mại;

(6) Các quy định về môi trường ảnh hưởng đến ngành nghề và hoạt động của đơn vị.

A20. Đoạn 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 250 quy định cụ thể về hệ thống pháp luật và các quy định áp dụng cho đơn vị và ngành nghề của đơn vị.

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

A21. Đối với các đơn vị trong lĩnh vực công, hoạt động của đơn vị có thể chịu ảnh hưởng của pháp luật, các quy định hoặc các hướng dẫn của cơ quan quản lý. Kiểm toán viên cần xem xét những vấn đề này trong quá trình tìm hiểu thông tin về đơn vị và môi trường của đơn vị.

Các yếu tố bên ngoài khác

A22. Kiểm toán viên có thể cần tìm hiểu các yếu tố bên ngoài khác có ảnh hưởng đến đơn vị như tình hình chung về kinh tế, lãi suất và các nguồn tài chính nhàn rỗi, lạm phát hoặc biến động tỷ giá.

Đặc điểm của đơn vị (hướng dẫn đoạn 11(b) Chuẩn mực này)

A23. Hiểu biết về đặc điểm của đơn vị giúp kiểm toán viên hiểu được các vấn đề như:

(1) Liệu đơn vị có cơ cấu tổ chức phức tạp, như có các công ty con hoặc đơn vị thành viên tại nhiều địa điểm khác nhau hay không. Cơ cấu tổ chức phức tạp thường dẫn đến những vấn đề có thể làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu. Những vấn đề đó có thể bao gồm liệu giá trị của lợi thế thương mại, các liên doanh, các khoản đầu tư hoặc các đơn vị có mục đích đặc biệt có được hạch toán phù hợp hay không;

(2) Quyền sở hữu và các mối quan hệ giữa các chủ sở hữu với những cá nhân hoặc đơn vị khác. Hiểu biết về vấn đề này giúp kiểm toán viên xác định được các giao dịch với các bên liên quan đã được ghi nhận và hạch toán phù hợp hay chưa. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 550 quy định và hướng dẫn kiểm toán viên xem xét các vấn đề đối với các bên liên quan.

A24. Ví dụ về một số vấn đề mà kiểm toán viên có thể cần xem xét khi tìm hiểu về đặc điểm của đơn vị, bao gồm:

(1) Vấn đề liên quan đến hoạt động kinh doanh như:

- Bản chất của các nguồn doanh thu, sản phẩm hay dịch vụ, và các thị trường bao gồm cả thương mại điện tử như bán hàng và tiếp thị qua Internet;

- Thực hiện các hoạt động (ví dụ: các giai đoạn và quy trình sản xuất, những hoạt động chịu tác động của rủi ro môi trường);

- Liên doanh, liên kết và các hoạt động thuê ngoài;

- Sự phân tán về mặt địa lý và phân khúc thị trường;

- Địa điểm sản xuất, nhà kho, văn phòng, số lượng và địa điểm hàng tồn kho;

- Các khách hàng chính và các nhà cung cấp hàng hóa và dịch vụ chính, các thỏa thuận lao động (bao gồm tham gia công đoàn, hưu trí và các quyền lợi khác sau khi nghỉ việc, quyền mua cổ phiếu hoặc các ưu đãi khác và các quy định của Nhà nước liên quan đến người lao động);

- Các hoạt động và chi tiêu cho nghiên cứu và phát triển;

- Các giao dịch với các bên liên quan.

(2) Vấn đề liên quan đến các khoản đầu tư và các hoạt động đầu tư như:

- Việc mua, bán hoặc chia tách doanh nghiệp đã được lập kế hoạch hoặc được thực hiện gần đây;

- Mua, bán chứng khoán và các khoản nợ;

- Các hoạt động đầu tư vốn;

- Các khoản đầu tư vào các đơn vị không hợp nhất trong đó có công ty hợp danh, công ty liên doanh và các đơn vị có mục đích đặc biệt.

(3) Vấn đề liên quan đến các khoản tài trợ và các hoạt động tài trợ như:

- Các công ty con và các đơn vị liên kết lớn, kể cả các đơn vị được hợp nhất hay không hợp nhất;

- Cơ cấu nợ và các điều khoản liên quan, bao gồm cả các thỏa thuận tài trợ và cho thuê tài chính được phản ánh ngoài Bảng cân đối kế toán;

- Đối tượng thụ hưởng (trong nước, ngoài nước, uy tín kinh doanh và kinh nghiệm) và các bên liên quan;

- Sử dụng các công cụ tài chính phái sinh.

(4) Vấn đề liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính như:

- Các nguyên tắc kế toán và các thông lệ riêng của từng ngành, kể cả các ngành có đặc thù riêng (ví dụ, nguyên tắc áp dụng cho các khoản cho vay và đầu tư của ngân hàng, hay nghiên cứu và phát triển của ngành dược);

- Cách thức ghi nhận doanh thu;

- Kế toán giá trị hợp lý;

- Các tài sản, các khoản nợ phải trả và các giao dịch có nguồn gốc ngoại tệ;

- Kế toán các giao dịch bất thường hoặc phức tạp, bao gồm các giao dịch đang tranh cãi hay các lĩnh vực mới (ví dụ, kế toán cho khoản chi thưởng bằng cổ phiếu).

A25. Các thay đổi đáng kể của đơn vị so với các kỳ trước có thể làm phát sinh hoặc làm thay đổi rủi ro có sai sót trọng yếu.

Đặc điểm của các đơn vị có mục đích đặc biệt

A26. Đơn vị có mục đích đặc biệt là một đơn vị được thành lập vì mục đích hẹp và đã xác định trước, như cho thuê tài sản hay chứng khoán hóa tài sản tài chính, hay để thực hiện các hoạt động nghiên cứu và phát triển. Đơn vị này có thể là doanh nghiệp, tổ chức tín thác, công ty hợp danh hoặc đơn vị trực thuộc không có tư cách pháp nhân. Đơn vị tạo lập ra đơn vị có mục đích đặc biệt thường chuyển giao tài sản cho đơn vị có mục đích đặc biệt (như một phần của giao dịch ghi giảm tài sản tài chính), tạo ra quyền sử dụng tài sản của đơn vị có mục đích đặc biệt, hay cung cấp dịch vụ cho đơn vị có mục đích đặc biệt, trong khi các bên khác có thể cấp vốn cho đơn vị có mục đích đặc biệt này. Theo hướng dẫn tại đoạn A7 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 550, trong một số trường hợp, đơn vị có mục đích đặc biệt có thể là bên liên quan của đơn vị được kiểm toán.

A27. Các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính thường quy định rõ các điều kiện cụ thể cho thấy mức độ kiểm soát hay tình huống cụ thể mà theo đó đơn vị có mục đích đặc biệt phải được hợp nhất báo cáo tài chính. Việc diễn giải các quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính thường đòi hỏi phải có hiểu biết chi tiết về các thỏa thuận liên quan đến đơn vị có mục đích đặc biệt.

Các chính sách kế toán mà đơn vị lựa chọn áp dụng (hướng dẫn đoạn 11(c) Chuẩn mực này)

A28. Việc tìm hiểu về các chính sách kế toán mà đơn vị lựa chọn áp dụng có thể bao gồm các vấn đề sau:

(1) Các phương pháp mà đơn vị sử dụng để hạch toán các giao dịch quan trọng và các giao dịch bất thường;

(2) Ảnh hưởng của các chính sách kế toán quan trọng đối với các vấn đề gây tranh cãi và các lĩnh vực mới do thiếu hướng dẫn cụ thể hay chưa thống nhất;

(3) Những thay đổi trong chính sách kế toán của đơn vị;

(4) Các chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính, pháp luật và các quy định mới đối với đơn vị và thời điểm, cách thức đơn vị thực hiện các yêu cầu này.

Mục tiêu, chiến lược và những rủi ro kinh doanh có liên quan (hướng dẫn đoạn 11(d) Chuẩn mực này)

A29. Đơn vị hoạt động trong bối cảnh ngành nghề, các yếu tố liên quan đến quy định pháp luật và những yếu tố bên trong và bên ngoài khác. Để thích ứng với những yếu tố này, Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị phải đặt ra những mục tiêu để lập kế hoạch tổng thể cho đơn vị. Chiến lược là những phương pháp mà Ban Giám đốc sử dụng để đạt được mục tiêu đề ra. Mục tiêu và chiến lược của đơn vị có thể thay đổi theo thời gian.

A30. Rủi ro kinh doanh thường rộng hơn và bao gồm cả rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính. Rủi ro kinh doanh có thể phát sinh từ những thay đổi trong đơn vị hoặc từ những hoạt động phức tạp của đơn vị. Việc không nhận biết được nhu cầu thay đổi cũng có thể làm phát sinh rủi ro kinh doanh. Rủi ro kinh doanh có thể phát sinh từ những vấn đề như:

(1) Chiến lược phát triển sản phẩm hoặc dịch vụ mới không thành công;

(2) Thị trường không đủ lớn để tiêu thụ hàng hóa, dịch vụ (kể cả thị trường đó đã được phát triển thành công);

(3) Những sai sót của sản phẩm hoặc dịch vụ có thể dẫn đến trách nhiệm pháp lý hoặc làm ảnh hưởng đến uy tín của đơn vị.

A31. Hiểu biết về rủi ro kinh doanh mà đơn vị đối mặt sẽ làm tăng khả năng phát hiện rủi ro có sai sót trọng yếu, vì hầu hết những rủi ro kinh doanh sẽ gây ra hậu quả tài chính, do đó làm ảnh hưởng tới báo cáo tài chính của đơn vị. Tuy nhiên, kiểm toán viên không có trách nhiệm phải phát hiện hoặc đánh giá tất cả các loại rủi ro kinh doanh bởi vì không phải tất cả rủi ro kinh doanh đều làm phát sinh rủi ro có sai sót trọng yếu.

A32. Khi tìm hiểu về mục tiêu, chiến lược cũng như rủi ro kinh doanh liên quan có thể dẫn đến rủi ro có sai sót trọng yếu của báo cáo tài chính của đơn vị, kiểm toán viên có thể cần quan tâm đến những vấn đề như:

(1) Sự phát triển ngành nghề (có thể dẫn đến rủi ro kinh doanh liên quan như: đơn vị không có đủ tiềm lực về con người cũng như năng lực chuyên môn để thích ứng với những thay đổi trong ngành mình đang hoạt động);

(2) Sản phẩm hoặc dịch vụ mới (có thể dẫn đến rủi ro kinh doanh liên quan như: trách nhiệm đối với sản phẩm tăng lên);

(3) Mở rộng phạm vi kinh doanh (có thể dẫn đến rủi ro kinh doanh liên quan như: ước tính nhu cầu thị trường không chính xác);

(4) Những yêu cầu mới về kế toán (có thể dẫn đến rủi ro kinh doanh liên quan như: thực hiện không đầy đủ, không đúng những yêu cầu mới về kế toán hoặc chi phí thực hiện tăng thêm);

(5) Những quy định pháp lý (có thể dẫn đến rủi ro kinh doanh liên quan như: trách nhiệm tuân thủ pháp luật sẽ tăng lên);

(6) Những yêu cầu về tài chính của đơn vị trong thời điểm hiện tại và trong tương lai (có thể dẫn đến rủi ro kinh doanh liên quan như: mất nguồn tài trợ vốn do đơn vị không đáp ứng được những yêu cầu);

(7) Sử dụng công nghệ thông tin (có thể dẫn đến rủi ro kinh doanh liên quan như: hệ thống và các thủ tục không tương thích với nhau);

(8) Ảnh hưởng của việc thực hiện một chiến lược, đặc biệt là những ảnh hưởng dẫn đến những yêu cầu kế toán mới (có thể dẫn đến rủi ro kinh doanh liên quan như: việc thực hiện không đầy đủ hoặc không phù hợp).

A33. Một rủi ro kinh doanh có thể dẫn đến một rủi ro có sai sót trọng yếu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh ở cấp độ cơ sở dẫn liệu hoặc cấp độ báo cáo tài chính. Ví dụ, rủi ro kinh doanh xuất phát từ việc nguồn khách hàng bị thu hẹp có thể làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu trong việc đánh giá các khoản phải thu. Tuy nhiên, rủi ro này cũng có thể dẫn đến hậu quả dài hạn, nhất là trong một nền kinh tế suy thoái và kiểm toán viên phải cân nhắc khi đánh giá tính phù hợp của giả định đơn vị hoạt động liên tục. Do đó, để xác định một rủi ro kinh doanh có thể dẫn đến rủi ro có sai sót trọng yếu hay không, kiểm toán viên cần xem xét một cách cụ thể kết hợp với hoàn cảnh thực tế của đơn vị. Phụ lục số 02 của Chuẩn mực này cung cấp ví dụ về những tình huống và sự kiện dẫn đến rủi ro có sai sót trọng yếu.

A34. Thông thường, Ban Giám đốc xác định những rủi ro kinh doanh và đưa ra hướng giải quyết rủi ro. Quy trình đánh giá rủi ro như trên là một phần của kiểm soát nội bộ, được quy định tại đoạn 15 và hướng dẫn tại đoạn A79 - A80 Chuẩn mực này.

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

A35. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, những vấn đề liên quan đến trách nhiệm giải trình trước công luận có thể ảnh hưởng lớn đến mục tiêu của Ban Giám đốc và mục tiêu của Ban Giám đốc có thể bao gồm cả những mục tiêu theo quy định của pháp luật và các cơ quan quản lý Nhà nước.

Việc đo lường và đánh giá kết quả hoạt động của đơn vị (hướng dẫn đoạn 11(e) Chuẩn mực này)

A36. Ban Giám đốc và những cá nhân khác sẽ đo lường và đánh giá những vấn đề được xác định là quan trọng. Việc đo lường kết quả, từ bên trong hay bên ngoài đơn vị, đều sẽ tạo ra những áp lực cho đơn vị. Những áp lực này sẽ lại thúc đẩy Ban Giám đốc thực hiện những hành động nhằm cải thiện kết quả hoạt động hoặc làm sai lệch báo cáo tài chính. Do đó, hiểu biết về cách đo lường kết quả hoạt động của đơn vị sẽ giúp kiểm toán viên xem xét liệu các áp lực để đạt được mục tiêu hoạt động có thể dẫn đến các hành động của Ban Giám đốc làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu, kể cả sai sót do gian lận hay không. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 quy định và hướng dẫn về các rủi ro có gian lận.

A37. Việc đo lường và đánh giá kết quả hoạt động có thể có cùng mục đích, nhưng không hoàn toàn giống như việc giám sát các kiểm soát (một thành phần của kiểm soát nội bộ, trình bày tại đoạn A98 - A104 Chuẩn mực này):

(1) Việc đo lường và đánh giá kết quả hoạt động được tập trung vào liệu hoạt động kinh doanh có đạt được mục tiêu Ban Giám đốc (hoặc bên thứ 3) đề ra hay không;

(2) Việc giám sát các kiểm soát có liên quan mật thiết tới hiệu quả của kiểm soát nội bộ.

Tuy nhiên trong một vài tình huống, các chỉ tiêu đánh giá cũng cung cấp thông tin giúp Ban Giám đốc phát hiện được những khiếm khuyết của kiểm soát nội bộ.

A38. Ví dụ về các thông tin nội bộ được Ban Giám đốc sử dụng để đo lường và đánh giá kết quả hoạt động mà kiểm toán viên có thể xem xét, bao gồm:

(1) Những chỉ tiêu đánh giá kết quả hoạt động chủ yếu (tài chính và phi tài chính), những tỷ suất quan trọng, những xu hướng và số liệu thống kê hoạt động;

(2) Phân tích kết quả hoạt động theo từng giai đoạn;

(3) Kế hoạch tài chính, dự báo, phân tích biến động, thông tin về các bộ phận và các báo cáo đánh giá hoạt động của các bộ phận, phòng ban hoặc các cấp khác;

(4) Đánh giá năng lực của nhân viên và chính sách lương bổng ưu đãi;

(5) So sánh kết quả hoạt động của đơn vị với các đối thủ cạnh tranh.

A39. Các tổ chức, cá nhân bên ngoài cũng có thể đo lường và đánh giá kết quả hoạt động của đơn vị. Ví dụ, thông tin bên ngoài như các báo cáo phân tích và báo cáo xếp hạng tín nhiệm có thể cung cấp cho kiểm toán viên những thông tin hữu ích. Những loại báo cáo này thường được thu thập từ đơn vị được kiểm toán.

A40. Việc đo lường và đánh giá nội bộ có thể cho thấy các kết quả hoặc xu hướng không mong đợi đòi hỏi Ban Giám đốc phải xác định nguyên nhân và tiến hành những biện pháp khắc phục (trong một số tình huống, phải phát hiện và sửa chữa sai sót một cách kịp thời). Việc đo lường và đánh giá kết quả hoạt động cũng có thể chỉ ra cho kiểm toán viên thấy các rủi ro có sai sót liên quan đến báo cáo tài chính là có thực. Ví dụ, qua việc đo lường và đánh giá kết quả hoạt động có thể cho thấy sự tăng trưởng nhanh hoặc lợi nhuận bất thường so với các đơn vị khác trong ngành. Đặc biệt, những thông tin này khi kết hợp với các yếu tố khác như hình thức thưởng hoặc chế độ lương ưu đãi dựa trên kết quả đạt được có thể cho thấy rủi ro tiềm tàng về sự thiếu khách quan của Ban Giám đốc khi lập báo cáo tài chính.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A41. Các đơn vị nhỏ thường không có quy trình đo lường và đánh giá kết quả hoạt động. Việc phỏng vấn Ban Giám đốc sẽ cho kiểm toán viên biết được thông tin về những chỉ tiêu chủ yếu để đo lường và đánh giá kết quả hoạt động và để có những biện pháp phù hợp. Nếu kết quả phỏng vấn cho thấy đơn vị không thực hiện việc đo lường và đánh giá kết quả hoạt động thì có thể có sự gia tăng rủi ro có sai sót không được phát hiện và sửa chữa.

Kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

A42. Hiểu biết về kiểm soát nội bộ giúp kiểm toán viên xác định các loại sai sót tiềm tàng và các yếu tố ảnh hưởng đến rủi ro có sai sót trọng yếu và xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo.

A43. Các hướng dẫn quan trọng về kiểm soát nội bộ được trình bày ở bốn phần sau:

(1) Bản chất và đặc điểm chung của kiểm soát nội bộ;

(2) Các kiểm soát liên quan đến cuộc kiểm toán;

(3) Nội dung và mức độ hiểu biết về các kiểm soát liên quan;

(4) Các thành phần của kiểm soát nội bộ.

Bản chất và đặc điểm chung của kiểm soát nội bộ.

Mục đích của kiểm soát nội bộ

A44. Kiểm soát nội bộ được thiết kế, thực hiện và duy trì nhằm giải quyết các rủi ro kinh doanh đã được xác định, gây ra nguy cơ đơn vị không đạt được một trong các mục tiêu liên quan đến:

(1) Độ tin cậy của quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính;

(2) Hiệu quả và hiệu suất hoạt động;

(3) Việc tuân thủ pháp luật và các quy định hiện hành.

Việc thiết kế, thực hiện và duy trì kiểm soát nội bộ có thể thay đổi theo quy mô và mức độ phức tạp của đơn vị.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A45. Các đơn vị nhỏ có thể sử dụng ít chức năng, ít thủ tục hơn và các quy trình, thủ tục đơn giản hơn để thực hiện mục tiêu của mình.

Các hạn chế của kiểm soát nội bộ

A46. Kiểm soát nội bộ, dù hiệu quả đến mức nào, cũng chỉ có thể cung cấp cho đơn vị một sự đảm bảo hợp lý để đạt được mục tiêu lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị. Khả năng đạt được mục tiêu chịu ảnh hưởng bởi những hạn chế vốn có của kiểm soát nội bộ. Các hạn chế này bao gồm việc con người có thể có sai lầm khi đưa ra quyết định và sự thất bại của kiểm soát nội bộ có thể xảy ra do sai sót của con người, ví dụ có thể có sai sót trong việc thiết kế hoặc thay đổi một kiểm soát. Tương tự, một kiểm soát có thể hoạt động không hiệu quả, như thông tin thu thập phục vụ việc kiểm soát nội bộ không được sử dụng hợp lý do người chịu trách nhiệm rà soát thông tin này không hiểu rõ mục đích của thông tin hoặc không có những hành động phù hợp.

A47. Ngoài ra, các kiểm soát có thể bị vô hiệu hóa do sự thông đồng của hai hay nhiều người hoặc bị Ban Giám đốc khống chế. Ví dụ, Ban Giám đốc có thể có các "thỏa thuận phụ" với khách hàng nhằm thay đổi các điều khoản trong hợp đồng bán hàng mẫu của đơn vị, dẫn đến việc ghi nhận doanh thu không chính xác. Cũng như vậy, chức năng của phần mềm máy tính giúp phát hiện và báo cáo về các giao dịch vượt hạn mức tín dụng cho phép có thể bị khống chế hoặc vô hiệu hóa.

A48. Bên cạnh đó, khi thiết kế và thực hiện các kiểm soát, Ban Giám đốc có thể thực hiện các xét đoán về phạm vi, mức độ các kiểm soát mà Ban Giám đốc lựa chọn thực hiện và về phạm vi, mức độ rủi ro mà họ quyết định chấp nhận.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A49. Các đơn vị nhỏ thường có ít nhân lực, do đó hạn chế trong việc phân chia trách nhiệm và quyền hạn. Tuy nhiên, trong đơn vị nhỏ mà người chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc thì người đó có khả năng giám sát tốt hơn so với đơn vị lớn. Sự giám sát này có thể bù đắp những hạn chế trong việc phân chia trách nhiệm và quyền hạn.

A50. Mặt khác, người chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc cũng có nhiều khả năng hơn trong việc khống chế các kiểm soát do hệ thống kiểm soát nội bộ có cơ cấu đơn giản hơn. Kiểm toán viên cần xem xét điều này khi xác định các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.

Sự phân chia kiểm soát nội bộ thành các thành phần

A51. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, kiểm soát nội bộ được chia thành năm thành phần nhằm cung cấp một khuôn khổ giúp kiểm toán viên xem xét các khía cạnh khác nhau trong kiểm soát nội bộ của đơn vị có thể ảnh hưởng tới cuộc kiểm toán như thế nào:

(a) Môi trường kiểm soát;

(b) Quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị;

(c) Hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, bao gồm các quy trình kinh doanh có liên quan, và trao đổi thông tin;

(d) Các hoạt động kiểm soát;

(e) Giám sát các kiểm soát.

Sự phân chia này không nhất thiết phải thể hiện cách thức đơn vị thiết kế, thực hiện và duy trì kiểm soát nội bộ hoặc các thành phần đó được phân loại như thế nào. Kiểm toán viên có thể sử dụng các thuật ngữ hay các quy định khác để thể hiện các thành phần khác nhau của kiểm soát nội bộ cũng như sự tác động của các thành phần này đến cuộc kiểm toán, với điều kiện là tất cả các thành phần được mô tả trong Chuẩn mực này đều được đề cập đến.

A52. Đoạn A69 - A104 Chuẩn mực này hướng dẫn áp dụng cho năm thành phần của kiểm soát nội bộ liên quan đến việc kiểm toán báo cáo tài chính. Phụ lục 01 của Chuẩn mực này cung cấp thêm các thành phần của kiểm soát nội bộ.

Đặc điểm của các yếu tố thủ công và các yếu tố tự động trong kiểm soát nội bộ ảnh hưởng đến việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên

A53. Hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị bao gồm các yếu tố thủ công và các yếu tố tự động. Đặc điểm của các yếu tố thủ công và các yếu tố tự động có liên quan đến việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên cũng như các thủ tục kiểm toán tiếp theo dựa trên kết quả đánh giá đó.

A54. Việc sử dụng các yếu tố thủ công hay tự động trong kiểm soát nội bộ cũng ảnh hưởng đến cách thức tạo lập, ghi chép, xử lý và báo cáo các giao dịch:

(1) Các kiểm soát thủ công có thể bao gồm thủ tục phê duyệt, rà soát các giao dịch, đối chiếu và theo dõi các khoản đối chiếu đó. Ngoài ra, đơn vị có thể sử dụng các kiểm soát tự động để tạo lập, ghi chép, xử lý và báo cáo các giao dịch theo dạng điện tử để thay thế các tài liệu bằng giấy.

(2) Các kiểm soát trong hệ thống công nghệ thông tin là sự kết hợp cả kiểm soát tự động (ví dụ: các kiểm soát được thiết kế trong các chương trình máy tính) và kiểm soát thủ công. Ngoài ra, các kiểm soát thủ công có thể độc lập với công nghệ thông tin, có thể sử dụng các dữ liệu từ hệ thống công nghệ thông tin, hoặc có thể giới hạn trong việc giám sát tính hữu hiệu của công nghệ thông tin, tính hữu hiệu của các kiểm soát tự động và để giải quyết các tình huống ngoại lệ. Khi sử dụng công nghệ thông tin để tạo lập, ghi chép, xử lý và báo cáo các giao dịch hay các dữ liệu tài chính khác để đưa vào báo cáo tài chính, các hệ thống và chương trình phần mềm có thể gồm các kiểm soát liên quan tới các cơ sở dẫn liệu tương ứng đối với các tài khoản trọng yếu, hoặc mang tính quyết định đối với hoạt động hữu hiệu của các kiểm soát thủ công có sự phụ thuộc vào công nghệ thông tin.

Sự kết hợp các yếu tố thủ công và tự động trong kiểm soát nội bộ của đơn vị phụ thuộc vào đặc điểm và mức độ phức tạp của hệ thống công nghệ thông tin được sử dụng.

A55. Nhìn chung, công nghệ thông tin mang lại nhiều lợi ích cho kiểm soát nội bộ. Công nghệ thông tin giúp cho đơn vị có khả năng:

(1) Áp dụng nhất quán các quy tắc hoạt động đã đề ra, thực hiện được các tính toán phức tạp khi xử lý khối lượng giao dịch và dữ liệu lớn;

(2) Nâng cao tính kịp thời, tính sẵn có và độ chính xác của thông tin;

(3) Tạo điều kiện thuận tiện cho việc phân tích thông tin;

(4) Nâng cao khả năng giám sát hoạt động của đơn vị, cũng như giám sát các chính sách và thủ tục của đơn vị;

(5) Giảm nguy cơ các kiểm soát bị vô hiệu hóa;

(6) Nâng cao khả năng đạt được hiệu quả trong việc phân chia nhiệm vụ, bằng cách áp dụng các kiểm soát an ninh trong các chương trình ứng dụng, cơ sở dữ liệu và trong các hệ điều hành.

A56. Công nghệ thông tin cũng có thể mang đến những rủi ro cụ thể cho kiểm soát nội bộ của đơn vị, ví dụ:

(1) Tin cậy vào hệ thống hoặc chương trình trong khi hệ thống, chương trình lại xử lý không chính xác dữ liệu hoặc sử dụng dữ liệu không chính xác để xử lý, hoặc cả hai tình huống;

(2) Việc truy cập dữ liệu trái phép có thể dẫn đến dữ liệu bị xóa hoặc bị thay đổi, bao gồm hạch toán các giao dịch không đúng thẩm quyền, hạch toán các giao dịch không có thật, hoặc hạch toán các giao dịch không chính xác. Các rủi ro này gia tăng khi có nhiều người sử dụng truy cập vào một cơ sở dữ liệu chung;

(3) Khả năng nhân viên phụ trách hệ thống công nghệ thông tin có được đặc quyền truy cập nhiều hơn mức cần thiết so với nhiệm vụ được giao, do đó phá vỡ sự phân nhiệm;

(4) Những thay đổi trái phép dữ liệu gốc;

(5) Những thay đổi trái phép hệ thống hoặc chương trình;

(6) Thất bại trong việc tạo lập những thay đổi cần thiết đối với hệ thống hoặc chương trình;

(7) Can thiệp thủ công không chính xác;

(8) Khả năng mất dữ liệu hoặc không thể truy cập vào dữ liệu khi được yêu cầu.

A57. Các yếu tố thủ công trong kiểm soát nội bộ có thể phù hợp hơn đối với các tình huống cần đến sự xét đoán và thận trọng, ví dụ:

(1) Các giao dịch lớn, bất thường hoặc không lặp lại;

(2) Các tình huống mà sai sót khó xác định và khó dự đoán;

(3) Các tình huống thường xuyên biến đổi đòi hỏi thêm các kiểm soát ngoài phạm vi các kiểm soát tự động hiện có;

(4) Giám sát tính hiệu quả của kiểm soát tự động.

A58. Các kiểm soát thủ công trong kiểm soát nội bộ thường có độ tin cậy thấp hơn so với kiểm soát tự động do kiểm soát thủ công có thể dễ bị bỏ sót, bị khống chế và dễ mắc phải các sai sót đơn giản. Kiểm soát thủ công cũng có thể không đảm bảo tính nhất quán. Kiểm soát thủ công thường không phù hợp trong các tình huống sau:

(1) Khối lượng giao dịch lớn và thường xuyên lặp lại, hoặc các tình huống lỗi có thể dự đoán, có thể được ngăn chặn, phát hiện và sửa chữa bằng các kiểm soát được tự động hóa;

(2) Các hoạt động kiểm soát mà cách thức thực hiện có thể thiết kế và tự động hóa một cách phù hợp.

A59. Phạm vi và đặc điểm của các rủi ro đối với kiểm soát nội bộ thường thay đổi tùy theo bản chất và đặc điểm của hệ thống thông tin của đơn vị. Đơn vị xử lý những rủi ro từ việc sử dụng công nghệ thông tin hoặc sử dụng các yếu tố thủ công trong kiểm soát nội bộ bằng cách thiết kế các kiểm soát hữu hiệu dựa trên đặc điểm hệ thống thông tin của đơn vị.

Các kiểm soát liên quan đến cuộc kiểm toán

A60. Các mục tiêu của đơn vị có mối liên hệ trực tiếp với các kiểm soát được thực hiện để cung cấp sự đảm bảo hợp lý nhằm đạt được các mục tiêu đó. Tuy nhiên, không phải tất cả các mục tiêu của đơn vị và các kiểm soát liên quan đến báo cáo tài chính, hoạt động và sự tuân thủ đều liên quan đến việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên.

A61. Khi kiểm toán viên xét đoán về việc liệu một kiểm soát đơn lẻ hay kết hợp với các kiểm soát khác có liên quan đến cuộc kiểm toán hay không, các yếu tố có thể xem xét bao gồm:

(1) Tính trọng yếu;

(2) Mức độ nghiêm trọng của các rủi ro liên quan;

(3) Quy mô của đơn vị;

(4) Đặc điểm hoạt động kinh doanh của đơn vị, bao gồm các đặc điểm về đơn vị và chủ sở hữu;

(5) Tính đa dạng và sự phức tạp trong hoạt động của đơn vị;

(6) Các quy định pháp luật hiện hành;

(7) Các tình huống và các thành phần áp dụng của kiểm soát nội bộ;

(8) Đặc điểm và mức độ phức tạp của các hệ thống trong kiểm soát nội bộ của đơn vị, bao gồm cả việc sử dụng tổ chức cung cấp dịch vụ;

(9) Sự tồn tại và cách thức một kiểm soát cụ thể, riêng lẻ hay kết hợp với các kiểm soát khác, có thể ngăn chặn, phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu.

A62. Các kiểm soát đối với tính đầy đủ và chính xác của thông tin được đơn vị cung cấp có thể liên quan đến cuộc kiểm toán nếu kiểm toán viên dự định sử dụng thông tin đó để thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo. Các kiểm soát liên quan đến các mục tiêu hoạt động và tính tuân thủ cũng có thể liên quan đến cuộc kiểm toán nếu các kiểm soát đó liên quan đến các dữ liệu mà kiểm toán viên đánh giá hoặc sử dụng khi thực hiện các thủ tục kiểm toán.

A63. Các kiểm soát nội bộ đối với việc bảo vệ tài sản nhằm tránh việc mua, sử dụng và thanh lý không đúng thẩm quyền có thể bao gồm các kiểm soát liên quan đồng thời đến việc lập, trình bày báo cáo tài chính và các mục tiêu hoạt động của đơn vị. Đánh giá của kiểm toán viên về các kiểm soát này thường giới hạn ở các thủ tục liên quan đến độ tin cậy của báo cáo tài chính.

A64. Một đơn vị thường có các kiểm soát đối với một số mục tiêu không liên quan đến cuộc kiểm toán, do đó kiểm toán viên không cần phải xem xét các kiểm soát này. Ví dụ, đơn vị có thể dựa vào hệ thống kiểm soát tự động phức tạp để đảm bảo hiệu quả và hiệu suất hoạt động (ví dụ, hệ thống kiểm soát tự động của hãng hàng không đảm bảo đúng lịch trình bay), tuy nhiên, các kiểm soát này có thể không liên quan đến cuộc kiểm toán. Ngoài ra, mặc dù kiểm soát nội bộ có thể áp dụng trong toàn bộ đơn vị, hoặc trong một số bộ phận nghiệp vụ hay một số chu trình kinh doanh bất kỳ, hiểu biết về các kiểm soát nội bộ liên quan đến bộ phận nghiệp vụ hay các chu trình kinh doanh đó có thể không liên quan đến cuộc kiểm toán.

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

A65. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, kiểm toán viên thường có nhiều trách nhiệm hơn đối với việc xem xét kiểm soát nội bộ, ví dụ, kiểm toán viên phải báo cáo về tính tuân thủ của đơn vị đối với quy định về chi tiêu đối với đơn vị hành chính. Kiểm toán viên cũng có thêm trách nhiệm báo cáo về sự tuân thủ pháp luật và các quy định. Do vậy, việc xem xét kiểm soát nội bộ có thể rộng hơn và chi tiết hơn.

Nội dung và mức độ hiểu biết về các kiểm soát có liên quan (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

A66. Khi đánh giá về mặt thiết kế của một kiểm soát, kiểm toán viên cần xem xét liệu kiểm soát đó, riêng lẻ hoặc kết hợp cùng các kiểm soát khác, có khả năng ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa một cách hiệu quả các sai sót trọng yếu hay không. Một kiểm soát được thực hiện có nghĩa là kiểm soát đó đang tồn tại và được đơn vị sử dụng. Nếu một kiểm soát không hiệu quả thì đánh giá việc thực hiện kiểm soát đó cũng không có nhiều ý nghĩa, do vậy trước tiên cần xem xét về mặt thiết kế của kiểm soát. Một kiểm soát được thiết kế không phù hợp có thể là một khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ của đơn vị.

A67. Thủ tục đánh giá rủi ro để thu thập các bằng chứng kiểm toán về thiết kế và thực hiện các kiểm soát liên quan có thể bao gồm:

(1) Phỏng vấn nhân sự của đơn vị;

(2) Quan sát việc áp dụng các kiểm soát cụ thể;

(3) Kiểm tra các báo cáo và tài liệu;

(4) Kiểm tra các giao dịch trên hệ thống thông tin liên quan đến báo cáo tài chính.

Để đạt được mục tiêu thu thập bằng chứng kiểm toán, nếu kiểm toán viên sử dụng thủ tục phỏng vấn thì cần phải sử dụng kết hợp với các thủ tục khác.

A68. Nếu kiểm toán viên chỉ hiểu biết về các kiểm soát của đơn vị thì chưa đủ để kiểm tra tính hữu hiệu của các kiểm soát đó, trừ khi đơn vị có những biện pháp tự động hóa để đảm bảo cho các kiểm soát hoạt động nhất quán. Ví dụ, bằng chứng kiểm toán cho thấy một kiểm soát thủ công được thực hiện tại một thời điểm nào đó không thể chứng minh cho tính hữu hiệu của kiểm soát đó tại các thời điểm khác trong kỳ kiểm toán. Tuy nhiên, do tính nhất quán vốn có của quy trình xử lý công nghệ thông tin (xem đoạn A55 Chuẩn mực này), tùy theo đánh giá của kiểm toán viên, các thủ tục kiểm toán nhằm xác định liệu một kiểm soát tự động có được thực hiện hay không cũng có thể được sử dụng để kiểm tra tính hữu hiệu của kiểm soát đó. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 quy định và hướng dẫn việc kiểm tra tính hữu hiệu của các kiểm soát.

Các thành phần của kiểm soát nội bộ - Môi trường kiểm soát (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

A69. Môi trường kiểm soát bao gồm các chức năng quản trị và quản lý, các quan điểm, nhận thức và hành động của Ban quản trị và Ban Giám đốc liên quan đến kiểm soát nội bộ và tầm quan trọng của kiểm soát nội bộ đối với hoạt động của đơn vị. Môi trường kiểm soát tạo nên đặc điểm chung của một đơn vị, có tác động trực tiếp đến ý thức của từng thành viên trong đơn vị về công tác kiểm soát.

A70. Để tìm hiểu về môi trường kiểm soát của đơn vị, kiểm toán viên có thể cần xem xét các yếu tố của môi trường kiểm soát sau đây:

(a) *Truyền đạt thông tin và yêu cầu thực thi tính chính trực và các giá trị đạo đức*: Đây là những yếu tố then chốt ảnh hưởng đến hiệu quả của việc thiết kế, vận hành và giám sát các kiểm soát;

(b) *Cam kết về năng lực*: Sự cân nhắc của Ban Giám đốc về các mức độ năng lực cần đáp ứng cho mỗi nhiệm vụ cụ thể, các kỹ năng và kiến thức cần thiết tương ứng;

(c) *Sự tham gia của Ban quản trị*:

(1) Độc lập đối với Ban Giám đốc đơn vị;

(2) Có kinh nghiệm và vị thế;

(3) Mức độ tham gia của Ban quản trị, những thông tin Ban quản trị nhận được và sự xem xét kỹ lưỡng các hoạt động;

(4) Tính hợp lý trong hành động của Ban quản trị, gồm mức độ phức tạp của các câu hỏi đã được đặt ra và theo sát việc xử lý của Ban Giám đốc, và cách làm việc của Ban Giám đốc với kiểm toán nội bộ và kiểm toán độc lập.

(d) *Triết lý và phong cách điều hành của Ban Giám đốc*:

(1) Cách tiếp cận đối với việc quản lý và chấp nhận rủi ro kinh doanh;

(2) Quan điểm và hành động đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính;

(3) Quan điểm đối với việc xử lý thông tin, công việc kế toán và nhân sự.

(e) *Cơ cấu tổ chức*: Khuôn khổ mà theo đó các hoạt động của đơn vị được lập kế hoạch, thực hiện, kiểm soát và soát xét nhằm đạt được mục tiêu;

(f) *Phân công quyền hạn và trách nhiệm:* Cách thức phân công quyền hạn và trách nhiệm đối với các hoạt động; cách thức thiết lập trình tự hệ thống báo cáo và sự phân chia quyền hạn và trách nhiệm giữa các cấp;

(g) *Các chính sách và thông lệ về nhân sự:* Các chính sách và thông lệ liên quan đến các hoạt động tuyển dụng, định hướng, đào tạo, đánh giá, hướng dẫn, thăng tiến nhân viên, lương, thưởng và các biện pháp khắc phục sai sót.

Bằng chứng kiểm toán về các yếu tố của môi trường kiểm soát

A71. Các bằng chứng kiểm toán thích hợp về các yếu tố của môi trường kiểm soát có thể được thu thập bằng việc kết hợp thủ tục phỏng vấn và các thủ tục đánh giá rủi ro khác, như chứng thực kết quả phỏng vấn qua quan sát hoặc kiểm tra tài liệu. Ví dụ, bằng việc phỏng vấn Ban Giám đốc và nhân viên, kiểm toán viên tìm hiểu được cách thức Ban Giám đốc truyền đạt cho nhân viên quan điểm của họ về các thông lệ kinh doanh và hành vi đạo đức kinh doanh. Sau đó, kiểm toán viên sẽ xác định xem các kiểm soát tương ứng đã được thực hiện hay chưa, bằng việc xem xét các yếu tố như, liệu Ban Giám đốc có bộ quy tắc đạo đức kinh doanh bằng văn bản không và họ có ứng xử theo bộ quy tắc đạo đức kinh doanh hay không.

Ảnh hưởng của môi trường kiểm soát đến việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu

A72. Một số yếu tố của môi trường kiểm soát của đơn vị có ảnh hưởng lớn đến việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu. Ví dụ, Ban quản trị đơn vị sẽ có ảnh hưởng đáng kể đến ý thức về công tác kiểm soát của đơn vị, vì một trong những nhiệm vụ của Ban quản trị là cân bằng những áp lực đặt ra đối với Ban Giám đốc liên quan đến lập và trình bày báo cáo tài chính mà những áp lực này có thể phát sinh từ các nhu cầu thị trường và kế hoạch tiền lương. Hiệu quả của việc thiết kế môi trường kiểm soát liên quan đến sự tham gia của Ban quản trị chịu ảnh hưởng bởi các vấn đề như:

(1) Sự độc lập của Ban quản trị đối với Ban Giám đốc và khả năng đánh giá hoạt động của Ban Giám đốc;

(2) Hiểu biết của Ban quản trị về các nghiệp vụ kinh doanh của đơn vị;

(3) Mức độ Ban quản trị đánh giá về tính phù hợp của báo cáo tài chính đối với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

A73. Trong các yếu tố của môi trường kiểm soát, một Hội đồng quản trị độc lập và tích cực có thể ảnh hưởng đến triết lý và tác phong làm việc của các thành viên Ban Giám đốc. Tuy nhiên, một số yếu tố khác của môi trường kiểm soát có thể chỉ có hiệu quả hạn chế. Ví dụ, các chính sách và thông lệ về nhân sự nhằm tuyển dụng các nhân sự tài chính, kế toán và công nghệ thông tin có năng lực có thể làm giảm rủi ro sai sót trong quá trình xử lý thông tin tài chính nhưng không thể loại bỏ xu hướng Ban Giám đốc báo cáo lợi nhuận cao hơn thực tế.

A74. Khi kiểm toán viên đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu, sự tồn tại của một môi trường kiểm soát thỏa đáng có thể là một yếu tố tích cực của đơn vị. Tuy nhiên, một môi trường kiểm soát thỏa đáng có thể giúp giảm rủi ro do gian lận nhưng không thể ngăn chặn hoàn toàn gian lận. Ngược lại, những khiếm khuyết trong môi trường kiểm soát có thể làm giảm hiệu quả của các kiểm soát, nhất là đối với gian lận. Ví dụ, việc Ban Giám đốc không bố trí đủ nguồn lực để xử lý các rủi ro về an toàn công nghệ thông tin có thể gây ảnh hưởng bất lợi đến kiểm soát nội bộ, bằng cách cho phép tạo ra những thay đổi không phù hợp trong chương trình máy tính, thay đổi dữ liệu hoặc xử lý giao dịch không đúng thẩm quyền. Theo hướng dẫn tại đoạn A2 - A3 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, môi trường kiểm soát cũng có ảnh hưởng đến nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo.

A75. Bản thân môi trường kiểm soát không thể tự ngăn chặn hoặc tự phát hiện và sửa chữa một sai sót trọng yếu. Tuy nhiên, môi trường kiểm soát có thể ảnh hưởng đến đánh giá của kiểm toán viên về tính hữu hiệu của các kiểm soát khác (ví dụ, việc giám sát các kiểm soát và sự vận hành của các hoạt động kiểm soát cụ thể) và do đó, ảnh hưởng đến đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A76. Môi trường kiểm soát trong đơn vị nhỏ thường khác biệt so với đơn vị lớn. Ví dụ, Ban quản trị trong đơn vị nhỏ có thể không có thành viên độc lập hoặc từ bên ngoài đơn vị và công tác quản trị có thể do chính chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc đơn vị đảm nhận, vì không có người sở hữu nào khác. Đặc điểm của môi trường kiểm soát có thể ảnh hưởng đến tầm quan trọng của các kiểm soát khác, hoặc ảnh hưởng đến việc không có các kiểm soát khác. Ví dụ, một chủ sở hữu kiêm Giám đốc năng động có thể làm giảm khả năng xảy ra rủi ro do thiếu sự phân chia trách nhiệm trong đơn vị nhỏ, tuy nhiên, điều này có thể làm gia tăng các rủi ro khác như rủi ro các kiểm soát bị khống chế.

A77. Ngoài ra, bằng chứng kiểm toán về các yếu tố trong môi trường kiểm soát ở các đơn vị nhỏ có thể không thể hiện bằng văn bản, như việc truyền đạt thông tin giữa Ban Giám đốc và nhân viên có thể theo hình thức không chính thức nhưng vẫn hiệu quả. Ví dụ, một đơn vị nhỏ có thể không có bộ quy tắc đạo đức

kinh doanh bằng văn bản nhưng thay vào đó, đơn vị xây dựng văn hóa doanh nghiệp, nhấn mạnh tầm quan trọng của tính chính trực và hành vi đạo đức thông qua lời nói và tấm gương của Ban Giám đốc.

A78. Do vậy, khi tìm hiểu về môi trường kiểm soát của đơn vị nhỏ, kiểm toán viên cần đặc biệt quan tâm đến quan điểm, nhận thức và hành động của Ban Giám đốc hoặc của chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc đơn vị.

Các thành phần của kiểm soát nội bộ - Quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

A79. Quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị hình thành nên cơ sở để Ban Giám đốc xác định các rủi ro cần được quản lý. Một quy trình đánh giá rủi ro phù hợp với hoàn cảnh, bản chất, quy mô và mức độ phức tạp của đơn vị có thể giúp kiểm toán viên phát hiện các rủi ro có sai sót trọng yếu. Kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị có phù hợp hay không.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ (hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

A80. Đơn vị nhỏ thường không có quy trình đánh giá rủi ro được thiết lập một cách chính thức. Trong trường hợp này, Ban Giám đốc thường phát hiện rủi ro thông qua việc trực tiếp tham gia vào công việc kinh doanh. Mặc dù vậy, kiểm toán viên vẫn phải phỏng vấn về các rủi ro được phát hiện và cách thức Ban Giám đốc giải quyết những rủi ro này.

Các thành phần của kiểm soát nội bộ - Hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, bao gồm các quy trình kinh doanh có liên quan, và trao đổi thông tin

Hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, bao gồm các quy trình kinh doanh có liên quan (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A81. Hệ thống thông tin liên quan đến mục tiêu lập và trình bày báo cáo tài chính, trong đó có hệ thống kế toán, bao gồm các thủ tục và tài liệu được thiết kế và xây dựng để:

(1) Tạo lập, ghi chép, xử lý và báo cáo các giao dịch của đơn vị (cũng như các sự việc và các điều kiện) và duy trì trách nhiệm liên quan đối với tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu;

(2) Giải quyết các giao dịch đã bị xử lý sai, ví dụ theo dõi và tất toán các khoản mục chờ xử lý một cách kịp thời;

(3) Xử lý và giải thích cho những cách thức có thể khống chế hoặc bỏ qua các kiểm soát;

(4) Chuyển dữ liệu từ hệ thống xử lý giao dịch sang Sổ Cái;

(5) Thu thập thông tin liên quan đến báo cáo tài chính về các sự việc và các điều kiện khác ngoài các giao dịch phát sinh, như việc khấu hao tài sản và các thay đổi trong khả năng thu hồi các khoản phải thu;

(6) Đảm bảo những thông tin cần thuyết minh theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng đã được thu thập, ghi chép, xử lý, tóm tắt và trình bày phù hợp trên báo cáo tài chính.

Các bút toán ghi sổ

A82. Hệ thống thông tin của một đơn vị thường bao gồm các bút toán ghi sổ thông dụng được dùng lặp đi lặp lại để ghi nhận các giao dịch. Ví dụ, các bút toán ghi sổ để ghi nhận vào Sổ Cái các giao dịch về doanh thu, mua hàng, thanh toán hoặc định kỳ ghi nhận các ước tính kế toán của Ban Giám đốc như thay đổi ước tính về khả năng thu hồi các khoản phải thu.

A83. Trong quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính, đơn vị cũng sử dụng các bút toán ghi sổ không thông dụng để ghi nhận các giao dịch không thường xuyên, các giao dịch bất thường hoặc các điều chỉnh. Ví dụ về các bút toán không thông dụng gồm: các bút toán điều chỉnh khi lập báo cáo tài chính hợp nhất, các bút toán khi hợp nhất hay thanh lý hoạt động kinh doanh hoặc các ước tính về tổn thất tài sản. Trong hệ thống kế toán thủ công, kiểm toán viên có thể nhận biết các bút toán không thông dụng qua việc kiểm tra các sổ chi tiết, các bút toán và các tài liệu liên quan. Khi sử dụng hệ thống kế toán tự động, các bút toán như trên có thể chỉ tồn tại dưới dạng dữ liệu điện tử, do đó, kiểm toán viên có thể dễ nhận biết hơn bằng cách sử dụng các kỹ thuật kiểm toán dựa trên sự hỗ trợ của máy tính.

Các quy trình kinh doanh có liên quan

A84. Các quy trình kinh doanh của một đơn vị là các hoạt động được thiết kế nhằm:

(1) Phát triển, mua sắm, sản xuất, bán và phân phối các sản phẩm và dịch vụ của đơn vị;

(2) Bảo đảm tuân thủ pháp luật và các quy định;

(3) Ghi nhận thông tin, bao gồm cả các thông tin kế toán và thông tin báo cáo tài chính.

Các quy trình kinh doanh của đơn vị tạo ra các giao dịch được hệ thống thông tin ghi nhận, xử lý và báo cáo. Việc tìm hiểu các quy trình kinh doanh của đơn vị, trong đó có cách thức các giao dịch phát sinh, sẽ giúp kiểm toán viên hiểu về hệ thống thông tin của đơn vị liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính theo cách thức phù hợp với hoàn cảnh đơn vị.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A85. Trong các đơn vị nhỏ, hệ thống thông tin và các quy trình kinh doanh liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính thường ít phức tạp hơn nhưng cũng không kém phần quan trọng so với các đơn vị lớn. Các đơn vị nhỏ có sự tham gia tích cực của Ban Giám đốc có thể không cần những hướng dẫn kế toán quá chi

tiết, hệ thống sổ kế toán phức tạp hoặc các chính sách bằng văn bản. Do đó, khi kiểm toán một đơn vị nhỏ, kiểm toán viên có thể dễ dàng tìm hiểu về hệ thống và các quy trình, đồng thời có thể dựa nhiều vào thủ tục phỏng vấn hơn thay cho soát xét tài liệu. Tuy nhiên, việc tìm hiểu về hệ thống và các quy trình vẫn rất quan trọng ngay cả đối với cuộc kiểm toán các đơn vị nhỏ.

Trao đổi thông tin (hướng dẫn đoạn 19 Chuẩn mực này)

A86. Việc trao đổi thông tin của đơn vị về vai trò, trách nhiệm và các vấn đề quan trọng liên quan đến báo cáo tài chính cần đồng thời cung cấp những hiểu biết về vai trò và trách nhiệm của cá nhân gắn với kiểm soát nội bộ đối với báo cáo tài chính. Việc trao đổi thông tin gồm các vấn đề như: mức độ hiểu biết của một cá nhân về mối liên hệ giữa công việc của họ trong hệ thống thông tin báo cáo tài chính với công việc của những người khác và cách thức báo cáo các tình huống ngoại lệ tới các cấp quản lý phù hợp trong đơn vị. Việc trao đổi thông tin có thể dưới dạng tài liệu hướng dẫn về chính sách và tài liệu hướng dẫn về lập báo cáo tài chính. Các kênh thông tin mở giúp đảm bảo rằng các trường hợp ngoại lệ được báo cáo và xử lý.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A87. Việc trao đổi thông tin ở các đơn vị nhỏ có thể ít phức tạp và dễ dàng hơn so với các đơn vị lớn do có ít cấp quản lý và khả năng tiếp cận với Ban Giám đốc dễ dàng hơn.

Các thành phần của kiểm soát nội bộ - Các hoạt động kiểm soát (hướng dẫn đoạn 20 Chuẩn mực này)

A88. Các hoạt động kiểm soát là các chính sách và thủ tục nhằm đảm bảo rằng các chỉ đạo của Ban Giám đốc được thực hiện. Dù trong hệ thống công nghệ thông tin hay thủ công thì các hoạt động kiểm soát đều có những mục tiêu đa dạng và được áp dụng ở các cấp độ tổ chức và chức năng khác nhau của đơn vị. Ví dụ về các hoạt động kiểm soát cụ thể bao gồm các hoạt động kiểm soát liên quan đến:

(1) Phê duyệt;

(2) Đánh giá hoạt động;

(3) Xử lý thông tin;

(4) Các kiểm soát vật chất (khóa an toàn, két sắt, camera...);

(5) Phân chia nhiệm vụ.

A89. Các hoạt động kiểm soát liên quan đến cuộc kiểm toán là:

(1) Các hoạt động kiểm soát có liên quan đến các rủi ro đáng kể và các hoạt động kiểm soát liên quan đến các rủi ro mà nếu chỉ thực hiện thử nghiệm cơ bản sẽ không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, như đã quy định ở các đoạn 29 và 30 Chuẩn mực này; hoặc

(2) Các hoạt động kiểm soát được xác định là có liên quan theo xét đoán của kiểm toán viên.

A90. Xét đoán của kiểm toán viên về việc liệu một hoạt động kiểm soát có liên quan đến cuộc kiểm toán hay không chịu ảnh hưởng bởi những rủi ro mà kiểm toán viên đã xác định là có thể làm phát sinh sai sót trọng yếu và liệu kiểm toán viên có cho rằng việc kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đó là cần thiết để xác định phạm vi thử nghiệm cơ bản hay không.

A91. Kiểm toán viên có thể chú trọng vào việc phát hiện và tìm hiểu về các hoạt động kiểm soát ở những khu vực được nhận định rằng thường có mức độ rủi ro có sai sót trọng yếu cao hơn. Khi có nhiều hoạt động kiểm soát cùng hướng đến một mục tiêu, kiểm toán viên không cần phải tìm hiểu về từng hoạt động kiểm soát liên quan đến mục tiêu đó.

A92. Từ những hiểu biết về các thành phần khác của kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên sẽ biết được các hoạt động kiểm soát đơn vị đã có hoặc không có, từ đó giúp kiểm toán viên xác định xem có cần phải tìm hiểu thêm về các hoạt động kiểm soát hay không.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A93. Những nguyên tắc của hoạt động kiểm soát trong đơn vị nhỏ thường tương tự đối với đơn vị lớn, tuy nhiên cách hoạt động có thể có khác biệt. Ngoài ra, đối với các đơn vị nhỏ, một số hoạt động kiểm soát có thể không thích hợp vì đã có sự kiểm soát của Ban Giám đốc. Ví dụ, việc chỉ Ban Giám đốc có thẩm quyền cấp tín dụng cho khách hàng và phê duyệt các khoản mua sắm lớn có thể cho phép kiểm soát chặt chẽ các tài khoản và giao dịch quan trọng, làm giảm hoặc loại bỏ nhu cầu sử dụng các hoạt động kiểm soát chi tiết khác.

A94. Các hoạt động kiểm soát liên quan đến cuộc kiểm toán các đơn vị nhỏ thường nằm trong những chu trình kinh doanh chính như doanh thu, mua sắm và các chi phí nhân viên.

Rủi ro phát sinh từ công nghệ thông tin (hướng dẫn đoạn 21 Chuẩn mực này)

A95. Việc sử dụng công nghệ thông tin ảnh hưởng đến cách thức thực hiện các hoạt động kiểm soát. Dưới góc độ của kiểm toán viên, các kiểm soát đối với hệ thống công nghệ thông tin (gồm các kiểm soát chung về công nghệ thông tin và các kiểm soát chương trình ứng dụng) được xác định là có hiệu quả khi duy trì được tính toàn vẹn của thông tin và tính bảo mật của dữ liệu được hệ thống thông tin xử lý.

A96. Các kiểm soát chung về công nghệ thông tin là các chính sách và thủ tục liên quan đến nhiều chương trình ứng dụng và hỗ trợ cho hiệu quả hoạt động của các kiểm soát chương trình ứng dụng. Các kiểm soát chung được áp dụng cho máy

chủ cỡ lớn, cỡ nhỏ và các môi trường người sử dụng đầu cuối. Các kiểm soát chung về công nghệ thông tin duy trì tính toàn vẹn của thông tin và tính bảo mật dữ liệu thường gồm các kiểm soát đối với:

(1) Trung tâm dữ liệu và các hoạt động kết nối mạng;

(2) Mua sắm, thay đổi và bảo trì hệ thống phần mềm;

(3) Thay đổi chương trình;

(4) Bảo mật truy cập;

(5) Mua sắm, phát triển và bảo trì các hệ thống ứng dụng.

Những kiểm soát này thường được thực hiện để xử lý các rủi ro đã nêu trong đoạn A56 Chuẩn mực này.

A97. Các kiểm soát chương trình ứng dụng là các thủ tục thủ công hoặc tự động, thường hoạt động ở cấp độ chu trình kinh doanh và áp dụng đối với việc xử lý giao dịch của các chương trình ứng dụng riêng lẻ. Các kiểm soát chương trình ứng dụng có thể là các kiểm soát mang tính ngăn chặn hoặc phát hiện và được thiết kế để đảm bảo tính toàn vẹn của các dữ liệu kế toán. Do đó, các kiểm soát chương trình ứng dụng liên quan đến các thủ tục được sử dụng để tạo lập, ghi chép, xử lý và báo cáo các giao dịch hoặc các dữ liệu tài chính khác. Các kiểm soát này nhằm đảm bảo các giao dịch phát sinh đã được phê duyệt, được ghi nhận và xử lý đầy đủ, chính xác. Ví dụ, kiểm tra tự động dữ liệu đầu vào, việc đánh số thứ tự kết hợp với việc theo dõi thủ công các báo cáo tổng hợp ngoại lệ hoặc chỉnh sửa tại thời điểm nhập dữ liệu.

Các thành phần của kiểm soát nội bộ - Giám sát các kiểm soát (hướng dẫn đoạn 22 Chuẩn mực này)

A98. Giám sát các kiểm soát là quy trình đánh giá hiệu quả hoạt động của kiểm soát nội bộ trong từng giai đoạn. Quy trình này bao gồm việc đánh giá tính hiệu quả của các kiểm soát một cách kịp thời và tiến hành các biện pháp khắc phục cần thiết. Ban Giám đốc thực hiện việc giám sát các kiểm soát thông qua các hoạt động liên tục, các đánh giá riêng biệt hoặc kết hợp cả hai. Các hoạt động giám sát liên tục thường gắn liền với các hoạt động lặp đi lặp lại của một đơn vị và bao gồm các hoạt động quản lý và giám sát thường xuyên.

A99. Các hoạt động giám sát của Ban Giám đốc cũng sử dụng những thông tin thu thập từ bên ngoài như các khiếu nại của khách hàng và các ý kiến của cơ quan quản lý có thể cho thấy các vấn đề hoặc các lĩnh vực cần cải thiện.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A100. Việc Ban Giám đốc giám sát các kiểm soát thường thể hiện bằng sự tham gia sát sao của Ban Giám đốc hoặc chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc vào các hoạt động của đơn vị. Điều này sẽ giúp Ban Giám đốc phát hiện ra các khác biệt

đáng kể giữa thực tế so với dự kiến và phát hiện những dữ liệu tài chính không chính xác, từ đó đưa ra biện pháp sửa đổi phù hợp đối với kiểm soát đó.

Kiểm toán nội bộ (hướng dẫn đoạn 23 Chuẩn mực này)

A101. Kiểm toán nội bộ của đơn vị được kiểm toán có thể có liên quan đến cuộc kiểm toán nếu trách nhiệm và hoạt động của bộ phận này có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị và kiểm toán viên dự định sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ để thay đổi nội dung, lịch trình, hoặc thu hẹp phạm vi các thủ tục kiểm toán phải thực hiện. Nếu kiểm toán viên xác định công việc của kiểm toán nội bộ là có liên quan đến cuộc kiểm toán, kiểm toán viên cần áp dụng các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 610.

A102. Mục tiêu, trách nhiệm và vị thế của kiểm toán nội bộ trong đơn vị có thể thay đổi, tùy thuộc vào quy mô, cơ cấu tổ chức của đơn vị, các yêu cầu của Ban Giám đốc và Ban quản trị. Trách nhiệm của kiểm toán nội bộ có thể bao gồm việc giám sát kiểm soát nội bộ, quản trị rủi ro và đánh giá sự tuân thủ pháp luật và các quy định. Mặt khác, trách nhiệm của kiểm toán nội bộ có thể giới hạn trong việc đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu suất hoạt động, do đó có thể không liên quan đến việc lập báo cáo tài chính của đơn vị.

A103. Nếu trách nhiệm của kiểm toán nội bộ có liên quan đến việc lập báo cáo tài chính của đơn vị, kiểm toán viên độc lập cần xem xét các hoạt động mà kiểm toán nội bộ đã hoặc sẽ thực hiện, trong đó có thể bao gồm việc soát xét kế hoạch của kiểm toán nội bộ trong kỳ, nếu có, và thảo luận về kế hoạch đó với kiểm toán viên nội bộ.

Các nguồn thông tin (hướng dẫn đoạn 24 Chuẩn mực này)

A104. Nhiều thông tin sử dụng trong hoạt động giám sát có thể được cung cấp bởi hệ thống thông tin của đơn vị. Nếu Ban Giám đốc giả định dữ liệu sử dụng cho việc giám sát là chính xác mà không có cơ sở cho giả định đó, thông tin có thể có sai sót dẫn đến việc Ban Giám đốc đưa ra các kết luận sai lầm từ các hoạt động giám sát. Do vậy, kiểm toán viên phải tìm hiểu về hoạt động giám sát của đơn vị như là một thành phần của kiểm soát nội bộ, bao gồm:

(1) Các nguồn thông tin liên quan đến hoạt động giám sát của đơn vị;

(2) Cơ sở để Ban Giám đốc cho rằng thông tin là đáng tin cậy cho mục đích giám sát.

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

Đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 25(a) Chuẩn mực này)

A105. Rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính là những rủi ro có ảnh hưởng lan tỏa đến nhiều khoản mục trên báo cáo tài chính và có ảnh hưởng

tiềm tàng đến nhiều cơ sở dẫn liệu. Các rủi ro này có thể không phải là rủi ro có thể phát hiện được với các cơ sở dẫn liệu cụ thể tại các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh. Các rủi ro này đại diện cho các tình huống có thể làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, ví dụ, Ban Giám đốc khống chế kiểm soát nội bộ. Các rủi ro ở cấp độ báo cáo tài chính có thể liên quan đến việc xem xét của kiểm toán viên đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.

A106. Rủi ro ở cấp độ báo cáo tài chính có thể xuất phát từ khiếm khuyết của môi trường kiểm soát (mặc dù các rủi ro này cũng có thể liên quan đến các yếu tố khác, như tình hình kinh tế suy giảm). Ví dụ, sự thiếu năng lực của Ban Giám đốc có thể ảnh hưởng nghiêm trọng đối với báo cáo tài chính, do vậy, kiểm toán viên cần phải có biện pháp xử lý tổng thể đối với rủi ro này.

A107. Hiểu biết của kiểm toán viên về kiểm soát nội bộ có thể dẫn đến nghi ngờ đối với khả năng có thể thực hiện kiểm toán được báo cáo tài chính của đơn vị hay không. Ví dụ:

(1) Lo ngại nghiêm trọng về tính chính trực của Ban Giám đốc đơn vị dẫn đến việc kiểm toán viên kết luận rằng rủi ro do Ban Giám đốc trình bày sai các thông tin trên báo cáo tài chính lớn tới mức không thể thực hiện được cuộc kiểm toán;

(2) Lo ngại về điều kiện và độ tin cậy của hồ sơ, tài liệu của đơn vị khiến kiểm toán viên kết luận rằng khó có thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính

A108. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 quy định và hướng dẫn kiểm toán viên xác định liệu có cần đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến, hoặc trong một vài tình huống, rút khỏi cuộc kiểm toán nếu pháp luật và các quy định cho phép.

Đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu (hướng dẫn đoạn 25(b) Chuẩn mực này)

A109. Kiểm toán viên cần xem xét rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản, thông tin thuyết minh vì điều này sẽ hỗ trợ trực tiếp cho việc xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo ở cấp độ cơ sở dẫn liệu cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Khi xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, kiểm toán viên có thể kết luận rằng rủi ro đã xác định có ảnh hưởng lan tỏa hơn đối với tổng thể báo cáo tài chính và ảnh hưởng tiềm tàng đến nhiều cơ sở dẫn liệu.

Sử dụng các cơ sở dẫn liệu

A110. Để khẳng định rằng báo cáo tài chính tuân thủ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, Ban Giám đốc cần khẳng định chính thức

hoặc ngầm định các cơ sở dẫn liệu về việc ghi nhận, đo lường, trình bày và công bố các thành phần của báo cáo tài chính và các thuyết minh liên quan.

A111. Các cơ sở dẫn liệu được kiểm toán viên sử dụng để xem xét các loại sai sót tiềm tàng có thể xảy ra được chia thành ba loại và có thể có những dạng sau:

(a) Các cơ sở dẫn liệu đối với các nhóm giao dịch và sự kiện trong kỳ được kiểm toán:

(i) Tính hiện hữu: các giao dịch và các sự kiện được ghi nhận đã xảy ra và liên quan đến đơn vị;

(ii) Tính đầy đủ: tất cả các giao dịch và sự kiện cần ghi nhận đã được ghi nhận;

(iii) Tính chính xác: số liệu và dữ liệu liên quan đến các giao dịch và sự kiện đã ghi nhận được phản ánh một cách phù hợp;

(iv) Đúng kỳ: các giao dịch và sự kiện được ghi nhận đúng kỳ kế toán;

(v) Phân loại: các giao dịch và sự kiện được ghi nhận vào đúng tài khoản.

(b) Các cơ sở dẫn liệu đối với số dư tài khoản vào cuối kỳ:

(i) Tính hiện hữu: tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu thực sự tồn tại;

(ii) Quyền và nghĩa vụ: đơn vị nắm giữ các quyền liên quan đến tài sản thuộc sở hữu của đơn vị và đơn vị có nghĩa vụ với các khoản nợ phải trả;

(iii) Tính đầy đủ: tất cả các tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu cần ghi nhận đã được ghi nhận đầy đủ;

(iv) Đánh giá và phân bổ: tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu được thể hiện trên báo cáo tài chính theo giá trị phù hợp và những điều chỉnh liên quan đến đánh giá hoặc phân bổ đã được ghi nhận phù hợp.

(c) Các cơ sở dẫn liệu đối với các trình bày và thuyết minh:

(i) Tính hiện hữu, quyền và nghĩa vụ: các sự kiện, giao dịch và các vấn đề khác được thuyết minh thực sự đã xảy ra và có liên quan đến đơn vị;

(ii) Tính đầy đủ: tất cả các thuyết minh cần trình bày trên báo cáo tài chính đã được trình bày;

(iii) Phân loại và tính dễ hiểu: các thông tin tài chính được trình bày, diễn giải và thuyết minh hợp lý, rõ ràng, dễ hiểu;

(iv) Tính chính xác và đánh giá: thông tin tài chính và thông tin khác được trình bày hợp lý và theo giá trị phù hợp.

A112. Kiểm toán viên có thể sử dụng các cơ sở dẫn liệu được mô tả ở trên hoặc có thể diễn đạt theo cách khác với điều kiện là tất cả các nội dung nêu trên đều được đề cập tới. Ví dụ, kiểm toán viên có thể kết hợp các cơ sở dẫn liệu đối với các giao dịch và sự kiện với các cơ sở dẫn liệu đối với số dư tài khoản.

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

A113. Khi giải trình về các cơ sở dẫn liệu đối với báo cáo tài chính của các đơn vị trong lĩnh vực công, ngoài những cơ sở dẫn liệu được liệt kê ở đoạn A111 Chuẩn mực này, Ban Giám đốc thường phải khẳng định rằng các giao dịch và sự kiện đã được thực hiện tuân thủ pháp luật và các quy định. Các cơ sở dẫn liệu này cũng có thể thuộc phạm vi kiểm toán báo cáo tài chính.

Quy trình xác định rủi ro có sai sót trọng yếu (hướng dẫn đoạn 26(a) Chuẩn mực này)

A114. Thông tin thu thập được từ việc thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro, bao gồm bằng chứng kiểm toán thu được từ việc đánh giá về mặt thiết kế của các kiểm soát và xác định liệu các kiểm soát đó có được thực hiện hay không, được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán để hỗ trợ việc đánh giá rủi ro. Việc đánh giá rủi ro sẽ quyết định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo cần thực hiện.

A115. Phụ lục 02 Chuẩn mực này cung cấp ví dụ về các tình huống và sự kiện có thể cho thấy sự tồn tại của rủi ro có sai sót trọng yếu.

Liên hệ các kiểm soát với các cơ sở dẫn liệu (hướng dẫn đoạn 26(c) Chuẩn mực này)

A116. Trong quá trình đánh giá rủi ro, kiểm toán viên cần xác định các kiểm soát có thể ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu đối với từng cơ sở dẫn liệu cụ thể. Nhìn chung, kiểm toán viên cần hiểu biết về các kiểm soát và liên hệ các kiểm soát này với các cơ sở dẫn liệu trong các chu trình và hệ thống có các kiểm soát đó, vì bản thân từng hoạt động kiểm soát riêng lẻ thường không xử lý được rủi ro. Thông thường, chỉ khi kết hợp nhiều hoạt động kiểm soát cùng với các thành phần khác của kiểm soát nội bộ thì mới đủ để xử lý rủi ro.

A117. Ngược lại, một số hoạt động kiểm soát có thể có ảnh hưởng nhất định đến từng cơ sở dẫn liệu trong một nhóm giao dịch hoặc số dư tài khoản cụ thể. Ví dụ, các hoạt động kiểm soát mà đơn vị thiết kế nhằm đảm bảo rằng nhân viên của đơn vị sẽ kiểm đếm và ghi nhận chính xác số liệu hàng tồn kho khi kiểm kê định kỳ hàng năm sẽ liên quan trực tiếp đến cơ sở dẫn liệu là tính hiện hữu và tính đầy đủ của số dư hàng tồn kho.

A118. Các kiểm soát có thể liên quan trực tiếp hoặc gián tiếp đến một cơ sở dẫn liệu. Kiểm soát càng ít liên quan đến cơ sở dẫn liệu thì càng kém hiệu quả trong việc ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa sai sót trong cơ sở dẫn liệu đó. Ví dụ, thủ tục soát xét của trưởng phòng kinh doanh đối với hoạt động bán hàng tại các cửa hàng cụ thể theo khu vực chỉ liên quan gián tiếp đến cơ sở dẫn liệu là tính đầy đủ của doanh thu bán hàng. Do đó, kiểm soát này có thể ít hiệu quả trong việc giảm rủi ro cho cơ sở dẫn liệu "tính đầy đủ" so với các kiểm soát khác có liên quan trực tiếp, như thủ tục đối chiếu giữa chứng từ vận chuyển với hóa đơn bán hàng.

Rủi ro đáng kể

Xác định các rủi ro đáng kể (hướng dẫn đoạn 28 Chuẩn mực này)

A119. Rủi ro đáng kể thường liên quan đến các giao dịch bất thường hoặc các vấn đề cần xét đoán. Giao dịch bất thường là các giao dịch có giá trị hoặc đặc điểm bất thường, do đó, phát sinh không thường xuyên. Các vấn đề cần xét đoán có thể bao gồm các ước tính kế toán mà việc xác định giá trị các ước tính đó chứa đựng yếu tố không chắc chắn đáng kể. Các giao dịch thường xuyên, đơn giản được xử lý một cách có hệ thống thường ít phát sinh rủi ro đáng kể.

A120. Đối với các giao dịch bất thường, rủi ro có sai sót trọng yếu thường nhiều hơn và phát sinh từ các vấn đề như:

(1) Sự can thiệp nhiều hơn của Ban Giám đốc vào việc hạch toán kế toán;

(2) Can thiệp thủ công nhiều hơn vào quá trình thu thập và xử lý dữ liệu;

(3) Các tính toán hoặc nguyên tắc kế toán phức tạp;

(4) Tính chất của giao dịch không thường xuyên khiến đơn vị khó có thể thực hiện các kiểm soát một cách hiệu quả đối với những rủi ro đó.

A121. Đối với các vấn đề cần xét đoán quan trọng liên quan đến các ước tính kế toán, rủi ro có sai sót trọng yếu thường nhiều hơn và phát sinh từ các vấn đề như:

(1) Nguyên tắc kế toán đối với các ước tính kế toán hoặc ghi nhận doanh thu có thể được diễn giải theo cách khác nhau;

(2) Các xét đoán cần thiết có thể mang tính chủ quan hoặc phức tạp hoặc cần các giả định về ảnh hưởng của các sự kiện xảy ra trong tương lai, như xét đoán về giá trị hợp lý.

A122. Đoạn 15 - 21 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 quy định ảnh hưởng của việc xác định một rủi ro là đáng kể đối với các thủ tục kiểm toán tiếp theo.

Rủi ro đáng kể liên quan đến rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận

A123. Đoạn 25 - 27 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 quy định chi tiết hơn về việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.

Tìm hiểu các kiểm soát liên quan đến các rủi ro đáng kể (hướng dẫn đoạn 29 Chuẩn mực này)

A124. Mặc dù rủi ro liên quan đến các vấn đề bất thường hoặc các vấn đề cần xét đoán thường không thuộc phạm vi của các kiểm soát thông thường, Ban Giám đốc vẫn có thể có các biện pháp khác để xử lý những rủi ro đó. Do vậy, kiểm toán viên cần tìm hiểu xem đơn vị có thiết kế và thực hiện các kiểm soát đối với rủi ro đáng kể phát sinh từ các vấn đề bất thường hoặc vấn đề cần xét đoán hay không, liệu Ban Giám đốc có biện pháp đối với những rủi ro đó hay không và biện pháp như thế nào. Những biện pháp có thể gồm:

(1) Các hoạt động kiểm soát như soát xét các giả định của các cấp quản lý hoặc các chuyên gia;

(2) Ghi chép lại quy trình thực hiện ước tính;

(3) Phê duyệt của Ban quản trị.

A125. Ví dụ, đối với những sự kiện chỉ xảy ra 1 lần như việc nhận được thông báo về một vụ kiện quan trọng, kiểm toán viên cần xem xét biện pháp xử lý của đơn vị, gồm những vấn đề như: vụ việc có được giao cho chuyên gia phù hợp (như chuyên gia tư vấn pháp luật trong hoặc ngoài đơn vị) không, đơn vị đã thực hiện đánh giá về những ảnh hưởng có thể xảy ra chưa và đơn vị dự định thuyết minh như thế nào về vụ việc này trong báo cáo tài chính.

A126. Trong một số trường hợp, các kiểm soát mà Ban Giám đốc áp dụng đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đáng kể có thể vẫn không xử lý được các rủi ro này. Đây là một biểu hiện của khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ của đơn vị (xem hướng dẫn tại đoạn A7 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 265).

Những rủi ro mà nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản sẽ không cung cấp đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp (hướng dẫn đoạn 30 Chuẩn mực này)

A127. Rủi ro có sai sót trọng yếu có thể liên quan trực tiếp tới việc ghi chép các nhóm giao dịch hoặc số dư các tài khoản phát sinh thường xuyên và việc lập báo cáo tài chính một cách đáng tin cậy. Những rủi ro như vậy có thể bao gồm rủi ro về xử lý không chính xác hoặc không đầy đủ các nhóm giao dịch quan trọng và thường xuyên như doanh thu, mua hàng, thu chi tiền.

A128. Khi những giao dịch kinh doanh thường xuyên đó được xử lý với mức độ tự động hóa cao, với rất ít hoặc không có sự can thiệp thủ công thì kiểm toán viên không thể chỉ áp dụng thử nghiệm cơ bản đối với các rủi ro này. Ví dụ, trường hợp này xảy ra khi một lượng lớn thông tin của đơn vị được tạo lập, ghi chép, xử lý hoặc báo cáo chỉ ở dạng thông tin điện tử như trong một hệ thống tích hợp. Trong các tình huống đó:

(1) Bằng chứng kiểm toán chỉ có thể có ở dạng thông tin điện tử và sự đầy đủ, thích hợp của bằng chứng kiểm toán thường phụ thuộc vào tính hữu hiệu của các kiểm soát đối với tính chính xác và đầy đủ của thông tin;

(2) Khả năng xảy ra việc thông tin được tạo lập hoặc bị thay đổi không phù hợp và không bị phát hiện ra có thể lớn hơn nếu các kiểm soát phù hợp không được thực hiện một cách hiệu quả.

A129. Đoạn 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 quy định các thủ tục kiểm toán tiếp theo khi phát hiện những rủi ro nêu trên.

Xem xét lại đánh giá rủi ro (hướng dẫn đoạn 31 Chuẩn mực này)

A130. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên có thể nhận thấy các thông tin có sự khác biệt đáng kể so với các thông tin mà kiểm toán viên đã sử dụng để đánh giá rủi ro. Ví dụ, việc đánh giá rủi ro có thể dựa vào kỳ vọng của kiểm toán viên về hoạt động hiệu quả của một số kiểm soát. Khi tiến hành thử nghiệm đối với các kiểm soát này, kiểm toán viên có thể thu thập được bằng chứng kiểm toán cho thấy các kiểm soát đó không hoạt động hiệu quả tại một số thời điểm của cuộc kiểm toán. Tương tự, khi thực hiện các thử nghiệm cơ bản, kiểm toán viên có thể phát hiện ra các sai sót về số liệu hoặc các sai sót có tần suất xảy ra lớn hơn so với dự kiến của kiểm toán viên khi đánh giá rủi ro. Trong những tình huống như vậy, việc đánh giá rủi ro có thể không phản ánh hợp lý tình hình thực tế của đơn vị và các thủ tục kiểm toán tiếp theo đã được lập kế hoạch có thể không hiệu quả trong việc phát hiện ra các sai sót trọng yếu (xem thêm các quy định và hướng dẫn tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán (hướng dẫn đoạn 32 Chuẩn mực này)

A131. Kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định cách lưu hồ sơ kiểm toán theo yêu cầu ở đoạn 32 Chuẩn mực này. Ví dụ, khi kiểm toán các đơn vị nhỏ, các tài liệu này có thể được kết hợp trong tài liệu về chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán (xem đoạn 07 - 09 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 300). Tương tự, kết quả đánh giá rủi ro có thể được lập thành tài liệu riêng biệt, hoặc được ghi chép như một phần trong tài liệu kiểm toán về các thủ tục kiểm toán tiếp theo (xem đoạn 28 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330). Hình thức và mức độ chi tiết của tài liệu chịu ảnh hưởng bởi tính chất, quy mô và độ phức tạp của đơn vị và kiểm soát nội bộ của đơn vị, sự sẵn có của thông tin từ phía đơn vị và phương pháp luận cũng như kỹ thuật kiểm toán áp dụng trong quá trình kiểm toán.

A132. Với những đơn vị có ngành nghề kinh doanh và các quy trình liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính không phức tạp, hồ sơ kiểm toán có thể có hình thức đơn giản và nội dung ngắn gọn. Hồ sơ kiểm toán không cần phải thể hiện toàn bộ những hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị và các vấn đề liên quan mà chỉ cần lưu lại những hiểu biết chính, trong đó có các thông tin mà kiểm toán viên sử dụng để đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu.

A133. Mức độ ghi chép của hồ sơ cũng có thể phản ánh kinh nghiệm và khả năng của các thành viên trong nhóm kiểm toán. Với điều kiện tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230, so với cuộc kiểm toán được thực hiện bởi nhóm kiểm toán có nhiều kinh nghiệm, nhóm kiểm toán bao gồm những thành viên có ít kinh nghiệm hơn có thể cần có hồ sơ kiểm toán chi tiết hơn để giúp họ thu thập được những hiểu biết thích hợp về đơn vị được kiểm toán.

A134. Đối với các cuộc kiểm toán định kỳ, một số tài liệu nhất định có thể được mang sang và cập nhật, nếu cần thiết, để phản ánh những thay đổi trong hoạt động hoặc quy trình của đơn vị.

Phụ lục 01

(Hướng dẫn đoạn 04(c), 14 - 24, A69 - A104 Chuẩn mực này)

CÁC THÀNH PHẦN CỦA KIỂM SOÁT NỘI BỘ

Phụ lục này trình bày chi tiết hơn về các thành phần của kiểm soát nội bộ như đã được đề cập ở đoạn 04(c), 14 - 24 và A69 - A104 Chuẩn mực này mà các thành phần này có liên quan đến cuộc kiểm toán báo cáo tài chính.

A. Môi trường kiểm soát

Môi trường kiểm soát bao gồm các yếu tố sau:

(1). *Truyền đạt thông tin và yêu cầu thực thi tính chính trực và các giá trị đạo đức:* Tính hữu hiệu của các kiểm soát không thể cao hơn các giá trị đạo đức và tính chính trực của những người tạo ra, quản lý và giám sát các kiểm soát đó. Tính chính trực và hành vi đạo đức là sản phẩm của chuẩn mực về hành vi và đạo đức của đơn vị cũng như việc truyền đạt và thực thi các chuẩn mực này trong thực tế. Việc thực thi tính chính trực và các giá trị đạo đức bao gồm các nội dung như: biện pháp của Ban Giám đốc để loại bỏ hoặc giảm thiểu các động cơ xúi giục nhân viên tham gia vào các hành động thiếu trung thực, bất hợp pháp, hoặc phi đạo đức. Việc truyền đạt các chính sách của đơn vị về tính chính trực và các giá trị đạo đức có thể bao gồm truyền đạt tới nhân viên các chuẩn mực hành vi thông qua các chính sách của đơn vị, các quy tắc đạo đức và bằng tấm gương điển hình.

(2). *Cam kết về năng lực:* Năng lực là kiến thức và các kỹ năng cần thiết để hoàn thành nhiệm vụ thuộc phạm vi công việc của từng cá nhân.

(3). *Sự tham gia của Ban quản trị:* Ban quản trị có ảnh hưởng đáng kể đến nhận thức về kiểm soát của đơn vị. Ban quản trị có trách nhiệm quan trọng và trách nhiệm đó được đề cập trong các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và quy định khác, hoặc trong các hướng dẫn do Ban quản trị ban hành. Ngoài ra, Ban quản trị còn có trách nhiệm giám sát việc thiết kế và hiệu quả hoạt động của các thủ tục báo cáo sai phạm và các thủ tục soát xét tính hiệu quả của kiểm soát nội bộ của đơn vị.

(4). *Triết lý và phong cách điều hành của Ban Giám đốc:* Triết lý và phong cách điều hành của Ban Giám đốc có nhiều đặc điểm, như quan điểm, thái độ và hành động của Ban Giám đốc đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính có thể được thể hiện qua việc lựa chọn các nguyên tắc kế toán một cách thận trọng hoặc ít thận trọng khi có nhiều lựa chọn khác nhau về nguyên tắc kế toán, hoặc sự kín kẽ và thận trọng khi xây dựng các ước tính kế toán.

(5). *Cơ cấu tổ chức:* Việc thiết lập một cơ cấu tổ chức thích hợp gồm việc xem xét, cân nhắc các vấn đề chính về quyền hạn, trách nhiệm và các kênh báo cáo phù hợp. Sự phù hợp của cơ cấu tổ chức phụ thuộc một phần vào quy mô và đặc điểm hoạt động của đơn vị.

(6). *Phân công quyền hạn và trách nhiệm:* Việc phân công quyền hạn và trách nhiệm có thể bao gồm các chính sách liên quan đến thông lệ phổ biến, hiểu biết và kinh nghiệm của các nhân sự chủ chốt, và các nguồn lực được cung cấp để thực hiện nhiệm vụ. Ngoài ra, việc phân công có thể bao gồm các chính sách và trao đổi thông tin để đảm bảo rằng tất cả nhân viên đều hiểu được mục tiêu của đơn vị, hiểu được hành động của mỗi cá nhân có liên quan với nhau như thế nào và đóng góp như thế nào vào các mục tiêu đó, và nhận thức được mỗi cá nhân sẽ chịu trách nhiệm như thế nào và chịu trách nhiệm về cái gì.

(7). *Các chính sách và thông lệ về nhân sự:* Các chính sách và thông lệ về nhân sự thường cho thấy các vấn đề quan trọng liên quan tới nhận thức về kiểm soát của đơn vị. Ví dụ, tiêu chuẩn về tuyển dụng các ứng viên có trình độ cao nhất (chú trọng về nền tảng giáo dục, kinh nghiệm làm việc trước đó, các thành tích trong quá khứ và các bằng chứng về tính chính trực và hành vi đạo đức) thể hiện cam kết của đơn vị đối với những người có năng lực và đáng tin cậy. Các chính sách đào tạo trong đó truyền đạt vai trò và nhiệm vụ tương lai, gồm các hoạt động như tổ chức trường đào tạo và hội thảo, thể hiện yêu cầu về kết quả công việc và hành vi mong đợi. Việc đề bạt dựa trên đánh giá định kỳ về hiệu quả công việc thể hiện cam kết của đơn vị trong việc bổ nhiệm những nhân sự có khả năng vào những trọng trách cao hơn.

B. Quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị

(1). Cho mục tiêu lập và trình bày báo cáo tài chính, quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị bao gồm việc Ban Giám đốc xác định các rủi ro kinh doanh có liên quan như thế nào đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, ước tính độ rủi ro, đánh giá khả năng xảy ra rủi ro và quyết định các hành động nhằm xử lý, quản trị rủi ro và kết quả thu được. Ví dụ, quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị có thể gồm đánh giá cách đơn vị xem xét khả năng ghi nhận thiếu các giao dịch, hoặc cách xác định và phân tích các ước tính quan trọng được ghi nhận trên báo cáo tài chính.

(2). Các rủi ro liên quan đến độ tin cậy của báo cáo tài chính bao gồm các sự kiện trong hay ngoài đơn vị, các giao dịch hoặc các tình huống có thể phát sinh và có ảnh hưởng bất lợi đến khả năng tạo lập, ghi chép, xử lý và báo cáo dữ liệu tài chính phù hợp với các cơ sở dẫn liệu của Ban Giám đốc trong báo cáo tài chính. Ban Giám đốc có thể lập các chương trình, kế hoạch hoặc hành động để xử lý những rủi ro cụ thể hoặc quyết định chấp nhận rủi ro do tính đến hiệu quả kinh tế hay do xem xét các yếu tố khác. Các rủi ro có thể phát sinh hoặc thay đổi trong các tình huống như:

- *Những thay đổi trong môi trường hoạt động:* Những thay đổi trong môi trường pháp lý hoặc môi trường hoạt động có thể dẫn đến những thay đổi về áp lực cạnh tranh và các rủi ro khác nhau đáng kể;

- *Nhân sự mới*: Những nhân sự mới có thể có hiểu biết và những trọng tâm khác về kiểm soát nội bộ;

- *Hệ thống thông tin mới hoặc được chỉnh sửa*: Những thay đổi quan trọng và nhanh chóng trong hệ thống thông tin có thể làm thay đổi các rủi ro liên quan đến kiểm soát nội bộ;

- *Tăng trưởng nhanh*: Việc mở rộng đáng kể hoạt động một cách nhanh chóng có thể tạo áp lực đối với các kiểm soát và làm tăng rủi ro kiểm soát bị thất bại;

- *Công nghệ mới*: Việc áp dụng các công nghệ mới vào quá trình sản xuất hoặc vào hệ thống thông tin có thể làm thay đổi rủi ro trong kiểm soát nội bộ;

- *Các hoạt động, sản phẩm, mô hình kinh doanh mới*: Việc tham gia vào các lĩnh vực kinh doanh hoặc các giao dịch mà đơn vị có ít kinh nghiệm có thể dẫn tới những rủi ro mới liên quan đến kiểm soát nội bộ;

- *Tái cơ cấu đơn vị*: Việc tái cơ cấu có thể dẫn đến giảm biên chế, thay đổi quản lý hay thay đổi sự phân nhiệm làm thay đổi rủi ro liên quan đến kiểm soát nội bộ;

- *Mở rộng các hoạt động ở nước ngoài:* Việc mở rộng hay mua lại các hoạt động ở nước ngoài dẫn đến các rủi ro mới và khác thường, mà có thể ảnh hưởng đến kiểm soát nội bộ, ví dụ gia tăng hoặc thay đổi các rủi ro từ các giao dịch ngoại tệ;

- *Áp dụng các quy định kế toán mới:* Việc áp dụng nguyên tắc kế toán mới hoặc thay đổi nguyên tắc kế toán có thể ảnh hưởng đến các rủi ro trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính.

C. Hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, bao gồm các quy trình kinh doanh có liên quan, và trao đổi thông tin

(1). Một hệ thống thông tin bao gồm các máy móc thiết bị (phần cứng), phần mềm, nhân sự, thủ tục và dữ liệu. Nhiều hệ thống thông tin sử dụng rộng rãi công nghệ thông tin (IT).

(2). Hệ thống thông tin liên quan đến mục tiêu lập và trình bày báo cáo tài chính, gồm hệ thống báo cáo tài chính, trong đó có các phương pháp và ghi chép để:

- Xác định và ghi nhận tất cả các giao dịch có hiệu lực;

- Mô tả các giao dịch một cách kịp thời, chi tiết để cho phép phân loại phù hợp các giao dịch để lập và trình bày báo cáo tài chính;

- Đo lường giá trị của các giao dịch để đảm bảo giá trị giao dịch được phản ánh hợp lý trong báo cáo tài chính;

- Xác định thời kỳ diễn ra giao dịch để ghi nhận giao dịch đúng kỳ kế toán;

- Trình bày thích hợp các giao dịch và các thuyết minh liên quan trên báo cáo tài chính.

(3). Chất lượng của thông tin tạo ra từ hệ thống sẽ ảnh hưởng đến khả năng Ban Giám đốc đưa ra các quyết định phù hợp trong việc quản lý và kiểm soát các hoạt động của đơn vị và lập báo cáo tài chính một cách đáng tin cậy.

(4). Việc trao đổi thông tin, liên quan đến việc cung cấp những hiểu biết về vai trò và trách nhiệm của cá nhân gắn liền với kiểm soát nội bộ đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính, có thể ở dạng tài liệu hướng dẫn về chính sách, hướng dẫn về kế toán và lập báo cáo tài chính. Việc trao đổi thông tin cũng có thể ở dạng điện tử, bằng lời nói và qua những hành động của Ban Giám đốc.

D. Các hoạt động kiểm soát

Nói chung, các hoạt động kiểm soát liên quan tới một cuộc kiểm toán có thể được phân loại thành các chính sách và các thủ tục liên quan tới:

(1) *Đánh giá tình hình hoạt động:* Các hoạt động kiểm soát này bao gồm việc đánh giá và phân tích tình hình hoạt động thực tế so với kế hoạch, so với dự báo hay so với tình hình hoạt động của kỳ trước; đánh giá và phân tích mối liên hệ giữa các dữ liệu khác nhau có liên quan, như dữ liệu về hoạt động và dữ liệu về tài chính, đồng thời thực hiện việc phát hiện và sửa chữa; so sánh các số liệu nội bộ với các nguồn thông tin bên ngoài và đánh giá tình hình thực hiện chức năng hay hoạt động.

(2) *Xử lý thông tin*: Hai nhóm hoạt động kiểm soát hệ thống thông tin được sử dụng phổ biến là kiểm soát chương trình ứng dụng và kiểm soát chung về công nghệ thông tin. Kiểm soát chương trình ứng dụng được áp dụng cho việc xử lý từng ứng dụng riêng lẻ, ví dụ: kiểm tra tính chính xác về mặt số học của số liệu được ghi chép, duy trì và soát xét các số dư tài khoản và bảng cân đối phát sinh, các kiểm soát tự động như kiểm tra nhập dữ liệu đầu vào, kiểm tra việc đánh số thứ tự kết hợp với việc theo dõi thủ công các báo cáo tổng hợp ngoại lệ. Kiểm soát chung về công nghệ thông tin là những chính sách và thủ tục liên quan tới nhiều ứng dụng và hỗ trợ cho khả năng hoạt động hiệu quả của các kiểm soát chương trình ứng dụng bằng cách giúp đảm bảo khả năng hoạt động bình thường của hệ thống thông tin. Ví dụ về kiểm soát chung về công nghệ thông tin như: kiểm soát các thay đổi về chương trình, kiểm soát việc truy cập hệ thống hay dữ liệu, kiểm soát việc ứng dụng các phần mềm mới, kiểm soát đối với các phần mềm để hạn chế quyền truy cập hoặc giám sát việc sử dụng các tính năng hệ thống có thể làm thay đổi dữ liệu tài chính hay thay đổi các ghi chép mà không để lại dấu vết.

(3) *Kiểm soát về mặt vật chất*: Là các kiểm soát bao gồm:

- Bảo đảm an toàn vật chất của tài sản, bao gồm thuê nhân viên bảo vệ và sử dụng các phương tiện bảo đảm an toàn cho việc tiếp cận tài sản và hồ sơ tài liệu;

- Thẩm quyền truy cập vào chương trình máy tính và tệp dữ liệu;

- Định kỳ kiểm đếm và so sánh số liệu thực tế với số liệu được ghi chép trong sổ sách (ví dụ, so sánh kết quả kiểm kê tiền mặt, chứng khoán và hàng tồn kho thực tế với sổ kế toán).

Mức độ, phạm vi mà các kiểm soát về mặt vật chất nhằm ngăn ngừa việc trộm cắp tài sản có liên quan tới mức độ tin cậy của việc lập báo cáo tài chính, và do đó, liên quan đến cả chất lượng kiểm toán, phụ thuộc vào việc tài sản có dễ bị mất cắp hay không.

(4) *Phân nhiệm:* Giao cho những người khác nhau chịu các trách nhiệm về phê duyệt giao dịch, ghi chép giao dịch và trông coi, bảo quản tài sản. Việc phân nhiệm nhằm giảm cơ hội cho bất cứ cá nhân nào có thể vừa vi phạm và vừa che giấu sai phạm hoặc gian lận trong quá trình thực hiện nhiệm vụ thông thường của mình.

Một số hoạt động kiểm soát nhất định có thể phụ thuộc vào sự tồn tại của các chính sách phù hợp ở cấp độ cao hơn do Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị thiết lập. Ví dụ, kiểm soát thẩm quyền có thể được ủy quyền theo các hướng dẫn đã thiết lập, như các tiêu chí đầu tư được Ban quản trị đặt ra; hoặc các giao dịch không thường xuyên như các vụ mua lại hoặc thanh lý lớn có thể cần sự phê duyệt ở cấp cao hơn, trong một vài tình huống có thể là sự phê duyệt của đại hội đồng cổ đông.

E. Giám sát các kiểm soát

(1). Trách nhiệm quan trọng của Ban Giám đốc là thiết lập và duy trì kiểm soát nội bộ một cách thường xuyên. Việc Ban Giám đốc giám sát các kiểm soát bao gồm việc xem xét liệu các kiểm soát này có đang hoạt động như dự kiến và liệu có được thay đổi phù hợp với sự thay đổi của đơn vị hay không. Việc giám sát các kiểm soát có thể bao gồm các hoạt động như: Ban Giám đốc soát xét liệu bảng đối chiếu với ngân hàng đã được lập kịp thời hay chưa, kiểm toán viên nội bộ đánh giá sự tuân thủ của nhân viên phòng kinh doanh đối với các quy định của đơn vị về hợp đồng bán hàng, bộ phận pháp lý giám sát sự tuân thủ các chuẩn mực đạo đức và chính sách hoạt động của đơn vị,.. Việc giám sát cũng là để đảm bảo rằng các kiểm soát tiếp tục hoạt động một cách hiệu quả theo thời gian. Ví dụ, nếu không giám sát việc lập bản đối chiếu với ngân hàng thì các nhân sự chịu trách nhiệm có thể sẽ không lập tài liệu này.

(2). Kiểm toán viên nội bộ hoặc nhân sự thực hiện những chức năng tương tự có thể tham gia vào việc giám sát các kiểm soát của đơn vị thông qua các đánh giá riêng rẽ. Thông thường, những người này cung cấp thông tin một cách đều đặn về hoạt động của kiểm soát nội bộ, và tập trung sự chú ý vào việc đánh giá tính hiệu quả của kiểm soát nội bộ, và trao đổi thông tin về các điểm mạnh, điểm yếu cũng như đưa ra các khuyến nghị để cải thiện kiểm soát nội bộ.

(3). Các hoạt động giám sát có thể bao gồm việc sử dụng thông tin có được qua trao đổi với các đối tượng ngoài đơn vị mà những thông tin đó có thể cho thấy các vấn đề hoặc các khu vực cần được cải thiện. Khách hàng thường xác minh các thông tin trong hóa đơn thông qua việc thanh toán hóa đơn hoặc khiếu nại về số tiền phải trả. Ngoài ra, các cơ quan quản lý cũng có thể thông tin cho đơn vị về các vấn đề có thể ảnh hưởng tới hoạt động của kiểm soát nội bộ, ví dụ như, các thông tin liên quan đến cuộc kiểm tra của cơ quan quản lý ngân hàng. Đồng thời, khi thực hiện hoạt động giám sát, Ban Giám đốc cũng có thể xem xét các trao đổi thông tin từ kiểm toán viên độc lập liên quan đến kiểm soát nội bộ.

Phụ lục 02

(Hướng dẫn đoạn A33, A115 Chuẩn mực này)

NHỮNG TÌNH HUỐNG VÀ SỰ KIỆN CÓ THỂ CHO THẤY RỦI RO CÓ SAI SÓT TRỌNG YẾU

Dưới đây là ví dụ về các tình huống và sự kiện có thể cho thấy sự tồn tại của rủi ro có sai sót trọng yếu. Các ví dụ đưa ra bao gồm rất nhiều tình huống và sự kiện khác nhau; tuy nhiên, không phải tất cả các tình huống và sự kiện này đều liên quan đến mọi cuộc kiểm toán, và các ví dụ dưới đây có thể chưa hoàn toàn đầy đủ.

(1) Các hoạt động ở những khu vực kinh tế không ổn định, ví dụ, ở các nước mà tiền tệ bị mất giá nghiêm trọng, hoặc nền kinh tế bị lạm phát ở mức cao;

(2) Các hoạt động ảnh hưởng bởi thay đổi của thị trường, ví dụ: các giao dịch tương lai;

(3) Các hoạt động liên quan đến quy định pháp lý có độ phức tạp cao;

(4) Các vấn đề về tính hoạt động liên tục hay tính thanh khoản, bao gồm việc mất các khách hàng quan trọng;

(5) Các hạn chế về nguồn vốn và tín dụng;

(6) Những thay đổi trong ngành nghề mà đơn vị đang hoạt động;

(7) Những thay đổi trong dây chuyền cung cấp;

(8) Phát triển hoặc giới thiệu các sản phẩm và dịch vụ mới, hoặc sử dụng dây chuyền sản xuất mới;

(9) Mở rộng phạm vi hoạt động trên nhiều địa bàn mới;

(10) Những thay đổi trong đơn vị như những hoạt động mua sắm lớn, tái cơ cấu hoặc các sự kiện bất thường khác;

(11) Dự kiến bán đơn vị hoặc bộ phận kinh doanh;

(12) Tồn tại nhiều mối quan hệ liên doanh, liên kết phức tạp;

(13) Sử dụng các nguồn tài trợ ghi nhận ngoài Bảng cân đối kế toán, những đơn vị có mục đích đặc biệt hoặc có những dàn xếp tài chính phức tạp;

(14) Có những giao dịch đáng chú ý với các bên liên quan;

(15) Thiếu hụt về nhân sự có khả năng phù hợp về kế toán và lập báo cáo tài chính;

(16) Thay đổi nhân sự chủ chốt, bao gồm sự thôi việc của những người điều hành chủ chốt;

(17) Những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ, đặc biệt là những khiếm khuyết không được Ban Giám đốc xử lý;

(18) Mâu thuẫn giữa chiến lược công nghệ thông tin và chiến lược kinh doanh của đơn vị;

(19) Những thay đổi trong môi trường công nghệ thông tin;

(20) Cài đặt hệ thống công nghệ thông tin mới, quan trọng liên quan đến việc lập báo cáo tài chính;

(21) Việc điều tra của các cơ quan quản lý Nhà nước đối với hoạt động hoặc kết quả tài chính của đơn vị;

(22) Những sai sót, nhầm lẫn trong quá khứ hoặc có những điều chỉnh có giá trị lớn tại thời điểm cuối năm;

(23) Các giao dịch bất thường có giá trị lớn, gồm những giao dịch nội bộ công ty và các giao dịch doanh thu lớn vào cuối năm;

(24) Các giao dịch được ghi nhận theo mục đích của Ban Giám đốc, ví dụ các khoản nợ được tái tài trợ, những tài sản chuẩn bị bán hoặc việc phân loại chứng khoán có thể giao dịch được trên thị trường;

(25) Áp dụng quy định kế toán mới;

(26) Các đo lường về kế toán liên quan đến các thủ tục phức tạp;

(27) Các sự kiện hoặc giao dịch liên quan đến các đo lường không chắc chắn đáng kể, bao gồm các ước tính kế toán;

(28) Các vụ kiện tụng chưa được giải quyết và các khoản nợ tiềm tàng, ví dụ, bảo hành bán hàng, bảo lãnh tài chính và đền bù liên quan đến môi trường./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM
Chuẩn mực kiểm toán số 320: Mức trọng yếu trong lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán

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

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn 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 áp dụng khái niệm "mức trọng yếu" trong lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán báo cáo tài chính. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450 hướng dẫn cách áp dụng mức trọng yếu trong việc đánh giá ảnh hưởng của các sai sót được phát hiện đối với cuộc kiểm toán và đánh giá ảnh hưởng của những sai sót chưa được điều chỉnh (nếu có) đối với báo cáo tài chính.

Mức trọng yếu trong kiểm toán

02. Các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đã quy định và hướng dẫn về khái niệm mức trọng yếu trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Mặc dù khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có đề cập đến khái niệm mức trọng yếu theo các thuật ngữ khác nhau, nhưng nhìn chung, mức trọng yếu được hiểu như sau:

- Những sai sót, bao gồm cả việc bỏ sót, được coi là trọng yếu nếu những sai sót này, khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại, được xem xét ở mức độ hợp lý, có thể gây ảnh hưởng tới quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính;

- Những xét đoán về mức trọng yếu được thực hiện trong từng trường hợp cụ thể và bị ảnh hưởng bởi quy mô hay bản chất của sai sót, hoặc được tổng hợp của cả hai yếu tố trên;

- Những xét đoán về các vấn đề trọng yếu đối với người sử dụng báo cáo tài chính phải dựa trên việc xem xét các nhu cầu chung về thông tin tài chính của nhóm người sử dụng, như các nhà đầu tư, ngân hàng, chủ nợ,... Những ảnh hưởng có thể có của các sai sót đến một số ít người sử dụng thông tin trên báo cáo tài chính mà nhu cầu của họ có nhiều khác biệt so với phần lớn những người sử dụng thông tin trên báo cáo tài chính sẽ không được xét đến.

03. Các khái niệm về mức trọng yếu, nếu quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, sẽ là cơ sở cho kiểm toán viên xác định mức trọng yếu của cuộc kiểm toán. Nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính không đưa ra khái niệm về mức trọng yếu, các đặc tính được nêu trong đoạn 02 Chuẩn mực này sẽ giúp kiểm toán viên có cơ sở để xác định mức trọng yếu.

04. Việc xác định mức trọng yếu của kiểm toán viên mang tính xét đoán chuyên môn và phụ thuộc vào nhận thức của kiểm toán viên về nhu cầu của người sử dụng thông tin trên báo cáo tài chính. Trong trường hợp này, kiểm toán viên có thể giả định rằng, người sử dụng báo cáo tài chính:

(a) Có sự hiểu biết hợp lý về hoạt động kinh doanh, về kinh tế và tài chính, kế toán và quan tâm nghiên cứu thông tin trên báo cáo tài chính với sự cẩn trọng một cách hợp lý;

(b) Hiểu rằng báo cáo tài chính được lập, trình bày và được kiểm toán trên cơ sở mức trọng yếu;

(c) Nhận thức được tính không chắc chắn tiềm tàng trong việc xác định giá trị do việc sử dụng các ước tính kế toán, các xét đoán và yếu tố của các sự kiện xảy ra trong tương lai;

(d) Đưa ra các quyết định kinh tế hợp lý trên cơ sở các thông tin trên báo cáo tài chính.

05. Kiểm toán viên phải áp dụng khái niệm mức trọng yếu cả khi lập kế hoạch kiểm toán và thực hiện cuộc kiểm toán, khi đánh giá ảnh hưởng của các sai sót đã phát hiện trong quá trình kiểm toán, kể cả ảnh hưởng của những sai sót chưa được điều chỉnh (nếu có) đối với báo cáo tài chính và khi hình thành ý kiến kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).

06. Khi lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên đưa ra các xét đoán về quy mô của các sai sót sẽ được coi là trọng yếu. Các xét đoán này cung cấp cơ sở cho việc:

(a) Xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục đánh giá rủi ro;

(b) Nhận biết và đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu;

(c) Xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo.

Khi lập kế hoạch kiểm toán, mức trọng yếu được xác định không nhất thiết phải là mức giá trị mà dưới mức đó, các sai sót không được điều chỉnh, khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại, luôn được đánh giá là không trọng yếu. Trong một số trường hợp cụ thể, sai sót có thể được đánh giá là trọng yếu mặc dù giá trị của sai sót đó thấp hơn mức trọng yếu. Mặc dù khó có thể thiết lập được các thủ tục kiểm toán để phát hiện các sai sót riêng lẻ có tính trọng yếu do bản chất của sai sót nhưng khi đánh giá ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh đối với báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải xem xét đồng thời cả quy mô và bản chất của sai sót cũng như tình huống cụ thể xảy ra các sai sót đó (xem hướng dẫn tại đoạn A16 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450).

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

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) phải có những hiểu biết nhất định về Chuẩn mực này để phối hợp công việc và xử lý các mối quan hệ liên quan đến việc xác định mức trọng yếu của các thông tin đã được kiểm toán.

Mục tiêu

08. Mục tiêu của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* là áp dụng khái niệm mức trọng yếu một cách phù hợp khi lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

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

(a) *Trọng yếu: Là thuật ngữ dùng để thể hiện tầm quan trọng của một thông tin (một số liệu kế toán) trong báo cáo tài chính. Thông tin được coi là trọng yếu có nghĩa là nếu thiếu thông tin đó hoặc thiếu tính chính xác của thông tin đó sẽ ảnh hưởng đến các quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính;*

(b) *Mức trọng yếu: Là một mức giá trị do kiểm toán viên xác định tùy thuộc vào tầm quan trọng và tính chất của thông tin hay sai sót được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể. Mức trọng yếu là một ngưỡng, một điểm chia cắt chứ không phải là nội dung của thông tin cần phải có. Tính trọng yếu của thông tin phải được xem xét cả trên phương diện định lượng và định tính;*

(c) Mức trọng yếu thực hiện: Là một mức giá trị hoặc các mức giá trị do kiểm toán viên xác định ở mức thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính nhằm giảm khả năng sai sót tới một mức độ thấp hợp lý để tổng hợp ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh và không được phát hiện không vượt quá mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính. Trong một số trường hợp, "mức trọng yếu thực hiện" có thể hiểu là mức giá trị hoặc các mức giá trị do kiểm toán viên xác định thấp hơn mức hoặc các mức trọng yếu của một nhóm các giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh trên báo cáo tài chính.

II. NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Xác định mức trọng yếu và mức trọng yếu thực hiện khi lập kế hoạch kiểm toán

10. Khi lập chiến lược kiểm toán tổng thể, kiểm toán viên phải xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính. Trong những trường hợp cụ thể của đơn vị được kiểm toán, nếu có một hoặc một số nhóm các giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh (nếu xét riêng lẻ) có sai sót với mức thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính nhưng có thể ảnh hưởng (nếu xét tổng thể) đến quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính, thì kiểm toán viên phải xác định mức trọng yếu hoặc các mức trọng yếu áp dụng cho từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh (xem hướng dẫn tại đoạn A2 - A11 Chuẩn mực này).

11. Kiểm toán viên phải xác định mức trọng yếu thực hiện cho mục đích đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu và xác định nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo trong quá trình kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A12 Chuẩn mực này).

Sửa đổi mức trọng yếu trong quá trình kiểm toán

12. Kiểm toán viên phải sửa đổi mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính và mức trọng yếu hoặc các mức trọng yếu cho các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh trong trường hợp kiểm toán viên có thêm thông tin trong quá trình kiểm toán mà có thể dẫn đến việc thay đổi mức trọng yếu hoặc các mức trọng yếu so với mức xác định trước đó (xem hướng dẫn tại đoạn A13 Chuẩn mực này).

13. Nếu kiểm toán viên kết luận rằng việc áp dụng một mức trọng yếu thấp hơn mức trọng yếu đã xác định trước đó đối với tổng thể báo cáo tài chính và mức trọng yếu hoặc các mức trọng yếu cho các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh là phù hợp thì kiểm toán viên phải xác định xem có cần phải sửa đổi lại mức trọng yếu thực hiện, và xem nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo có còn phù hợp hay không.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

14. Kiểm toán viên phải lưu trong hồ sơ kiểm toán các số liệu và cơ sở xác định về mức trọng yếu sau (xem đoạn 08 - 11 và đoạn A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230):

(a) Mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính (xem đoạn 10 Chuẩn mực này);

(b) Mức trọng yếu hoặc các mức trọng yếu cho các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh (xem đoạn 10 Chuẩn mực này);

(c) Mức trọng yếu thực hiện (xem đoạn 11 Chuẩn mực này);

(d) Những sửa đổi của các mức trọng yếu từ mục (a) đến mục (c) nêu trên trong quá trình thực hiện cuộc kiểm toán (xem đoạn 12 - 13 Chuẩn mực này).

III. HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

Mức trọng yếu và rủi ro kiểm toán (hướng dẫn đoạn 05 Chuẩn mực này)

A1. Khi thực hiện một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính, mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên là (1) đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng liệu báo cáo tài chính, xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn hay không, từ đó giúp kiểm toán viên đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính có

được lập phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng trên các khía cạnh trọng yếu hay chưa; (2) lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính và trao đổi thông tin theo quy định của chuẩn mực kiểm toán, phù hợp với các phát hiện của kiểm toán viên (xem đoạn 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200). Kiểm toán viên đạt được sự đảm bảo hợp lý bằng cách thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp để giảm rủi ro kiểm toán tới mức thấp có thể chấp nhận được theo quy định tại đoạn 17 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200. Rủi ro kiểm toán là rủi ro mà kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán không phù hợp khi báo cáo tài chính còn chứa đựng sai sót trọng yếu. Rủi ro kiểm toán bao gồm rủi ro có sai sót trọng yếu và rủi ro phát hiện (theo quy định tại đoạn 13(c) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200). Mức trọng yếu và rủi ro kiểm toán cần được xem xét trong suốt quá trình kiểm toán, khi:

(a) Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu (xem Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315);

(b) Xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo cần thực hiện (xem Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330);

(c) Đánh giá ảnh hưởng của các sai sót chưa được điều chỉnh (nếu có) trên báo cáo tài chính (xem Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450) và hình thành ý kiến kiểm toán (xem Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700).

Xác định mức trọng yếu và mức trọng yếu thực hiện khi lập kế hoạch kiểm toán.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công *(Hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)*

A2. Đối với các đơn vị trong lĩnh vực công, cơ quan quản lý nhà nước là đối tượng chủ yếu sử dụng báo cáo tài chính. Đồng thời, báo cáo tài chính có thể được cơ quan quản lý nhà nước sử dụng để đưa ra các quyết định khác ngoài các quyết định kinh tế. Do đó, việc xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính và mức trọng yếu hay các mức trọng yếu cho nhóm các giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trong cuộc kiểm toán báo cáo tài chính của các đơn vị trong lĩnh vực công chịu ảnh hưởng bởi pháp luật, các quy định và nhu cầu sử dụng thông tin tài chính của cơ quan quản lý nhà nước và công chúng liên quan đến các chương trình của lĩnh vực công.

Sử dụng tiêu chí để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính (Hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

A3. Việc xác định mức trọng yếu đòi hỏi các xét đoán chuyên môn. Thông thường, kiểm toán viên sử dụng một tỷ lệ phần trăm (%) áp dụng cho một tiêu chí được lựa chọn làm điểm khởi đầu trong việc xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính. Các yếu tố có thể ảnh hưởng đến việc xác định tiêu chí phù hợp bao gồm:

(1) Các yếu tố của báo cáo tài chính (ví dụ tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn, doanh thu, chi phí);

(2) Các khoản mục trên báo cáo tài chính mà người sử dụng thường quan tâm (ví dụ, để đánh giá tình hình hoạt động, người sử dụng báo cáo tài chính thường quan tâm đến các khoản mục lợi nhuận, doanh thu hoặc tài sản ròng);

(3) Đặc điểm hoạt động kinh doanh của đơn vị được kiểm toán, đặc điểm ngành nghề và môi trường kinh doanh mà đơn vị đang hoạt động;

(4) Cơ cấu sở hữu vốn của đơn vị được kiểm toán và cách thức đơn vị huy động vốn (ví dụ, nếu đơn vị hoạt động kinh doanh chủ yếu bằng nguồn vốn vay thì người sử dụng báo cáo tài chính có thể quan tâm nhiều hơn đến tài sản và quyền của chủ nợ đối với tài sản này hơn là quan tâm đến lợi nhuận của đơn vị);

(5) Khả năng thay đổi tương đối của tiêu chí đã được xác định.

A4. Một số ví dụ về các tiêu chí phù hợp, tùy thuộc vào từng trường hợp của đơn vị được kiểm toán, có thể bao gồm các khoản mục thu nhập được báo cáo như lợi nhuận trước thuế, tổng doanh thu, lợi nhuận gộp và tổng chi phí, tổng vốn chủ sở hữu và giá trị tài sản ròng. Lợi nhuận trước thuế từ hoạt động kinh doanh liên tục thường được sử dụng cho các đơn vị hoạt động vì mục tiêu lợi nhuận. Khi lợi nhuận trước thuế dễ bị biến động, các tiêu chí khác có thể sẽ phù hợp hơn như lợi nhuận gộp hoặc tổng doanh thu.

A5. Liên quan đến các tiêu chí đã được lựa chọn, các dữ liệu tài chính phù hợp thường bao gồm các số liệu về kết quả kinh doanh và tình hình tài chính của các kỳ trước, các số liệu về kết quả kinh doanh và tình hình tài chính lũy kế đến kỳ này, và kế hoạch hay dự đoán cho kỳ hiện tại, được điều chỉnh khi có biến động lớn theo từng trường hợp của đơn vị được kiểm toán (ví dụ, một giao dịch hợp nhất kinh doanh lớn) và những thay đổi liên quan trong ngành nghề hay môi trường kinh doanh mà đơn vị đang hoạt động. Ví dụ, khi ở điểm khởi đầu, mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính được xác định cho một đơn vị cụ thể ở mức một tỷ lệ phần trăm nhất định trên lợi nhuận trước thuế từ hoạt động kinh doanh liên tục. Khi có các biến động bất thường làm tăng hoặc giảm đáng kể lợi nhuận trước thuế, kiểm toán viên có thể xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính bằng cách sử dụng một mức lợi nhuận trước thuế từ hoạt động kinh doanh liên tục đã loại trừ ảnh hưởng của các biến động bất thường, dựa vào kết quả kinh doanh của các kỳ trước.

A6. Mức trọng yếu phải được xác định gắn liền với báo cáo tài chính mà kiểm toán viên thực hiện kiểm toán. Khi báo cáo tài chính được lập cho kỳ kế toán dài hơn hoặc ngắn hơn 12 tháng, ví dụ đối với một số đơn vị mới thành lập hoặc thay đổi kỳ kế toán, mức trọng yếu cần phải được xác định dựa trên báo cáo tài chính được lập cho kỳ kế toán đó.

A7. Kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên môn khi xác định tỷ lệ phần trăm (%) áp dụng cho tiêu chí đã lựa chọn. Tỷ lệ phần trăm (%) và tiêu chí được lựa chọn thường có mối liên hệ với nhau, như tỷ lệ phần trăm (%) áp dụng cho mức lợi nhuận trước thuế từ hoạt động kinh doanh liên tục thường cao hơn tỷ lệ phần trăm (%) áp dụng cho doanh thu. Ví dụ, kiểm toán viên có thể cân nhắc mức năm phần trăm (5%) trên lợi nhuận trước thuế từ hoạt động kinh doanh liên tục đối với đơn vị hoạt động vì mục tiêu lợi nhuận, trong khi đó kiểm toán viên có thể cân nhắc tỷ lệ một phần trăm (1%) trên tổng doanh thu hoặc chi phí là phù hợp đối với đơn vị hoạt động phi lợi nhuận. Tuy nhiên, tỷ lệ phần trăm cao hơn hoặc thấp hơn có thể được coi là phù hợp tùy theo từng trường hợp cụ thể.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A8. Khi lợi nhuận trước thuế từ hoạt động kinh doanh liên tục của một đơn vị hoạt động vì mục tiêu lợi nhuận thường xuyên ở mức thấp, có thể do Giám đốc đồng thời là người chủ sở hữu doanh nghiệp đã thu lại phần lớn lợi nhuận trước thuế dưới dạng tiền lương và các khoản thu nhập khác thì tiêu chí lựa chọn để xác định mức trọng yếu là lợi nhuận trước tiền lương, các khoản thu nhập khác và thuế có thể sẽ phù hợp hơn.

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

A9. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, tổng chi phí hoặc chi phí thuần (chi phí trừ thu nhập) có thể là tiêu chí phù hợp cho hoạt động của từng chương trình. Khi đơn vị hoạt động trong lĩnh vực công có quản lý tài sản công, tài sản có thể là tiêu chí phù hợp để xác định mức trọng yếu.

Mức trọng yếu hay các mức trọng yếu cho các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh (Hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

A10. Các yếu tố có thể dẫn đến sự tồn tại của một hoặc một số nhóm các giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh mà theo đó, các sai sót mặc dù thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính có thể gây ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng thông tin trên báo cáo tài chính, bao gồm:

(1) Pháp luật và các quy định hoặc khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể gây ảnh hưởng đến kỳ vọng của người sử dụng báo cáo tài chính liên quan đến giá trị hay thông tin thuyết minh của một số khoản mục nhất định trên báo cáo tài chính (ví dụ, giao dịch với các bên liên quan và thù lao của Ban Giám đốc và Ban quản trị);

(2) Những thông tin thuyết minh quan trọng liên quan đến ngành nghề mà đơn vị được kiểm toán đang hoạt động (ví dụ, chi phí nghiên cứu và triển khai của một công ty dược);

(3) Người sử dụng báo cáo tài chính quan tâm đến một lĩnh vực hoạt động nhất định của đơn vị, cần được thuyết minh riêng rẽ trên báo cáo tài chính (ví dụ, việc mới mua một bộ phận kinh doanh).

A11. Khi xem xét trường hợp cụ thể của đơn vị được kiểm toán, nếu có sự tồn tại của những nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh như đã nêu tại đoạn A10 Chuẩn mực này thì kiểm toán viên có thể cần thu thập thêm thông tin về quan điểm và kỳ vọng của Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị.

Mức trọng yếu thực hiện (Hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

A12. Việc lập kế hoạch kiểm toán chỉ để phát hiện những sai sót trọng yếu một cách đơn lẻ dẫn tới việc bỏ qua một thực tế là ảnh hưởng lũy kế của các sai sót không trọng yếu đơn lẻ có thể làm cho báo cáo tài chính còn chứa đựng các sai sót trọng yếu. Việc này cũng chưa tính đến những sai sót có thể không được phát hiện. Mức trọng yếu thực hiện là một mức giá trị hoặc các mức giá trị do kiểm toán viên xác định nhằm giảm khả năng các ảnh hưởng tổng hợp của các sai sót không được điều chỉnh và không được phát hiện vượt quá mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính xuống một mức độ thấp hợp lý. Tương tự như vậy, mức trọng yếu thực hiện liên quan tới mức trọng yếu được xác định cho nhóm các giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh cũng được đưa ra để làm giảm tới mức thấp có thể chấp nhận được khả năng có thể xảy ra các sai sót không được điều chỉnh hoặc không được phát hiện trong nhóm các giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh. Việc xác định mức trọng yếu thực hiện không chỉ đơn thuần là một phép tính cơ học mà yêu cầu phải có những xét đoán chuyên môn. Việc xét đoán này phụ thuộc vào hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị được kiểm toán, được cập nhật thay đổi trong suốt quá trình thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro, và bản chất, phạm vi của những sai sót đã phát hiện trong các cuộc kiểm toán trước và đánh giá của kiểm toán viên về các sai sót trong kỳ hiện tại.

Sửa đổi mức trọng yếu trong quá trình kiểm toán (Hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

A13. Mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính và mức trọng yếu hoặc các mức trọng yếu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh có thể cần phải được sửa đổi khi có các tình huống phát sinh trong quá trình kiểm toán (ví dụ, đơn vị được kiểm toán quyết định bán một bộ phận kinh doanh chính), có thêm các thông tin mới hay việc thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán làm thay đổi hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị được kiểm toán và hoạt động của đơn vị đó. Ví dụ trong quá trình kiểm toán, nếu kết quả kinh doanh thực tế khác khá nhiều so với kết quả dự kiến vào cuối kỳ đã được sử dụng để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính thì kiểm toán viên cần phải sửa đổi lại mức trọng yếu này./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM
Chuẩn mực kiểm toán số 330: Biện pháp xử lý của kiểm toán viên đối với rủi ro đã đánh giá

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

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là "kiểm toán viên")* trong việc thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu mà kiểm toán viên đã xác định và đánh giá khi thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315.

02. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là "kiểm toán viên") phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính.

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

Mục tiêu

03. Mục tiêu của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* là thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá, thông qua việc thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý phù hợp đối với các rủi ro này.

Giải thích thuật ngữ

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

(a) Thử nghiệm cơ bản: Là thủ tục kiểm toán được thiết kế nhằm phát hiện các sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Các thử nghiệm cơ bản bao gồm:

(i) Kiểm tra chi tiết (các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh);

(ii) Thủ tục phân tích cơ bản.

(b) Thử nghiệm kiểm soát: Là thủ tục kiểm toán được thiết kế nhằm đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát trong việc ngăn ngừa, hoặc phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

II. NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Biện pháp xử lý tổng thể

05. Kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý tổng thể đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A3 Chuẩn mực này).

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

06. Kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo với nội dung, lịch trình và phạm vi dựa vào kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu (xem hướng dẫn tại đoạn A4 - A8 Chuẩn mực này).

07. Khi thiết kế các thủ tục kiểm toán tiếp theo, kiểm toán viên phải:

(a) Xem xét các lý do đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu cho từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh, bao gồm:

(i) Khả năng xảy ra sai sót trọng yếu do các đặc tính cụ thể của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản, hoặc thông tin thuyết minh có liên quan (rủi ro tiềm tàng);

(ii) Liệu việc đánh giá rủi ro có xem xét đến các kiểm soát có liên quan hay không (rủi ro kiểm soát), và nếu có, kiểm toán viên phải thu thập bằng chứng kiểm toán để xác định xem các kiểm soát có hoạt động hiệu quả không (có nghĩa là: kiểm toán viên dự định dựa vào tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thử nghiệm cơ bản) (xem hướng dẫn tại đoạn A9 - A18 Chuẩn mực này);

(b) Mức độ rủi ro được kiểm toán viên đánh giá càng cao thì càng phải thu thập bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn (xem hướng dẫn tại đoạn A19 Chuẩn mực này).

Thử nghiệm kiểm soát

08. Kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm kiểm soát để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát có liên quan nếu:

(a) Khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, kiểm toán viên kỳ vọng rằng các kiểm soát hoạt động hiệu quả (nghĩa là: kiểm toán viên có ý định dựa vào tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thử nghiệm cơ bản); hoặc

(b) Nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản thì không thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu (xem hướng dẫn tại đoạn A20 - A24 Chuẩn mực này).

09. Khi thiết kế và thực hiện thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên càng tin tưởng vào tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát thì càng phải thu thập bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn (xem hướng dẫn tại đoạn A25 Chuẩn mực này).

Nội dung và phạm vi của thử nghiệm kiểm soát

10. Khi thiết kế và thực hiện thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên phải:

(a) Thực hiện các thủ tục kiểm toán khác kết hợp với thủ tục phỏng vấn nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát, gồm:

(i) Các kiểm soát đã được thực hiện như thế nào tại các thời điểm liên quan trong suốt giai đoạn được kiểm toán;

(ii) Các kiểm soát có được thực hiện nhất quán hay không;

(iii) Các kiểm soát được ai thực hiện và thực hiện bằng cách nào (xem hướng dẫn tại đoạn A26 - A29 Chuẩn mực này)

(b) Xác định liệu các kiểm soát được thử nghiệm có phụ thuộc vào các kiểm soát khác không (kiểm soát gián tiếp) và, nếu có, liệu có cần thiết thu thập bằng chứng kiểm toán chứng minh tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát gián tiếp đó hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A30 - A31 Chuẩn mực này).

Lịch trình thử nghiệm kiểm soát

11. Kiểm toán viên phải thực hiện thử nghiệm kiểm soát cho một thời điểm cụ thể, hoặc cho cả giai đoạn mà kiểm toán viên dự định dựa vào các kiểm soát đó, theo quy định tại đoạn 12 và 15 dưới đây, để đưa ra cơ sở thích hợp cho sự tin cậy của kiểm toán viên vào các kiểm soát đó (xem hướng dẫn tại đoạn A32 Chuẩn mực này).

Sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được trong giai đoạn giữa kỳ

12. Nếu kiểm toán viên thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát trong giai đoạn giữa kỳ, kiểm toán viên phải:

(a) Thu thập bằng chứng kiểm toán về những thay đổi quan trọng trong các kiểm soát xảy ra sau giai đoạn giữa kỳ;

(b) Xác định bằng chứng kiểm toán bổ sung cần thu thập cho giai đoạn còn lại (xem hướng dẫn tại đoạn A33 - A34 Chuẩn mực này).

Sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước

13. Để xác định xem việc sử dụng bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đã có từ các cuộc kiểm toán trước có phù hợp hay không và để xác định khoảng thời gian trước khi tiến hành lại thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên phải xem xét những vấn đề sau:

(a) Tính hữu hiệu của các thành phần khác của kiểm soát nội bộ, bao gồm môi trường kiểm soát, việc giám sát các kiểm soát và quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị;

(b) Các rủi ro phát sinh từ các đặc tính của kiểm soát, cho dù kiểm soát đó được thực hiện thủ công hay tự động;

(c) Tính hữu hiệu của các kiểm soát chung về công nghệ thông tin;

(d) Tính hữu hiệu của kiểm soát và việc thực hiện kiểm soát đó của đơn vị, bao gồm nội dung và mức độ của các sai lệch trong việc thực hiện kiểm soát đã ghi nhận trong các cuộc kiểm toán trước, và liệu có thay đổi nào về nhân sự có ảnh hưởng đáng kể đến việc thực hiện kiểm soát đó hay không;

(e) Liệu việc không thay đổi một kiểm soát cụ thể có gây rủi ro khi hoàn cảnh đã thay đổi hay không;

(f) Rủi ro có sai sót trọng yếu và mức độ tin cậy vào các kiểm soát (xem hướng dẫn tại đoạn A35 Chuẩn mực này).

14. Nếu kiểm toán viên dự định sử dụng bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát cụ thể đã thu thập được từ cuộc kiểm toán trước, kiểm toán viên phải chứng minh rằng các bằng chứng đó vẫn còn giá trị bằng cách thu thập bằng chứng kiểm toán về việc liệu có phát sinh những thay đổi đáng kể trong các kiểm soát đó kể từ sau cuộc kiểm toán trước hay không. Kiểm toán viên phải thu thập bằng chứng này bằng cách thực hiện phỏng vấn kết hợp với quan sát hoặc điều tra, để xác nhận sự hiểu biết về các kiểm soát cụ thể đó, và:

(a) Nếu có những thay đổi ảnh hưởng đến sự phù hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập từ cuộc kiểm toán trước, kiểm toán viên phải thực hiện thử nghiệm kiểm soát trong cuộc kiểm toán hiện tại (xem hướng dẫn tại đoạn A36 Chuẩn mực này);

(b) Nếu không có thay đổi nào, kiểm toán viên phải thực hiện thử nghiệm kiểm soát ít nhất một lần trong ba cuộc kiểm toán liên tục, và phải thực hiện thử nghiệm đối với một số kiểm soát trong mỗi cuộc kiểm toán để tránh tình trạng phải tiến hành thử nghiệm tất cả các kiểm soát mà kiểm toán viên dự định tin cậy vào trong một cuộc kiểm toán duy nhất mà không thực hiện thử nghiệm bất kỳ kiểm soát nào trong hai cuộc kiểm toán tiếp theo (xem hướng dẫn tại đoạn A37 - A39 Chuẩn mực này).

Các kiểm soát đối với rủi ro đáng kể

15. Nếu kiểm toán viên dự định tin cậy vào các kiểm soát đối với một rủi ro mà kiểm toán viên xác định là rủi ro đáng kể, kiểm toán viên phải thử nghiệm các kiểm soát đó trong giai đoạn hiện tại.

Đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát

16. Khi đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát liên quan, kiểm toán viên phải đánh giá liệu các sai sót được phát hiện từ các thử nghiệm cơ bản có cho thấy các kiểm soát không hoạt động hiệu quả hay không. Tuy nhiên, nếu các thử nghiệm cơ bản không phát hiện ra sai sót thì không có nghĩa là các kiểm soát có

liên quan đến cơ sở dẫn liệu được thử nghiệm là hiệu quả (xem hướng dẫn tại đoạn A40 Chuẩn mực này).

17. Nếu phát hiện những sai lệch trong các kiểm soát mà kiểm toán viên dự định tin cậy vào, kiểm toán viên phải thực hiện những cuộc phỏng vấn cụ thể để tìm hiểu về những vấn đề này cũng như những hậu quả tiềm tàng, và phải xác định (xem hướng dẫn tại đoạn A41 Chuẩn mực này):

(a) Các thử nghiệm kiểm soát đã thực hiện có cung cấp cơ sở thích hợp để kiểm toán viên tin cậy vào các kiểm soát đó hay không;

(b) Có cần thực hiện các thử nghiệm kiểm soát bổ sung hay không; hoặc

(c) Các rủi ro có khả năng xảy ra sai sót có cần được xử lý bằng cách áp dụng các thử nghiệm cơ bản hay không.

Thử nghiệm cơ bản

18. Cho dù kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu như thế nào, kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm cơ bản đối với từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu (xem hướng dẫn tại đoạn A42 - A47 Chuẩn mực này).

19. Kiểm toán viên phải xem xét có cần thực hiện các thủ tục xác nhận từ bên ngoài như các thử nghiệm cơ bản hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A48 - A51 Chuẩn mực này).

Thử nghiệm cơ bản liên quan đến quy trình khóa sổ kế toán lập báo cáo tài chính

20. Thử nghiệm cơ bản của kiểm toán viên phải bao gồm các thủ tục kiểm toán liên quan đến quy trình khóa sổ kế toán lập báo cáo tài chính, như sau:

(a) Đối chiếu số liệu trên báo cáo tài chính với số liệu trên sổ kế toán;

(b) Kiểm tra các bút toán trọng yếu và các điều chỉnh khác được thực hiện trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A52 Chuẩn mực này).

Thử nghiệm cơ bản đối với các rủi ro đáng kể

21. Nếu kiểm toán viên đã xác định rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu là rủi ro đáng kể thì kiểm toán viên phải thực hiện các thử nghiệm cơ bản để xử lý rủi ro này. Nếu chỉ thực hiện thử nghiệm cơ bản đối với một rủi ro đáng kể thì thử nghiệm cơ bản phải bao gồm kiểm tra chi tiết (xem hướng dẫn tại đoạn A53 Chuẩn mực này).

Lịch trình thực hiện thử nghiệm cơ bản

22. Nếu thực hiện thử nghiệm cơ bản tại thời điểm kiểm toán giữa kỳ, để cung cấp cơ sở hợp lý cho việc mở rộng các kết luận kiểm toán từ giữa kỳ cho đến cuối kỳ, kiểm toán viên phải bao quát cả giai đoạn còn lại bằng cách (xem hướng dẫn tại đoạn A54 - A57 Chuẩn mực này):

(a) Thực hiện các thử nghiệm cơ bản kết hợp với các thử nghiệm kiểm soát cho giai đoạn từ giữa kỳ đến cuối kỳ; hoặc

(b) Chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản bổ sung nếu kiểm toán viên xác định rằng như vậy là đủ.

23. Khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu tại thời điểm giữa kỳ, nếu phát hiện các sai sót không mong đợi thì kiểm toán viên phải đánh giá liệu có cần điều chỉnh việc đánh giá rủi ro liên quan và điều chỉnh nội dung, lịch trình hoặc phạm vi dự kiến của các thử nghiệm cơ bản cho giai đoạn còn lại hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A58 Chuẩn mực này).

Mức độ đầy đủ của việc trình bày và thuyết minh báo cáo tài chính

24. Kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán để đánh giá liệu việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính, bao gồm các thông tin thuyết minh liên quan, có phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A59 Chuẩn mực này).

Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán

25. Căn cứ vào các thủ tục kiểm toán đã thực hiện và bằng chứng kiểm toán thu thập được, trước khi đưa ra kết luận về cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải xem xét việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu có còn phù hợp hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A60 - 61 Chuẩn mực này).

26. Kiểm toán viên phải đưa ra kết luận về tính đầy đủ, thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập. Khi đưa ra ý kiến kiểm toán, kiểm toán viên phải xem xét tất cả bằng chứng kiểm toán liên quan, bất kể bằng chứng này chứng thực hay mâu thuẫn với các cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A62 Chuẩn mực này).

27. Nếu chưa thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến một cơ sở dẫn liệu trọng yếu của báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải cố gắng thu thập thêm bằng chứng kiểm toán. Nếu không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

28. Theo quy định tại đoạn 08 - 11 và hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230, kiểm toán viên phải lập và lưu lại trong hồ sơ kiểm toán:

(a) Biện pháp xử lý tổng thể đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính và nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo đã thực hiện;

(b) Mối liên hệ giữa các thủ tục kiểm toán đó với các rủi ro đã được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu;

(c) Kết quả của các thủ tục kiểm toán, kể cả các kết luận, nếu các thủ tục này không rõ ràng (xem hướng dẫn tại đoạn A63 Chuẩn mực này).

29. Nếu kiểm toán viên dự định sử dụng bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước, kiểm toán viên phải ghi chép trong hồ sơ kiểm toán các kết luận trên cơ sở tin cậy vào các kiểm soát đã được thử nghiệm trong cuộc kiểm toán trước.

30. Tài liệu, hồ sơ kiểm toán phải chứng minh rằng các số liệu trên báo cáo tài chính đã được đối chiếu khớp với các số liệu trên sổ kế toán.

III. HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

Biện pháp xử lý tổng thể (hướng dẫn đoạn 05 Chuẩn mực này)

A1. Biện pháp xử lý tổng thể đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá trong báo cáo tài chính có thể bao gồm:

(1) Nhấn mạnh với nhóm kiểm toán về sự cần thiết phải duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp;

(2) Bổ nhiệm các thành viên nhóm kiểm toán có kinh nghiệm hoặc có kỹ năng chuyên môn đặc biệt, hoặc sử dụng chuyên gia;

(3) Tăng cường giám sát;

(4) Kết hợp các yếu tố không thể dự đoán trước khi lựa chọn các thủ tục kiểm toán tiếp theo cần thực hiện;

(5) Thực hiện những thay đổi chung đối với nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán, ví dụ: thực hiện các thử nghiệm cơ bản vào giai đoạn cuối kỳ thay vì giữa kỳ, hoặc thay đổi nội dung của các thủ tục kiểm toán nhằm thu thập được bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn.

A2. Hiểu biết của kiểm toán viên về môi trường kiểm soát của đơn vị có ảnh hưởng đến việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính và do đó cũng ảnh hưởng đến biện pháp xử lý tổng thể. Môi trường kiểm soát hữu hiệu có thể cho phép kiểm toán viên tin tưởng hơn vào kiểm soát nội bộ và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán bắt nguồn từ bên trong đơn vị và do đó, cho phép kiểm toán viên thực hiện một số thủ tục kiểm toán vào giai đoạn giữa kỳ thay vì cuối kỳ. Tuy nhiên, các khiếm khuyết trong môi trường kiểm soát lại có ảnh hưởng ngược lại, ví dụ, kiểm toán viên có thể thực hiện các thủ tục sau đối với môi trường kiểm soát không hiệu quả:

(1) Thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán vào giai đoạn cuối kỳ thay vì giai đoạn giữa kỳ;

(2) Thu thập thêm bằng chứng kiểm toán từ các thử nghiệm cơ bản;

(3) Mở rộng phạm vi kiểm toán ra nhiều địa điểm hơn.

A3. Việc xem xét những vấn đề trên có ảnh hưởng quan trọng đến phương pháp tiếp cận chung của kiểm toán viên, ví dụ, tập trung vào thử nghiệm cơ bản (phương pháp cơ bản) hoặc phương pháp kết hợp thử nghiệm kiểm soát với thử nghiệm cơ bản (phương pháp kết hợp).

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

Nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo (hướng dẫn đoạn 06 Chuẩn mực này)

A4. Đánh giá của kiểm toán viên về các rủi ro phát hiện được ở cấp độ cơ sở dẫn liệu cung cấp cơ sở nhằm lựa chọn phương pháp kiểm toán thích hợp để thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo. Ví dụ, kiểm toán viên có thể xác định rằng:

(a) Chỉ cần thực hiện thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên cũng có thể đưa ra biện pháp xử lý hiệu quả đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá cho một cơ sở dẫn liệu cụ thể;

(b) Chỉ cần thực hiện các thử nghiệm cơ bản là phù hợp đối với các cơ sở dẫn liệu cụ thể, do đó, kiểm toán viên bỏ qua ảnh hưởng của các kiểm soát khi đánh giá rủi ro liên quan. Việc bỏ qua này có thể là do các thủ tục đánh giá rủi ro của kiểm toán viên đã không xác định được bất kỳ kiểm soát hữu hiệu nào liên quan đến cơ sở dẫn liệu, hoặc do việc thử nghiệm kiểm soát không hiệu quả, làm cho kiểm toán viên không có ý định dựa vào tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thử nghiệm cơ bản; hoặc

(c) Phương pháp kết hợp thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản là một phương pháp hữu hiệu.

Tuy nhiên, theo quy định tại đoạn 18 Chuẩn mực này, dù lựa chọn phương pháp nào thì kiểm toán viên vẫn phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm cơ bản cho từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu.

A5. Nội dung của một thủ tục kiểm toán phản ánh mục tiêu của thủ tục đó (ví dụ, thử nghiệm kiểm soát hoặc thử nghiệm cơ bản) và loại thủ tục (ví dụ, kiểm tra, quan sát, phỏng vấn, xác nhận, tính toán lại, thực hiện lại hay thủ tục phân tích). Nội dung của thủ tục kiểm toán là vấn đề quan trọng nhất cần xác định sau khi đã đánh giá rủi ro.

A6. Lịch trình của thủ tục kiểm toán là thời điểm tiến hành thủ tục kiểm toán, giai đoạn hoặc thời điểm mà bằng chứng kiểm toán được áp dụng.

A7. Phạm vi của thủ tục kiểm toán là số lượng thủ tục kiểm toán cần thực hiện, ví dụ cỡ mẫu hay số lần quan sát một kiểm soát.

A8. Việc thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo, mà nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục này được xác định dựa trên cơ sở đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, cung cấp mối liên kết rõ ràng giữa các thủ tục kiểm toán tiếp theo và việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên.

Thủ tục kiểm toán trên cơ sở đánh giá rủi ro ở cấp độ cơ sở dẫn liệu (hướng dẫn đoạn 07(a) Chuẩn mực này)

Nội dung

A9. Các rủi ro được kiểm toán viên đánh giá có thể ảnh hưởng đến cả loại thủ tục kiểm toán cần thực hiện và việc kết hợp các thủ tục kiểm toán. Ví dụ, khi kiểm toán viên đánh giá có rủi ro cao, ngoài việc kiểm tra tài liệu, kiểm toán viên có thể xác nhận với một bên thứ ba về sự đầy đủ của các điều khoản hợp đồng. Ngoài ra, các thủ tục kiểm toán nhất định có thể thích hợp đối với một số cơ sở dẫn liệu này hơn là đối với các cơ sở dẫn liệu khác. Ví dụ, liên quan đến doanh thu, các thử nghiệm kiểm soát có thể là biện pháp thích hợp nhất để xử lý rủi ro có sai sót về cơ sở dẫn liệu "tính đầy đủ", trong khi các thử nghiệm cơ bản lại có thể là biện pháp thích hợp nhất để xử lý rủi ro có sai sót về cơ sở dẫn liệu "tính phát sinh".

A10. Khi xác định nội dung thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên cần xem xét lý do đánh giá rủi ro. Ví dụ, nếu một rủi ro được đánh giá là thấp chỉ do đặc trưng riêng của nhóm giao dịch mà không xem xét đến các kiểm soát liên quan thì kiểm toán viên có thể xác định rằng chỉ cần thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản cũng có thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Ngược lại, nếu rủi ro được đánh giá là thấp do kiểm soát nội bộ hiệu quả, và kiểm toán viên dự định sẽ thiết kế các thử nghiệm cơ bản căn cứ vào hiệu quả kiểm soát, thì kiểm toán viên sẽ thực hiện các thử nghiệm kiểm soát theo quy định tại đoạn 08(a) Chuẩn mực này. Ví dụ cho trường hợp này là các nhóm giao dịch tương đối đồng nhất, không phức tạp, được xử lý thường xuyên và được hệ thống thông tin của đơn vị kiểm soát.

Lịch trình

A11. Kiểm toán viên có thể thực hiện thử nghiệm kiểm soát hoặc thử nghiệm cơ bản ở thời điểm kiểm toán giữa kỳ hay cuối kỳ. Rủi ro có sai sót trọng yếu càng cao thì kiểm toán viên càng cần phải thực hiện các thủ tục cơ bản gần hoặc tại thời điểm cuối kỳ hơn là vào thời điểm trước đó, hoặc thực hiện các thủ tục kiểm toán mà không cần thông báo trước về nội dung và thời gian (ví dụ, thực hiện các thủ tục kiểm toán tại một số địa điểm được chọn mà không thông báo trước). Điều này đặc biệt thích hợp khi lựa chọn các thủ tục kiểm toán để xử lý rủi ro có gian lận. Ví dụ, khi phát hiện rủi ro cố ý gây sai sót hoặc thao túng số liệu, kiểm toán viên có thể kết luận rằng các thủ tục kiểm toán để mở rộng các kết luận kiểm toán từ thời điểm kiểm toán giữa kỳ đến cuối kỳ sẽ không hiệu quả.

A12. Việc thực hiện các thủ tục kiểm toán vào thời điểm trước khi kết thúc kỳ kế toán có thể giúp kiểm toán viên phát hiện sớm các vấn đề quan trọng và do đó có thể giải quyết các vấn đề đó với sự hỗ trợ của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán hoặc thiết kế phương pháp kiểm toán hiệu quả để giải quyết các vấn đề này.

A13. Một số thủ tục kiểm toán nhất định chỉ có thể được thực hiện vào giai đoạn cuối kỳ hoặc sau giai đoạn cuối kỳ, ví dụ:

(1) Đối chiếu số liệu trên báo cáo tài chính với số liệu trên sổ kế toán;

(2) Kiểm tra các khoản mục được điều chỉnh trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính;

(3) Các thủ tục kiểm toán để xử lý rủi ro mà tại thời điểm cuối kỳ, đơn vị được kiểm toán lại ký kết những hợp đồng bán hàng không minh bạch hoặc có các giao dịch không được quyết toán.

A14. Quyết định của kiểm toán viên về thời điểm thực hiện các thủ tục kiểm toán chịu ảnh hưởng của các yếu tố liên quan, bao gồm:

(1) Môi trường kiểm soát;

(2) Thời điểm có thông tin thích hợp (ví dụ, dữ liệu trong các tệp điện tử sau đó có thể bị điều chỉnh, hoặc các thủ tục cần quan sát có thể chỉ diễn ra tại những thời điểm nhất định);

(3) Bản chất của rủi ro (ví dụ, nếu có rủi ro doanh thu bị khai tăng để đáp ứng các mức lợi nhuận kỳ vọng bằng cách tạo ra những hợp đồng bán hàng giả mạo sau khi kết thúc kỳ kế toán, kiểm toán viên có thể kiểm tra các hợp đồng hiện có vào thời điểm kết thúc kỳ kế toán);

(4) Giai đoạn hoặc thời điểm liên quan đến bằng chứng kiểm toán.

Phạm vi

A15. Kiểm toán viên xác định phạm vi của thủ tục kiểm toán được xét đoán là cần thiết sau khi cân nhắc mức trọng yếu, các rủi ro được đánh giá và mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên dự kiến đạt được. Khi kiểm toán viên đạt được mục đích nhờ thực hiện kết hợp các thủ tục kiểm toán thì phạm vi của mỗi thủ tục được xem xét riêng rẽ. Nói chung, kiểm toán viên cần mở rộng phạm vi các thủ tục kiểm toán nếu rủi ro có sai sót trọng yếu tăng lên. Ví dụ, để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận, kiểm toán viên có thể cần tăng cỡ mẫu hoặc thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản ở mức độ chi tiết hơn. Tuy nhiên, việc mở rộng phạm vi thủ tục kiểm toán chỉ có hiệu quả nếu bản thân thủ tục kiểm toán là phù hợp với rủi ro đặc thù.

A16. Việc sử dụng các kỹ thuật kiểm toán với sự hỗ trợ của máy tính (CAATs) có thể cho phép kiểm tra nhiều giao dịch điện tử và dữ liệu trong các tài khoản điện tử. Kỹ thuật này có thể hữu ích khi kiểm toán viên quyết định điều chỉnh phạm vi kiểm tra, ví dụ khi xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận. Các kỹ thuật này có thể được sử dụng để chọn mẫu từ các tệp tin điện tử chính để phân loại thành các giao dịch đặc thù hoặc kiểm tra tổng thể thay vì kiểm tra mẫu.

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

A17. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, các quy định của Kiểm toán Nhà nước và bất kỳ yêu cầu kiểm toán đặc biệt nào khác có thể ảnh hưởng đến quyết định của kiểm toán viên về nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A18. Đối với các đơn vị nhỏ, kiểm toán viên có thể không xác định được nhiều hoạt động kiểm soát, hoặc đơn vị có thể có rất ít tài liệu thể hiện sự tồn tại hoặc vận hành của các hoạt động kiểm soát đó. Trong trường hợp này, việc thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo mà chủ yếu là thử nghiệm cơ bản sẽ có thể hiệu quả hơn. Tuy nhiên, trong một số trường hợp hãn hữu, kiểm toán viên sẽ không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nếu không có các hoạt động kiểm soát hay những thành phần khác của kiểm soát.

Đánh giá mức độ rủi ro cao (hướng dẫn đoạn 07(b) Chuẩn mực này)

A19. Khi cần thu thập bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn do mức độ rủi ro được đánh giá cao hơn, kiểm toán viên có thể tăng số lượng bằng chứng, hoặc thu thập bằng chứng thích hợp hơn hoặc đáng tin cậy hơn, bằng cách tập trung thu thập bằng chứng từ bên thứ ba hoặc thu thập bằng chứng chứng thực từ một số nguồn độc lập.

Thử nghiệm kiểm soát

Thiết kế và thực hiện thử nghiệm kiểm soát (hướng dẫn đoạn 08 Chuẩn mực này)

A20. Các thử nghiệm kiểm soát chỉ được thực hiện đối với những kiểm soát mà kiểm toán viên xác định rằng được thiết kế phù hợp để ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa một sai sót trọng yếu trong một cơ sở dẫn liệu. Nếu các kiểm soát khác nhau về cơ bản được thực hiện tại những thời điểm khác nhau trong giai đoạn được kiểm toán thì mỗi kiểm soát đó phải được xem xét riêng.

A21. Việc kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát khác với việc tìm hiểu và đánh giá về mặt thiết kế và thực hiện của các kiểm soát đó. Tuy nhiên, kiểm toán viên vẫn có thể sử dụng các loại thủ tục kiểm toán giống nhau để kiểm tra. Vì thế, kiểm toán viên có thể quyết định cách kiểm tra hiệu quả là kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đồng thời với việc đánh giá về mặt thiết kế và xác định rằng các kiểm soát đó đã được thực hiện.

A22. Mặc dù một số thủ tục đánh giá rủi ro có thể không được thiết kế để làm thử nghiệm kiểm soát nhưng các thủ tục đó cũng có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát và, do đó, đóng vai trò như thử nghiệm kiểm soát. Ví dụ, các thủ tục đánh giá rủi ro của kiểm toán viên có thể bao gồm:

(1) Phỏng vấn về việc sử dụng dự toán của Ban Giám đốc;

(2) Quan sát việc Ban Giám đốc so sánh chi phí dự tính và chi phí thực tế hàng tháng;

(3) Kiểm tra các báo cáo để phát hiện biến động giữa số liệu thực tế với kế hoạch.

Các thủ tục kiểm toán này không chỉ cung cấp những hiểu biết về công tác lập kế hoạch của đơn vị và liệu kế hoạch đó đã được thực hiện hay chưa, mà còn có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của quy trình lập kế hoạch của đơn vị trong việc ngăn ngừa và phát hiện các sai sót trọng yếu trong phân loại chi phí.

A23. Kiểm toán viên có thể thiết kế một thử nghiệm kiểm soát để thực hiện đồng thời với việc kiểm tra chi tiết cùng một giao dịch. Mặc dù mục tiêu của thử nghiệm kiểm soát khác với mục tiêu của kiểm tra chi tiết nhưng có thể thực hiện đồng thời cả hai thủ tục này đối với cùng một giao dịch, gọi là "thử nghiệm kép". Ví dụ, kiểm toán viên có thể thiết kế và đánh giá các kết quả kiểm tra một hóa đơn nhằm xác định xem hóa đơn đó đã được phê duyệt hay chưa, đồng thời cung cấp bằng chứng kiểm toán chi tiết về giao dịch đó. Thử nghiệm kép được thiết kế và đánh giá bằng cách xem xét riêng rẽ mỗi mục tiêu kiểm toán nêu trên.

A24. Theo đoạn 30 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể nhận thấy rằng không thể thiết kế các thử nghiệm cơ bản một cách hiệu quả mà bản thân các thử nghiệm này cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Tình huống này có thể xảy ra khi một đơn vị điều hành hoạt động kinh doanh bằng công nghệ thông tin và không ghi lại hoặc không lưu trữ bằng tài liệu mà chỉ thông qua hệ thống công nghệ thông tin. Trong trường hợp này, kiểm toán viên phải thực hiện các thử nghiệm kiểm soát có liên quan theo yêu cầu trong đoạn 08(b) Chuẩn mực này.

Bằng chứng kiểm toán và độ tin cậy dự tính (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

A25. Kiểm toán viên có thể đạt được mức độ đảm bảo cao hơn về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát khi phương pháp kiểm toán chủ yếu sử dụng thử nghiệm kiểm soát, đặc biệt là khi không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp chỉ từ các thử nghiệm cơ bản.

Nội dung và phạm vi của thử nghiệm kiểm soát

Các thủ tục kiểm toán khác kết hợp với thủ tục phỏng vấn (hướng dẫn đoạn 10(a) Chuẩn mực này)

A26. Chỉ thực hiện thủ tục phỏng vấn thôi thì không đủ để kiểm tra tính hữu hiệu của các kiểm soát, do đó, kiểm toán viên cần thực hiện các thủ tục kiểm toán khác kết hợp với phỏng vấn. Thủ tục phỏng vấn kết hợp với kiểm tra hoặc thực hiện lại có thể cung cấp sự đảm bảo cao hơn so với việc kết hợp thủ tục phỏng vấn và quan sát vì quan sát chỉ phù hợp tại thời điểm diễn ra giao dịch.

A27. Nội dung của một kiểm soát cụ thể sẽ ảnh hưởng đến loại thủ tục cần thực hiện để thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hoạt động hữu hiệu của kiểm soát đó. Ví dụ, nếu tính hoạt động hữu hiệu được chứng minh dưới hình thức văn bản thì kiểm toán viên có thể quyết định kiểm tra tài liệu của đơn vị để thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hoạt động hữu hiệu đó. Tuy nhiên, đối với các kiểm

soát khác, tài liệu về hoạt động có thể sẽ không có sẵn hoặc không thích hợp. Ví dụ, có thể không có tài liệu về hoạt động của một số yếu tố của môi trường kiểm soát như việc phân quyền, phân nhiệm, hoặc không có tài liệu về một số loại hoạt động kiểm soát như các hoạt động kiểm soát được xử lý bằng máy tính. Trong trường hợp này, kiểm toán viên có thể thu thập bằng chứng về tính hoạt động hữu hiệu bằng cách phỏng vấn kết hợp với các thủ tục kiểm toán khác, như quan sát hoặc sử dụng các kỹ thuật kiểm toán với sự hỗ trợ của máy tính.

Phạm vi của thử nghiệm kiểm soát

A28. Kiểm toán viên có thể phải mở rộng phạm vi thử nghiệm đối với một kiểm soát khi cần thu thập bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn về tính hữu hiệu của kiểm soát đó. Ngoài mức độ tin cậy vào các kiểm soát, kiểm toán viên có thể xem xét các vấn đề sau khi xác định phạm vi của thử nghiệm kiểm soát:

(1) Tần suất thực hiện kiểm soát của đơn vị trong suốt giai đoạn;

(2) Khoảng thời gian trong giai đoạn kiểm toán mà kiểm toán viên tin cậy vào tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát;

(3) Tỷ lệ sai lệch dự kiến của một kiểm soát;

(4) Tính thích hợp và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán cần thu thập về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát ở cấp độ cơ sở dẫn liệu;

(5) Phạm vi của bằng chứng kiểm toán cần thu thập được từ các thử nghiệm kiểm soát khác liên quan đến cơ sở dẫn liệu đó.

Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 530 quy định và hướng dẫn chi tiết hơn về phạm vi thử nghiệm.

A29. Do tính nhất quán vốn có của quy trình xử lý công nghệ thông tin, kiểm toán viên có thể không cần phải mở rộng phạm vi thử nghiệm đối với một kiểm soát tự động. Một kiểm soát tự động sẽ được thực hiện một cách nhất quán nếu chương trình (bao gồm các bảng biểu, tệp tin hay dữ liệu cố định được sử dụng trong chương trình) không thay đổi. Nếu kiểm toán viên xác định là một kiểm soát tự động vận hành đúng như dự kiến (việc xác định có thể được thực hiện tại thời điểm bắt đầu thực hiện kiểm soát hoặc một thời điểm khác) thì kiểm toán viên có thể xem xét thực hiện các thử nghiệm để xác định rằng kiểm soát đó tiếp tục vận hành hiệu quả. Các thử nghiệm đó có thể bao gồm việc xác định:

(1) Các thay đổi của chương trình sẽ không được thực hiện khi chưa có sự kiểm soát thích hợp đối với các thay đổi đó;

(2) Phiên bản chính thức của chương trình được sử dụng để xử lý giao dịch;

(3) Các kiểm soát chung khác có liên quan được thực hiện hiệu quả.

Các thử nghiệm này cũng có thể bao gồm việc xác định rằng những thay đổi của chương trình chưa được triển khai, như trường hợp đơn vị sử dụng các gói

phần mềm ứng dụng mà không chỉnh sửa hoặc bảo trì các phần mềm này. Ví dụ, kiểm toán viên có thể kiểm tra hồ sơ quản trị về an ninh công nghệ thông tin để thu thập được bằng chứng kiểm toán cho thấy chưa có sự truy cập trái phép nào trong suốt giai đoạn.

Thử nghiệm đối với các kiểm soát gián tiếp (hướng dẫn đoạn 10(b) Chuẩn mực này)

A30. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể cần thu thập bằng chứng kiểm toán để chứng minh tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát gián tiếp. Ví dụ, khi kiểm toán viên quyết định kiểm tra tính hữu hiệu của việc người sử dụng soát xét báo cáo ngoại lệ về việc bán hàng vượt hạn mức nợ cho phép, thì việc soát xét của người sử dụng và các hoạt động liên quan sau đó là các kiểm soát được kiểm toán viên xác định là liên quan trực tiếp. Các kiểm soát đối với tính chính xác của thông tin trong báo cáo (ví dụ, kiểm soát chung về công nghệ thông tin) được coi là các kiểm soát gián tiếp.

A31. Do tính nhất quán vốn có của quy trình xử lý công nghệ thông tin, bằng chứng kiểm toán về việc thực hiện một ứng dụng kiểm soát tự động, khi được xem xét kết hợp với các bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát chung của đơn vị (đặc biệt là các kiểm soát đối với sự thay đổi), cũng có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán quan trọng về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đó.

Lịch trình thử nghiệm kiểm soát

Khoảng thời gian tin cậy dự tính (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

A32. Bằng chứng kiểm toán chỉ liên quan đến một thời điểm vẫn có thể là đầy đủ cho mục đích kiểm toán, ví dụ khi thử nghiệm kiểm soát đối với việc kiểm kê hàng tồn kho của đơn vị vào cuối kỳ kế toán. Mặt khác, nếu kiểm toán viên dự định dựa vào một kiểm soát trong cả giai đoạn, kiểm toán viên cần thực hiện các thử nghiệm có khả năng cung cấp bằng chứng kiểm toán về việc kiểm soát đó được thực hiện hiệu quả tại những thời điểm liên quan trong giai đoạn đó. Những thử nghiệm loại này có thể bao gồm thử nghiệm đối với việc giám sát các kiểm soát của đơn vị.

Sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được trong giai đoạn giữa kỳ (hướng dẫn đoạn 12(b) Chuẩn mực này)

A33. Khi xác định bằng chứng kiểm toán bổ sung cần thu thập về các kiểm soát được thực hiện trong giai đoạn từ giữa kỳ đến cuối kỳ, kiểm toán viên cần xem xét các yếu tố bao gồm:

(1) Mức độ nghiêm trọng của các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu;

(2) Các kiểm soát cụ thể đã được thử nghiệm trong giai đoạn giữa kỳ, cũng như những thay đổi quan trọng đối với các kiểm soát đó kể từ khi được thử nghiệm, kể cả những thay đổi về hệ thống thông tin, quy trình xử lý và nhân sự;

(3) Mức độ thu thập được bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát đó;

(4) Khoảng thời gian còn lại của giai đoạn kiểm toán;

(5) Phạm vi thử nghiệm cơ bản mà kiểm toán viên dự định giảm bớt dựa vào mức độ tin cậy của các kiểm soát;

(6) Môi trường kiểm soát.

A34. Kiểm toán viên có thể thu thập bằng chứng kiểm toán bổ sung bằng cách thực hiện thử nghiệm kiểm soát cho giai đoạn còn lại hoặc kiểm tra công tác giám sát các kiểm soát của đơn vị được kiểm toán.

Sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

A35. Trong một số trường hợp nhất định, bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước cũng có thể cung cấp bằng chứng cho cuộc kiểm toán hiện tại nếu kiểm toán viên thực hiện các thủ tục kiểm toán để chứng minh các bằng chứng kiểm toán năm trước vẫn tiếp tục phù hợp cho cuộc kiểm toán hiện tại. Ví dụ, khi thực hiện cuộc kiểm toán trước, kiểm toán viên đã xác định là một kiểm soát tự động của đơn vị đã vận hành như dự kiến thì trong cuộc kiểm toán hiện tại, kiểm toán viên có thể thu thập bằng chứng kiểm toán để xác định liệu có thay đổi nào trong kiểm soát tự động này có thể ảnh hưởng đến hiệu quả kiểm soát hay không, thông qua việc phỏng vấn Ban Giám đốc và kiểm tra sổ theo dõi để xác định các kiểm soát nào đã bị thay đổi. Bằng chứng kiểm toán về những thay đổi này có thể giúp kiểm toán viên quyết định tăng hoặc giảm bằng chứng kiểm toán cần thu thập trong giai đoạn hiện tại để đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát.

Các kiểm soát đã thay đổi kể từ các cuộc kiểm toán trước (hướng dẫn đoạn 14(a) Chuẩn mực này)

A36. Các thay đổi có thể làm ảnh hưởng đến tính thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước, làm cho các bằng chứng này không còn tiếp tục được kiểm toán viên tin cậy trong cuộc kiểm toán hiện tại. Ví dụ, các thay đổi trong hệ thống cho phép đơn vị nhận một báo cáo mới từ hệ thống có thể không ảnh hưởng đến tính thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập được từ cuộc kiểm toán trước nhưng các thay đổi làm cho dữ liệu được cộng lũy kế hoặc được tính toán theo một cách khác sẽ ảnh hưởng đến tính thích hợp của bằng chứng kiểm toán đó.

Các kiểm soát không thay đổi kể từ các cuộc kiểm toán trước (hướng dẫn đoạn 14(b) Chuẩn mực này)

A37. Kiểm toán viên cần sử dụng xét đoán chuyên môn để quyết định liệu có thể tiếp tục tin tưởng vào những bằng chứng kiểm toán đã thu thập được trong các cuộc kiểm toán trước đối với các kiểm soát sau:

(a) Các kiểm soát không có sự thay đổi kể từ lần thử nghiệm cuối cùng;

(b) Các kiểm soát không làm giảm bớt rủi ro đáng kể.

Kiểm toán viên cũng sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định khoảng thời gian thích hợp để kiểm tra lại các kiểm soát, tuy nhiên theo quy định tại đoạn 14(b) Chuẩn mực này, việc này cần được thực hiện ít nhất một lần trong 3 năm liên tục.

A38. Nói chung, rủi ro có sai sót trọng yếu càng cao, hoặc mức độ tin cậy vào kiểm soát càng lớn, thì thời gian giữa các lần kiểm tra (nếu có) càng ngắn. Các yếu tố có thể rút ngắn thời gian kiểm tra lại một kiểm soát, hoặc làm cho kiểm toán viên quyết định không tin cậy vào bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước, bao gồm:

(1) Môi trường kiểm soát yếu kém;

(2) Sự yếu kém của công tác giám sát các kiểm soát;

(3) Các kiểm soát liên quan có một yếu tố quan trọng được thực hiện thủ công;

(4) Thay đổi nhân sự có ảnh hưởng đáng kể đến việc ứng dụng một kiểm soát;

(5) Tình hình thay đổi dẫn đến sự cần thiết phải thay đổi về kiểm soát;

(6) Yếu kém trong các kiểm soát chung về công nghệ thông tin.

A39. Khi kiểm toán viên dự định tin cậy vào bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước đối với một số kiểm soát, việc kiểm tra một số trong các kiểm soát đó ở từng cuộc kiểm toán sẽ cung cấp thông tin chứng thực về tính hữu hiệu liên tục của môi trường kiểm soát. Việc này giúp kiểm toán viên quyết định liệu có thể tin cậy vào bằng chứng kiểm toán đã thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước hay không.

Đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát (hướng dẫn đoạn 16 - 17 Chuẩn mực này)

A40. Một sai sót trọng yếu được kiểm toán viên phát hiện là dấu hiệu rõ ràng về sự tồn tại của một khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ.

A41. Khái niệm tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát vẫn cho thấy có thể có những sai lệch trong cách thức triển khai các kiểm soát của đơn vị. Những sai lệch đó có thể do các yếu tố như thay đổi nhân sự chủ chốt, sự dao động đáng kể về số lượng giao dịch theo mùa vụ và các nhầm lẫn chủ quan. Tỷ lệ sai lệch được phát hiện, đặc biệt là khi so với tỷ lệ sai lệch dự kiến, có thể cho thấy không thể tin cậy vào kiểm soát để giảm rủi ro ở cấp độ cơ sở dẫn liệu xuống mức độ mà kiểm toán viên đánh giá.

Thử nghiệm cơ bản (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A42. Theo quy định tại đoạn 18 Chuẩn mực này, kiểm toán viên cần thiết kế và thực hiện các thử nghiệm cơ bản cho mỗi nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu, cho dù kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu như thế nào. Quy định này xuất phát từ thực tế là: (a) việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên là mang tính xét đoán, do đó kiểm toán viên có thể không phát hiện ra tất cả các rủi ro có sai sót trọng yếu; và (b) có những hạn chế tiềm tàng trong kiểm soát nội bộ, bao gồm việc Ban Giám đốc khống chế kiểm soát.

Nội dung và phạm vi thử nghiệm cơ bản

A43. Tùy theo tình hình, kiểm toán viên có thể xác định rằng:

(1) Chỉ thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản là đủ để giảm rủi ro kiểm toán xuống mức thấp có thể chấp nhận được. Ví dụ: khi kiểm toán viên đánh giá rủi ro dựa vào bằng chứng kiểm toán thu thập được từ thử nghiệm kiểm soát;

(2) Chỉ có kiểm tra chi tiết là thích hợp;

(3) Việc kết hợp thủ tục phân tích cơ bản và kiểm tra chi tiết là thích hợp nhất để xử lý rủi ro đã được đánh giá.

A44. Thủ tục phân tích cơ bản thường được áp dụng cho số lượng lớn các giao dịch có thể dự đoán theo thời gian. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 520 quy định và hướng dẫn về việc áp dụng thủ tục phân tích trong việc kiểm toán.

A45. Kiểm toán viên cần xem xét bản chất của rủi ro và cơ sở dẫn liệu khi thiết kế kiểm tra chi tiết. Ví dụ, khi kiểm tra chi tiết liên quan đến cơ sở dẫn liệu "tính hiện hữu" hoặc "tính phát sinh", kiểm toán viên có thể lựa chọn số liệu từ các khoản mục đã có trong báo cáo tài chính và thu thập bằng chứng kiểm toán thích hợp. Mặt khác, khi kiểm tra chi tiết liên quan đến cơ sở dẫn liệu "tính đầy đủ", kiểm toán viên có thể cần lựa chọn số liệu từ những khoản mục sẽ phải có trong báo cáo tài chính và kiểm tra xem các khoản mục đó đã được trình bày trong báo cáo tài chính hay chưa.

A46. Do việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu cần xem xét đến kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên sẽ cần mở rộng phạm vi thử nghiệm cơ bản khi kết quả thử nghiệm kiểm soát là không thỏa đáng. Tuy nhiên, việc mở rộng phạm vi của một thủ tục kiểm toán chỉ thích hợp khi thủ tục kiểm toán đó có liên quan đến rủi ro cụ thể.

A47. Khi thiết kế kiểm tra chi tiết, phạm vi kiểm tra thường được xem xét như là việc lựa chọn cỡ mẫu. Tuy nhiên, kiểm toán viên cần xem xét những vấn đề khác liên quan, như liệu có phương pháp nào hiệu quả hơn để lựa chọn các phần tử kiểm tra hay không (xem đoạn 10 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500).

Xem xét sự cần thiết phải thực hiện thủ tục xác nhận từ bên ngoài (hướng dẫn đoạn 19 Chuẩn mực này)

A48. Thủ tục xác nhận từ bên ngoài thường được thực hiện khi thu thập bằng chứng kiểm toán về các cơ sở dẫn liệu liên quan đến các số dư tài khoản và các yếu tố kèm theo, tuy nhiên không nhất thiết giới hạn ở các khoản mục này. Ví dụ, kiểm toán viên có thể yêu cầu xác nhận từ bên ngoài về các điều khoản hợp đồng, hoặc các giao dịch giữa đơn vị với các bên khác. Thủ tục xác nhận từ bên ngoài cũng có thể được thực hiện để thu thập bằng chứng kiểm toán về việc không có các điều kiện nhất định. Ví dụ, kiểm toán viên có thể yêu cầu xác nhận rằng không có "thỏa thuận phụ" nào liên quan đến cơ sở dẫn liệu về tính đúng kỳ của doanh thu. Thủ tục xác nhận từ bên ngoài cũng có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán thích hợp để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá trong các trường hợp như:

(1) Số dư tài khoản ngân hàng và các thông tin khác liên quan đến quan hệ với ngân hàng;

(2) Số dư các khoản phải thu và các điều khoản hợp đồng;

(3) Hàng tồn kho do bên thứ ba nắm giữ tại kho bảo thuế để xử lý hoặc hàng ký gửi;

(4) Giấy chứng nhận quyền sử dụng đất do luật sư hoặc người cho vay giữ để bảo quản hoặc để đảm bảo khả năng thanh toán;

(5) Các khoản đầu tư do bên thứ ba nắm giữ để bảo vệ an toàn, hoặc mua trên sàn chứng khoán nhưng chưa được nhận vào ngày lập Bảng cân đối kế toán;

(6) Các khoản vay, bao gồm các điều khoản thanh toán và các điều khoản giới hạn;

(7) Số dư các khoản phải trả và các điều khoản hợp đồng.

A49. Mặc dù các xác nhận từ bên ngoài có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán thích hợp đối với một số cơ sở dẫn liệu nhất định nhưng các xác nhận này lại cung cấp bằng chứng kiểm toán không mấy thích hợp đối với một số cơ sở dẫn liệu khác. Ví dụ, xác nhận từ bên ngoài có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán về sự tồn tại của các khoản phải thu nhưng không cung cấp bằng chứng về khả năng thu hồi các khoản phải thu đó.

A50. Kiểm toán viên có thể xác định rằng thủ tục xác nhận từ bên ngoài được thực hiện cho một mục đích nhất định cũng có thể giúp thu thập bằng chứng kiểm toán về các vấn đề khác. Ví dụ, yêu cầu xác nhận về các số dư tài khoản ngân hàng thường bao gồm yêu cầu cung cấp thông tin liên quan đến các cơ sở dẫn liệu khác của báo cáo tài chính. Việc xem xét các vấn đề này có thể ảnh hưởng đến quyết định của kiểm toán viên về việc có thực hiện các thủ tục xác nhận từ bên ngoài hay không.

A51. Các yếu tố có thể giúp kiểm toán viên xác định có thực hiện các thủ tục xác nhận từ bên ngoài như các thử nghiệm kiểm toán cơ bản hay không, bao gồm:

(1) Hiểu biết của bên xác nhận về vấn đề cần xác nhận: thông tin phản hồi có thể đáng tin cậy hơn nếu được một người của bên xác nhận có hiểu biết cần thiết về thông tin cần xác nhận;

(2) Khả năng hoặc sự sẵn sàng phản hồi của bên xác nhận, ví dụ bên xác nhận:

- Có thể không nhận trách nhiệm đối với việc phản hồi một yêu cầu xác nhận;
- Có thể thấy việc phản hồi tốn quá nhiều chi phí và thời gian;
- Có thể lo lắng về trách nhiệm pháp lý từ việc phản hồi;
- Có thể hạch toán giao dịch bằng các loại tiền tệ khác; hoặc
- Có thể hoạt động trong một môi trường mà việc phản hồi các yêu cầu xác nhận không phải là vấn đề quan trọng của các hoạt động hàng ngày.

Trong trường hợp đó, bên xác nhận có thể không phản hồi, phản hồi một cách thiếu trách nhiệm hoặc có thể cố gắng hạn chế độ tin cậy của phản hồi.

(3) Sự khách quan của bên xác nhận: nếu bên xác nhận là bên liên quan của đơn vị thì việc phản hồi cho các yêu cầu xác nhận có thể có độ tin cậy thấp hơn.

Thử nghiệm cơ bản liên quan đến quy trình khóa sổ kế toán lập báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 20(b) Chuẩn mực này)

A52. Nội dung và phạm vi kiểm tra của kiểm toán viên đối với các bút toán và điều chỉnh khác phụ thuộc vào tính chất và mức độ phức tạp của quy trình lập báo cáo tài chính của đơn vị và các rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan.

Thử nghiệm cơ bản đối với các rủi ro đáng kể (hướng dẫn đoạn 21 Chuẩn mực này)

A53. Đoạn 21 Chuẩn mực này yêu cầu kiểm toán viên phải thực hiện các thử nghiệm cơ bản để xử lý các rủi ro mà kiểm toán viên đã xác định là rủi ro đáng kể. Bằng chứng kiểm toán dưới hình thức xác nhận từ bên ngoài mà kiểm toán viên nhận trực tiếp từ các bên xác nhận phù hợp có thể giúp kiểm toán viên thu thập bằng chứng kiểm toán có độ tin cậy cao cần thiết để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đáng kể do gian lận hoặc nhầm lẫn. Ví dụ, nếu kiểm toán viên nhận thấy Ban Giám đốc đang chịu áp lực phải đạt được các mức lợi nhuận kỳ vọng thì có thể xảy ra rủi ro Ban Giám đốc thổi phồng doanh thu bằng cách ghi nhận các khoản doanh thu không phù hợp với điều khoản của hợp đồng bán hàng, hoặc bằng cách phát hành hóa đơn trước khi giao hàng. Trong trường hợp này, kiểm toán viên có thể thiết kế các thủ tục xác nhận từ bên ngoài để xác nhận các số dư chưa thanh toán, đồng thời xác nhận các chi tiết trong hợp đồng bán hàng, bao gồm thời điểm, các điều khoản về giao hàng và quyền trả lại hàng. Ngoài ra, để hỗ trợ cho việc thực hiện thủ tục xác nhận từ bên ngoài, kiểm toán viên có thể phỏng vấn các nhân sự không làm công tác tài chính của đơn vị về những thay đổi trong hợp đồng bán hàng và các điều khoản giao hàng.

Lịch trình thực hiện thử nghiệm cơ bản (hướng dẫn đoạn 22 - 23 Chuẩn mực này)

A54. Trong hầu hết các trường hợp, bằng chứng kiểm toán từ các thử nghiệm cơ bản đã thu thập được từ cuộc kiểm toán trước hầu như không cung cấp bằng

chứng nào cho cuộc kiểm toán hiện tại. Tuy nhiên, vẫn có trường hợp ngoại lệ, ví dụ, một công văn của cơ quan thuế thu thập được trong cuộc kiểm toán trước có liên quan đến xử lý vi phạm về thuế thu nhập cá nhân không bị thay đổi có thể vẫn thích hợp cho kỳ kiểm toán hiện tại. Trong trường hợp này, việc sử dụng bằng chứng kiểm toán từ các thử nghiệm cơ bản của cuộc kiểm toán trước có thể vẫn thích hợp với cuộc kiểm toán hiện tại nếu bằng chứng đó và vấn đề có liên quan về cơ bản không thay đổi, và kiểm toán viên đã thực hiện các thủ tục kiểm toán để chứng minh các bằng chứng kiểm toán từ các cuộc kiểm toán trước vẫn tiếp tục phù hợp cho cuộc kiểm toán hiện tại.

Sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được trong giai đoạn giữa kỳ (hướng dẫn đoạn 22 Chuẩn mực này)

A55. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể thấy hiệu quả khi thực hiện thử nghiệm cơ bản tại thời điểm kiểm toán giữa kỳ và so sánh, đối chiếu các thông tin liên quan đến số dư cuối kỳ với thông tin so sánh tại thời điểm giữa kỳ để:

(a) Phát hiện các số liệu bất thường;

(b) Điều tra các số liệu bất thường (nếu có);

(c) Thực hiện thủ tục phân tích cơ bản hoặc kiểm tra chi tiết cho giai đoạn từ giữa kỳ đến cuối kỳ.

A56. Việc thực hiện thử nghiệm cơ bản tại thời điểm kiểm toán giữa kỳ mà không có thêm các thủ tục bổ sung cho giai đoạn sau sẽ làm tăng rủi ro trong việc kiểm toán viên không phát hiện ra các sai sót có thể có tại thời điểm cuối kỳ. Rủi ro này sẽ càng tăng khi giai đoạn còn lại càng dài. Khi cân nhắc sự cần thiết của việc thực hiện thử nghiệm cơ bản ở giai đoạn giữa kỳ, kiểm toán viên cần xem xét các yếu tố sau:

(1) Môi trường kiểm soát và các kiểm soát liên quan khác;

(2) Mức độ sẵn có của thông tin cần thiết cho các thủ tục kiểm toán của kiểm toán viên vào giai đoạn sau;

(3) Mục tiêu của thử nghiệm cơ bản;

(4) Rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá;

(5) Tính chất của nhóm giao dịch hoặc số dư tài khoản và các cơ sở dẫn liệu liên quan;

(6) Khả năng của kiểm toán viên khi thực hiện các thử nghiệm cơ bản thích hợp hoặc kết hợp thử nghiệm cơ bản với thử nghiệm kiểm soát để bao quát toàn bộ giai đoạn còn lại, nhằm làm giảm rủi ro xảy ra sai sót vào giai đoạn cuối kỳ chưa được kiểm toán viên phát hiện.

A57. Những yếu tố sau đây có thể ảnh hưởng đến quyết định của kiểm toán viên về việc liệu có thực hiện thủ tục phân tích cơ bản cho giai đoạn từ giữa kỳ đến cuối kỳ hay không:

(1) Số dư cuối kỳ của các nhóm giao dịch hoặc một tài khoản cụ thể có được dự báo một cách hợp lý về giá trị, biến động tương đối và thành phần của số dư cuối kỳ hay không;

(2) Các thủ tục phân tích và điều chỉnh các nhóm giao dịch hoặc số dư tài khoản tại thời điểm giữa kỳ và thực hiện khóa sổ kế toán của đơn vị có phù hợp hay không;

(3) Hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính có cung cấp đầy đủ thông tin liên quan đến các số dư cuối kỳ và các giao dịch trong giai đoạn còn lại để cho phép kiểm toán viên điều tra về:

(a) Các giao dịch hoặc bút toán bất thường phát sinh tại hoặc gần thời điểm cuối kỳ;

(b) Nguyên nhân khác của các biến động đáng kể, hoặc biến động dự kiến đã không xảy ra;

(c) Những thay đổi về thành phần của các nhóm giao dịch hoặc số dư tài khoản.

Các sai sót được phát hiện tại thời điểm kiểm toán giữa kỳ (hướng dẫn đoạn 23 Chuẩn mực này)

A58. Nếu kiểm toán viên kết luận rằng nội dung, lịch trình hoặc phạm vi dự kiến của các thử nghiệm cơ bản cho giai đoạn còn lại cần được điều chỉnh do phát hiện ra những sai sót ngoài dự kiến tại thời điểm giữa kỳ, thì tại thời điểm cuối kỳ, kiểm toán viên cần mở rộng hoặc lặp lại các thủ tục đã thực hiện tại thời điểm giữa kỳ.

Mức độ đầy đủ của việc trình bày và thuyết minh báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 24 Chuẩn mực này)

A59. Khi đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính, kể cả các thuyết minh liên quan, kiểm toán viên cần đánh giá xem từng báo cáo có phản ánh việc phân loại và mô tả thích hợp các thông tin tài chính và hình thức, cách sắp xếp, nội dung báo cáo tài chính và các thuyết minh kèm theo hay không. Những nội dung này có thể bao gồm thuật ngữ sử dụng, số lượng các thông tin, số liệu chi tiết đưa ra, việc phân loại các khoản mục trong báo cáo và cơ sở trình bày thông tin.

Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán (hướng dẫn đoạn 25 - 27 Chuẩn mực này)

A60. Công việc kiểm toán báo cáo tài chính là một quá trình mang tính tích lũy và cập nhật thường xuyên. Khi thực hiện thủ tục kiểm toán theo kế hoạch đã lập, bằng chứng kiểm toán thu thập được có thể làm cho kiểm toán viên phải thay đổi nội dung, lịch trình hoặc phạm vi các thủ tục kiểm toán khác. Thông tin mà kiểm toán viên thu thập được có thể có sự khác biệt đáng kể so với thông tin được sử dụng làm cơ sở cho việc đánh giá rủi ro. Ví dụ:

(1) Mức độ sai sót mà kiểm toán viên phát hiện khi thực hiện thử nghiệm cơ bản có thể làm thay đổi xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên về đánh giá rủi ro và có thể cho thấy khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ;

(2) Kiểm toán viên có thể nhận thấy sự thiếu nhất quán trong sổ kế toán, những bằng chứng mâu thuẫn hoặc bị bỏ sót;

(3) Các thủ tục phân tích được thực hiện trong giai đoạn soát xét tổng thể của cuộc kiểm toán có thể cho thấy rủi ro có sai sót trọng yếu chưa được phát hiện trước đó.

Trong trường hợp này, kiểm toán viên có thể cần đánh giá lại các thủ tục kiểm toán đã lập kế hoạch dựa trên việc xem xét lại các rủi ro đã được đánh giá đối với tất cả hoặc một số nhóm giao dịch, số dư tài khoản, hoặc thông tin thuyết minh trên báo cáo tài chính và những cơ sở dẫn liệu có liên quan. Đoạn 31 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 hướng dẫn chi tiết hơn về việc xem xét lại đánh giá rủi ro của kiểm toán viên.

A61. Kiểm toán viên không được cho rằng gian lận hoặc nhầm lẫn chỉ là cá biệt. Do vậy, kiểm toán viên cần cân nhắc xem việc phát hiện ra sai sót sẽ có ảnh hưởng như thế nào đến các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá để xác định xem liệu đánh giá còn phù hợp hay không.

A62. Xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên về tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán chịu ảnh hưởng của các yếu tố sau:

(1) Mức độ nghiêm trọng của sai sót tiềm tàng trong cơ sở dẫn liệu và khả năng xảy ra ảnh hưởng trọng yếu, riêng rẽ hoặc tổng hợp với các sai sót tiềm tàng khác đối với báo cáo tài chính;

(2) Tính hữu hiệu của các biện pháp xử lý và các kiểm soát của Ban Giám đốc đơn vị đối với các rủi ro này;

(3) Kinh nghiệm tích lũy được từ các cuộc kiểm toán trước đây liên quan đến các sai sót tiềm tàng tương tự;

(4) Kết quả thực hiện các thủ tục kiểm toán, kể cả việc liệu các thủ tục kiểm toán đó có phát hiện được các trường hợp gian lận hoặc nhầm lẫn hay không;

(5) Nguồn gốc và độ tin cậy của thông tin sẵn có;

(6) Tính thuyết phục của bằng chứng kiểm toán;

(7) Hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán (hướng dẫn đoạn 28 Chuẩn mực này)

A63. Hình thức và phạm vi của tài liệu, hồ sơ kiểm toán là vấn đề thuộc về xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên và chịu ảnh hưởng của tính chất, quy mô và mức độ phức tạp của đơn vị được kiểm toán cũng như của kiểm soát nội bộ của đơn vị, tính sẵn có của thông tin trong đơn vị, phương pháp và kỹ thuật kiểm toán được sử dụng./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM
Chuẩn mực kiểm toán số 402: Các yếu tố cần xem xét khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài

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

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là "kiểm toán viên")* để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài. Đặc biệt, Chuẩn mực này còn hướng dẫn kiểm toán viên áp dụng Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 và số 330 trong việc tìm hiểu về đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài, trong đó có kiểm soát nội bộ liên quan đến cuộc kiểm toán, đủ để phát hiện và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu và để thiết kế, thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với các rủi ro này.

02. Nhiều đơn vị thuê các tổ chức cung cấp dịch vụ để thực hiện một nhiệm vụ cụ thể theo sự chỉ đạo của đơn vị hoặc để thay thế hoàn toàn cho một số bộ phận hay chức năng của đơn vị, ví dụ chức năng tuân thủ các quy định về thuế. Nhiều dịch vụ do các tổ chức này cung cấp là một phần không thể thiếu đối với các hoạt động kinh doanh của đơn vị. Tuy nhiên, không phải tất cả các dịch vụ này đều liên quan đến cuộc kiểm toán.

03. Các dịch vụ do một tổ chức cung cấp dịch vụ cung cấp được coi là có liên quan đến cuộc kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ khi các dịch vụ đó và các kiểm soát đối với dịch vụ là một phần trong hệ thống thông tin của đơn vị liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, bao gồm các quy trình kinh doanh có liên quan. Mặc dù hầu hết các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ đều có thể liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính nhưng có thể có một số kiểm soát khác cũng liên quan đến cuộc kiểm toán, ví dụ kiểm soát đối với việc bảo vệ tài sản. Các dịch vụ của tổ chức cung cấp dịch vụ là một phần của hệ thống thông tin của đơn vị sử dụng dịch vụ liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, bao gồm các quy trình kinh doanh có liên quan, nếu các dịch vụ này ảnh hưởng đến bất kỳ yếu tố nào sau đây:

(a) Các nhóm giao dịch trong hoạt động của đơn vị sử dụng dịch vụ có vai trò quan trọng đối với báo cáo tài chính của đơn vị;

(b) Các thủ tục được đơn vị sử dụng dịch vụ thực hiện trong hệ thống công nghệ thông tin hoặc phương pháp thủ công, để tạo lập, hạch toán, xử lý, chỉnh sửa các giao dịch khi cần thiết, ghi vào Sổ Cái và trình bày trên báo cáo tài chính;

(c) Các sổ kế toán liên quan, có thể dưới dạng bản giấy hoặc bản điện tử, thông tin hỗ trợ và các khoản mục cụ thể trên báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ được dùng để tạo lập, hạch toán, xử lý và báo cáo các giao dịch của đơn vị sử dụng dịch vụ; kể cả việc chỉnh sửa thông tin không chính xác và cách thức dữ liệu được ghi nhận vào Sổ Cái;

(d) Cách thức mà hệ thống thông tin của đơn vị sử dụng dịch vụ ghi nhận các sự kiện và tình huống (ngoài các giao dịch) quan trọng đối với báo cáo tài chính;

(e) Quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ, bao gồm các ước tính kế toán và thông tin thuyết minh quan trọng;

(f) Các kiểm soát đối với các bút toán, kể cả các bút toán phản ánh các giao dịch không thường xuyên, các giao dịch bất thường hoặc các điều chỉnh.

04. Nội dung và phạm vi công việc mà kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải thực hiện liên quan đến các dịch vụ bên ngoài được cung cấp cho đơn vị phụ thuộc vào bản chất và tầm quan trọng của các dịch vụ đó đối với đơn vị sử dụng dịch vụ và sự liên quan của các dịch vụ đó đến cuộc kiểm toán.

05. Chuẩn mực này không áp dụng cho các dịch vụ do các tổ chức tài chính cung cấp mà các dịch vụ này chỉ giới hạn trong việc xử lý các giao dịch cụ thể đã được đơn vị phê duyệt cho một tài khoản của đơn vị tại tổ chức tài chính, như việc xử lý các giao dịch kiểm tra tài khoản do một ngân hàng thực hiện hoặc xử lý các giao dịch chứng khoán do một tổ chức môi giới thực hiện. Ngoài ra, Chuẩn mực này cũng không áp dụng cho việc kiểm toán các giao dịch phát sinh từ các lợi ích tài chính của chủ doanh nghiệp trong các các đơn vị khác như các công ty hợp danh, các tập đoàn và công ty liên doanh khi các lợi ích này được hạch toán và báo cáo cho những người có lợi ích trong công ty.

06. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán và cung cấp dịch vụ liên quan.

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

Mục tiêu

07. Mục tiêu của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài là:

(a) Hiểu biết đầy đủ về bản chất và tầm quan trọng của các dịch vụ bên ngoài mà đơn vị sử dụng và ảnh hưởng của các dịch vụ đó đối với kiểm soát nội bộ của đơn vị có liên quan đến cuộc kiểm toán, nhằm xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu;

(b) Thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với các rủi ro đó.

Giải thích thuật ngữ

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

(a) Các kiểm soát bổ sung của đơn vị sử dụng dịch vụ: Là các kiểm soát mà khi thiết kế dịch vụ, tổ chức cung cấp dịch vụ cho rằng đơn vị sử dụng dịch vụ sẽ thực hiện, và các kiểm soát này được xác định trong phần mô tả về hệ thống kiểm soát, nếu cần thiết cho việc đạt được mục tiêu kiểm soát;

(b) Báo cáo về việc mô tả và thiết kế các kiểm soát tại một tổ chức cung cấp dịch vụ (trong Chuẩn mực này gọi là báo cáo loại 1): Là báo cáo bao gồm:

(i) Mô tả của Ban Giám đốc tổ chức cung cấp dịch vụ về hệ thống, các mục tiêu kiểm soát và các kiểm soát có liên quan của tổ chức được thiết kế và thực hiện tại một thời điểm cụ thể;

(ii) Báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ với mục tiêu cung cấp sự đảm bảo hợp lý, trong đó có ý kiến của kiểm toán viên về mô tả nói trên và tính thích hợp của việc thiết kế các kiểm soát nhằm đạt được các mục tiêu kiểm soát cụ thể;

(c) Báo cáo về việc mô tả, thiết kế và tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát tại một tổ chức cung cấp dịch vụ (trong Chuẩn mực này gọi là báo cáo loại 2): Là báo cáo bao gồm:

(i) Mô tả của Ban Giám đốc tổ chức cung cấp dịch vụ về hệ thống, các mục tiêu kiểm soát và các kiểm soát có liên quan của tổ chức, việc thiết kế và thực hiện các kiểm soát đó tại một thời điểm cụ thể hoặc trong suốt một giai đoạn cụ thể, và trong một số trường hợp, tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát trong suốt một giai đoạn cụ thể;

(ii) Báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ với mục tiêu cung cấp sự đảm bảo hợp lý, bao gồm:

a. Ý kiến của kiểm toán viên về mô tả hệ thống, các mục tiêu kiểm soát và các kiểm soát có liên quan của tổ chức, tính thích hợp của việc thiết kế các kiểm soát nhằm đạt được các mục tiêu kiểm soát cụ thể và tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát;

b. Mô tả của kiểm toán viên về các thử nghiệm kiểm soát và kết quả các thử nghiệm đó.

(d) Kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ: Là kiểm toán viên cung cấp báo cáo đảm bảo về các kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ, theo yêu cầu của tổ chức này;

(e) Tổ chức cung cấp dịch vụ: Là bên thứ ba (hoặc một bộ phận của bên thứ ba) cung cấp dịch vụ cho các đơn vị sử dụng dịch vụ mà các dịch vụ này là một phần

của hệ thống thông tin của đơn vị sử dụng dịch vụ có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính;

(f) Hệ thống của tổ chức cung cấp dịch vụ: Là các chính sách và thủ tục được tổ chức cung cấp dịch vụ thiết kế, thực hiện và duy trì nhằm cung cấp cho các đơn vị sử dụng dịch vụ những dịch vụ được phản ánh trong báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ;

(g) Tổ chức thầu phụ dịch vụ *(sau đây gọi là "tổ chức thầu phụ")*: Là một tổ chức cung cấp dịch vụ được một tổ chức cung cấp dịch vụ khác thuê để thực hiện một số dịch vụ cho đơn vị sử dụng dịch vụ mà những dịch vụ này là một phần của hệ thống thông tin của đơn vị sử dụng dịch vụ có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính;

(h) Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ: Là kiểm toán viên thực hiện kiểm toán và đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ;

(i) Đơn vị sử dụng dịch vụ: Là đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài và đang được kiểm toán báo cáo tài chính.

II. NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Tìm hiểu về các dịch vụ của tổ chức cung cấp dịch vụ, bao gồm kiểm soát nội bộ

09. Khi tìm hiểu về đơn vị sử dụng dịch vụ theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải tìm hiểu về việc đơn vị này sử dụng các dịch vụ được cung cấp như thế nào trong các hoạt động của mình, bao gồm (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A2 Chuẩn mực này):

(a) Bản chất của các dịch vụ được cung cấp và tầm quan trọng của các dịch vụ này đối với đơn vị, kể cả ảnh hưởng của các dịch vụ đó đối với kiểm soát nội bộ của đơn vị;

(b) Nội dung và tính trọng yếu của các giao dịch được xử lý, các tài khoản hoặc các quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính chịu ảnh hưởng bởi tổ chức cung cấp dịch vụ (xem hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực này);

(c) Mức độ tương tác giữa các hoạt động của tổ chức cung cấp dịch vụ và các hoạt động của đơn vị sử dụng dịch vụ (xem hướng dẫn tại đoạn A7 Chuẩn mực này);

(d) Bản chất của mối quan hệ giữa đơn vị sử dụng dịch vụ và tổ chức cung cấp dịch vụ, bao gồm các điều khoản hợp đồng có liên quan đến các hoạt động mà tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện (xem hướng dẫn tại đoạn A8 - A11 Chuẩn mực này).

10. Khi tìm hiểu về kiểm soát nội bộ liên quan đến cuộc kiểm toán theo quy định tại đoạn 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải đánh giá việc thiết kế và thực hiện các kiểm soát tại đơn vị

sử dụng dịch vụ có liên quan đến các dịch vụ được cung cấp, bao gồm các kiểm soát được áp dụng cho các giao dịch được tổ chức cung cấp dịch vụ xử lý (xem hướng dẫn tại đoạn A12 - A14 Chuẩn mực này).

11. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải xác định xem liệu đã hiểu biết đầy đủ về bản chất và tầm quan trọng của các dịch vụ được tổ chức cung cấp dịch vụ cung cấp và ảnh hưởng của các dịch vụ đó đối với kiểm soát nội bộ của đơn vị sử dụng dịch vụ có liên quan đến cuộc kiểm toán hay chưa, nhằm tạo cơ sở cho việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu.

12. Nếu kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ không thể thu thập đầy đủ những hiểu biết từ đơn vị, kiểm toán viên phải tìm hiểu thêm bằng cách thực hiện một hoặc một số thủ tục như sau:

(a) Thu thập báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2, nếu có;

(b) Liên hệ với tổ chức cung cấp dịch vụ, thông qua đơn vị sử dụng dịch vụ, nhằm thu thập những thông tin cụ thể;

(c) Đến thực địa tại tổ chức cung cấp dịch vụ và thực hiện các thủ tục để thu thập thông tin cần thiết về các kiểm soát liên quan tại tổ chức cung cấp dịch vụ; hoặc

(d) Huy động một kiểm toán viên khác thực hiện các thủ tục để thu thập thông tin cần thiết về các kiểm soát liên quan tại tổ chức cung cấp dịch vụ (xem hướng dẫn tại đoạn A15 - A20 Chuẩn mực này).

Sử dụng báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 để giúp kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ hiểu về tổ chức cung cấp dịch vụ

13. Để xác định sự đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán thu thập được từ báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải thỏa mãn về:

(a) Năng lực chuyên môn và tính độc lập của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ đối với tổ chức đó;

(b) Tính thích hợp của các chuẩn mực được áp dụng cho báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 (xem hướng dẫn tại đoạn A21 Chuẩn mực này).

14. Nếu kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ dự định sử dụng báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 để giúp tìm hiểu về việc thiết kế và thực hiện các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ, kiểm toán viên phải:

(a) Đánh giá liệu các mô tả và thiết kế các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ tại một thời điểm hay cho một giai đoạn có phù hợp với các mục tiêu kiểm toán hay không;

(b) Đánh giá liệu các bằng chứng kiểm toán thu thập được từ báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 có đầy đủ và thích hợp cho việc tìm hiểu về kiểm soát nội bộ của đơn vị sử dụng dịch vụ có liên quan đến cuộc kiểm toán hay không;

(c) Xác định liệu các kiểm soát bổ sung của đơn vị sử dụng dịch vụ do tổ chức cung cấp dịch vụ xác định có phù hợp với đơn vị sử dụng dịch vụ hay không, và nếu có, tìm hiểu xem đơn vị sử dụng dịch vụ đã thiết kế và thực hiện các kiểm soát này hay chưa (xem hướng dẫn tại đoạn A22 - A23 Chuẩn mực này).

Xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá

15. Để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải:

(a) Xác định liệu có thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các cơ sở dẫn liệu báo cáo tài chính có liên quan từ các sổ kế toán của đơn vị sử dụng dịch vụ hay không; và nếu không, phải

(b) Thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hoặc huy động một kiểm toán viên khác thay mặt mình thực hiện các thủ tục đó tại tổ chức cung cấp dịch vụ (xem hướng dẫn tại đoạn A24 - A28 Chuẩn mực này).

Thử nghiệm kiểm soát

16. Khi đánh giá rủi ro, nếu kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ kỳ vọng rằng các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ hoạt động hữu hiệu, kiểm toán viên phải thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát bằng cách thực hiện một hoặc một số thủ tục sau:

(a) Thu thập báo cáo loại 2, nếu có;

(b) Thực hiện các thử nghiệm kiểm soát thích hợp tại tổ chức cung cấp dịch vụ; hoặc

(c) Huy động một kiểm toán viên khác thay mặt mình thực hiện các thử nghiệm kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ (xem hướng dẫn tại đoạn A29 - A30 Chuẩn mực này).

Sử dụng báo cáo loại 2 làm bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ

17. Theo đoạn 16(a) Chuẩn mực này, nếu kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có ý định sử dụng báo cáo loại 2 làm bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ, kiểm toán viên phải xác định liệu báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ có cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát để hỗ trợ cho việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên hay không, bằng cách:

(a) Đánh giá liệu các mô tả, thiết kế và tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ tại một thời điểm hay cho một giai đoạn có phù hợp với mục tiêu kiểm toán hay không;

(b) Xác định liệu các kiểm soát bổ sung của đơn vị sử dụng dịch vụ được tổ chức cung cấp dịch vụ xác định có phù hợp với đơn vị sử dụng dịch vụ hay không, và nếu có, tìm hiểu xem liệu đơn vị sử dụng dịch vụ đã thiết kế và thực hiện các kiểm soát này hay chưa, và nếu có, kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đó;

(c) Đánh giá tính thích hợp của khoảng thời gian được thực hiện thử nghiệm kiểm soát và thời gian trôi qua kể từ khi thực hiện thử nghiệm kiểm soát;

(d) Đánh giá liệu các thử nghiệm kiểm soát được kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện và kết quả của các thử nghiệm đó, thể hiện trong báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ, có phù hợp với cơ sở dẫn liệu trong báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ và có cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để hỗ trợ cho việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên đơn vị sử dụng dịch vụ hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A31 - A39 Chuẩn mực này).

Báo cáo loại 1 và báo cáo loại 2 không bao gồm các dịch vụ của một tổ chức thầu phụ

18. Nếu kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ dự định sử dụng báo cáo loại 1 hoặc loại 2 mà không bao gồm các dịch vụ do một tổ chức thầu phụ cung cấp nhưng các dịch vụ của tổ chức thầu phụ lại liên quan đến việc kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ thì kiểm toán viên phải áp dụng các yêu cầu của Chuẩn mực này đối với các dịch vụ do tổ chức thầu phụ cung cấp (xem hướng dẫn tại đoạn A40 Chuẩn mực này).

Hành vi gian lận, không tuân thủ pháp luật và các quy định, và các sai sót chưa được điều chỉnh liên quan đến các hoạt động tại tổ chức cung cấp dịch vụ

19. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải phỏng vấn Ban Giám đốc đơn vị sử dụng dịch vụ về việc liệu tổ chức cung cấp dịch vụ đã báo cáo cho đơn vị, hay đơn vị có biết được về bất kỳ hành vi gian lận, không tuân thủ pháp luật và các quy định, hoặc các sai sót chưa được điều chỉnh có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính của đơn vị hay không. Kiểm toán viên phải đánh giá mức độ ảnh hưởng của các vấn đề đó đến nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo, kể cả ảnh hưởng đến các kết luận của kiểm toán viên và báo cáo kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A41 Chuẩn mực này).

Báo cáo kiểm toán của đơn vị sử dụng dịch vụ

20. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo quy định tại đoạn 06 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 nếu kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các dịch vụ được cung cấp có liên quan đến việc kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ (xem hướng dẫn tại đoạn A42 Chuẩn mực này).

21. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ không được dẫn chứng công việc của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ trong báo cáo kiểm toán dạng chấp nhận toàn phần, trừ khi theo yêu cầu của pháp luật và các quy định. Nếu việc dẫn chứng là theo yêu cầu của pháp luật và các quy định, báo cáo kiểm toán phải nêu rõ việc dẫn chứng không làm giảm bớt trách nhiệm của kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ đối với ý kiến kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A43 Chuẩn mực này).

22. Nếu việc dẫn chứng công việc của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ là thích hợp để hiểu được ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, báo cáo kiểm toán phải nêu rõ việc dẫn chứng đó không làm giảm bớt trách nhiệm của kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ đối với ý kiến kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A44 Chuẩn mực này).

III. HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

Tìm hiểu về các dịch vụ của tổ chức cung cấp dịch vụ, bao gồm kiểm soát nội bộ

Các nguồn thông tin (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

A1. Thông tin về bản chất của các dịch vụ của một tổ chức cung cấp dịch vụ có thể được thu thập từ nhiều nguồn khác nhau, như:

(1) Cẩm nang hướng dẫn sử dụng dịch vụ;

(2) Thông tin tổng quan về hệ thống;

(3) Các tài liệu hướng dẫn kỹ thuật;

(4) Hợp đồng dịch vụ giữa đơn vị sử dụng dịch vụ và tổ chức cung cấp dịch vụ;

(5) Các báo cáo của tổ chức cung cấp dịch vụ, kiểm toán viên nội bộ hoặc các cơ quan quản lý về các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ;

(6) Các báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ, bao gồm thư quản lý, nếu có.

A2. Kiến thức thu thập được qua kinh nghiệm của kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ với tổ chức cung cấp dịch vụ, ví dụ thông qua kinh nghiệm từ các cuộc kiểm toán khác, cũng có thể giúp kiểm toán viên tìm hiểu về bản chất của các dịch vụ được cung cấp. Điều này đặc biệt hữu ích nếu các dịch vụ và các kiểm soát đối với các dịch vụ này tại tổ chức cung cấp dịch vụ có mức độ chuẩn hóa cao.

Bản chất của các dịch vụ được cung cấp (hướng dẫn đoạn 09(a) Chuẩn mực này)

A3. Một đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thuê một tổ chức cung cấp dịch vụ xử lý các giao dịch và đảm bảo trách nhiệm có liên quan, hoặc hạch toán các giao dịch và xử lý dữ liệu liên quan. Tổ chức cung cấp dịch vụ như vậy có thể là các bộ phận

tín thác của ngân hàng thực hiện đầu tư và bảo quản tài sản cho các kế hoạch trợ cấp cho nhân viên hoặc các kế hoạch khác; các ngân hàng cung cấp dịch vụ cầm cố cho các đối tượng khác; và các nhà cung cấp phần mềm ứng dụng và thiết bị công nghệ để khách hàng xử lý các giao dịch tài chính và kinh doanh.

A4. Ví dụ về các dịch vụ được cung cấp có liên quan đến cuộc kiểm toán:

(1) Thực hiện ghi sổ kế toán của đơn vị sử dụng dịch vụ;

(2) Quản lý tài sản;

(3) Tạo lập, ghi chép hoặc xử lý các giao dịch cho đơn vị sử dụng dịch vụ.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A5. Các đơn vị nhỏ có thể thuê dịch vụ kế toán bên ngoài, kể từ dịch vụ xử lý các giao dịch nhất định (ví dụ, thanh toán thuế thu nhập cá nhân) và thực hiện ghi sổ kế toán cho đến dịch vụ lập báo cáo tài chính cho đơn vị. Việc thuê dịch vụ bên ngoài để lập báo cáo tài chính không làm giảm bớt trách nhiệm của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị nhỏ (trong phạm vi phù hợp) đối với báo cáo tài chính (xem thêm quy định và hướng dẫn tại đoạn 04 và A2 - A3 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200).

Nội dung và tính trọng yếu của các giao dịch do tổ chức cung cấp dịch vụ xử lý (hướng dẫn đoạn 09(b) Chuẩn mực này)

A6. Một tổ chức cung cấp dịch vụ có thể xây dựng các chính sách và các thủ tục có ảnh hưởng đến kiểm soát nội bộ của đơn vị sử dụng dịch vụ. Ít nhất một phần các chính sách và thủ tục này tồn tại và vận hành riêng rẽ với đơn vị sử dụng dịch vụ. Tầm quan trọng của các kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ đối với các kiểm soát của đơn vị sử dụng dịch vụ phụ thuộc vào bản chất của các dịch vụ được cung cấp, bao gồm nội dung và tính trọng yếu của các giao dịch mà tổ chức cung cấp dịch vụ xử lý. Trong một số trường hợp nhất định, các giao dịch được xử lý và các tài khoản chịu ảnh hưởng bởi tổ chức cung cấp dịch vụ có thể được cho là không trọng yếu đối với báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ, nhưng nội dung của các giao dịch được xử lý có thể quan trọng và khi đó, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể quyết định cần tìm hiểu về các kiểm soát này.

Mức độ tương tác giữa các hoạt động của tổ chức cung cấp dịch vụ và các hoạt động của đơn vị sử dụng dịch vụ (hướng dẫn đoạn 09(c) Chuẩn mực này)

A7. Tầm quan trọng của các kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ đối với đơn vị sử dụng dịch vụ phụ thuộc vào mức độ tương tác giữa các hoạt động của tổ chức đó và các hoạt động của đơn vị sử dụng dịch vụ. Mức độ tương tác là mức độ mà đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thực hiện và quyết định thực hiện các kiểm soát hữu hiệu đối với công việc mà tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện. Ví dụ, khi đơn vị sử dụng dịch vụ phê duyệt việc thực hiện giao dịch và tổ chức cung cấp dịch vụ xử lý và hạch toán các giao dịch này thì có một mức độ tương tác cao giữa các

hoạt động của đơn vị sử dụng dịch vụ và các hoạt động của tổ chức cung cấp dịch vụ. Trong trường hợp này, đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thực hiện các kiểm soát hữu hiệu đối với các giao dịch đó. Mặt khác, khi tổ chức cung cấp dịch vụ tạo lập hoặc khởi xướng việc ghi nhận, xử lý và hạch toán các giao dịch của đơn vị sử dụng dịch vụ thì mức độ tương tác giữa hai tổ chức này là thấp. Trong trường hợp này, đơn vị sử dụng dịch vụ có thể không thực hiện được (hoặc có thể quyết định không thực hiện) các kiểm soát hữu hiệu đối với các giao dịch này tại đơn vị mình và có thể dựa vào các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ.

Bản chất của mối quan hệ giữa đơn vị sử dụng dịch vụ và tổ chức cung cấp dịch vụ (hướng dẫn đoạn 09(d) Chuẩn mực này)

A8. Hợp đồng dịch vụ giữa đơn vị sử dụng dịch vụ và tổ chức cung cấp dịch vụ có thể quy định những điều khoản như:

(1) Thông tin phải được cung cấp cho đơn vị sử dụng dịch vụ và trách nhiệm tạo lập các giao dịch liên quan đến các hoạt động mà tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện;

(2) Việc áp dụng yêu cầu của các cơ quan quản lý liên quan đến hình thức sổ sách, tài liệu được duy trì hoặc việc sử dụng các sổ sách, tài liệu đó;

(3) Việc đền bù, nếu có, cho đơn vị sử dụng dịch vụ trong trường hợp không hoàn thành dịch vụ;

(4) Liệu tổ chức cung cấp dịch vụ có cung cấp báo cáo về các kiểm soát của tổ chức hay không, và nếu có, báo cáo này sẽ là báo cáo loại 1 hay báo cáo loại 2;

(5) Liệu đơn vị sử dụng dịch vụ có quyền tiếp cận tài liệu, sổ kế toán của đơn vị được tổ chức cung cấp dịch vụ duy trì cũng như các thông tin khác cần thiết cho việc kiểm toán hay không;

(6) Liệu hợp đồng có cho phép kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ và kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ trao đổi trực tiếp với nhau hay không.

A9. Có một mối quan hệ trực tiếp giữa tổ chức cung cấp dịch vụ và đơn vị sử dụng dịch vụ và giữa tổ chức cung cấp dịch vụ và kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ. Những mối quan hệ này không nhất thiết tạo ra một mối quan hệ trực tiếp giữa kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ và kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ. Khi không có mối quan hệ trực tiếp giữa kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ và kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ, việc trao đổi giữa kiểm toán viên của 2 bên thường được tiến hành thông qua đơn vị sử dụng dịch vụ và tổ chức cung cấp dịch vụ. Cũng có thể tạo ra mối quan hệ trực tiếp giữa kiểm toán viên của 2 bên, có tính đến chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp và bảo mật có liên quan. Ví dụ, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể sử dụng kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ thay mặt mình để thực hiện một số thủ tục như:

(a) Các thử nghiệm kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ; hoặc

(b) Các thử nghiệm cơ bản đối với các giao dịch và số dư trong báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ được tổ chức cung cấp dịch vụ duy trì.

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

A10. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, kiểm toán viên thường có quyền tiếp cận lớn hơn theo quy định của pháp luật. Tuy nhiên, có một số trường hợp kiểm toán viên không có quyền đó, ví dụ khi tổ chức cung cấp dịch vụ có trụ sở ở một quốc gia khác. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên có thể cần tìm hiểu về quy định pháp luật được áp dụng ở quốc gia đó để xác định liệu có được quyền tiếp cận thích hợp hay không. Kiểm toán viên cũng có thể bổ sung hoặc yêu cầu đơn vị sử dụng dịch vụ bổ sung các quyền tiếp cận thích hợp vào hợp đồng giữa đơn vị sử dụng dịch vụ và tổ chức cung cấp dịch vụ.

A11. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, kiểm toán viên cũng có thể huy động một kiểm toán viên khác thực hiện các thử nghiệm kiểm soát hoặc thử nghiệm cơ bản có liên quan đến việc tuân thủ pháp luật và các quy định hoặc yêu cầu quản lý khác.

Hiểu biết về các kiểm soát liên quan đến các dịch vụ được cung cấp (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

A12. Đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thiết lập các kiểm soát đối với các dịch vụ mà kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể kiểm tra và đưa ra kết luận rằng các kiểm soát đó là hữu hiệu đối với một số hoặc tất cả các cơ sở dẫn liệu có liên quan, cho dù có kiểm soát nào được thực hiện tại tổ chức cung cấp dịch vụ hay không. Ví dụ, nếu đơn vị sử dụng dịch vụ thuê một tổ chức cung cấp dịch vụ để xử lý các nghiệp vụ tiền lương, đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thiết lập các kiểm soát đối với việc gửi và nhận thông tin tiền lương để ngăn ngừa hoặc phát hiện các sai sót trọng yếu. Các kiểm soát này có thể bao gồm:

(1) So sánh dữ liệu được gửi đến tổ chức cung cấp dịch vụ với thông tin trong các báo cáo nhận được từ tổ chức cung cấp dịch vụ sau khi dữ liệu đã được xử lý;

(2) Thực hiện tính toán lại để kiểm tra độ chính xác của một số phép tính tiền lương và kiểm tra sự hợp lý của tổng tiền lương.

A13. Trong trường hợp này, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thực hiện thử nghiệm kiểm soát đối với việc xử lý tiền lương của đơn vị sử dụng dịch vụ để có cơ sở kết luận rằng các kiểm soát của đơn vị sử dụng dịch vụ là hữu hiệu đối với các cơ sở dẫn liệu liên quan đến các nghiệp vụ tiền lương.

A14. Như đã quy định tại đoạn 30 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, đối với một số loại rủi ro, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể xét đoán rằng nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản sẽ không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Những rủi ro này có thể liên quan đến việc ghi chép

không chính xác hoặc không đầy đủ các nhóm giao dịch và số dư tài khoản có tính chất thường xuyên và quan trọng mà thường được xử lý tự động, có ít hoặc không có sự can thiệp thủ công. Việc xử lý tự động như vậy rất thường xảy ra khi đơn vị sử dụng dịch vụ bên ngoài. Trong trường hợp này, các kiểm soát của đơn vị sử dụng dịch vụ đối với những rủi ro nói trên được coi là có liên quan đến cuộc kiểm toán và kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cần phải tìm hiểu và đánh giá về các kiểm soát này theo quy định tại đoạn 09 và 10 của Chuẩn mực này.

Các thủ tục tiếp theo khi không thể thu thập được đầy đủ những hiểu biết từ đơn vị sử dụng dịch vụ (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

A15. Khi quyết định lựa chọn thủ tục nào quy định tại đoạn 12 Chuẩn mực này để thực hiện riêng lẻ hay kết hợp các thủ tục để thu thập thông tin cần thiết làm cơ sở cho việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến việc sử dụng dịch vụ, quyết định của kiểm toán viên có thể bị ảnh hưởng bởi những vấn đề sau:

(1) Quy mô của đơn vị sử dụng dịch vụ và của tổ chức cung cấp dịch vụ;

(2) Tính phức tạp của các giao dịch tại đơn vị sử dụng dịch vụ và của các dịch vụ được cung cấp;

(3) Địa điểm của tổ chức cung cấp dịch vụ (ví dụ, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể quyết định huy động một kiểm toán viên khác thay mặt mình thực hiện các thủ tục tại tổ chức cung cấp dịch vụ nếu tổ chức cung cấp dịch vụ ở một địa điểm xa);

(4) Liệu các thủ tục có cung cấp cho kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không;

(5) Bản chất của mối quan hệ giữa đơn vị sử dụng dịch vụ và tổ chức cung cấp dịch vụ.

A16. Tổ chức cung cấp dịch vụ có thể thuê một doanh nghiệp kiểm toán lập báo cáo về việc mô tả và thiết kế các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ (báo cáo loại 1) hoặc báo cáo về việc mô tả, thiết kế và tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ (báo cáo loại 2). Báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 có thể được phát hành theo các chuẩn mực của một tổ chức ban hành chuẩn mực có thẩm quyền hoặc được thừa nhận.

A17. Sự sẵn có của báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 thường phụ thuộc vào việc liệu hợp đồng giữa đơn vị sử dụng dịch vụ và tổ chức cung cấp dịch vụ có điều khoản về một báo cáo như vậy hay không. Vì lý do thiết thực, tổ chức cung cấp dịch vụ cũng có thể quyết định có cung cấp báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 cho đơn vị sử dụng dịch vụ hay không. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 có thể không được cung cấp cho đơn vị sử dụng dịch vụ.

A18. Trong một số trường hợp, đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thuê một hoặc nhiều tổ chức cung cấp dịch vụ để thực hiện một hoặc nhiều chức năng quan trọng

của đơn vị, ví dụ toàn bộ chức năng lập kế hoạch và tuân thủ pháp luật về thuế, chức năng tài chính kế toán hoặc chức năng kiểm soát. Khi đó, do có thể không có sẵn báo cáo về các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ nên việc đi thực địa tại tổ chức cung cấp dịch vụ có thể là thủ tục hữu hiệu nhất để kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ hiểu được về các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ, vì có thể có sự tương tác trực tiếp giữa Ban Giám đốc đơn vị sử dụng dịch vụ và Ban Giám đốc tổ chức cung cấp dịch vụ.

A19. Một kiểm toán viên khác có thể được huy động để thực hiện các thủ tục nhằm cung cấp thông tin cần thiết về các kiểm soát có liên quan tại tổ chức cung cấp dịch vụ. Nếu báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 đã được phát hành, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể huy động kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện các thủ tục đó vì kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ đã có sẵn mối quan hệ với tổ chức này. Khi sử dụng công việc của một kiểm toán viên khác, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể tham khảo các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 600 (xem thêm đoạn 02 và 19 Chuẩn mực 600) vì việc này đòi hỏi phải hiểu biết về kiểm toán viên khác (bao gồm tính độc lập và năng lực chuyên môn của kiểm toán viên), tham gia vào công việc của kiểm toán viên khác như lập kế hoạch về nội dung, lịch trình và phạm vi của công việc đó, và đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của bằng chứng kiểm toán thu thập được.

A20. Đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thuê một tổ chức cung cấp dịch vụ, mà tổ chức này sau đó có thể thuê một tổ chức thầu phụ để cung cấp một số dịch vụ cho đơn vị sử dụng dịch vụ mà các dịch vụ đó là một phần của hệ thống thông tin của đơn vị sử dụng dịch vụ có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Tổ chức thầu phụ có thể là một đơn vị độc lập với tổ chức cung cấp dịch vụ hoặc có thể có liên quan đến tổ chức cung cấp dịch vụ. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể cần xem xét các kiểm soát tại tổ chức thầu phụ. Trong những trường hợp có một hoặc nhiều tổ chức thầu phụ, sự tương tác giữa các hoạt động của đơn vị sử dụng dịch vụ và các hoạt động của tổ chức cung cấp dịch vụ được mở rộng ra, gồm cả sự tương tác giữa đơn vị sử dụng dịch vụ, tổ chức cung cấp dịch vụ và các tổ chức thầu phụ. Mức độ tương tác này cũng như nội dung và tính trọng yếu của các giao dịch được tổ chức cung cấp dịch vụ và các tổ chức thầu phụ xử lý là những yếu tố quan trọng nhất để kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ xem xét, quyết định tầm quan trọng của các kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ và các tổ chức thầu phụ đối với các kiểm soát của đơn vị sử dụng dịch vụ.

Sử dụng báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 để giúp kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ hiểu về tổ chức cung cấp dịch vụ (hướng dẫn đoạn 13 - 14 Chuẩn mực này)

A21. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể tìm hiểu thông tin về kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ thông qua tổ chức nghề nghiệp hoặc

các kiểm toán viên khác và tìm hiểu liệu kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ có chịu sự giám sát của cơ quan quản lý nào không. Kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ có thể hành nghề tại một nước có yêu cầu tuân thủ các chuẩn mực khác nhau đối với việc báo cáo về các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ, và kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thu thập thông tin từ tổ chức ban hành chuẩn mực về các chuẩn mực mà kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ sử dụng.

A22. Báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2, cùng với thông tin về đơn vị sử dụng dịch vụ có thể giúp kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ tìm hiểu về:

(a) Các khía cạnh của kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ có thể ảnh hưởng đến việc xử lý các giao dịch của đơn vị sử dụng dịch vụ, bao gồm việc sử dụng các tổ chức thầu phụ;

(b) Luồng giao dịch quan trọng được xử lý thông qua tổ chức cung cấp dịch vụ nhằm xác định các điểm trong luồng giao dịch mà tại đó có thể xảy ra sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ;

(c) Các mục tiêu kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ có liên quan đến các cơ sở dẫn liệu trong báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ;

(d) Liệu các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ có được thiết kế và thực hiện phù hợp nhằm ngăn ngừa hoặc phát hiện các lỗi trong quá trình xử lý có thể dẫn đến sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ hay không.

Báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 có thể giúp kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ hiểu biết đầy đủ để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu. Tuy nhiên, báo cáo loại 1 không cung cấp bất kỳ bằng chứng kiểm toán nào về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát có liên quan.

A23. Báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 tại một thời điểm hoặc cho một giai đoạn nằm ngoài kỳ báo cáo của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể giúp kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ tìm hiểu sơ bộ về các kiểm soát được thực hiện tại tổ chức cung cấp dịch vụ nếu báo cáo được bổ sung thêm thông tin hiện tại từ các nguồn khác. Nếu mô tả về các kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ là tại một thời điểm hay cho một giai đoạn trước khi bắt đầu kỳ báo cáo được kiểm toán, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thực hiện các thủ tục để cập nhật thông tin trong báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2, ví dụ:

(1) Thảo luận về những thay đổi tại tổ chức cung cấp dịch vụ với những nhân viên của đơn vị sử dụng dịch vụ nắm bắt được những thay đổi này;

(2) Soát xét các thư từ và tài liệu hiện hành do tổ chức cung cấp dịch vụ phát hành; hoặc

(3) Thảo luận về những thay đổi với nhân viên của tổ chức cung cấp dịch vụ.

Xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

A24. Việc sử dụng dịch vụ bên ngoài có làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu của đơn vị sử dụng dịch vụ hay không sẽ phụ thuộc vào bản chất của dịch vụ được cung cấp và các kiểm soát đối với dịch vụ này. Trong một số trường hợp, việc sử dụng dịch vụ bên ngoài có thể làm giảm rủi ro có sai sót trọng yếu của đơn vị sử dụng dịch vụ, đặc biệt nếu đơn vị sử dụng dịch vụ không có chuyên môn cần thiết để thực hiện một số hoạt động cụ thể, như việc tạo lập, xử lý và ghi chép các giao dịch, hoặc không có đủ nguồn lực (ví dụ một hệ thống công nghệ thông tin).

A25. Khi tổ chức cung cấp dịch vụ duy trì một số thành phần trọng yếu của tài liệu, sổ kế toán của đơn vị sử dụng dịch vụ, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cần được tiếp cận trực tiếp các tài liệu, sổ kế toán này để có thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến việc vận hành các kiểm soát đối với tài liệu, sổ kế toán và/hoặc để chứng minh các giao dịch và số dư thể hiện trong đó. Việc tiếp cận này có thể bao gồm trực tiếp kiểm tra tài liệu, sổ kế toán tại văn phòng của tổ chức cung cấp dịch vụ và/hoặc kiểm tra tài liệu, sổ kế toán dạng điện tử tại đơn vị sử dụng dịch vụ hoặc từ một địa điểm khác. Khi truy cập dữ liệu dạng điện tử, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cũng có thể thu thập bằng chứng về tính thích hợp của các kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ đối với sự đầy đủ và toàn vẹn của dữ liệu của đơn vị sử dụng dịch vụ mà tổ chức cung cấp dịch vụ chịu trách nhiệm.

A26. Khi xác định nội dung và phạm vi của bằng chứng kiểm toán cần thu thập liên quan đến các số dư phản ánh tài sản được tổ chức cung cấp dịch vụ nắm giữ hoặc các giao dịch được tổ chức này thực hiện thay cho đơn vị sử dụng dịch vụ, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể cân nhắc thực hiện các thủ tục sau:

(a) Kiểm tra sổ sách và tài liệu do đơn vị sử dụng dịch vụ lưu giữ: độ tin cậy của nguồn bằng chứng này được xác định bởi nội dung và phạm vi của tài liệu, sổ kế toán và tài liệu chứng minh khác do đơn vị sử dụng dịch vụ lưu giữ. Trong một số trường hợp, đơn vị sử dụng dịch vụ có thể không duy trì độc lập các sổ chi tiết hoặc tài liệu về các giao dịch cụ thể do tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện thay;

(b) Kiểm tra sổ sách và tài liệu do tổ chức cung cấp dịch vụ lưu giữ: việc kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ được phép tiếp cận sổ sách của tổ chức cung cấp dịch vụ có thể được quy định thành một điều khoản của hợp đồng giữa đơn vị sử dụng dịch vụ và tổ chức cung cấp dịch vụ. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cũng có thể huy động một kiểm toán viên khác thay mặt mình để tiếp cận sổ sách của đơn vị sử dụng dịch vụ mà tổ chức cung cấp dịch vụ duy trì;

(c) Thu thập xác nhận về các số dư và giao dịch từ tổ chức cung cấp dịch vụ: khi đơn vị sử dụng dịch vụ duy trì độc lập các sổ ghi số dư và giao dịch, việc xác

nhận từ tổ chức cung cấp dịch vụ để chứng thực cho số liệu trong sổ kế toán của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy về sự tồn tại của các giao dịch và các tài sản liên quan. Ví dụ, khi nhiều tổ chức cung cấp dịch vụ được thuê, như một tổ chức quản lý quỹ đầu tư và một tổ chức quản lý tài sản, và các tổ chức cung cấp dịch vụ này duy trì các sổ độc lập, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể xác nhận các số dư với các tổ chức này để so sánh thông tin này với các sổ độc lập của đơn vị sử dụng dịch vụ.

Nếu đơn vị sử dụng dịch vụ không duy trì độc lập sổ kế toán, thông tin thu thập được từ việc xác nhận với tổ chức cung cấp dịch vụ chỉ đơn thuần là một báo cáo những nội dung được phản ánh trong sổ sách mà tổ chức cung cấp dịch vụ duy trì. Do đó, nếu xét riêng thì những xác nhận này không cung cấp bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy. Trong trường hợp này, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể xem xét liệu có tìm được một nguồn bằng chứng độc lập thay thế hay không;

(d) Thực hiện các thủ tục phân tích đối với sổ sách mà đơn vị sử dụng dịch vụ duy trì, hoặc đối với các báo cáo nhận được từ tổ chức cung cấp dịch vụ: tính hữu hiệu của thủ tục phân tích có thể khác nhau đối với từng cơ sở dẫn liệu và sẽ bị ảnh hưởng bởi phạm vi và mức độ chi tiết của thông tin sẵn có.

A27. Một kiểm toán viên khác có thể thực hiện các thủ tục quan trọng thay cho kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ. Công việc của kiểm toán viên khác đó có thể bao gồm thực hiện các thủ tục theo thỏa thuận giữa đơn vị sử dụng dịch vụ với kiểm toán viên của đơn vị và giữa tổ chức cung cấp dịch vụ với kiểm toán viên của tổ chức đó. Các kết quả thu được từ các thủ tục do kiểm toán viên khác thực hiện sẽ được kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ soát xét để xác định liệu các kết quả đó có cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không. Ngoài ra, có thể có các quy định của các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền hoặc thỏa thuận trong hợp đồng yêu cầu kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện các thủ tục quan trọng. Kết quả của việc thực hiện các thủ tục cần thiết đối với các số dư và giao dịch mà tổ chức cung cấp dịch vụ xử lý có thể được kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ sử dụng làm bằng chứng cần thiết để hỗ trợ cho ý kiến kiểm toán. Trong trường hợp này, trước khi thực hiện các thủ tục, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ và kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ cần thống nhất về tài liệu, hồ sơ kiểm toán hoặc việc tiếp cận với tài liệu, hồ sơ kiểm toán sẽ được cung cấp cho kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ.

A28. Trong một số trường hợp nhất định, đặc biệt khi đơn vị sử dụng dịch vụ thuê dịch vụ bên ngoài để thực hiện một phần hoặc toàn bộ chức năng tài chính của đơn vị, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể gặp tình huống là phần lớn bằng chứng kiểm toán tập trung ở tổ chức cung cấp dịch vụ. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ hoặc một kiểm toán viên khác thay mặt có thể cần thực hiện các thử nghiệm cơ bản tại tổ chức cung cấp dịch vụ. Kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ có thể cung cấp báo cáo loại 2 và ngoài ra, có thể thực

hiện các thử nghiệm cơ bản thay cho kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ. Sự tham gia của một kiểm toán viên khác không làm thay đổi trách nhiệm của kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ đối với việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm tạo cơ sở hợp lý để đưa ra ý kiến kiểm toán. Do đó, để kết luận liệu đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay chưa, và có cần thực hiện các thử nghiệm cơ bản tiếp theo hay không, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cần cân nhắc tham gia hướng dẫn, giám sát và thực hiện, hoặc xem xét bằng chứng về việc hướng dẫn, giám sát và thực hiện các thử nghiệm cơ bản do kiểm toán viên khác tiến hành.

Thử nghiệm kiểm soát (hướng dẫn đoạn 16 Chuẩn mực này)

A29. Theo quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, trong một số trường hợp nhất định, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm kiểm soát để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát liên quan. Yêu cầu về thử nghiệm kiểm soát đối với tổ chức cung cấp dịch vụ được áp dụng trong các trường hợp:

(a) Khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ kỳ vọng rằng các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ được thực hiện hiệu quả (có nghĩa là kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có ý định dựa vào tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thử nghiệm cơ bản); hoặc

(b) Nếu chỉ thực hiện thử nghiệm cơ bản, hoặc kết hợp thử nghiệm cơ bản và thử nghiệm kiểm soát tại đơn vị sử dụng dịch vụ thì không thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

A30. Nếu không có sẵn báo cáo loại 2, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể liên hệ với tổ chức cung cấp dịch vụ, thông qua đơn vị sử dụng dịch vụ, để yêu cầu kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ cung cấp báo cáo loại 2 chứa thông tin về việc kiểm tra tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát có liên quan, hoặc kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể huy động một kiểm toán viên khác thực hiện các thủ tục tại tổ chức cung cấp dịch vụ để kiểm tra tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát đó. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cũng có thể đến thực địa tại tổ chức cung cấp dịch vụ và thực hiện các thử nghiệm kiểm soát có liên quan nếu được sự chấp thuận của tổ chức này. Việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ dựa trên bằng chứng kiểm toán kết hợp từ công việc của một kiểm toán viên khác và từ các thủ tục do chính kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ thực hiện.

Sử dụng báo cáo loại 2 làm bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ (hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

A31. Báo cáo loại 2 có thể được dự định để đáp ứng nhu cầu của kiểm toán viên của các đơn vị sử dụng dịch vụ khác nhau; do đó, các thử nghiệm kiểm soát

và kết quả thử nghiệm được mô tả trong báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ có thể không phù hợp cho các cơ sở dẫn liệu quan trọng trong báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ. Các thử nghiệm kiểm soát liên quan và kết quả thử nghiệm được đánh giá nhằm xác định rằng báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát để giúp kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ đánh giá rủi ro. Để thực hiện điều này, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể xem xét những yếu tố sau:

(a) Khoảng thời gian được thực hiện thử nghiệm kiểm soát và khoảng thời gian đã trôi qua kể từ khi thực hiện các thử nghiệm kiểm soát;

(b) Phạm vi công việc của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ, các dịch vụ và quá trình được xem xét, các kiểm soát được thử nghiệm và các thử nghiệm được thực hiện, và mối liên quan giữa các kiểm soát được thử nghiệm và các kiểm soát của đơn vị sử dụng dịch vụ;

(c) Kết quả của các thử nghiệm kiểm soát đó và ý kiến của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát.

A32. Đối với các cơ sở dẫn liệu nhất định, nếu khoảng thời gian được thực hiện thử nghiệm kiểm soát càng ngắn và thời gian trôi qua kể từ khi thực hiện thử nghiệm kiểm soát càng dài thì thử nghiệm đó càng cung cấp ít bằng chứng kiểm toán. Khi so sánh giai đoạn được phản ánh trong báo cáo loại 2 với kỳ báo cáo của đơn vị sử dụng dịch vụ, nếu giai đoạn được phản ánh trong báo cáo loại 2 và giai đoạn mà kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ dự định dựa vào báo cáo là không trùng nhau thì kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể kết luận rằng báo cáo loại 2 cung cấp ít bằng chứng kiểm toán hơn. Trong trường hợp này, báo cáo loại 2 phản ánh một giai đoạn trước hoặc một giai đoạn sau đó có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán bổ sung. Trong các trường hợp khác, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể xác định cần phải thực hiện, hoặc huy động một kiểm toán viên khác thực hiện các thử nghiệm kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát đó.

A33. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cũng có thể cần thu thập bằng chứng kiểm toán bổ sung về những thay đổi đáng kể đối với các kiểm soát liên quan tại tổ chức cung cấp dịch vụ ngoài giai đoạn được phản ánh trong báo cáo loại 2, hoặc xác định các thủ tục kiểm toán bổ sung cần thực hiện. Khi xác định các bằng chứng kiểm toán bổ sung cần thu thập về các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ ngoài giai đoạn được phản ánh trong báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ, các yếu tố liên quan mà kiểm toán viên có thể xem xét bao gồm:

(1) Mức độ nghiêm trọng của rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu;

(2) Những kiểm soát cụ thể đã được thử nghiệm trong giai đoạn giữa kỳ và những thay đổi đáng kể của các kiểm soát đó kể từ khi thử nghiệm, gồm những thay đổi trong hệ thống thông tin, các quy trình, và nhân sự;

(3) Mức độ thu thập được bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát;

(4) Độ dài khoảng thời gian còn lại;

(5) Phạm vi mà kiểm toán viên dự định giảm bớt các thử nghiệm cơ bản dựa trên sự tin tưởng vào các kiểm soát;

(6) Tính hữu hiệu của môi trường kiểm soát và việc giám sát các kiểm soát tại đơn vị sử dụng dịch vụ.

A34. Bằng chứng kiểm toán bổ sung có thể được thu thập bằng cách như mở rộng các thử nghiệm kiểm soát cho giai đoạn còn lại hoặc kiểm tra việc giám sát các kiểm soát của đơn vị sử dụng dịch vụ.

A35. Nếu giai đoạn thử nghiệm của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ hoàn toàn nằm ngoài kỳ báo cáo của đơn vị sử dụng dịch vụ, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ không thể dựa vào các thử nghiệm đó để kết luận rằng các kiểm soát của đơn vị sử dụng dịch vụ được thực hiện một cách hữu hiệu vì việc thử nghiệm không cung cấp bằng chứng về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát trong kỳ kiểm toán hiện tại, trừ khi các thủ tục khác được thực hiện.

A36. Trong một số trường hợp, dịch vụ do tổ chức cung cấp dịch vụ cung cấp có thể được thiết kế với giả định rằng một số kiểm soát nhất định sẽ được đơn vị sử dụng dịch vụ thực hiện. Ví dụ, dịch vụ có thể được thiết kế với giả định rằng đơn vị sử dụng dịch vụ sẽ có kiểm soát đối với việc phê duyệt các giao dịch trước khi gửi giao dịch đến tổ chức cung cấp dịch vụ để xử lý. Trong trường hợp này, bản mô tả các kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ có thể bao gồm mô tả về các kiểm soát bổ sung của đơn vị sử dụng dịch vụ. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cần xem xét liệu các kiểm soát bổ sung của đơn vị sử dụng dịch vụ có phù hợp với dịch vụ được cung cấp hay không.

A37. Nếu kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cho rằng báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ có thể không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, ví dụ, nếu báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ không mô tả các thử nghiệm kiểm soát và kết quả thử nghiệm, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể tìm hiểu thêm về các thủ tục và kết luận của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ, bằng cách liên hệ với tổ chức cung cấp dịch vụ, thông qua đơn vị sử dụng dịch vụ, để yêu cầu thảo luận với kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ về phạm vi và kết quả công việc của kiểm toán viên của tổ chức sử dụng dịch vụ. Ngoài ra, nếu cần thiết, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể liên hệ với tổ chức cung cấp dịch vụ, thông

qua đơn vị sử dụng dịch vụ, để yêu cầu kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện các thủ tục tại tổ chức cung cấp dịch vụ. Hoặc kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thực hiện hoặc yêu cầu một kiểm toán viên khác thực hiện các thủ tục này.

A38. Báo cáo loại 2 của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ cho biết kết quả của các thử nghiệm, bao gồm các ngoại lệ và thông tin khác có thể ảnh hưởng đến kết luận của kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ. Các ngoại lệ mà kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ nêu ra hoặc ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo loại 2 không có nghĩa là báo cáo đó không có ích cho việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu khi kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ. Hơn nữa, các ngoại lệ và vấn đề dẫn đến ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo loại 2 của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ sẽ được xem xét khi kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ đánh giá các thử nghiệm kiểm soát do kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện. Khi xem xét các ngoại lệ và vấn đề dẫn đến ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thảo luận những vấn đề này với kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ. Việc trao đổi phụ thuộc vào việc đơn vị sử dụng dịch vụ liên hệ với tổ chức cung cấp dịch vụ và được sự đồng ý của tổ chức cung cấp dịch vụ.

Trao đổi về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ được phát hiện trong quá trình kiểm toán

A39. Theo quy định tại đoạn 09 - 10 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 265, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải trao đổi một cách kịp thời bằng văn bản với Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị về những khiếm khuyết nghiêm trọng được phát hiện trong quá trình kiểm toán. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cũng phải trao đổi kịp thời với Ban Giám đốc hoặc cấp quản lý phù hợp của đơn vị về những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ được phát hiện trong quá trình kiểm toán, mà theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên là nghiêm trọng và cần sự lưu ý của Ban Giám đốc hoặc cấp quản lý phù hợp. Những vấn đề mà kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể phát hiện trong quá trình kiểm toán và có thể trao đổi với Ban giám đốc và Ban quản trị của đơn vị, bao gồm:

(1) Việc giám sát các kiểm soát nào có thể do đơn vị sử dụng dịch vụ thực hiện, kể cả các kiểm soát được phát hiện khi xem xét báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2;

(2) Trường hợp mà các kiểm soát bổ sung của đơn vị sử dụng dịch vụ được mô tả trong báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 nhưng không được thực hiện tại đơn vị;

(3) Các kiểm soát có thể cần phải có tại tổ chức cung cấp dịch vụ nhưng chưa được thực hiện hoặc chưa được nêu cụ thể trong báo cáo loại 2.

Báo cáo loại 1 và báo cáo loại 2 không bao gồm các dịch vụ của một tổ chức thầu phụ (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A40. Nếu tổ chức cung cấp dịch vụ sử dụng tổ chức thầu phụ thì báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ có thể bao gồm hoặc không bao gồm các mục tiêu kiểm soát và các kiểm soát có liên quan của tổ chức thầu phụ trong phần mô tả hệ thống của tổ chức cung cấp dịch vụ và trong phạm vi hợp đồng kiểm toán của tổ chức cung cấp dịch vụ. Hai phương pháp báo cáo này được gọi là phương pháp kết hợp và phương pháp loại trừ. Nếu báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 không phản ánh các kiểm soát tại tổ chức thầu phụ mà các dịch vụ do tổ chức thầu phụ cung cấp lại liên quan đến việc kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cần phải áp dụng các yêu cầu của Chuẩn mực này đối với tổ chức thầu phụ. Nội dung và phạm vi công việc được kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ thực hiện liên quan đến các dịch vụ do tổ chức thầu phụ cung cấp tùy thuộc vào bản chất và tầm quan trọng của những dịch vụ này đối với đơn vị sử dụng dịch vụ và mối liên hệ của các dịch vụ này với cuộc kiểm toán. Việc áp dụng quy định tại đoạn 09 Chuẩn mực này sẽ hỗ trợ kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ trong việc xác định ảnh hưởng của tổ chức thầu phụ và nội dung, phạm vi công việc cần thực hiện.

Hành vi gian lận, không tuân thủ pháp luật và các quy định, và các sai sót chưa được điều chỉnh liên quan đến các hoạt động tại tổ chức cung cấp dịch vụ (hướng dẫn đoạn 19 Chuẩn mực này)

A41. Theo các điều khoản của hợp đồng với đơn vị sử dụng dịch vụ, tổ chức cung cấp dịch vụ có thể phải thông báo cho các đơn vị sử dụng dịch vụ bị ảnh hưởng về bất kỳ hành vi gian lận, không tuân thủ pháp luật và các quy định, hoặc các sai sót chưa được điều chỉnh của Ban Giám đốc hoặc nhân viên của tổ chức cung cấp dịch vụ. Theo quy định tại đoạn 19 Chuẩn mực này, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải phỏng vấn Ban Giám đốc đơn vị sử dụng dịch vụ về việc liệu tổ chức cung cấp dịch vụ đã báo cáo các vấn đề này hay chưa và đánh giá liệu các vấn đề mà tổ chức cung cấp dịch vụ báo cáo có ảnh hưởng đến nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo hay không. Trong một số trường hợp nhất định, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể yêu cầu cung cấp thêm thông tin để thực hiện việc đánh giá này, và có thể yêu cầu đơn vị sử dụng dịch vụ liên hệ với tổ chức cung cấp dịch vụ để thu thập thông tin cần thiết.

Báo cáo kiểm toán của đơn vị sử dụng dịch vụ (hướng dẫn đoạn 20 Chuẩn mực này)

A42. Phạm vi kiểm toán sẽ bị giới hạn khi kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các dịch vụ được cung cấp có liên quan đến việc kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ. Trường hợp này có thể xảy ra khi:

(1) Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ không thể hiểu đầy đủ về các dịch vụ được cung cấp, và không có cơ sở để xác định và đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu;

(2) Khi đánh giá rủi ro, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ kỳ vọng rằng các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ hoạt động hữu hiệu nhưng lại không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát đó; hoặc

(3) Bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp chỉ thu thập được từ sổ sách, tài liệu do tổ chức cung cấp dịch vụ lưu giữ nhưng kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ không thể tiếp cận trực tiếp các sổ sách, tài liệu đó.

Việc kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hay từ chối đưa ra ý kiến tùy thuộc vào kết luận của kiểm toán viên về việc các ảnh hưởng có thể có đối với báo cáo tài chính là mang tính chất trọng yếu hay lan tỏa.

Sử dụng công việc của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ (hướng dẫn đoạn 21 - 22 Chuẩn mực này)

A43. Trong một số trường hợp, pháp luật và các quy định có thể yêu cầu phải dẫn chứng công việc của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ trong báo cáo của kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ, ví dụ nhằm minh bạch hóa thông tin trong lĩnh vực công. Khi đó, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể cần được sự đồng ý trước của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ.

A44. Việc đơn vị sử dụng dịch vụ thuê ngoài không làm thay đổi trách nhiệm của kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ theo quy định của các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, là phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm đảm bảo cơ sở hợp lý để đưa ra ý kiến kiểm toán. Do đó, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ không được dẫn chứng báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ như một phần cơ sở cho ý kiến kiểm toán của mình về báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ. Tuy nhiên, khi kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần do báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ cũng đưa ra ý kiến kiểm toán dạng đó, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể dẫn chứng báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ nếu việc đó giúp giải thích nguyên nhân đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể cần được sự đồng ý trước của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM
Chuẩn mực kiểm toán số 450: Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán

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

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là "kiểm toán viên")* trong việc đánh giá ảnh hưởng của các sai sót đã được phát hiện trong quá trình kiểm toán, bao gồm cả các sai sót không được điều chỉnh (nếu có) đối với báo cáo tài chính. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 quy định khi hình thành ý kiến kiểm toán đối với báo cáo tài chính, kiểm toán viên có trách nhiệm phải kết luận xem có đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng liệu báo cáo tài chính, xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu hay không. Kết luận của kiểm toán viên theo quy định tại đoạn 10 - 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 có xem xét đến đánh giá của kiểm toán viên về các sai sót không được điều chỉnh (nếu có) đối với báo cáo tài chính, phù hợp với Chuẩn mực này. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 đề cập đến trách nhiệm của kiểm toán viên về việc áp dụng khái niệm mức trọng yếu một cách phù hợp trong bước lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính.

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

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) phải có những hiểu biết nhất định về Chuẩn mực này để phối hợp công việc và xử lý các mối quan hệ liên quan đến các thông tin đã được kiểm toán.

Mục tiêu

03. Mục tiêu của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* là đánh giá:

(a) Ảnh hưởng của các sai sót đã được phát hiện đối với cuộc kiểm toán;

(b) Ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh (nếu có) đối với báo cáo tài chính.

Giải thích thuật ngữ

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

(a) Sai sót: Là sự khác biệt giữa giá trị, cách phân loại, trình bày hoặc thuyết minh của một khoản mục trên báo cáo tài chính với giá trị, cách phân loại, trình

bày hoặc thuyết minh của khoản mục đó theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Sai sót có thể phát sinh do nhầm lẫn hoặc gian lận (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).

Khi kiểm toán viên đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính đã được trình bày trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu hay chưa, sai sót có thể bao gồm những điều chỉnh về giá trị, cách phân loại, trình bày hoặc thuyết minh mà theo xét đoán của kiểm toán viên là cần thiết để báo cáo tài chính được trình bày trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu.

(b) Sai sót không được điều chỉnh: Là các sai sót mà kiểm toán viên đã phát hiện và tổng hợp lại trong quá trình kiểm toán nhưng không được điều chỉnh.

II. NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Tổng hợp các sai sót đã được phát hiện

05. Kiểm toán viên phải tổng hợp tất cả các sai sót đã được phát hiện trong quá trình kiểm toán, trừ những sai sót không đáng kể (xem hướng dẫn tại đoạn A2 - A3 Chuẩn mực này).

Xem xét các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán

06. Kiểm toán viên phải xác định sự cần thiết của việc sửa đổi chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán nếu:

(a) Bản chất của các sai sót đã được phát hiện và tình huống phát sinh các sai sót đó cho thấy có thể tồn tại các sai sót khác mà khi tổng hợp lại có thể là trọng yếu (xem hướng dẫn tại đoạn A4 Chuẩn mực này); hoặc

(b) Tổng hợp các sai sót đã được phát hiện trong quá trình kiểm toán gần đạt tới mức trọng yếu theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 (xem hướng dẫn tại đoạn A5 Chuẩn mực này).

07. Nếu theo yêu cầu của kiểm toán viên, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã thực hiện kiểm tra lại một nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh và đã điều chỉnh các sai sót được phát hiện thì kiểm toán viên cần thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để xác định liệu có còn sai sót khác hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực này).

Trao đổi thông tin và điều chỉnh sai sót

08. Kiểm toán viên phải trao đổi kịp thời về tất cả các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán với cấp quản lý phù hợp trong đơn vị được kiểm toán, trừ khi pháp luật và các quy định không cho phép (xem đoạn 07 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260). Kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán điều chỉnh các sai sót đã trao đổi (xem hướng dẫn tại đoạn A7 - A9 Chuẩn mực này).

09. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán từ chối điều chỉnh một số hoặc tất cả các sai sót do kiểm toán viên yêu cầu, kiểm toán viên phải tìm hiểu nguyên nhân của việc từ chối này và xem xét những hiểu biết đó khi đánh giá liệu báo cáo tài chính, xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A10 Chuẩn mực này).

Đánh giá ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh

10. Trước khi đánh giá ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh, kiểm toán viên phải xem xét lại mức trọng yếu theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 để xác định liệu mức trọng yếu có phù hợp với tình hình thực tế của đơn vị được kiểm toán hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A11 - A12 Chuẩn mực này).

11. Kiểm toán viên phải xác định liệu các sai sót không được điều chỉnh có trọng yếu hay không khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại. Để đạt được điều này, kiểm toán viên phải xem xét:

(a) Quy mô và bản chất của các sai sót trong mối quan hệ với từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh và mối quan hệ với tổng thể báo cáo tài chính cũng như các tình huống cụ thể phát sinh sai sót (xem hướng dẫn tại đoạn A13 - A17, A19 - A20 Chuẩn mực này);

(b) Ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh của kỳ trước đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh liên quan và đối với tổng thể báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A18 Chuẩn mực này).

Trao đổi với ban quản trị đơn vị được kiểm toán

12. Kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về những sai sót không được điều chỉnh và ảnh hưởng của các sai sót này khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại đối với ý kiến kiểm toán, trừ khi pháp luật và các quy định không cho phép (xem đoạn 07 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260). Khi trao đổi, kiểm toán viên phải xác định riêng từng sai sót trọng yếu không được điều chỉnh và phải yêu cầu điều chỉnh các sai sót này (xem hướng dẫn tại đoạn A21 - A23 Chuẩn mực này).

13. Kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh của các kỳ trước đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh liên quan và đối với tổng thể báo cáo tài chính kỳ này.

Giải trình bằng văn bản

14. Kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) giải trình bằng văn bản về việc Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) cho rằng các sai sót không được điều

chỉnh, khi xét riêng lẻ và tổng hợp lại là không trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính. Bảng tổng hợp các sai sót không được điều chỉnh phải được trình bày hoặc đính kèm trong Bản giải trình đó (xem hướng dẫn tại đoạn A24 Chuẩn mực này).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

15. Kiểm toán viên phải thể hiện trong hồ sơ kiểm toán các vấn đề sau (xem hướng dẫn tại đoạn A25 Chuẩn mực này và đoạn 08 - 11, đoạn A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230):

(a) Mức giá trị cụ thể mà các sai sót dưới mức này được coi là sai sót không đáng kể (xem đoạn 05 Chuẩn mực này);

(b) Tập hợp tất cả các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán và liệu những sai sót này đã được điều chỉnh hay chưa (xem đoạn 05, 08 và 12 Chuẩn mực này);

(c) Kết luận của kiểm toán viên về việc các sai sót không được điều chỉnh khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại có trọng yếu hay không và cơ sở cho các kết luận của kiểm toán viên (xem đoạn 11 Chuẩn mực này).

III. HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

Hướng dẫn xác định sai sót (hướng dẫn đoạn 04(a) Chuẩn mực này)

A1. Sai sót có thể phát sinh từ:

(a) Việc thu thập hoặc xử lý dữ liệu để lập báo cáo tài chính không chính xác;

(b) Bỏ sót số liệu hoặc thuyết minh;

(c) Ước tính kế toán không đúng phát sinh do bỏ sót hoặc hiểu sai;

(d) Xét đoán của Ban Giám đốc liên quan đến các ước tính kế toán mà kiểm toán viên cho là không hợp lý hoặc việc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán mà kiểm toán viên cho là không phù hợp.

Ví dụ về các sai sót do gian lận được trình bày tại đoạn A1 - A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240.

Tổng hợp các sai sót đã được phát hiện (hướng dẫn đoạn 05 Chuẩn mực này)

A2. Kiểm toán viên cần chỉ ra mức giá trị cụ thể mà sai sót dưới mức đó được coi là sai sót không đáng kể và không cần tổng hợp lại vì kiểm toán viên cho rằng tổng hợp các sai sót đó không ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính. "Không đáng kể" không phải là cách gọi khác của thuật ngữ "không trọng yếu". Các vấn đề được coi là "không đáng kể" có sự khác biệt hoàn toàn về mức độ ảnh hưởng (độ lớn) so với tính trọng yếu quy định tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 và

những vấn đề đó không gây ra hậu quả đáng kể dù xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại, dù đánh giá về quy mô, bản chất hoặc trong các tình huống cụ thể. Khi có bất kỳ sự không chắc chắn nào về tính "không đáng kể" của một vấn đề thì vấn đề đó không còn được coi là không đáng kể.

A3. Để hỗ trợ kiểm toán viên đánh giá ảnh hưởng của các sai sót trong quá trình kiểm toán và trao đổi các sai sót với Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên cần phải phân biệt rõ các sai sót thực tế, sai sót xét đoán và sai sót dự tính:

(1) Sai sót thực tế là các sai sót đã xảy ra và được xác định một cách chắc chắn;

(2) Sai sót xét đoán là các chênh lệch phát sinh từ việc xét đoán của Ban Giám đốc liên quan đến các ước tính kế toán mà kiểm toán viên cho là không hợp lý, việc lựa chọn hoặc áp dụng các chính sách kế toán mà kiểm toán viên cho rằng không phù hợp;

(3) Sai sót dự tính là những ước tính của kiểm toán viên về các sai sót trong tổng thể, liên quan đến việc suy rộng các sai sót phát hiện trong mẫu kiểm toán cho toàn bộ tổng thể. Hướng dẫn về việc xác định và đánh giá các sai sót dự tính được trình bày chi tiết tại đoạn 14 - 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 530.

Xem xét các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán (hướng dẫn đoạn 06 - 07 Chuẩn mực này)

A4. Trên thực tế, sai sót không xảy ra một cách riêng lẻ mà một sai sót xảy ra thường dẫn đến các sai sót khác, ví dụ khi kiểm toán viên phát hiện một sai sót phát sinh từ sự yếu kém của kiểm soát nội bộ hoặc từ các ước tính kế toán, các phương pháp đánh giá không phù hợp đã được đơn vị áp dụng rộng rãi.

A5. Nếu tổng hợp các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán gần đạt mức trọng yếu theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 thì có thể có rủi ro cao hơn mức độ chấp nhận được, là do ảnh hưởng của các sai sót không được phát hiện khi cộng gộp vào với các sai sót đã phát hiện và được tổng hợp trong quá trình kiểm toán có thể vượt mức trọng yếu. Các sai sót không được phát hiện có thể tồn tại do rủi ro lấy mẫu và rủi ro ngoài lấy mẫu (xem đoạn 05(c) - (d) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 530).

A6. Kiểm toán viên có thể yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán kiểm tra các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh để hiểu rõ nguyên nhân của các sai sót mà kiểm toán viên phát hiện được và thực hiện các thủ tục để xác định giá trị của các sai sót thực tế trong các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh và thực hiện các điều chỉnh cần thiết đối với báo cáo tài chính. Ví dụ, yêu cầu như vậy được kiểm toán viên thực hiện trên cơ sở suy rộng các sai sót đã phát hiện trong các mẫu kiểm toán được chọn ra từ tổng thể.

Trao đổi và điều chỉnh các sai sót (hướng dẫn đoạn 08 - 09 Chuẩn mực này)

A7. Việc trao đổi kịp thời về các sai sót với các cấp quản lý phù hợp là quan trọng vì việc này sẽ giúp cho Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đánh giá có tồn tại các sai sót hay không và thông báo cho kiểm toán viên nếu Ban Giám đốc không đồng ý với các phát hiện đó, đồng thời thực hiện các biện pháp cần thiết. Cấp quản lý phù hợp thông thường là người chịu trách nhiệm và có thẩm quyền đánh giá các sai sót và thực hiện các biện pháp cần thiết.

A8. Pháp luật và các quy định có thể hạn chế việc kiểm toán viên trao đổi một số sai sót với Ban Giám đốc hoặc những người khác trong đơn vị được kiểm toán. Ví dụ, pháp luật có thể cấm kiểm toán viên trao đổi hoặc thực hiện các biện pháp khác gây ảnh hưởng đến cuộc điều tra của các cơ quan chức năng về các hành vi vi phạm pháp luật. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên sẽ gặp mâu thuẫn phức tạp giữa nghĩa vụ bảo mật và trách nhiệm trao đổi thông tin của kiểm toán viên thì kiểm toán viên cần tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật.

A9. Việc điều chỉnh tất cả các sai sót bao gồm cả các sai sót đã được kiểm toán viên trao đổi giúp Ban Giám đốc duy trì hệ thống sổ kế toán và các ghi chép được chính xác và giảm thiểu rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu trong các báo cáo tài chính tương lai do ảnh hưởng của các sai sót không trọng yếu không được điều chỉnh của các kỳ trước.

A10. Theo quy định tại đoạn 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700, kiểm toán viên phải đánh giá liệu báo cáo tài chính có được lập phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, trên các khía cạnh trọng yếu hay không. Việc đánh giá này bao gồm xem xét khía cạnh định tính trong công việc kế toán của đơn vị, kể cả các dấu hiệu về sự thiên lệch trong xét đoán của Ban Giám đốc mà có thể ảnh hưởng bởi hiểu biết của kiểm toán viên về lý do mà Ban Giám đốc không thực hiện điều chỉnh sai sót.

Đánh giá ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh (hướng dẫn đoạn 10 - 11 Chuẩn mực này)

A11. Việc kiểm toán viên xác định mức trọng yếu theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 thường dựa trên ước tính về kết quả kinh doanh của doanh nghiệp do kết quả thực tế thường chưa có. Do đó, trước khi đánh giá ảnh hưởng của các sai sót chưa được điều chỉnh, kiểm toán viên cần điều chỉnh lại mức trọng yếu theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 dựa trên kết quả kinh doanh thực tế.

A12. Đoạn 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 quy định trong quá trình kiểm toán, mức trọng yếu cho tổng thể báo cáo tài chính (hoặc mức trọng yếu cho nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh, nếu có) được điều chỉnh lại khi kiểm toán viên thu thập được thông tin cần thiết dẫn đến cần phải

điều chỉnh lại mức trọng yếu trước đó. Do đó, kiểm toán viên cần điều chỉnh lại mức trọng yếu trước khi đánh giá ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh. Trong trường hợp phải xác định lại mức trọng yếu theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 (xem đoạn 10 Chuẩn mực này) và mức trọng yếu xác định lại thấp hơn so với mức trọng yếu trước đó, kiểm toán viên cần xem xét lại mức trọng yếu thực hiện và sự phù hợp về nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán.

A13. Ảnh hưởng của từng sai sót riêng lẻ cần được đánh giá trong mối quan hệ với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh liên quan và xem xét các sai sót có vượt quá mức trọng yếu áp dụng cho các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh đó hay không.

A14. Nếu một sai sót riêng lẻ được đánh giá là trọng yếu thì không được bù trừ với các sai sót khác. Ví dụ, nếu doanh thu bị phản ánh cao hơn doanh thu thực tế và sai sót này vượt quá mức trọng yếu thì báo cáo tài chính bị coi là có sai sót trọng yếu ngay cả khi ảnh hưởng của sai sót của khoản mục doanh thu được bù trừ bởi sai sót do ghi tăng chi phí tương ứng và không làm sai sót về lợi nhuận. Việc bù trừ các sai sót trong cùng một tài khoản hoặc loại giao dịch có thể là hợp lý, tuy nhiên cần phải xem xét rủi ro về các sai sót không được phát hiện trước khi kết luận rằng các sai sót sau khi được bù trừ có trọng yếu hay không. Việc phát hiện một số các sai sót không trọng yếu trong cùng một số dư tài khoản hay cùng một nhóm giao dịch có thể dẫn đến yêu cầu kiểm toán viên phải đánh giá lại rủi ro có sai sót trọng yếu đối với số dư tài khoản hoặc nhóm giao dịch đó.

A15. Việc xác định sai sót do phân loại các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính có trọng yếu hay không liên quan đến việc đánh giá định tính, ví dụ: ảnh hưởng của sai sót về phân loại các khoản nợ hoặc các điều khoản hợp đồng, ảnh hưởng đối với các tài khoản riêng lẻ hoặc nhóm tài khoản hoặc ảnh hưởng đối với các hệ số cơ bản. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể kết luận rằng sai sót do phân loại là không trọng yếu đối với toàn bộ báo cáo tài chính, mặc dù sai sót đó có thể vượt quá mức trọng yếu áp dụng để đánh giá các sai sót khác. Ví dụ, việc phân loại sai sót giữa các khoản mục trên Bảng cân đối kế toán có thể không được đánh giá là trọng yếu đối với báo cáo tài chính khi sai sót do phân loại được đánh giá là nhỏ hơn so với tổng thể các khoản mục trên Bảng cân đối kế toán và sai sót đó không ảnh hưởng đến Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hoặc các hệ số cơ bản khác.

A16. Trong một số trường hợp, các sai sót, khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại, vẫn được coi là trọng yếu mặc dù giá trị của các sai sót này có thể thấp hơn mức trọng yếu áp dụng cho tổng thể báo cáo tài chính, bao gồm mức độ mà sai sót:

(1) Ảnh hưởng đến việc tuân thủ pháp luật;

(2) Ảnh hưởng đến việc tuân thủ điều khoản khế ước nợ hoặc các yêu cầu khác của hợp đồng;

(3) Liên quan đến việc lựa chọn và áp dụng không chính xác các chính sách kế toán mặc dù việc này ảnh hưởng không trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại nhưng có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính trong tương lai;

(4) Che giấu những thay đổi về thu nhập hoặc các xu hướng khác, đặc biệt trong điều kiện kinh tế chung hoặc của ngành;

(5) Ảnh hưởng đến các hệ số, tỷ suất phản ánh tình hình tài chính, kết quả kinh doanh và lưu chuyển tiền tệ của đơn vị;

(6) Ảnh hưởng đến thông tin trình bày trong báo cáo tài chính bộ phận (ví dụ, ảnh hưởng trọng yếu tới một bộ phận kinh doanh vốn được xem là có ảnh hưởng quan trọng đến kết quả kinh doanh hoặc lợi nhuận của đơn vị);

(7) Ảnh hưởng làm tăng thu nhập của Ban Giám đốc đơn vị, ví dụ giúp đạt các yêu cầu liên quan đến thưởng và các phúc lợi khác cho Ban Giám đốc;

(8) Là đáng kể liên quan đến hiểu biết của kiểm toán viên về thông tin được chuyển tải tới người sử dụng báo cáo tài chính, ví dụ, liên quan đến việc dự đoán thu nhập;

(9) Ảnh hưởng đến các khoản mục bên liên quan đến những đối tượng nhất định (ví dụ, liệu các đối tượng bên ngoài đơn vị tham gia các giao dịch có liên quan đến các thành viên Ban Giám đốc của đơn vị hay không);

(10) Trình bày thiếu các thông tin mặc dù không phải yêu cầu bắt buộc theo quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính nhưng theo đánh giá của kiểm toán viên các thông tin này là quan trọng đối với hiểu biết của người sử dụng báo cáo tài chính về tình hình tài chính, kết quả kinh doanh hoặc lưu chuyển tiền tệ của doanh nghiệp; hoặc

(11) Ảnh hưởng đến các thông tin khác trình bày trong tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán (ví dụ các thông tin trong phần đánh giá hoạt động kinh doanh trong báo cáo thường niên của công ty cổ phần niêm yết) có thể ảnh hưởng đến quyết định của người sử dụng báo cáo tài chính. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 720 đề cập đến việc xem xét của kiểm toán viên đối với các thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán mà kiểm toán viên không có trách nhiệm báo cáo.

Những tình huống nêu trên chỉ là ví dụ, không phải là bảng liệt kê tất cả các sai sót cho một cuộc kiểm toán. Đồng thời, sự tồn tại của bất kỳ tình huống nào trong số các tình huống đã nêu cũng không thể đưa ngay đến kết luận sai sót đó là trọng yếu.

A17. Đoạn 35 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 yêu cầu kiểm toán viên phải xem xét ảnh hưởng của một sai sót do hoặc có thể do gian lận đến các khía cạnh khác của cuộc kiểm toán ngay cả trong trường hợp mức độ sai sót này là không trọng yếu đối với báo cáo tài chính.

A18. Tổng hợp các sai sót không trọng yếu và không được điều chỉnh kỳ trước có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại. Kiểm toán viên có thể có các cách tiếp cận khác nhau để đánh giá ảnh hưởng của các sai sót chưa được điều chỉnh trong kỳ trước đối với báo cáo tài chính kỳ hiện tại. Tuy nhiên, việc kiểm toán viên áp dụng cùng một phương pháp để đánh giá sai sót phát hiện sẽ tạo được sự nhất quán qua các kỳ đối với một khách hàng.

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

A19. Đối với các đơn vị trong lĩnh vực công, việc đánh giá sai sót có trọng yếu hay không còn bị ảnh hưởng bởi trách nhiệm của kiểm toán viên (do pháp luật và các quy định có liên quan yêu cầu) trong việc thông báo các vấn đề đặc biệt với cơ quan Nhà nước có thẩm quyền, ví dụ sai sót do gian lận.

A20. Ngoài ra, các vấn đề như lợi ích công chúng, trách nhiệm, tính liêm khiết, sự giám sát pháp lý... có thể ảnh hưởng đến việc đánh giá của kiểm toán viên về mức độ trọng yếu của các sai sót, đặc biệt là các sai sót liên quan đến việc tuân thủ pháp luật và các quy định.

Trao đổi với Ban quan trị đơn vị được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

A21. Nếu kiểm toán viên đã trao đổi về các sai sót không được điều chỉnh với các thành viên Ban Giám đốc đồng thời là thành viên Ban quản trị đơn vị được kiểm toán, thì kiểm toán viên không cần phải trao đổi lại với chính những cá nhân đó trên cương vị là thành viên Ban quản trị. Tuy nhiên, kiểm toán viên cần chắc chắn rằng các nội dung trao đổi với Ban Giám đốc đã được thông báo đầy đủ tới các thành viên Ban quản trị đơn vị (xem đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260).

A22. Nếu có nhiều sai sót riêng lẻ không trọng yếu, kiểm toán viên cần thông báo với Ban quản trị số lượng các sai sót và tổng hợp ảnh hưởng của những sai sót không được điều chỉnh, thay vì thông báo các sai sót một cách riêng lẻ.

A23. Theo đoạn 16(c)(ii) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260, kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về những nội dung mà kiểm toán viên yêu cầu giải trình bằng văn bản (xem đoạn 14 Chuẩn mực này). Kiểm toán viên cần thảo luận với Ban quản trị về nguyên nhân và ảnh hưởng của việc không điều chỉnh các sai sót có cân nhắc đến quy mô, nội dung của các sai sót trong từng điều kiện cụ thể và những ảnh hưởng có thể có của các sai sót này đến báo cáo tài chính trong tương lai của đơn vị.

Giải trình bằng văn bản (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

A24. Quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính yêu cầu Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) phải điều chỉnh báo cáo tài chính khi có các sai sót trọng yếu, do đó kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán lập bản giải trình về các sai sót không điều chỉnh. Trong một số trường hợp, Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) có thể không đồng ý với kiểm toán viên về các sai sót được phát hiện trong quá trình kiểm toán. Trường hợp này, Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán có thể đưa ra ý kiến trong bản giải trình về vấn đề này, ví dụ: "Chúng tôi không đồng ý rằng các khoản mục... và... là sai sót vì... (mô tả lý do)". Việc thu thập bản giải trình của Ban Giám đốc và Ban quản trị không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên liên quan đến việc đánh giá sai sót không được điều chỉnh.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

A25. Kiểm toán viên cần lưu trữ trong hồ sơ kiểm toán những tài liệu về các sai sót không được điều chỉnh, gồm:

(a) Đánh giá ảnh hưởng tổng thể của các sai sót không được điều chỉnh;

(b) Đánh giá các sai sót không được điều chỉnh này có vượt mức trọng yếu được xác định cho các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh hay không;

(c) Đánh giá ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh đối với các chỉ số quan trọng, xu hướng, tính tuân thủ pháp luật hoặc các quy định có liên quan và các yêu cầu của hợp đồng (ví dụ, điều khoản của hợp đồng vay)./.

(Xem tiếp Công báo số 247 + 248)

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