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 247 + 248)

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM
Chuẩn mực kiểm toán số 540: Kiểm toán các ước tính kế toán
(Bao gồm ước tính kế toán về giá trị hợp lý và các thuyết minh liên quan)
(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là "kiểm toán viên")* liên quan đến các ước tính kế toán, bao gồm ước tính kế toán về giá trị hợp lý và các thuyết minh liên quan trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính. Cụ thể, Chuẩn mực này mở rộng cách áp dụng Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, số 330 và các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác liên quan đến các ước tính kế toán. Chuẩn mực này cũng quy định và hướng dẫn về các sai sót trong từng ước tính kế toán, và dấu hiệu về sự thiên lệch của Ban Giám đốc.

Bản chất của các ước tính kế toán

02. Một số khoản mục trên báo cáo tài chính không thể được đo lường chính xác mà chỉ có thể ước tính. Trong Chuẩn mực này, các khoản mục đó trên báo cáo tài chính được gọi là ước tính kế toán. Nội dung và độ tin cậy của các thông tin có thể có để hỗ trợ cho Ban Giám đốc lập ước tính kế toán có thể khác nhau đáng kể, làm ảnh hưởng đến mức độ không chắc chắn của các ước tính kế toán. Mức độ không chắc chắn đó lại ảnh hưởng đến rủi ro có sai sót trọng yếu của các ước tính kế toán, kể cả việc ước tính kế toán dễ bị ảnh hưởng bởi sự thiên lệch cố ý hay vô ý của Ban Giám đốc (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A11 Chuẩn mực này).

03. Mục tiêu đo lường của các ước tính kế toán có thể thay đổi tùy thuộc vào khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và tùy thuộc vào khoản mục được trình bày trên báo cáo tài chính. Mục tiêu đo lường của một số ước tính kế toán là nhằm dự đoán kết quả của một hoặc nhiều giao dịch, sự kiện hoặc điều kiện dẫn đến yêu cầu phải có ước tính kế toán đó. Các ước tính kế toán

khác, bao gồm một số ước tính kế toán về giá trị hợp lý, lại có mục tiêu đo lường khác và được thể hiện bằng giá trị của một giao dịch hiện tại hoặc một khoản mục trên báo cáo tài chính dựa vào các điều kiện phổ biến tại thời điểm đo lường, như giá thị trường ước tính của một loại tài sản hoặc nợ phải trả cụ thể. Ví dụ, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể quy định việc đo lường giá trị hợp lý phải dựa trên một giao dịch hiện tại giả định giữa các bên có hiểu biết và sẵn sàng tham gia vào một giao dịch ngang giá (đôi khi gọi là "các bên tham gia thị trường" hoặc tương đương), thay vì một giao dịch tại một thời điểm trong quá khứ hoặc trong tương lai (các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác nhau có thể có định nghĩa khác nhau về giá trị hợp lý).

04. Sự khác biệt giữa kết quả thực tế của một ước tính kế toán và số liệu đã ghi nhận hoặc thuyết minh ban đầu trong báo cáo tài chính không nhất thiết bị coi là sai sót trong báo cáo tài chính. Điều này đặc biệt đúng đối với các ước tính kế toán về giá trị hợp lý, vì kết quả thực tế có thể kiểm chứng được luôn chịu ảnh hưởng của các sự kiện hoặc điều kiện xảy ra sau ngày thực hiện ước tính kế toán cho mục đích lập và trình bày báo cáo tài chính.

05. *Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán liên quan đến báo cáo tài chính.*

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc và xử lý các mối quan hệ liên quan với kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán khi xem xét các ước tính kế toán trong quá trình kiểm toán.

Mục tiêu

06. Mục tiêu của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* là thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc:

(a) Các ước tính kế toán, bao gồm ước tính kế toán về giá trị hợp lý, đã ghi nhận hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính có hợp lý theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không;

(b) Các thuyết minh liên quan trong báo cáo tài chính có đầy đủ theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

Giải thích thuật ngữ

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

(a) Ước tính kế toán: Là một giá trị tiền tệ gần đúng trong trường hợp không có phương pháp đo lường chính xác. Thuật ngữ này được sử dụng cho một giá trị được đo lường theo giá trị hợp lý khi có sự không chắc chắn trong ước tính và cũng được sử dụng cho các giá trị khác cần ước tính. Khi chuẩn mực này chỉ

đề cập đến các ước tính kế toán được đo lường theo giá trị hợp lý, thuật ngữ "Ước tính kế toán về giá trị hợp lý" được sử dụng;

(b) Giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên: Là giá trị hoặc khoảng giá trị mà kiểm toán viên ước tính được dựa trên các bằng chứng kiểm toán để sử dụng trong việc đánh giá giá trị ước tính của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán;

(c) Sự không chắc chắn trong các ước tính: Là khả năng dễ xảy ra sự thiếu chính xác vốn có trong giá trị đo lường của ước tính kế toán và các thuyết minh liên quan;

(d) Sự thiên lệch của Ban Giám đốc: Là sự thiếu khách quan của Ban Giám đốc trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính;

(e) Giá trị ước tính của Ban Giám đốc: Là giá trị của ước tính kế toán được Ban Giám đốc lựa chọn để ghi nhận hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính;

(f) Kết quả của ước tính kế toán: Là giá trị tiền tệ thực tế có được từ việc thực hiện các giao dịch, sự kiện hoặc điều kiện được lập ước tính kế toán.

II. NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

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

08. Theo quy định tại đoạn 05 - 06 và 11 - 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, khi thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan nhằm tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ của đơn vị, kiểm toán viên phải tìm hiểu các vấn đề sau để có cơ sở xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu đối với các ước tính kế toán (xem hướng dẫn tại đoạn A12 Chuẩn mực này):

(a) Các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng đối với các ước tính kế toán, kể cả các thuyết minh liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A13 - A15 Chuẩn mực này);

(b) Cách thức Ban Giám đốc xác định các giao dịch, sự kiện và điều kiện có thể dẫn đến sự cần thiết phải ghi nhận hoặc thuyết minh các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính. Khi tìm hiểu vấn đề này, kiểm toán viên phải phỏng vấn Ban Giám đốc về những thay đổi của hoàn cảnh có thể dẫn đến sự cần thiết phải đưa ra ước tính kế toán mới hoặc phải sửa đổi ước tính kế toán đã có (xem hướng dẫn tại đoạn A16 - A21 Chuẩn mực này);

(c) Cách thức Ban Giám đốc lập ước tính kế toán và hiểu biết về các dữ liệu làm cơ sở lập các ước tính đó, bao gồm (xem hướng dẫn tại đoạn A22 - A23 Chuẩn mực này):

(i) Phương pháp, kể cả mô hình (nếu có) được sử dụng để lập ước tính kế toán (xem hướng dẫn tại đoạn A24 - A26 Chuẩn mực này);

(ii) Các kiểm soát liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A27 - A28 Chuẩn mực này);

(iii) Ban Giám đốc có sử dụng chuyên gia hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A29 - A30 Chuẩn mực này);

(iv) Các giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán (xem hướng dẫn tại đoạn A31 - A36 Chuẩn mực này);

(v) Liệu đã có hoặc đáng lẽ phải có sự thay đổi trong các phương pháp lập ước tính kế toán so với kỳ trước hay không và nếu có thì tại sao (xem hướng dẫn tại đoạn A37 Chuẩn mực này);

(vi) Ban Giám đốc có đánh giá ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong ước tính kế toán hay không và nếu có thì đánh giá như thế nào (xem hướng dẫn tại đoạn A38 Chuẩn mực này).

09. Kiểm toán viên phải soát xét kết quả thực tế của các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính kỳ trước hoặc nếu phù hợp, soát xét việc thực hiện lại các ước tính đó cho mục đích lập và trình bày báo cáo tài chính kỳ hiện tại. Nội dung và phạm vi soát xét của kiểm toán viên có tính đến nội dung của các ước tính kế toán và việc liệu thông tin thu thập được từ việc soát xét có phù hợp để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong các ước tính kế toán được ghi nhận và thuyết minh trong báo cáo tài chính kỳ hiện tại hay không. Tuy nhiên, mục đích của việc soát xét không phải do nghi vấn về các xét đoán đã được đưa ra trong các kỳ trước dựa vào thông tin có tại thời điểm đó (xem hướng dẫn tại đoạn A39 - A44 Chuẩn mực này).

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

10. Để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu theo quy định tại đoạn 25 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, kiểm toán viên phải đánh giá mức độ không chắc chắn trong ước tính kế toán (xem hướng dẫn tại đoạn A45 - A46 Chuẩn mực này).

11. Kiểm toán viên phải dựa vào xét đoán của mình để xác định xem có ước tính kế toán nào được đánh giá là có mức độ không chắc chắn cao làm phát sinh rủi ro đáng kể hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A47 - A51 Chuẩn mực này).

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

12. Căn cứ vào rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá, kiểm toán viên phải xác định (xem hướng dẫn tại đoạn A52 Chuẩn mực này):

(a) Liệu Ban Giám đốc đã áp dụng một cách thích hợp các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng liên quan đến ước tính kế toán hay chưa (xem hướng dẫn tại đoạn A53 - A56 Chuẩn mực này);

(b) Liệu các phương pháp lập ước tính kế toán có thích hợp và đã được áp dụng nhất quán hay chưa và liệu các thay đổi (nếu có) trong các ước tính kế toán hoặc trong phương pháp lập ước tính kế toán so với kỳ trước có phù hợp với hoàn cảnh thực tế hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A57 - A58 Chuẩn mực này).

13. Để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá theo quy định tại đoạn 05 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, kiểm toán viên phải thực hiện một hoặc một số các biện pháp sau đây, trong đó có tính đến nội dung của các ước tính kế toán (xem hướng dẫn tại đoạn A59 - A61 Chuẩn mực này):

(a) Xác định xem các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán có cung cấp bằng chứng kiểm toán liên quan đến ước tính kế toán hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A62 - A67 Chuẩn mực này);

(b) Kiểm tra cách thức Ban Giám đốc lập ước tính kế toán và các dữ liệu làm cơ sở cho việc lập ước tính kế toán. Khi kiểm tra, kiểm toán viên phải đánh giá liệu (xem hướng dẫn tại đoạn A68 - A70 Chuẩn mực này):

(i) Phương pháp đo lường được sử dụng có phù hợp với hoàn cảnh thực tế hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A71 - A76 Chuẩn mực này);

(ii) Các giả định mà Ban Giám đốc sử dụng có hợp lý theo mục tiêu đo lường của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A77 - A83 Chuẩn mực này);

(c) Kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đối với cách thức Ban Giám đốc lập ước tính kế toán, cùng với các thử nghiệm cơ bản thích hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A84 - A86 Chuẩn mực này);

(d) Xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính để đánh giá giá trị ước tính của Ban Giám đốc. Vì mục đích này (xem hướng dẫn tại đoạn A87 - A91 Chuẩn mực này):

(i) Nếu kiểm toán viên sử dụng các giả định hoặc phương pháp khác với các giả định và phương pháp của Ban Giám đốc, kiểm toán viên phải tìm hiểu đầy đủ về các giả định và phương pháp của Ban Giám đốc để đảm bảo rằng kiểm toán viên đã tính đến tất cả các biến số có liên quan khi đưa ra giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính của mình và để đánh giá bất kỳ sự khác biệt đáng kể nào so với giá trị ước tính của Ban Giám đốc (xem hướng dẫn tại Đoạn A92 Chuẩn mực này);

(ii) Nếu kiểm toán viên kết luận rằng việc sử dụng một khoảng giá trị ước tính là thích hợp thì kiểm toán viên phải dựa vào các bằng chứng kiểm toán đã có để thu hẹp khoảng giá trị ước tính cho đến khi tất cả các kết quả trong khoảng giá trị ước tính đó được coi là hợp lý (xem hướng dẫn tại đoạn A93 - A95 Chuẩn mực này).

14. Để xác định các quy định tại đoạn 12 hoặc để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá theo quy định tại đoạn 13 của Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải xem xét liệu có cần phải có kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu liên quan đến một hay nhiều khía cạnh của các ước tính kế toán để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A96 - A101 Chuẩn mực này).

Thử nghiệm cơ bản tiếp theo để xử lý rủi ro đáng kể

Sự không chắc chắn trong ước tính

15. Đối với các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể, ngoài việc thực hiện các thử nghiệm cơ bản theo quy định tại đoạn 18 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, kiểm toán viên phải đánh giá (xem hướng dẫn tại đoạn A102 Chuẩn mực này):

(a) Ban Giám đốc đã xem xét các giả định hoặc kết quả khác như thế nào và lý do Ban Giám đốc không chọn các giả định hoặc kết quả đó, hoặc Ban Giám đốc đã xử lý sự không chắc chắn trong ước tính như thế nào khi lập ước tính kế toán (xem hướng dẫn tại đoạn A103 - A106 Chuẩn mực này);

(b) Các giả định quan trọng được Ban Giám đốc sử dụng có hợp lý hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A107 - A109 Chuẩn mực này);

(c) Dự định và khả năng thực hiện các hành động cụ thể của Ban Giám đốc, khi kiểm toán viên xem xét tính hợp lý của các giả định quan trọng mà Ban Giám đốc sử dụng hoặc việc áp dụng thích hợp khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (xem hướng dẫn tại đoạn A110 Chuẩn mực này).

16. Nếu theo xét đoán của kiểm toán viên, Ban Giám đốc đã không xem xét đầy đủ các ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể, kiểm toán viên phải xây dựng một khoảng giá trị ước tính (nếu cần thiết) để đánh giá tính hợp lý của ước tính kế toán (xem hướng dẫn tại đoạn A111 - A112 Chuẩn mực này).

Tiêu chí ghi nhận và đo lường

17. Đối với các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể, kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc:

(a) Quyết định của Ban Giám đốc về việc ghi nhận hay không ghi nhận các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính có tuân theo các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A113 - A114 Chuẩn mực này);

(b) Cơ sở đo lường được chọn cho các ước tính kế toán có tuân theo các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A115 Chuẩn mực này).

Đánh giá tính hợp lý của ước tính kế toán và xác định sai sót

18. Dựa vào các bằng chứng kiểm toán, kiểm toán viên phải đánh giá các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính là hợp lý hay là bị sai sót theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (xem hướng dẫn tại đoạn A116 - A119 Chuẩn mực này).

Các thuyết minh liên quan đến ước tính kế toán

19. Kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc liệu các thuyết minh trong báo cáo tài chính liên quan đến các ước tính kế

toán có tuân theo các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A120 - A121 Chuẩn mực này).

20. Đối với các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể, kiểm toán viên cũng phải đánh giá tính đầy đủ của thuyết minh về sự không chắc chắn của ước tính trong báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (xem hướng dẫn tại đoạn A122 - A123 Chuẩn mực này).

Các dấu hiệu về sự thiên lệch của Ban Giám đốc

21. Kiểm toán viên phải xem xét các xét đoán và quyết định của Ban Giám đốc khi lập ước tính kế toán nhằm xác định liệu có dấu hiệu về sự thiên lệch của Ban Giám đốc hay không. Khi kết luận về tính hợp lý của từng ước tính kế toán, bản thân các dấu hiệu về sự thiên lệch của Ban Giám đốc không phải là sai sót (xem hướng dẫn tại đoạn A124 - A125 Chuẩn mực này).

Giải trình bằng văn bản

22. Kiểm toán viên phải thu thập giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) về việc liệu họ có tin tưởng rằng các giả định quan trọng được sử dụng khi lập ước tính kế toán là hợp lý hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A126 - A127 Chuẩn mực này).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

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

(a) Cơ sở kết luận của kiểm toán viên về tính hợp lý của các ước tính kế toán và các thuyết minh liên quan làm phát sinh rủi ro đáng kể;

(b) Các dấu hiệu về sự thiên lệch của Ban Giám đốc (nếu có) (xem hướng dẫn tại đoạn A128 Chuẩn mực này).

III. HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

Bản chất của các ước tính kế toán (hướng dẫn đoạn 02 Chuẩn mực này)

A1. Do tính chất không chắc chắn vốn có của các hoạt động kinh doanh, một số khoản mục trong báo cáo tài chính chỉ có thể được ước tính. Hơn nữa, các tính chất đặc thù của một tài sản, một khoản nợ phải trả hoặc một thành phần của vốn chủ sở hữu, hoặc cơ sở hay phương pháp đo lường được quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể dẫn đến yêu cầu phải ước tính một khoản mục trong báo cáo tài chính. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể quy định cụ thể về các phương pháp đo lường và các thuyết minh cần thiết trong báo cáo tài chính. Phụ lục của Chuẩn mực này hướng dẫn việc đo lường và thuyết minh giá trị hợp lý theo các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác nhau.

A2. Một số ước tính kế toán có tính chắc chắn tương đối thấp, có thể làm phát sinh ít rủi ro có sai sót trọng yếu hơn, ví dụ:

(1) Ước tính kế toán phát sinh tại các đơn vị có hoạt động kinh doanh không phức tạp;

(2) Ước tính kế toán được lập và cập nhật thường xuyên vì liên quan đến các giao dịch có tính chất thường xuyên;

(3) Ước tính kế toán được lập từ dữ liệu có sẵn, như dữ liệu thực tế về lãi suất công bố hoặc giá chứng khoán giao dịch trên sàn. Những dữ liệu đó được coi là "có thể kiểm chứng được" khi lập ước tính kế toán về giá trị hợp lý;

(4) Ước tính kế toán về giá trị hợp lý trong trường hợp phương pháp đo lường quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng là đơn giản và dễ áp dụng cho tài sản hoặc nợ phải trả cần phải được đo lường theo giá trị hợp lý;

(5) Ước tính kế toán về giá trị hợp lý trong trường hợp mô hình để đo lường ước tính kế toán được sử dụng phổ biến hoặc được chấp nhận rộng rãi, với điều kiện các giả định hoặc dữ liệu đầu vào cho mô hình đó là có thể kiểm chứng được.

A3. Tuy nhiên, một số ước tính kế toán có thể có mức độ không chắc chắn tương đối cao, đặc biệt khi ước tính đó dựa trên các giả định quan trọng, ví dụ:

(1) Ước tính kế toán liên quan đến kết quả của vụ kiện tụng, tranh chấp;

(2) Ước tính kế toán về giá trị hợp lý đối với các công cụ tài chính phái sinh không được giao dịch rộng rãi;

(3) Ước tính kế toán về giá trị hợp lý yêu cầu sử dụng một mô hình được xây dựng cho đơn vị mang tính chuyên môn cao hoặc các giả định hoặc dữ liệu đầu vào được sử dụng cho ước tính đó không thể kiểm chứng được trên thị trường.

A4. Mức độ không chắc chắn trong ước tính thay đổi tùy theo nội dung của ước tính kế toán, phạm vi sử dụng một phương pháp hoặc mô hình được chấp nhận rộng rãi và tính chủ quan của các giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán. Trong một số trường hợp, sự không chắc chắn trong ước tính kế toán có thể lớn đến mức không đáp ứng được các tiêu chí ghi nhận theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và không thể lập được ước tính kế toán đó.

A5. Không phải tất cả các khoản mục trong báo cáo tài chính cần phải đo lường theo giá trị hợp lý đều có sự không chắc chắn trong ước tính. Ví dụ, đối với một số khoản mục trong báo cáo tài chính, khi có một thị trường giao dịch mở cung cấp các thông tin sẵn có và đáng tin cậy về giá cả các giao dịch thực tế phát sinh trên thị trường, sự hiện hữu của các bản báo giá được công bố thường là bằng chứng kiểm toán tốt nhất về giá trị hợp lý. Tuy nhiên, ngay cả khi phương pháp đánh giá và dữ liệu được xác định rõ ràng thì vẫn có thể có sự không chắc chắn trong ước tính. Ví dụ, việc đánh giá các chứng khoán theo giá niêm yết trên thị trường giao dịch mở vẫn có thể phải điều chỉnh nếu số lượng chứng khoán đơn vị

nắm giữ là lớn so với khối lượng niêm yết trên thị trường hoặc bị giới hạn về khả năng giao dịch. Ngoài ra, tình hình kinh tế chung tại thời điểm ước tính (như sự thiếu tính thanh khoản trên thị trường) có thể ảnh hưởng đến sự không chắc chắn trong ước tính.

A6. Ngoài các ước tính kế toán về giá trị hợp lý, ví dụ khác về các trường hợp có thể cần ước tính kế toán, bao gồm:

(1) Dự phòng nợ phải thu khó đòi;

(2) Hàng tồn kho lỗi thời;

(3) Nghĩa vụ bảo hành;

(4) Phương pháp khấu hao hoặc thời gian sử dụng hữu ích của tài sản;

(5) Dự phòng giá trị còn lại của một khoản đầu tư khi có sự không chắc chắn về khả năng thu hồi;

(6) Kết quả của các hợp đồng dài hạn;

(7) Chi phí phát sinh từ việc giải quyết các vụ kiện tụng, tranh chấp và các phán quyết của tòa án.

A7. Ví dụ khác về các trường hợp có thể cần ước tính kế toán về giá trị hợp lý, bao gồm:

(1) Các công cụ tài chính phức tạp không được giao dịch trong một thị trường giao dịch mở;

(2) Chi trả cổ tức bằng cổ phiếu;

(3) Bất động sản hoặc thiết bị chờ thanh lý;

(4) Các tài sản hoặc nợ phải trả được mua khi hợp nhất kinh doanh, bao gồm cả lợi thế thương mại và tài sản cố định vô hình;

(5) Các giao dịch có sự trao đổi phi tiền tệ của tài sản hoặc nợ phải trả giữa các bên độc lập, ví dụ sự trao đổi phi tiền tệ của các thiết bị nhà máy giữa các ngành kinh doanh khác nhau.

A8. Việc ước tính thường liên quan đến các xét đoán dựa trên thông tin sẵn có tại thời điểm lập và trình bày báo cáo tài chính. Đối với nhiều ước tính kế toán, việc xét đoán bao gồm đưa ra giả định về các vấn đề không chắc chắn tại thời điểm ước tính. Kiểm toán viên không có trách nhiệm dự đoán các điều kiện, giao dịch hoặc sự kiện tương lai mà nếu biết được tại thời điểm kiểm toán thì có thể ảnh hưởng đáng kể đến các hành động của Ban Giám đốc hoặc ảnh hưởng đến các giả định được Ban Giám đốc sử dụng.

Sự thiên lệch của Ban Giám đốc

A9. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính yêu cầu phải khách quan, nghĩa là không thiên lệch. Tuy nhiên, ước tính kế toán là không chính xác và có thể chịu ảnh hưởng bởi xét đoán của Ban Giám đốc. Xét đoán đó có thể liên quan đến

sự thiên lệch cố ý hay vô ý của Ban Giám đốc (ví dụ, do động cơ phải đạt được kết quả mong muốn). Khả năng ước tính kế toán chịu ảnh hưởng bởi sự thiên lệch của Ban Giám đốc sẽ tăng lên nếu ước tính được lập chứa đựng yếu tố chủ quan. Sự thiên lệch vô ý của Ban Giám đốc và khả năng xảy ra sự thiên lệch cố ý tiềm ẩn ngay trong các quyết định mang tính chủ quan thường phải có khi lập ước tính kế toán. Đối với các cuộc kiểm toán năm tiếp theo, dấu hiệu về sự thiên lệch của Ban Giám đốc được phát hiện trong quá trình kiểm toán các kỳ trước sẽ ảnh hưởng đến việc lập kế hoạch, xác định và đánh giá rủi ro của kiểm toán viên trong kỳ hiện tại.

A10. Sự thiên lệch của Ban Giám đốc có thể khó phát hiện ở cấp độ tài khoản mà có thể chỉ được phát hiện khi xem xét tổng thể các nhóm ước tính kế toán hoặc xem xét tất cả các ước tính kế toán, hoặc khi quan sát một số kỳ kế toán. Mặc dù sự thiên lệch của Ban Giám đốc tiềm ẩn trong các quyết định chủ quan, nhưng khi thực hiện các xét đoán, Ban Giám đốc có thể không có ý định làm cho người sử dụng báo cáo tài chính hiểu sai. Tuy nhiên, nếu Ban Giám đốc có ý định làm cho người sử dụng báo cáo tài chính hiểu sai thì sự thiên lệch của Ban Giám đốc về bản chất là gian lận.

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

A11. Các đơn vị trong lĩnh vực công có thể nắm giữ một khối lượng lớn tài sản chuyên dụng mà không có nguồn thông tin sẵn có và đáng tin cậy về các tài sản đó cho mục đích đo lường theo giá trị hợp lý hoặc làm cơ sở cho việc xác định giá trị hiện tại hoặc kết hợp cả hai. Thông thường, các tài sản chuyên dụng đó không tạo ra dòng tiền và không có thị trường giao dịch. Vì vậy, việc đo lường theo giá trị hợp lý thường yêu cầu phải ước tính và có thể phức tạp, và trong một số ít trường hợp có thể không ước tính được.

Thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan (hướng dẫn đoạn 08 Chuẩn mực này)

A12. Các thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan theo quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực này giúp kiểm toán viên tìm hiểu về nội dung và loại ước tính kế toán mà đơn vị có thể có. Kiểm toán viên phải xem xét liệu hiểu biết thu thập được có đầy đủ để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến ước tính kế toán và để lập kế hoạch về nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo hay không.

Tìm hiểu các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (hướng dẫn đoạn 08(a) Chuẩn mực này)

A13. Việc tìm hiểu các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng giúp kiểm toán viên xác định liệu khuôn khổ đó có các quy định sau hay không:

(1) Các điều kiện nhất định đối với việc ghi nhận các ước tính kế toán hoặc các phương pháp đo lường ước tính kế toán (phần lớn các khuôn khổ về lập và trình

bày báo cáo tài chính quy định phải tổng hợp vào Bảng cân đối kế toán hoặc Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh các khoản mục, bao gồm các ước tính kế toán, đáp ứng các tiêu chí ghi nhận. Việc thuyết minh các chính sách kế toán hoặc trình bày bổ sung trong phần Thuyết minh báo cáo tài chính cũng không được coi là đã ghi nhận các khoản mục đó);

(2) Các điều kiện nhất định cho phép hoặc yêu cầu phải đo lường theo giá trị hợp lý, ví dụ bằng cách xem xét ý định của Ban Giám đốc khi thực hiện những hành động nhất định đối với tài sản hoặc nợ phải trả;

(3) Các khoản mục phải thuyết minh hoặc có thể thuyết minh.

Việc tìm hiểu này cũng cung cấp cho kiểm toán viên cơ sở để trao đổi với Ban Giám đốc về cách thức Ban Giám đốc áp dụng các quy định liên quan đến ước tính kế toán và để xác định liệu các quy định đó đã được áp dụng thích hợp hay chưa.

A14. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể hướng dẫn Ban Giám đốc xác định giá trị ước tính khi có các lựa chọn khác nhau. Ví dụ, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể quy định giá trị ước tính được chọn phải phản ánh xét đoán của Ban Giám đốc về kết quả thực tế có nhiều khả năng xảy ra nhất (Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác có thể sử dụng thuật ngữ khác để mô tả giá trị ước tính được xác định bằng cách này). Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cũng có thể yêu cầu sử dụng giá trị kỳ vọng theo phương pháp xác suất được chiết khấu. Trong một số trường hợp, Ban Giám đốc có thể trực tiếp lập được giá trị ước tính. Trường hợp khác, Ban Giám đốc có thể chỉ lập được giá trị ước tính đáng tin cậy sau khi xem xét các giả định hoặc kết quả thay thế khác mà từ đó giá trị ước tính có thể xác định được.

A15. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể yêu cầu phải thuyết minh thông tin về các giả định quan trọng được sử dụng để lập ước tính kế toán đặc biệt nhạy cảm. Hơn nữa, nếu ước tính kế toán có mức độ không chắc chắn cao, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể không cho phép ghi nhận ước tính kế toán đó trong báo cáo tài chính mà yêu cầu phải trình bày trong thuyết minh báo cáo tài chính.

Tìm hiểu cách thức Ban Giám đốc xác định sự cần thiết của ước tính kế toán (hướng dẫn đoạn 08(b) Chuẩn mực này)

A16. Khi lập và trình bày báo cáo tài chính, Ban Giám đốc phải xác định liệu một giao dịch, sự kiện hoặc điều kiện có dẫn đến sự cần thiết phải lập ước tính kế toán hay không và xác định rằng tất cả các ước tính kế toán cần thiết đã được ghi nhận, đo lường và thuyết minh trong báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

A17. Ban Giám đốc có thể xác định các giao dịch, sự kiện và điều kiện dẫn đến sự cần thiết phải lập ước tính kế toán dựa vào:

(1) Kiến thức của Ban Giám đốc về hoạt động và ngành nghề của đơn vị;

(2) Kiến thức của Ban Giám đốc về việc thực hiện các chiến lược kinh doanh trong kỳ hiện tại;

(3) Kinh nghiệm tích lũy của Ban Giám đốc về việc lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị trong các kỳ trước (nếu có).

Kiểm toán viên có thể tìm hiểu về cách thức Ban Giám đốc xác định sự cần thiết của các ước tính kế toán chủ yếu thông qua việc phỏng vấn Ban Giám đốc. Khi quy trình quản lý của Ban Giám đốc có hệ thống (ví dụ khi đơn vị có bộ phận quản lý rủi ro), kiểm toán viên có thể thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro đối với các phương pháp và thông lệ mà Ban Giám đốc sử dụng cho việc kiểm tra định kỳ các tình huống yêu cầu lập ước tính kế toán và ước tính lại, nếu cần thiết. Tính đầy đủ của các ước tính kế toán thường là yếu tố quan trọng mà kiểm toán viên cần xem xét, đặc biệt là các ước tính kế toán liên quan đến nợ phải trả.

A18. Hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị khi thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro, cùng với các bằng chứng kiểm toán khác thu thập được trong quá trình kiểm toán sẽ giúp kiểm toán viên xác định các tình huống hoặc những thay đổi về hoàn cảnh thực tế có thể dẫn đến sự cần thiết phải lập ước tính kế toán.

A19. Việc phỏng vấn Ban Giám đốc về những thay đổi về hoàn cảnh thực tế có thể bao gồm các nội dung sau:

(1) Đơn vị có tham gia vào các loại giao dịch mới có thể cần lập ước tính kế toán không;

(2) Có thay đổi trong các điều khoản của giao dịch cần lập ước tính kế toán hay không;

(3) Các chính sách kế toán liên quan đến ước tính kế toán đã thay đổi do sự thay đổi các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay vì lý do khác;

(4) Có thay đổi nào về pháp lý hoặc thay đổi khác ngoài tầm kiểm soát của Ban Giám đốc dẫn đến việc Ban Giám đốc cần sửa đổi hoặc lập ước tính kế toán mới hay không;

(5) Có xảy ra các điều kiện hoặc sự kiện mới có thể dẫn đến sự cần thiết phải lập ước tính kế toán mới hoặc sửa đổi ước tính kế toán cũ hay không.

A20. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên có thể phát hiện các giao dịch, sự kiện và điều kiện dẫn đến sự cần thiết phải lập ước tính kế toán mà Ban Giám đốc đã không phát hiện được. Đoạn 16 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 quy định các biện pháp xử lý trong trường hợp kiểm toán viên phát hiện được rủi ro có sai sót trọng yếu mà Ban Giám đốc đơn vị không phát hiện ra, kể cả xác định liệu có khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ liên quan đến quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị hay không.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A21. Đối với các đơn vị nhỏ, việc tìm hiểu cách thức Ban Giám đốc xác định sự cần thiết của ước tính kế toán thường ít phức tạp hơn vì các hoạt động kinh doanh thường hạn chế và các giao dịch ít phức tạp hơn. Hơn nữa, thường thì một người duy nhất, có thể là Giám đốc đồng thời là chủ sở hữu đơn vị, sẽ xác định sự cần thiết phải lập ước tính kế toán và kiểm toán viên có thể tập trung phỏng vấn người đó.

Tìm hiểu cách thức Ban Giám đốc lập ước tính kế toán (hướng dẫn đoạn 08(c) Chuẩn mực này)

A22. Để lập và trình bày báo cáo tài chính, Ban Giám đốc cũng cần xây dựng các quy trình cho việc lập ước tính kế toán, kể cả các kiểm soát nội bộ đầy đủ. Các quy trình đó bao gồm:

(1) Lựa chọn các chính sách kế toán phù hợp và quy định các quy trình ước tính, bao gồm các phương pháp ước tính và định giá thích hợp, kể cả các mô hình (nếu có);

(2) Tạo lập hoặc xác định các dữ liệu và giả định liên quan có ảnh hưởng đến các ước tính kế toán;

(3) Xem xét theo định kỳ các tình huống dẫn đến yêu cầu phải lập ước tính kế toán hoặc thực hiện lại ước tính kế toán, nếu cần thiết.

A23. Khi tìm hiểu về cách thức Ban Giám đốc lập ước tính kế toán, ví dụ về các vấn đề kiểm toán viên có thể xem xét bao gồm:

(1) Loại tài khoản hoặc giao dịch liên quan đến ước tính kế toán (ví dụ, liệu ước tính kế toán bắt nguồn từ việc ghi nhận các giao dịch diễn ra thường xuyên hay từ các giao dịch không thường xuyên hoặc bất thường);

(2) Ban Giám đốc có sử dụng các kỹ thuật đo lường được thừa nhận để lập các ước tính kế toán cụ thể hay không và nếu có thì sử dụng như thế nào;

(3) Các ước tính kế toán có được lập dựa trên dữ liệu có tại thời điểm giữa kỳ kế toán hay không và nếu có thì Ban Giám đốc đã xem xét ảnh hưởng của các sự kiện, giao dịch và thay đổi về hoàn cảnh xảy ra từ thời điểm giữa kỳ đến cuối kỳ hay chưa và xem xét như thế nào.

Phương pháp đo lường, kể cả mô hình được sử dụng (hướng dẫn đoạn 08(c)(i) Chuẩn mực này)

A24. Trong một số trường hợp, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể quy định phương pháp đo lường ước tính kế toán, ví dụ sử dụng một mô hình cụ thể để đo lường ước tính về giá trị hợp lý. Tuy nhiên, trong nhiều trường hợp, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng không quy định phương pháp đo lường, hoặc có thể quy định các phương pháp đo lường khác nhau.

A25. Khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng không quy định một phương pháp cụ thể phải sử dụng, các vấn đề mà kiểm toán viên có

thể xem xét khi tìm hiểu về phương pháp hoặc mô hình (nếu có) được sử dụng để lập ước tính kế toán, bao gồm:

(1) Cách thức Ban Giám đốc xem xét bản chất của tài sản hoặc nợ phải trả được ước tính khi lựa chọn một phương pháp cụ thể;

(2) Liệu đơn vị có hoạt động trong một lĩnh vực, ngành nghề hoặc môi trường đặc thù có các phương pháp thông dụng riêng để lập một loại ước tính kế toán cụ thể hay không.

A26. Một số trường hợp có thể có rủi ro có sai sót trọng yếu cao hơn, ví dụ khi Ban Giám đốc đã tự xây dựng một mô hình để lập ước tính kế toán hoặc không sử dụng một phương pháp thông dụng trong ngành nghề hoặc môi trường đặc thù.

Các kiểm soát liên quan (hướng dẫn đoạn 08(c)(ii) Chuẩn mực này)

A27. Khi tìm hiểu về các kiểm soát liên quan, các vấn đề mà kiểm toán viên có thể xem xét bao gồm kinh nghiệm và năng lực chuyên môn của những người lập ước tính kế toán và các kiểm soát liên quan đến:

(1) Cách thức Ban Giám đốc xác định tính đầy đủ, tính thích hợp và tính chính xác của dữ liệu được sử dụng để lập ước tính kế toán;

(2) Việc Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) soát xét và phê duyệt các ước tính kế toán, bao gồm soát xét và phê duyệt các giả định hoặc dữ liệu đầu vào được sử dụng để lập ước tính kế toán;

(3) Việc phân nhiệm giữa những người thực hiện các giao dịch thay mặt cho đơn vị và những người chịu trách nhiệm lập ước tính kế toán, bao gồm liệu việc phân công trách nhiệm có tính đến bản chất của đơn vị một cách hợp lý, có tính đến các sản phẩm hoặc dịch vụ của đơn vị hay không (ví dụ đối với một tổ chức tài chính lớn, sự phân nhiệm thích hợp có thể bao gồm một bộ phận độc lập chịu trách nhiệm lập ước tính và thẩm định lại giá trị hợp lý các sản phẩm tài chính đặc thù của đơn vị mà nhân viên của bộ phận đó được trả lương, thưởng không ràng buộc với các sản phẩm tài chính cần định giá).

A28. Tùy thuộc vào từng hoàn cảnh cụ thể, các kiểm soát khác cũng có thể liên quan đến việc lập ước tính kế toán. Ví dụ, nếu đơn vị được kiểm toán sử dụng các mô hình cụ thể để lập ước tính kế toán, Ban Giám đốc có thể quy định các chính sách và thủ tục cụ thể cho các mô hình đó. Các kiểm soát liên quan có thể bao gồm các kiểm soát được thiết lập đối với:

(1) Việc thiết kế, xây dựng hoặc lựa chọn một mô hình cụ thể cho một mục đích cụ thể;

(2) Việc sử dụng mô hình;

(3) Việc duy trì và kiểm tra định kỳ tính toàn vẹn của mô hình.

Việc sử dụng chuyên gia của Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 08(c)(iii) Chuẩn mực này)

A29. Ban Giám đốc có thể có kinh nghiệm và năng lực chuyên môn cần thiết, hoặc đơn vị được kiểm toán có thể thuê những người như vậy để xác định giá trị ước tính. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, Ban Giám đốc có thể thuê chuyên gia để xác định hoặc trợ giúp việc xác định giá trị ước tính. Ví dụ, yêu cầu này có thể phát sinh do:

(1) Tính đặc thù của vấn đề cần ước tính, ví dụ việc đo lường trữ lượng khoáng sản trong ngành công nghiệp khai khoáng;

(2) Tính chất kỹ thuật của các mô hình cần thiết để đáp ứng các quy định có liên quan trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, như trong trường hợp đo lường theo giá trị hợp lý;

(3) Tính chất bất thường hoặc không thường xuyên của điều kiện, giao dịch hoặc sự kiện cần phải lập ước tính kế toán.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A30. Tại các đơn vị nhỏ, trong các trường hợp cần phải lập ước tính kế toán, Giám đốc đồng thời là chủ sở hữu đơn vị thường có khả năng xác định giá trị ước tính cần thiết. Tuy nhiên, trong một số trường hợp vẫn cần có chuyên gia. Việc thảo luận với Giám đốc đồng thời là chủ sở hữu đơn vị ngay từ giai đoạn đầu quá trình kiểm toán về bản chất các ước tính kế toán, tính đầy đủ của các ước tính kế toán cần thiết và sự thỏa đáng của quy trình ước tính có thể giúp Giám đốc đồng thời là chủ sở hữu đơn vị quyết định có cần sử dụng chuyên gia hay không.

Các giả định (hướng dẫn đoạn 08(c)(iv) Chuẩn mực này)

A31. Các giả định là phần không thể tách rời của ước tính kế toán. Khi tìm hiểu về các giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán, ví dụ về các vấn đề mà kiểm toán viên có thể xem xét bao gồm:

(1) Nội dung của các giả định và giả định nào là giả định quan trọng;

(2) Cách thức Ban Giám đốc đánh giá liệu các giả định có đầy đủ và phù hợp hay không (nghĩa là xem xét liệu tất cả các biến số có liên quan đã được tính đến hay chưa);

(3) Cách thức Ban Giám đốc xác định liệu các giả định được sử dụng có nhất quán với nhau hay không;

(4) Liệu các giả định có liên quan đến các vấn đề trong tầm kiểm soát của Ban Giám đốc (như giả định về kế hoạch bảo dưỡng có thể ảnh hưởng đến ước tính về thời gian sử dụng hữu ích của tài sản) và các giả định đó có phù hợp với kế hoạch kinh doanh và môi trường bên ngoài của đơn vị hay không; hay các giả định nằm ngoài tầm kiểm soát của Ban Giám đốc (như giả định về lãi suất, tỷ lệ tử vong, các phán quyết của tòa án, hay là sự biến động và thời gian của các dòng tiền tương lai);

(5) Nội dung và phạm vi của tài liệu, hồ sơ (nếu có) dẫn chứng cho các giả định.

Các giả định có thể do một chuyên gia lập hoặc xác định nhằm hỗ trợ Ban Giám đốc trong việc lập ước tính kế toán. Các giả định này khi được Ban Giám đốc sử dụng sẽ trở thành giả định của Ban Giám đốc.

A32. Mặc dù thuật ngữ "dữ liệu đầu vào" thường được sử dụng để chỉ dữ liệu mà các giả định cụ thể được áp dụng cho dữ liệu đó nhưng trong một số trường hợp, các giả định cũng có thể được coi là dữ liệu đầu vào, ví dụ khi Ban Giám đốc sử dụng một mô hình để lập ước tính kế toán.

A33. Ban Giám đốc có thể chứng minh cho các giả định bằng nhiều loại thông tin được thu thập từ các nguồn bên trong và bên ngoài đơn vị mà tính thích hợp và độ tin cậy của các thông tin này sẽ khác nhau. Trong một số trường hợp, một giả định có thể dựa một cách đáng tin cậy vào thông tin từ các nguồn bên ngoài đơn vị (như lãi suất công bố hoặc các dữ liệu thống kê khác) hay từ các nguồn bên trong đơn vị (như thông tin quá khứ hoặc các điều kiện trước đây của đơn vị). Trong trường hợp khác, một giả định có thể mang tính chủ quan hơn, như khi đơn vị không có kinh nghiệm hoặc không có các nguồn bên ngoài để thu thập thông tin.

A34. Đối với ước tính kế toán về giá trị hợp lý, các giả định thường phản ánh hoặc nhất quán với thông tin mà các bên có hiểu biết, sẵn sàng tham gia vào giao dịch ngang giá (đôi khi gọi là "các bên tham gia thị trường" hoặc tương đương) sử dụng để xác định giá trị hợp lý khi trao đổi một tài sản hoặc thanh toán một khoản nợ phải trả. Các giả định cụ thể cũng thay đổi tùy thuộc vào đặc điểm của tài sản hoặc nợ phải trả được định giá, phương pháp định giá được sử dụng (như phương pháp thị trường hoặc phương pháp thu nhập) và các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

A35. Đối với ước tính kế toán về giá trị hợp lý, các giả định hoặc dữ liệu đầu vào có thể thay đổi tùy thuộc vào nguồn và cơ sở của chúng, như sau:

(a) Các giả định hoặc dữ liệu đầu vào phản ánh thông tin mà các bên tham gia thị trường sử dụng khi định giá tài sản hoặc nợ phải trả được xây dựng dựa trên dữ liệu về thị trường thu thập được từ các nguồn độc lập với đơn vị báo cáo (đôi khi được gọi là "dữ liệu đầu vào kiểm chứng được" hoặc tương đương);

(b) Các giả định hoặc dữ liệu đầu vào phản ánh xét đoán riêng của đơn vị về giả định mà các bên tham gia thị trường sử dụng khi định giá tài sản hoặc nợ phải trả được xây dựng dựa trên thông tin tốt nhất có được trong từng trường hợp (đôi khi được gọi là "dữ liệu đầu vào không kiểm chứng được" hoặc tương đương);

Tuy nhiên, trên thực tế, sự phân biệt giữa (a) và (b) không phải lúc nào cũng rõ ràng. Hơn nữa, Ban Giám đốc có thể cần lựa chọn từ một số giả định khác nhau mà các bên tham gia thị trường khác nhau sử dụng.

A36. Mức độ chủ quan (như liệu một giả định hoặc một dữ liệu đầu vào có kiểm chứng được hay không) có ảnh hưởng đến mức độ không chắc chắn trong

ước tính và do đó, ảnh hưởng đến đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu đối với một ước tính kế toán cụ thể.

Thay đổi trong phương pháp lập ước tính kế toán (hướng dẫn đoạn 08(c)(v) Chuẩn mực này)

A37. Khi đánh giá cách thức Ban Giám đốc lập ước tính kế toán, kiểm toán viên cần tìm hiểu liệu đã có hoặc đáng lẽ phải có sự thay đổi trong phương pháp lập ước tính kế toán so với kỳ trước hay không. Phương pháp ước tính cụ thể có thể cần phải thay đổi cho phù hợp với những thay đổi của môi trường hoặc hoàn cảnh thực tế ảnh hưởng đến đơn vị hoặc theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Nếu Ban Giám đốc đã thay đổi phương pháp lập ước tính kế toán thì điều quan trọng là Ban Giám đốc phải chứng minh được rằng phương pháp mới thích hợp hơn hoặc đáp ứng được những thay đổi đó. Ví dụ, nếu Ban Giám đốc thay đổi cơ sở lập ước tính kế toán từ phương pháp định giá trên giá thị trường sang phương pháp sử dụng mô hình, kiểm toán viên phải xem xét tính hợp lý của các giả định của Ban Giám đốc về thị trường có phù hợp với hoàn cảnh kinh tế cụ thể hay không.

Sự không chắc chắn trong ước tính kế toán (hướng dẫn đoạn 08(c)(vi) Chuẩn mực này)

A38. Khi tìm hiểu liệu Ban Giám đốc có đánh giá ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong ước tính hay không và nếu có thì đánh giá như thế nào, ví dụ về các vấn đề mà kiểm toán viên có thể xem xét bao gồm:

(1) Liệu Ban Giám đốc đã xem xét các giả định hoặc kết quả khác hay chưa và nếu có thì xem xét như thế nào, bằng cách như tiến hành phân tích độ nhạy để xác định ảnh hưởng của các thay đổi trong giả định đối với một ước tính kế toán;

(2) Cách thức Ban Giám đốc xác định ước tính kế toán khi việc phân tích đem lại một số kết quả khác nhau;

(3) Liệu Ban Giám đốc có theo dõi kết quả thực tế của các ước tính kế toán đã được lập trong kỳ trước hay không và liệu Ban Giám đốc có xử lý một cách thích hợp đối với kết quả thực tế thu được dựa trên thủ tục giám sát hay không.

Soát xét ước tính kế toán kỳ trước (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

A39. Kết quả thực tế của một ước tính kế toán thường có sự khác biệt so với ước tính kế toán đã ghi nhận trong báo cáo tài chính kỳ trước. Bằng cách thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro để xác định và tìm hiểu nguyên nhân sự khác biệt đó, kiểm toán viên có thể thu thập:

(1) Thông tin về tính hữu hiệu của quy trình lập ước tính kỳ trước của Ban Giám đốc, từ đó kiểm toán viên có thể xét đoán tính hữu hiệu của quy trình hiện tại;

(2) Bằng chứng kiểm toán liên quan đến việc thực hiện lại các ước tính kế toán kỳ trước trong kỳ hiện tại;

(3) Bằng chứng kiểm toán về các vấn đề có thể cần phải thuyết minh trong báo cáo tài chính, như sự không chắc chắn trong ước tính.

A40. Việc soát xét các ước tính kế toán kỳ trước cũng có thể giúp kiểm toán viên xác định các hoàn cảnh hoặc điều kiện làm tăng khả năng ước tính kế toán chịu ảnh hưởng của sự thiên lệch của Ban Giám đốc hoặc cho thấy khả năng có sự thiên lệch của Ban Giám đốc trong kỳ hiện tại. Sự hoài nghi nghề nghiệp của kiểm toán viên giúp phát hiện các hoàn cảnh hoặc điều kiện đó và xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo.

A41. Đoạn 32(b)(ii) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 cũng quy định kiểm toán viên phải thực hiện soát xét hồi tố đối với các đánh giá và giả định của Ban Giám đốc liên quan đến các ước tính kế toán quan trọng. Việc soát xét này là một phần trong số các công việc mà kiểm toán viên phải tiến hành theo quy định để thiết kế và thực hiện các thủ tục soát xét các ước tính kế toán nhằm phát hiện sự thiên lệch của Ban Giám đốc mà sự thiên lệch đó có thể cho thấy rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận và để xử lý rủi ro Ban Giám đốc khống chế kiểm soát. Trên thực tế, việc kiểm toán viên soát xét các ước tính kế toán kỳ trước như một thủ tục đánh giá rủi ro theo quy định của Chuẩn mực này có thể được tiến hành cùng với việc soát xét theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240.

A42. Kiểm toán viên có thể xét đoán rằng cần soát xét chi tiết hơn đối với các ước tính kế toán được xác định trong quá trình kiểm toán kỳ trước là có mức độ không chắc chắn cao trong ước tính, hoặc đối với các ước tính kế toán đã thay đổi đáng kể so với kỳ trước. Mặt khác, đối với các ước tính kế toán phát sinh từ việc ghi nhận các giao dịch có tính chất thường xuyên, kiểm toán viên có thể xét đoán rằng việc thực hiện các thủ tục phân tích như thủ tục đánh giá rủi ro là đã đầy đủ cho mục đích soát xét.

A43. Đối với các ước tính kế toán về giá trị hợp lý và các ước tính kế toán khác dựa vào điều kiện tại ngày đo lường, có thể có sự khác biệt lớn giữa giá trị hợp lý ghi nhận trên báo cáo tài chính của kỳ trước so với kết quả thực tế hoặc so với giá trị ước tính lại cho mục đích báo cáo kỳ này. Sự khác biệt này là do mục tiêu đo lường của các ước tính kế toán này dựa trên giá trị tại một thời điểm nào đó mà giá trị đó có thể thay đổi đáng kể và nhanh chóng khi môi trường hoạt động của đơn vị thay đổi. Vì vậy, kiểm toán viên có thể tập trung soát xét để thu thập các thông tin liên quan đến việc phát hiện và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu. Ví dụ, trong một số trường hợp, việc tìm hiểu những thay đổi trong các giả định của các bên tham gia thị trường mà các thay đổi đó ảnh hưởng đến kết quả thực tế của một ước tính kế toán về giá trị hợp lý trong kỳ trước có thể không cung cấp thông tin thích hợp cho mục đích kiểm toán. Trường hợp này, kiểm toán viên có thể tập trung vào tìm hiểu tính hữu hiệu của quy trình ước tính của Ban Giám đốc trong kỳ trước mà kiểm toán viên có thể dựa vào đó để xét đoán về tính hữu hiệu của quy trình ước tính kỳ này.

A44. Sự khác biệt giữa kết quả thực tế của một ước tính kế toán và giá trị ước tính đã ghi nhận trong báo cáo tài chính kỳ trước không nhất thiết thể hiện sai sót trong báo cáo tài chính kỳ trước. Tuy nhiên, sự khác biệt đó sẽ bị coi là một sai sót nếu phát sinh từ thông tin mà Ban Giám đốc đã có hoặc đáng lẽ phải được Ban Giám đốc thu thập và xem xét khi lập báo cáo tài chính kỳ trước. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể hướng dẫn cách phân biệt giữa các thay đổi trong ước tính kế toán bị coi là sai sót với các thay đổi không phải là sai sót và phương pháp kế toán cần phải áp dụng.

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

Sự không chắc chắn trong ước tính kế toán (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

A45. Mức độ không chắc chắn trong ước tính kế toán có thể chịu ảnh hưởng của các yếu tố như:

(1) Mức độ mà ước tính kế toán phụ thuộc vào xét đoán;

(2) Độ nhạy cảm của ước tính đối với các thay đổi trong giả định;

(3) Sự tồn tại của các kỹ thuật đo lường được thừa nhận có thể làm giảm mức độ không chắc chắn trong ước tính (mặc dù tính chủ quan của các giả định sử dụng làm dữ liệu đầu vào vẫn có thể làm phát sinh sự không chắc chắn trong ước tính);

(4) Độ dài khoảng thời gian dự đoán và tính thích hợp của các dữ liệu quá khứ được dùng để dự đoán các sự kiện tương lai;

(5) Sự sẵn có của các thông tin đáng tin cậy từ các nguồn bên ngoài;

(6) Mức độ mà ước tính kế toán được dựa trên cơ sở các dữ liệu đầu vào có thể kiểm chứng được hay không kiểm chứng được.

Mức độ không chắc chắn của ước tính kế toán có thể ảnh hưởng đến khả năng dễ xảy ra sự thiên lệch trong ước tính đó.

A46. Khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu, các vấn đề kiểm toán viên xem xét có thể bao gồm:

(1) Mức độ ảnh hưởng thực tế hoặc kỳ vọng của một ước tính kế toán;

(2) Giá trị của ước tính kế toán được ghi nhận (giá trị ước tính của Ban Giám đốc) so với giá trị mà kiểm toán viên cho rằng cần phải ghi nhận;

(3) Liệu Ban Giám đốc có sử dụng chuyên gia để lập ước tính kế toán không;

(4) Kết quả của việc soát xét các ước tính kế toán kỳ trước.

Mức độ không chắc chắn cao trong ước tính kế toán và các rủi ro đáng kể (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

A47. Ví dụ về các ước tính kế toán có thể có mức độ không chắc chắn cao bao gồm:

(1) Các ước tính kế toán phụ thuộc nhiều vào xét đoán, ví dụ xét đoán về kết quả của vụ kiện đang tiến hành hay giá trị và thời gian của các dòng tiền tương lai phụ thuộc vào những sự kiện không chắc chắn sẽ xảy ra trong nhiều năm tới;

(2) Ước tính kế toán không được tính toán bằng các kỹ thuật đo lường được thừa nhận;

(3) Ước tính kế toán mà kết quả soát xét của kiểm toán viên về các ước tính tương tự được lập trong báo cáo tài chính kỳ trước có sự khác biệt đáng kể giữa giá trị ước tính ban đầu và kết quả thực tế sau đó;

(4) Ước tính kế toán về giá trị hợp lý được xác định từ việc sử dụng một mô hình mang tính đặc thù cao do đơn vị tự xây dựng hay dựa trên những dữ liệu đầu vào không kiểm chứng được.

A48. Một ước tính kế toán có vẻ như không trọng yếu vẫn có thể tiềm ẩn khả năng dẫn đến sai sót trọng yếu do sự không chắc chắn gắn với ước tính đó; cụ thể là, độ lớn về mặt giá trị của ước tính kế toán được ghi nhận hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính có thể không phải là dấu hiệu của sự không chắc chắn trong ước tính đó.

A49. Trong một số trường hợp, mức độ không chắc chắn trong ước tính quá cao sẽ dẫn đến việc không thể đưa ra ước tính kế toán hợp lý. Do đó, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể không cho phép ước tính kế toán đó được ghi nhận trong báo cáo tài chính hoặc được đo lường theo giá trị hợp lý. Trong trường hợp đó, các rủi ro đáng kể không chỉ liên quan đến việc liệu ước tính kế toán có phải được ghi nhận hay không, hay liệu ước tính đó có phải được đo lường theo giá trị hợp lý hay không, mà còn liên quan đến tính đầy đủ của các thuyết minh. Với các ước tính kế toán như vậy, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể yêu cầu phải thuyết minh ước tính kế toán và mức độ không chắc chắn cao liên quan đến ước tính kế toán đó (xem đoạn A120 - A123 Chuẩn mực này).

A50. Theo quy định tại đoạn 29 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, nếu kiểm toán viên xác định rằng ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể, kiểm toán viên phải tìm hiểu về các kiểm soát của đơn vị được kiểm toán, bao gồm các hoạt động kiểm soát.

A51. Trong một số trường hợp, sự không chắc chắn trong ước tính kế toán có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 570 quy định và hướng dẫn đối với những trường hợp đó.

Biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

A52. Đoạn 05 - 06 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 quy định kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán với nội dung, lịch trình và phạm vi dựa vào kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến các ước tính kế toán ở cả cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu. Đoạn A53 - A115 Chuẩn mực này hướng dẫn các biện pháp xử lý cụ thể ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

Áp dụng các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (hướng dẫn đoạn 12(a) Chuẩn mực này)

A53. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể quy định các điều kiện nhất định đối với việc ghi nhận ước tính kế toán và các phương pháp lập ước tính kế toán và các thuyết minh cần thiết. Các quy định đó có thể phức tạp và yêu cầu sử dụng xét đoán chuyên môn. Dựa vào hiểu biết thu thập được khi thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro, kiểm toán viên phải chú ý đến các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng mà có thể bị áp dụng sai hoặc có thể bị hiểu theo những cách khác nhau.

A54. Kiểm toán viên dựa vào hiểu biết của mình về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị để xác định liệu Ban Giám đốc đã áp dụng một cách thích hợp các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay chưa. Ví dụ, kiểm toán viên có thể cần lưu ý đặc biệt đến tính chất của đơn vị được kiểm toán và các hoạt động của đơn vị khi xem xét việc đo lường giá trị hợp lý của một số khoản mục, như tài sản cố định vô hình được mua trong quá trình hợp nhất doanh nghiệp.

A55. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể cần phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung như kiểm tra hiện trạng thực tế của tài sản để xác định liệu Ban Giám đốc có áp dụng một cách thích hợp các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

A56. Việc áp dụng các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng yêu cầu Ban Giám đốc phải xem xét các thay đổi về môi trường hoặc hoàn cảnh ảnh hưởng đến đơn vị. Ví dụ, sự ra đời thị trường giao dịch cho một loại tài sản hoặc nợ phải trả cụ thể có thể cho thấy việc sử dụng phương pháp dòng tiền chiết khấu để ước tính giá trị hợp lý của tài sản hoặc nợ phải trả đó, là không còn thích hợp.

Tính nhất quán trong phương pháp và cơ sở của sự thay đổi (hướng dẫn đoạn 12(b) Chuẩn mực này)

A57. Kiểm toán viên cần phải xem xét sự thay đổi trong ước tính kế toán hoặc trong phương pháp lập ước tính kế toán so với kỳ trước, vì sự thay đổi nếu không phải do hoàn cảnh hoặc do sự xuất hiện của thông tin mới thì sẽ được coi là tùy tiện. Những thay đổi tùy tiện trong ước tính kế toán dẫn đến sự không nhất quán trong báo cáo tài chính theo thời gian và có thể dẫn đến sai sót trong báo cáo tài chính, hoặc là dấu hiệu của sự thiên lệch của Ban Giám đốc.

A58. Dựa vào sự thay đổi của hoàn cảnh thực tế, Ban Giám đốc thường có thể đưa ra nhiều lý do cho sự thay đổi trong ước tính kế toán hoặc phương pháp lập ước tính kế toán từ kỳ này sang kỳ khác. Kiểm toán viên phải xét đoán lý do nào là xác đáng và tính đầy đủ của thông tin hỗ trợ cho lý lẽ của Ban Giám đốc về sự thay đổi của hoàn cảnh thực tế dẫn đến sự thay đổi trong ước tính kế toán hoặc phương pháp lập ước tính kế toán.

Biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

A59. Quyết định của kiểm toán viên về việc chọn một biện pháp riêng lẻ hoặc kết hợp với các biện pháp khác như trong đoạn 13 Chuẩn mực này để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu bị ảnh hưởng bởi các vấn đề như:

(1) Tính chất của ước tính kế toán, kể cả việc ước tính đó phát sinh từ các giao dịch thường xuyên hay không thường xuyên;

(2) Liệu các thủ tục có cung cấp cho kiểm toán viên đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không;

(3) Rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá, kể cả việc liệu rủi ro đó có đáng kể hay không.

A60. Ví dụ, khi đánh giá tính hợp lý của dự phòng nợ phải thu khó đòi, thủ tục hiệu quả đối với kiểm toán viên có thể là soát xét các khoản thu tiền mặt sau ngày kết thúc kỳ kế toán, kết hợp với các thủ tục kiểm toán khác. Nếu mức độ không chắc chắn trong ước tính kế toán cao, như ước tính dựa trên một mô hình riêng của đơn vị với dữ liệu đầu vào không kiểm chứng được, kiểm toán viên có thể cần kết hợp các biện pháp xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá theo đoạn 13 để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

A61. Đoạn A62 - A95 Chuẩn mực này hướng dẫn bổ sung về biện pháp xử lý thích hợp cho từng trường hợp.

Các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 13(a) Chuẩn mực này)

A62. Việc xác định liệu các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán có cung cấp bằng chứng kiểm toán về ước tính kế toán hay không có thể là biện pháp xử lý thích hợp khi các sự kiện đó được cho là sẽ:

(1) Phát sinh;

(2) Cung cấp bằng chứng kiểm toán khẳng định hoặc mâu thuẫn với ước tính kế toán.

A63. Các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán đôi khi có thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về một ước tính kế toán. Ví dụ, việc thanh lý toàn bộ hàng tồn kho của một sản phẩm không còn bán được trên thị trường ngay sau khi kết thúc kỳ kế toán có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán liên quan đến ước tính giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho đó. Trong trường hợp này, kiểm toán viên có thể không cần thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung đối với ước tính kế toán đó nếu bằng chứng kiểm toán thích hợp về các sự kiện đã được thu thập đầy đủ.

A64. Đối với một số ước tính kế toán, các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán có thể không cung cấp bằng chứng kiểm toán liên quan đến ước

tính kế toán đó. Ví dụ, các điều kiện và sự kiện liên quan đến một số ước tính kế toán chỉ có thể được hình thành trong một khoảng thời gian dài. Hơn nữa, do mục tiêu đo lường của ước tính kế toán về giá trị hợp lý, thông tin sau khi kết thúc kỳ kế toán có thể không phản ánh các sự kiện hoặc điều kiện phát sinh tại ngày lập Bảng cân đối kế toán và do đó có thể không liên quan đến việc đo lường ước tính kế toán về giá trị hợp lý. Đoạn 13 Chuẩn mực này quy định các biện pháp khác mà kiểm toán viên có thể thực hiện để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu.

A65. Trong một số trường hợp, các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán mâu thuẫn với ước tính kế toán có thể cho thấy quy trình lập ước tính kế toán của Ban Giám đốc không hữu hiệu, hoặc Ban Giám đốc thiên lệch khi lập ước tính kế toán.

A66. Kiểm toán viên có thể không áp dụng thủ tục soát xét các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán đối với một số ước tính kế toán cụ thể, nhưng kiểm toán viên vẫn phải tuân thủ Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560. Kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán được thiết kế để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp rằng tất cả các sự kiện phát sinh từ ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán cần phải điều chỉnh hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính đã được xác định và phản ánh thích hợp trong báo cáo tài chính, theo quy định tại đoạn 06 và 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560. Đối với một số ước tính kế toán không phải là ước tính về giá trị hợp lý, việc đo lường thường phụ thuộc vào kết quả của các điều kiện, giao dịch, hoặc sự kiện trong tương lai nên việc kiểm toán viên áp dụng Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560 là đặc biệt phù hợp.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A67. Khi khoảng thời gian từ ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán là tương đối dài, việc kiểm toán viên soát xét các sự kiện phát sinh trong khoảng thời gian này có thể là một phương pháp hữu hiệu đối với các ước tính kế toán không phải là ước tính về giá trị hợp lý. Biện pháp này đặc biệt phù hợp khi kiểm toán các đơn vị nhỏ có Giám đốc đồng thời là chủ sở hữu đơn vị, đặc biệt khi Ban Giám đốc không có các thủ tục kiểm soát chính thức đối với các ước tính kế toán.

Kiểm tra cách thức Ban Giám đốc lập ước tính kế toán (hướng dẫn đoạn 13(b) Chuẩn mực này)

A68. Việc kiểm tra cách thức Ban Giám đốc lập ước tính kế toán và các dữ liệu làm cơ sở cho việc lập ước tính kế toán có thể là biện pháp thích hợp khi ước tính kế toán về giá trị hợp lý được lập theo một mô hình sử dụng dữ liệu đầu vào có thể kiểm chứng được và không thể kiểm chứng được. Phương pháp này cũng có thể thích hợp khi:

(1) Ước tính kế toán xuất phát từ việc xử lý dữ liệu hàng ngày của hệ thống kế toán của đơn vị;

(2) Soát xét của kiểm toán viên về các ước tính kế toán tương tự được lập trong báo cáo tài chính kỳ trước cho thấy quy trình lập ước tính kế toán của Ban Giám đốc trong kỳ hiện tại có thể hữu hiệu;

(3) Ước tính kế toán dựa vào một tổng thể lớn các phần tử có cùng bản chất và từng phần tử không đáng kể khi đứng riêng lẻ.

A69. Ví dụ, việc kiểm tra cách thức Ban Giám đốc lập ước tính kế toán có thể bao gồm:

(1) Kiểm tra mức độ chính xác, đầy đủ và phù hợp của dữ liệu được sử dụng làm cơ sở để lập ước tính kế toán và liệu ước tính kế toán có được xác định đúng đắn thông qua việc sử dụng dữ liệu và các giả định của Ban Giám đốc hay không;

(2) Xem xét nguồn, sự phù hợp và độ tin cậy của dữ liệu hoặc thông tin bên ngoài, bao gồm dữ liệu hoặc thông tin nhận được từ các chuyên gia bên ngoài đơn vị được Ban Giám đốc đơn vị thuê để giúp lập ước tính kế toán;

(3) Tính toán lại ước tính kế toán và soát xét tính nhất quán của thông tin về ước tính kế toán;

(4) Xem xét quy trình soát xét và phê duyệt của Ban Giám đốc.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A70. Tại các đơn vị nhỏ, quy trình lập ước tính kế toán có thể ít mang tính hệ thống hơn các đơn vị lớn. Các đơn vị nhỏ mà Ban Giám đốc tham gia trực tiếp vào việc quản lý có thể không có hướng dẫn chi tiết về các thủ tục kế toán, các sổ kế toán phức tạp, hoặc không có các quy định bằng văn bản. Thậm chí nếu đơn vị không có quy trình chính thức thì cũng không có nghĩa là Ban Giám đốc đơn vị không thể cung cấp cơ sở để kiểm toán viên kiểm tra ước tính kế toán.

Đánh giá phương pháp đo lường (hướng dẫn đoạn 13(b)(i) Chuẩn mực này)

A71. Nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng không quy định phương pháp đo lường, kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên môn để đánh giá liệu phương pháp được sử dụng, kể cả mô hình được áp dụng có phù hợp với hoàn cảnh thực tế hay không.

A72. Khi đánh giá phương pháp đo lường, các vấn đề mà kiểm toán viên có thể xem xét bao gồm:

(1) Cơ sở của phương pháp được Ban Giám đốc chọn có hợp lý hay không;

(2) Ban Giám đốc đã đánh giá đầy đủ và áp dụng phù hợp các tiêu chí, nếu có, được quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng để làm cơ sở cho phương pháp đã chọn hay không;

(3) Phương pháp đo lường có phù hợp với hoàn cảnh thực tế, dựa vào tính chất của tài sản hoặc nợ phải trả được ước tính và các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng liên quan đến ước tính kế toán hay không;

(4) Phương pháp đo lường có phù hợp với lĩnh vực, ngành nghề và môi trường mà đơn vị hoạt động hay không.

A73. Trong một số trường hợp, Ban Giám đốc có thể xác định rằng các phương pháp đo lường khác nhau có thể cho các khoảng giá trị ước tính khác nhau đáng kể. Trong trường hợp đó, việc tìm hiểu cách thức đơn vị được kiểm toán điều tra nguyên nhân của những sự khác biệt này có thể giúp kiểm toán viên đánh giá tính phù hợp của phương pháp đo lường được lựa chọn.

Đánh giá việc sử dụng các mô hình

A74. Trong một số trường hợp, đặc biệt khi lập ước tính kế toán về giá trị hợp lý, Ban Giám đốc có thể sử dụng mô hình. Liệu mô hình được sử dụng có phù hợp với hoàn cảnh hay không tùy thuộc vào một số yếu tố như: bản chất của đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, bao gồm ngành nghề hoạt động của đơn vị và tài sản hoặc khoản nợ phải trả được đo lường.

A75. Mức độ phù hợp của các vấn đề nêu tại đoạn A76 Chuẩn mực này tùy thuộc vào hoàn cảnh cụ thể, bao gồm liệu mô hình được sử dụng phổ biến trong một ngành hoặc lĩnh vực cụ thể hay là mô hình do đơn vị tự xây dựng. Trong một số trường hợp, đơn vị có thể sử dụng chuyên gia để xây dựng và thử nghiệm mô hình.

A76. Tùy vào hoàn cảnh cụ thể, ví dụ về các vấn đề kiểm toán viên có thể xem xét khi thử nghiệm mô hình bao gồm:

(1) Mô hình đó có được phê duyệt trước khi sử dụng và có được kiểm tra định kỳ để đảm bảo vẫn phù hợp với mục đích sử dụng hay không. Quy trình phê duyệt của đơn vị có thể bao gồm việc đánh giá:

- Sự đầy đủ về mặt lý thuyết và tính toàn vẹn về mặt toán học, bao gồm tính thích hợp của các thông số của mô hình;

- Tính nhất quán và tính đầy đủ của các dữ liệu đầu vào của mô hình với các thông lệ thị trường;

- Đầu ra của mô hình so với các giao dịch thực tế.

(2) Có các chính sách và thủ tục thích hợp để kiểm soát sự thay đổi hay không;

(3) Mô hình có được kiểm tra định kỳ về tính hiệu lực hay không, đặc biệt trong trường hợp các dữ liệu đầu vào mang tính chủ quan;

(4) Các điều chỉnh thực hiện trên đầu ra của mô hình, kể cả trong trường hợp ước tính kế toán về giá trị hợp lý, có được điều chỉnh hay không, các điều chỉnh đó có phản ánh các giả định mà các bên tham gia thị trường sẽ sử dụng trong những hoàn cảnh tương tự hay không;

(5) Các thông tin về mô hình, bao gồm các ứng dụng dự tính, các hạn chế và các thông số chính của mô hình, các dữ liệu đầu vào cần thiết, và kết quả của các phân tích về tính hợp lý của mô hình có được ghi chép đầy đủ hay không.

Các giả định của Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 13(b)(ii) Chuẩn mực này)

A77. Đánh giá của kiểm toán viên về các giả định của Ban Giám đốc chỉ dựa vào các thông tin mà kiểm toán viên có được tại thời điểm kiểm toán. Các thủ tục kiểm toán liên quan đến các giả định của Ban Giám đốc được thực hiện vì mục đích kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị chứ không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về các giả định đó.

A78. Ví dụ về những vấn đề kiểm toán viên có thể xem xét khi đánh giá tính hợp lý của các giả định của Ban Giám đốc bao gồm:

(1) Từng giả định có hợp lý hay không;

(2) Các giả định có phụ thuộc lẫn nhau và có nhất quán hay không;

(3) Các giả định có hợp lý khi được xem xét một cách tổng thể hoặc trong mối liên hệ với các giả định khác được sử dụng cho cùng một ước tính kế toán hoặc cho các ước tính kế toán khác hay không;

(4) Các giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán về giá trị hợp lý có phản ánh sự thích hợp với các giả định về thị trường có thể kiểm chứng được hay không.

A79. Các giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán có thể phản ánh điều mà Ban Giám đốc mong đợi, là kết quả của các mục tiêu và chiến lược cụ thể. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên có thể thực hiện các thủ tục kiểm toán để đánh giá tính hợp lý của các giả định đó, ví dụ bằng cách xem xét các giả định đó có nhất quán với:

(1) Môi trường kinh tế nói chung và tình hình kinh tế của đơn vị được kiểm toán;

(2) Các kế hoạch của đơn vị được kiểm toán;

(3) Các giả định có liên quan của các kỳ trước, nếu phù hợp;

(4) Thông tin về kinh nghiệm hoặc các điều kiện trước đây của đơn vị được kiểm toán có thể được coi là tiêu biểu cho các sự kiện hoặc điều kiện trong tương lai;

(5) Các giả định khác của Ban Giám đốc có liên quan đến báo cáo tài chính.

A80. Tính hợp lý của các giả định được sử dụng có thể phụ thuộc vào ý định và khả năng thực hiện các hành động cụ thể của Ban Giám đốc. Ban Giám đốc lập và lưu lại các kế hoạch và dự định liên quan đến các tài sản hoặc nợ phải trả cụ thể và khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể yêu cầu Ban Giám đốc phải thực hiện điều này. Kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xét đoán về mức độ bằng chứng kiểm toán cần phải thu thập về ý định và khả năng của Ban Giám đốc. Các thủ tục mà kiểm toán viên có thể áp dụng bao gồm:

(1) Xem xét kết quả thực hiện các ý định của Ban Giám đốc trong quá khứ;

(2) Soát xét các kế hoạch bằng văn bản và các tài liệu khác, bao gồm các kế hoạch tài chính, giấy tờ ủy quyền và các biên bản đã được phê duyệt chính thức, nếu có thể;

(3) Phỏng vấn Ban Giám đốc về lý do Ban Giám đốc thực hiện một hành động cụ thể;

(4) Xem xét các sự kiện xảy ra từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán;

(5) Đánh giá khả năng thực hiện một hành động cụ thể của đơn vị được kiểm toán trong hoàn cảnh kinh tế của đơn vị, bao gồm ảnh hưởng của những cam kết hiện tại của đơn vị.

Tuy nhiên, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể không cho phép xét đến các kế hoạch hoặc dự định của Ban Giám đốc khi lập ước tính kế toán. Đây là trường hợp phổ biến khi lập ước tính kế toán về giá trị hợp lý, vì mục tiêu đo lường yêu cầu các giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán phải phản ánh các giả định của các bên tham gia thị trường.

A81. Ngoài các vấn đề nêu trên, khi đánh giá tính hợp lý của các giả định mà Ban Giám đốc sử dụng để lập ước tính kế toán về giá trị hợp lý, các vấn đề khác mà kiểm toán viên có thể xem xét bao gồm:

(1) Ban Giám đốc có sử dụng các dữ liệu đầu vào đặc thù của thị trường để xây dựng các giả định không và nếu có thì sử dụng như thế nào;

(2) Liệu các giả định có nhất quán với các điều kiện thị trường có thể kiểm chứng được và có nhất quán với đặc điểm của tài sản hoặc nợ phải trả được đo lường theo giá trị hợp lý hay không;

(3) Liệu nguồn của các giả định của các bên tham gia thị trường có phù hợp và đáng tin cậy hay không, và Ban Giám đốc lựa chọn các giả định để sử dụng như thế nào khi có một số giả định khác nhau của các bên tham gia thị trường;

(4) Liệu Ban Giám đốc có xem xét các giả định được sử dụng hoặc thông tin về các giao dịch, tài sản hoặc nợ phải trả có thể so sánh được hay không và nếu có thì xem xét như thế nào.

A82. Ngoài ra, ước tính kế toán về giá trị hợp lý có thể bao gồm cả dữ liệu đầu vào kiểm chứng được và không kiểm chứng được. Khi ước tính kế toán về giá trị hợp lý dựa trên các dữ liệu đầu vào không kiểm chứng được, ví dụ về các vấn đề mà kiểm toán viên có thể xem xét bao gồm cách thức Ban Giám đốc giải thích, trình bày các vấn đề sau:

(1) Xác định đặc điểm của các bên tham gia thị trường có liên quan đến ước tính kế toán;

(2) Những sửa đổi do Ban Giám đốc thực hiện đối với chính các giả định của Ban Giám đốc để phản ánh quan điểm của họ về các giả định mà các bên tham gia thị trường sử dụng;

(3) Liệu Ban Giám đốc có sử dụng những thông tin tốt nhất có được trong hoàn cảnh cụ thể hay không;

(4) Các giả định của Ban Giám đốc đã tính đến các giao dịch, tài sản hoặc nợ phải trả có thể so sánh (nếu có) như thế nào.

Nếu có dữ liệu đầu vào không kiểm chứng được, kiểm toán viên có thể sẽ phải kết hợp việc đánh giá các giả định với các biện pháp khác để xử lý các rủi ro đã đánh giá quy định trong đoạn 13 Chuẩn mực này để thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên có thể cần thực hiện các thủ tục kiểm toán khác, ví dụ kiểm tra tài liệu, hồ sơ chứng minh cho việc Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) đã soát xét và phê duyệt ước tính kế toán.

A83. Khi đánh giá tính hợp lý của các giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán, kiểm toán viên có thể phát hiện một hoặc nhiều giả định quan trọng. Giả định quan trọng đó có thể cho thấy ước tính kế toán có mức độ không chắc chắn cao, do đó làm phát sinh rủi ro đáng kể. Các biện pháp bổ sung để xử lý các rủi ro đáng kể đó được hướng dẫn tại đoạn A102 - A115 Chuẩn mực này.

Kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát (hướng dẫn đoạn 13(c) Chuẩn mực này)

A84. Việc kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đối với cách thức Ban Giám đốc lập ước tính kế toán có thể là một biện pháp phù hợp khi quy trình của Ban Giám đốc được thiết kế, thực hiện và duy trì tốt, ví dụ:

(1) Có các kiểm soát đối với việc Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) soát xét và phê duyệt các ước tính kế toán;

(2) Ước tính kế toán được lập dựa trên quá trình xử lý dữ liệu hàng ngày của hệ thống kế toán của đơn vị được kiểm toán.

A85. Kiểm toán viên phải kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát trong trường hợp:

(a) Khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, kiểm toán viên kỳ vọng rằng các kiểm soát đối với quy trình được thực hiện hiệu quả; hoặc

(b) Nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản thì không thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu (theo quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330).

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A86. Các đơn vị nhỏ có thể có các kiểm soát đối với quy trình lập ước tính kế toán, tuy nhiên hình thức hoạt động của các kiểm soát này có thể khác nhau. Hơn nữa, các đơn vị nhỏ có thể xác định rằng một số loại kiểm soát nhất định là không cần thiết vì Ban Giám đốc tham gia trực tiếp vào việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Tuy nhiên, đối với một số đơn vị rất nhỏ, có thể không có nhiều kiểm soát mà kiểm toán viên có thể xác định được. Do đó, kiểm toán viên có thể sử dụng thử nghiệm cơ bản để xử lý các rủi ro đã đánh giá, như thực hiện một hoặc một số trong các biện pháp quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực này.

Xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính (hướng dẫn đoạn 13(d) Chuẩn mực này)

A87. Việc xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính để đánh giá giá trị ước tính của Ban Giám đốc có thể là một biện pháp thích hợp khi:

(1) Ước tính kế toán không được lập dựa trên quá trình xử lý dữ liệu hàng ngày của hệ thống kế toán;

(2) Kết quả soát xét của kiểm toán viên về các ước tính kế toán tương tự được lập trong báo cáo tài chính kỳ trước cho thấy quy trình hiện tại của Ban Giám đốc có thể không hiệu quả;

(3) Các kiểm soát của đơn vị đối với quy trình xác định ước tính kế toán của Ban Giám đốc không được thiết kế tốt và không được thực hiện phù hợp;

(4) Các sự kiện và giao dịch xảy ra từ ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán mâu thuẫn với giá trị ước tính của Ban Giám đốc;

(5) Kiểm toán viên có các nguồn dữ liệu khác để lập giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính.

A88. Ngay cả khi các kiểm soát của đơn vị được kiểm toán được thiết kế tốt và được thực hiện hợp lý, việc xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính vẫn có thể là biện pháp hữu hiệu hoặc hiệu quả để xử lý các rủi ro đã đánh giá. Trong các trường hợp khác, kiểm toán viên có thể sử dụng phương pháp này để xác định liệu có cần thiết phải thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo hay không và nếu có thì xác định nội dung và phạm vi của các thủ tục đó như thế nào.

A89. Phương pháp mà kiểm toán viên sử dụng để xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính có thể thay đổi tùy theo việc phương pháp nào được coi là hiệu quả nhất trong hoàn cảnh thực tế. Ví dụ, kiểm toán viên có thể xây dựng một giá trị ước tính sơ bộ, sau đó đánh giá độ nhạy của giá trị đó đối với những thay đổi về giả định, nhằm đưa ra một khoảng giá trị ước tính để đánh giá giá trị ước tính của Ban Giám đốc đơn vị. Hoặc kiểm toán viên có thể bắt đầu bằng cách xây dựng khoảng giá trị ước tính để từ đó xác định một giá trị ước tính, nếu được.

A90. Khả năng kiểm toán viên lập một giá trị ước tính thay vì một khoảng giá trị ước tính, phụ thuộc vào một số yếu tố, bao gồm mô hình được sử dụng, nội dung và phạm vi của dữ liệu sẵn có và tính không chắc chắn của ước tính kế toán. Hơn nữa, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể ảnh hưởng đến quyết định xây dựng một giá trị ước tính hoặc một khoảng giá trị ước tính. Khuôn khổ này có thể quy định giá trị ước tính được sử dụng sau khi xem xét các kết quả và giả định khác, hoặc quy định một phương pháp đo lường cụ thể (ví dụ, sử dụng giá trị kỳ vọng theo phương pháp xác suất được chiết khấu).

A91. Kiểm toán viên có thể xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính bằng nhiều cách khác nhau, ví dụ bằng cách:

(1) Sử dụng mô hình, ví dụ mô hình được sử dụng phổ biến trong một ngành hoặc lĩnh vực cụ thể, hoặc mô hình do đơn vị tự xây dựng hoặc do kiểm toán viên tự xây dựng;

(2) Mở rộng các xem xét của Ban Giám đốc về các giả định hoặc kết quả thay thế, ví dụ bằng cách đưa ra những giả định khác;

(3) Tuyển dụng hoặc thuê một cá nhân có chuyên môn thích hợp để xây dựng hoặc sử dụng mô hình, hoặc cung cấp các giả định phù hợp;

(4) Tham khảo các điều kiện, giao dịch hoặc sự kiện có thể so sánh khác, hoặc khi thích hợp, tham khảo các thị trường của các tài sản hoặc nợ phải trả có thể so sánh.

Tìm hiểu các giả định hoặc phương pháp của Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 13(d)(i) Chuẩn mực này)

A92. Khi kiểm toán viên lập giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính và sử dụng các giả định hoặc phương pháp khác với các giả định hoặc phương pháp của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, đoạn 13(d)(i) Chuẩn mực này quy định kiểm toán viên phải tìm hiểu đầy đủ về các giả định và phương pháp của Ban Giám đốc khi lập ước tính kế toán. Việc tìm hiểu này sẽ cung cấp cho kiểm toán viên thông tin có thể phù hợp để kiểm toán viên xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính thích hợp, đồng thời giúp kiểm toán viên hiểu và đánh giá những khác biệt đáng kể với giá trị ước tính của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán. Ví dụ, nguyên nhân của sự khác biệt có thể do kiểm toán viên sử dụng các giả định khác nhưng có hiệu lực tương đương với các giả định của Ban Giám đốc. Điều này có thể cho thấy ước tính kế toán rất nhạy cảm với một số giả định nhất định và có mức độ không chắc chắn cao, cho thấy ước tính kế toán có thể là một rủi ro đáng kể. Mặt khác, sự khác biệt có thể là kết quả của một sai sót thực tế của Ban Giám đốc. Tùy thuộc vào hoàn cảnh cụ thể, kiểm toán viên có thể thấy cần thảo luận với Ban Giám đốc về cơ sở và tính hợp lý của các giả định và sự khác biệt, nếu có, trong phương pháp lập ước tính kế toán để giúp kiểm toán viên đưa ra các kết luận.

Thu hẹp khoảng giá trị ước tính (hướng dẫn đoạn 13(d)(ii) Chuẩn mực này)

A93. Khi kiểm toán viên kết luận rằng cần sử dụng một khoảng giá trị ước tính (khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên) để đánh giá tính hợp lý của giá trị ước tính của Ban Giám đốc, đoạn 13(d)(ii) Chuẩn mực này quy định rằng khoảng giá trị ước tính đó phải bao gồm tất cả các "kết quả hợp lý" chứ không phải là tất cả các kết quả có thể xảy ra. Khoảng giá trị ước tính không thể hữu ích nếu bao gồm tất cả các kết quả có thể xảy ra, vì khoảng giá trị ước tính đó sẽ quá rộng để có thể hiệu quả cho mục đích kiểm toán. Khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên chỉ hữu ích và hiệu quả khi khoảng giá trị đó đủ hẹp để cho phép kiểm toán viên kết luận liệu ước tính kế toán có sai sót hay không.

A94. Thông thường, khoảng giá trị ước tính được thu hẹp bằng hoặc thấp hơn mức trọng yếu thực hiện là phù hợp cho mục đích đánh giá tính hợp lý của giá trị ước tính của Ban Giám đốc. Tuy nhiên, trong một số ngành đặc thù, có thể không thu hẹp được khoảng giá trị ước tính xuống mức đó. Điều này không nhất thiết cản trở việc ghi nhận ước tính kế toán, tuy nhiên lại có thể cho thấy mức độ không chắc chắn cao trong ước tính kế toán đó làm phát sinh rủi ro đáng kể. Các biện pháp bổ sung để xử lý rủi ro đáng kể được hướng dẫn tại đoạn A102 - A115 Chuẩn mực này.

A95. Khoảng giá trị ước tính có thể được thu hẹp để tất cả các kết quả trong khoảng giá trị ước tính đó đều được coi là hợp lý, bằng cách:

(a) Loại bỏ khỏi khoảng giá trị ước tính các kết quả lớn nhất và nhỏ nhất trong khoảng mà theo xét đoán của kiểm toán viên là khó có khả năng xảy ra;

(b) Tiếp tục thu hẹp khoảng giá trị ước tính dựa vào bằng chứng kiểm toán sẵn có cho đến khi kiểm toán viên kết luận rằng tất cả các kết quả trong khoảng giá trị ước tính được coi là hợp lý. Trong một số ít trường hợp, kiểm toán viên có thể thu hẹp khoảng giá trị ước tính cho đến khi thu thập được bằng chứng kiểm toán chỉ ra một giá trị ước tính.

Cân nhắc sự cần thiết phải có kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu liên quan (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

A96. Theo quy định tại đoạn 08(e) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 300, khi lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên phải hiểu rõ về nội dung, lịch trình, phạm vi của các nguồn lực cần thiết để thực hiện cuộc kiểm toán. *Kiểm toán viên cũng có thể phải cân nhắc huy động* sự tham gia của những người có kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu, nếu cần. Ngoài ra, đoạn 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220 quy định thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải đảm bảo cho nhóm kiểm toán và các chuyên gia không thuộc nhóm kiểm toán có trình độ chuyên môn và năng lực phù hợp để thực hiện cuộc kiểm toán. Trong quá trình kiểm toán các ước tính kế toán, bằng kinh nghiệm của mình và dựa vào hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán, kiểm toán viên có thể xác định cần phải có các kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu về một hoặc một vài khía cạnh của các ước tính kế toán.

A97. Khi xem xét liệu có cần phải có các kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu hay không, các vấn đề có thể ảnh hưởng đến việc xem xét của kiểm toán viên bao gồm:

(1) Bản chất của tài sản, nợ phải trả hay nguồn vốn cần được ước tính trong doanh nghiệp hay ngành nghề cụ thể (ví dụ: mỏ khoáng sản, tài sản nông nghiệp, công cụ tài chính phức hợp);

(2) Mức độ không chắc chắn cao trong ước tính;

(3) Những tính toán phức tạp hay các mô hình chuyên dụng được sử dụng, ví dụ khi ước tính giá trị hợp lý trong trường hợp không có thị trường có thể kiểm chứng được;

(4) Mức độ phức tạp trong các quy định liên quan đến các ước tính kế toán của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng; liệu có những quy định nào có thể có cách hiểu khác nhau hoặc có sự áp dụng không nhất quán hoặc đang được xây dựng;

(5) Các thủ tục kiểm toán viên dự định thực hiện để xử lý các rủi ro đã được đánh giá.

A98. Phần lớn các ước tính kế toán, kể cả các ước tính không chắc chắn, có thể không cần phải có kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu. Ví dụ, kiểm toán viên sẽ không cần đến kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu khi đánh giá dự phòng các khoản phải thu khó đòi.

A99. Tuy nhiên, kiểm toán viên có thể không có kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu cần thiết khi vấn đề liên quan không thuộc lĩnh vực kế toán hay kiểm toán và có thể phải cần đến chuyên gia của doanh nghiệp kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 620 quy định và hướng dẫn cách xác định sự cần thiết của việc tuyển dụng hay thuê chuyên gia của doanh nghiệp kiểm toán và trách nhiệm của kiểm toán viên khi sử dụng công việc của chuyên gia.

A100. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể thấy cần đến kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu liên quan đến lĩnh vực kế toán và kiểm toán. Những cá nhân có kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu có thể được doanh nghiệp kiểm toán tuyển dụng hoặc ký hợp đồng thuê từ một tổ chức bên ngoài doanh nghiệp kiểm toán. Khi những cá nhân này thực hiện các thủ tục kiểm toán trong cuộc kiểm toán, họ trở thành thành viên nhóm kiểm toán và do đó phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220.

A101. Tùy thuộc vào hiểu biết và kinh nghiệm của kiểm toán viên trong việc làm việc với chuyên gia của doanh nghiệp kiểm toán hay với những cá nhân có kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu, kiểm toán viên có thể cân nhắc có nên thảo luận các vấn đề như quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng với các cá nhân liên quan để xem liệu công việc của họ có phù hợp với mục tiêu kiểm toán hay không.

Thử nghiệm cơ bản tiếp theo để xử lý rủi ro đáng kể (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

A102. Khi kiểm toán các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể, các thử nghiệm cơ bản tiếp theo của kiểm toán viên được tập trung vào việc đánh giá các nội dung sau:

(a) Cách thức Ban Giám đốc đánh giá ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong ước tính kế toán và ảnh hưởng có thể có của sự không chắc chắn đó đến tính phù hợp của việc ghi nhận các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính;

(b) Tính đầy đủ của các thuyết minh liên quan.

Sự không chắc chắn trong ước tính

Việc Ban Giám đốc xem xét sự không chắc chắn trong ước tính (hướng dẫn đoạn 15(a) Chuẩn mực này)

A103. Ban Giám đốc có thể đánh giá các giả định hoặc kết quả khác của các ước tính kế toán bằng một số phương pháp, tùy theo hoàn cảnh cụ thể. Một trong các phương pháp đó là phương pháp phân tích độ nhạy, bao gồm việc đánh giá xem các giá trị tiền tệ của một ước tính kế toán thay đổi thế nào khi các giả định thay đổi. Các ước tính kế toán được đo lường theo giá trị hợp lý vẫn có thể có chênh lệch vì các bên tham gia thị trường khác nhau sẽ sử dụng những giả định khác nhau. Phương pháp phân tích độ nhạy có thể dẫn đến việc xây dựng một số các tình huống về kết quả thực tế, đôi khi được mô tả là một loạt các kết quả của Ban Giám đốc, ví dụ các tình huống "bi quan" hay "lạc quan".

A104. Phương pháp phân tích độ nhạy có thể cho thấy một ước tính kế toán không nhạy cảm với thay đổi của một số giả định cụ thể nào đó, mà chỉ nhạy cảm với một hoặc một số giả định mà kiểm toán viên sẽ phải tập trung chú ý vào các giả định này.

A105. Hướng dẫn này không nhằm mục đích khuyến nghị một phương pháp cụ thể nào để xử lý sự không chắc chắn trong ước tính (như phương pháp phân tích độ nhạy) là thích hợp hơn so với các phương pháp khác, hay khuyến nghị Ban Giám đốc cần phải xem xét các giả định hoặc kết quả khác bằng một quy trình chi tiết và được hỗ trợ bằng các tài liệu chứng minh phạm vi rộng. Hướng dẫn này chỉ tập trung vào việc xác định xem liệu Ban Giám đốc đã đánh giá sự không chắc chắn có thể ảnh hưởng đến các ước tính kế toán quan trọng hay chưa, mà không quan trọng xem cách thức thực hiện đánh giá như thế nào. Do đó, khi Ban Giám đốc chưa xem xét các giả định hoặc kết quả khác, kiểm toán viên có thể cần thảo luận với Ban Giám đốc và yêu cầu cung cấp bằng chứng về việc Ban Giám đốc đã giải quyết ảnh hưởng của sự không chắc chắn đến các ước tính kế toán như thế nào.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A106. Các đơn vị nhỏ có thể sử dụng các phương tiện đơn giản để đánh giá sự không chắc chắn trong ước tính. Bên cạnh việc soát xét các tài liệu có sẵn, kiểm toán viên có thể phỏng vấn Ban Giám đốc để thu thập thêm các bằng chứng kiểm toán khác về việc Ban Giám đốc xem xét các giả định hoặc kết quả khác. Ngoài ra, Ban Giám đốc có thể không có chuyên môn để xem xét các kết quả khác hay để đánh giá sự không chắc chắn trong các ước tính kế toán. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên có thể giải thích cho Ban Giám đốc về quy trình hoặc các phương pháp đánh giá khác sẵn có và hồ sơ, tài liệu liên quan. Tuy nhiên, điều này không làm thay đổi trách nhiệm của Ban Giám đốc đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

Các giả định quan trọng (hướng dẫn đoạn 15(b) Chuẩn mực này)

A107. Một giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán có thể được coi là quan trọng nếu một thay đổi hợp lý trong giả định đó có thể ảnh hưởng trọng yếu đến việc đo lường ước tính kế toán.

A108. Đối với các giả định quan trọng được xây dựng dựa vào kiến thức của Ban Giám đốc, kiểm toán viên có thể thu thập bằng chứng để chứng minh cho các giả định này từ quy trình quản lý rủi ro và phân tích chiến lược của Ban Giám đốc. Ngay cả khi đơn vị không có một quy trình chính thức (ví dụ trong trường hợp các đơn vị nhỏ), kiểm toán viên cũng có thể đánh giá các giả định thông qua việc thảo luận và phỏng vấn Ban Giám đốc, kết hợp với các thủ tục kiểm toán khác để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

A109. Khi đánh giá các giả định của Ban Giám đốc, kiểm toán viên cần thực hiện các hướng dẫn tại đoạn A77 - A83 Chuẩn mực này.

Dự định và khả năng của Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 15(c) Chuẩn mực này)

A110. Khi xem xét các giả định, các dự định và khả năng của Ban Giám đốc, kiểm toán viên cần thực hiện các hướng dẫn tại đoạn A13 và đoạn A80 Chuẩn mực này.

Xây dựng khoảng giá trị ước tính (hướng dẫn đoạn 16 Chuẩn mực này)

A111. Khi lập báo cáo tài chính, Ban Giám đốc có thể hài lòng về việc đã xử lý thỏa đáng các ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, theo xét đoán của kiểm toán viên, kiểm toán viên có thể cho rằng những nỗ lực của Ban Giám đốc là chưa đủ, ví dụ khi:

(1) Kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp thông qua đánh giá cách thức Ban Giám đốc xử lý ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong ước tính;

(2) Kiểm toán viên vẫn cần phải xác định thêm về mức độ không chắc chắn của một ước tính kế toán, ví dụ khi kiểm toán viên nhận thấy có sự chênh lệch lớn về kết quả của các ước tính kế toán tương tự trong những trường hợp tương tự;

(3) Kiểm toán viên không thu thập được bằng chứng kiểm toán khác thông qua việc soát xét các sự kiện đến ngày lập báo cáo kiểm toán;

(4) Có thể có dấu hiệu cho thấy Ban Giám đốc có sự thiên lệch khi lập các ước tính kế toán.

A112. Khi xem xét việc xác định khoảng giá trị ước tính, kiểm toán viên cần thực hiện các hướng dẫn tại đoạn A87 - A95 Chuẩn mực này.

Tiêu chí ghi nhận và đo lường

Ghi nhận các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 17(a) Chuẩn mực này)

A113. Khi Ban Giám đốc đã ghi nhận một ước tính kế toán trong báo cáo tài chính, kiểm toán viên cần tập trung đánh giá xem việc đo lường ước tính kế toán đó đã đầy đủ và đáng tin cậy để đáp ứng tiêu chí ghi nhận của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay chưa.

A114. Với những ước tính kế toán chưa được ghi nhận trong báo cáo tài chính, kiểm toán viên cần tập trung đánh giá xem các tiêu chí ghi nhận của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng thực tế đã thỏa mãn hay chưa. Ngay cả khi một ước tính kế toán chưa được ghi nhận và kiểm toán viên kết luận rằng điều đó là hợp lý, báo cáo tài chính vẫn có thể cần có những thuyết minh rõ ràng về tình huống cụ thể đó. Kiểm toán viên cũng có thể thấy cần thu hút sự chú ý của người sử dụng báo cáo kiểm toán đối với sự không chắc chắn đáng kể, bằng cách trình bày thêm đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" trong báo cáo kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 706 quy định và hướng dẫn cách trình bày đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh".

Cơ sở đo lường của các ước tính kế toán (hướng dẫn đoạn 17(b) Chuẩn mực này)

A115. Với các ước tính kế toán về giá trị hợp lý, một số khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính quy định rằng việc có thể đo lường giá trị hợp lý một cách tin cậy là điều kiện tiên quyết đối với việc yêu cầu hoặc cho phép ghi nhận và thuyết minh theo giá trị hợp lý. Trong một số trường hợp, điều kiện này có thể được bỏ qua, ví dụ khi không có phương pháp hay cơ sở phù hợp để đo lường giá trị hợp lý. Trong những trường hợp như vậy, để xem xét việc sử dụng giá trị hợp lý theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, kiểm toán viên phải tập trung vào đánh giá xem cơ sở của việc Ban Giám đốc quyết định bỏ qua điều kiện tiên quyết đó có phù hợp hay không.

Đánh giá tính hợp lý của các ước tính kế toán và xác định sai sót (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A116. Dựa trên các bằng chứng kiểm toán thu thập được, kiểm toán viên có thể kết luận rằng bằng chứng về giá trị của một ước tính kế toán có sự khác biệt so với giá trị ước tính của Ban Giám đốc đơn vị. Khi có bằng chứng kiểm toán chứng minh cho một giá trị ước tính, số chênh lệch giữa giá trị ước tính của kiểm toán viên và giá trị ước tính của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sẽ cấu thành một sai sót. Khi kiểm toán viên kết luận rằng việc sử dụng khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên đã cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, giá trị ước tính của Ban Giám đốc nằm ngoài khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên sẽ bị coi là không có bằng chứng bổ trợ. Trong trường hợp đó, sai sót sẽ lớn hơn hoặc bằng số chênh lệch giữa giá trị ước tính của Ban Giám đốc và giá trị gần nhất trong khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên.

A117. Khi Ban Giám đốc đơn vị thay đổi một ước tính kế toán, hoặc thay đổi phương pháp lập ước tính so với kỳ trước dựa trên đánh giá chủ quan của họ rằng

hoàn cảnh đã thay đổi, dựa trên các bằng chứng kiểm toán, kiểm toán viên có thể kết luận rằng ước tính kế toán đó đã bị sai sót do thay đổi chủ quan của Ban Giám đốc, hoặc coi đó là một dấu hiệu có thể có sự thiên lệch của Ban Giám đốc (xem đoạn A124 - A125 Chuẩn mực này).

A118. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450 quy định và hướng dẫn cách phân biệt các loại sai sót khác nhau cho mục đích đánh giá ảnh hưởng của những sai sót không được điều chỉnh đối với báo cáo tài chính. Liên quan đến các ước tính kế toán, một sai sót, bất kể do gian lận hay nhầm lẫn, có thể bắt nguồn từ:

(1) Sai sót hiển nhiên không có nghi vấn (sai sót thực tế);

(2) Những khác biệt bắt nguồn từ đánh giá của Ban Giám đốc về các ước tính kế toán mà kiểm toán viên cho rằng không hợp lý, hoặc việc lựa chọn hay áp dụng các chính sách kế toán mà kiểm toán viên cho rằng không phù hợp (sai sót xét đoán);

(3) Việc kiểm toán viên đã đưa ra được một ước tính tốt nhất về sai sót cho tổng thể, dựa trên việc suy rộng sai sót phát hiện từ các mẫu kiểm toán ra toàn bộ tổng thể lấy mẫu (sai sót dự tính).

Trong một số trường hợp liên quan đến ước tính kế toán, một sai sót có thể bắt nguồn từ việc kết hợp các tình huống trên, do đó, việc xác định tách biệt là rất khó hoặc có khi không thực hiện được.

A119. Khi kiểm toán các ước tính kế toán được ghi nhận trong báo cáo tài chính, kiểm toán viên đều cần có những cân nhắc giống nhau để đánh giá tính hợp lý của các ước tính kế toán và các thuyết minh liên quan trong báo cáo tài chính, kể cả các ước tính và thuyết minh đó là bắt buộc theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay là do Ban Giám đốc tự nguyện thực hiện.

Các thuyết minh liên quan đến ước tính kế toán

Thuyết minh theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (hướng dẫn đoạn 19 Chuẩn mực này)

A120. Việc trình bày báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng bao gồm đầy đủ các thuyết minh về các vấn đề trọng yếu. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể cho phép, hoặc quy định các thuyết minh liên quan đến ước tính kế toán, và một số đơn vị có thể tự nguyện trình bày thêm các thông tin trong phần thuyết minh báo cáo tài chính. Ví dụ về những thuyết minh này có thể bao gồm:

(1) Các giả định được sử dụng;

(2) Phương pháp ước tính được sử dụng, kể cả các mô hình được áp dụng;

(3) Cơ sở của việc lựa chọn phương pháp ước tính;

(4) Ảnh hưởng của việc thay đổi phương pháp ước tính so với kỳ trước;

(5) Nguồn gốc và ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong ước tính.

Những thuyết minh trên là phù hợp để giúp người sử dụng báo cáo tài chính hiểu về các ước tính kế toán được ghi nhận hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính và kiểm toán viên cần thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để xem những thuyết minh đó đã tuân thủ các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay chưa.

A121. Trong một số trường hợp, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể yêu cầu phải thuyết minh cụ thể liên quan đến sự không chắc chắn của các ước tính kế toán. Ví dụ, một số khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính quy định phải thuyết minh các nội dung sau:

(1) Những giả định chính và các nguyên nhân có thể dẫn đến sự không chắc chắn trong ước tính có rủi ro đáng kể làm phát sinh những điều chỉnh trọng yếu đối với giá trị ghi sổ của tài sản và nợ phải trả. Quy định này có thể được thể hiện bằng các cụm từ như "Nguồn gốc của sự không chắc chắn trong ước tính" hoặc "Các ước tính kế toán quan trọng";

(2) Khoảng giá trị của kết quả có thể có và các giả định đã sử dụng để xác định khoảng giá trị;

(3) Những thông tin liên quan đến tầm quan trọng của các ước tính kế toán về giá trị hợp lý đối với tình hình tài chính và kết quả hoạt động của đơn vị;

(4) Các thông tin định tính như khả năng xảy ra rủi ro và rủi ro phát sinh như thế nào, mục tiêu của đơn vị, các chính sách và thủ tục để quản lý rủi ro, các phương pháp để đo lường rủi ro và những thay đổi về thông tin định tính so với các kỳ trước.

(5) Các thông tin định lượng như mức độ dễ xảy ra rủi ro của đơn vị được kiểm toán, dựa trên các thông tin nội bộ được cung cấp cho cán bộ quản lý chủ chốt, bao gồm rủi ro tín dụng, rủi ro thanh khoản và rủi ro thị trường.

Thuyết minh về sự không chắc chắn trong ước tính đối với các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể (hướng dẫn đoạn 20 Chuẩn mực này)

A122. Liên quan đến các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể, ngay cả khi các thuyết minh đã tuân thủ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, kiểm toán viên vẫn có thể kết luận rằng thuyết minh về sự không chắc chắn trong ước tính là chưa đầy đủ so với hoàn cảnh thực tế và thông tin hiện có. Đánh giá của kiểm toán viên về tính đầy đủ của thuyết minh về mức độ không chắc chắn của ước tính càng quan trọng thì khoảng kết quả có thể có của ước tính kế toán càng có mức độ trọng yếu cao hơn (xem thêm đoạn A94 Chuẩn mực này).

A123. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể thấy cần khuyến khích Ban Giám đốc đơn vị thuyết minh trong báo cáo tài chính về các tình huống liên quan đến sự không chắc chắn trong ước tính. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 quy định và hướng dẫn về các ảnh hưởng đến ý kiến kiểm toán khi kiểm toán viên cho rằng thuyết minh của Ban Giám đốc trong báo cáo tài chính về sự không chắc chắn trong ước tính là chưa đầy đủ hoặc sai lệch.

Các dấu hiệu về sự thiên lệch của Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 21 Chuẩn mực này)

A124. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên có thể nhận thấy những nhận định và quyết định của Ban Giám đốc có dấu hiệu thiên lệch. Những dấu hiệu này có thể khiến kiểm toán viên phải xem xét xem rủi ro kiểm toán đã được đánh giá đúng hay chưa và các biện pháp để giảm thiểu rủi ro kiểm toán có còn phù hợp hay không. Kiểm toán viên có thể phải cân nhắc đến việc thay đổi hoặc bổ sung các thủ tục kiểm toán trong giai đoạn còn lại của cuộc kiểm toán. Hơn thế nữa, những dấu hiệu này còn ảnh hưởng đến đánh giá của kiểm toán viên về việc tổng thể báo cáo tài chính có còn chứa đựng sai sót trọng yếu hay không, như quy định và hướng dẫn tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700.

A125. Ví dụ về các dấu hiệu có thể có sự thiên lệch của Ban Giám đốc với các ước tính kế toán, bao gồm:

(1) Thay đổi một ước tính kế toán, hoặc phương pháp ước tính dựa vào đánh giá chủ quan của Ban Giám đốc rằng hoàn cảnh đã thay đổi;

(2) Sử dụng một giả định của chính đơn vị đối với ước tính kế toán về giá trị hợp lý trong khi giả định đó không nhất quán với các giả định có thể kiểm chứng được trên thị trường;

(3) Lựa chọn hay xây dựng một tập hợp các giả định quan trọng mang lại giá trị ước tính có lợi cho mục tiêu của Ban Giám đốc;

(4) Lựa chọn giá trị ước tính có thể cho thấy sự lạc quan hoặc bi quan.

Giải trình bằng văn bản (hướng dẫn đoạn 22 Chuẩn mực này)

A126. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 580 quy định và hướng dẫn việc sử dụng các giải trình bằng văn bản. Tùy thuộc vào bản chất, mức trọng yếu và mức độ không chắc chắn trong ước tính, các giải trình bằng văn bản về ước tính kế toán được ghi nhận và thuyết minh trên báo cáo tài chính có thể bao gồm:

(1) Giải trình về tính hợp lý của quy trình đo lường, bao gồm cả các mô hình và các giả định liên quan được Ban Giám đốc sử dụng để xác định ước tính kế toán theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, và tính nhất quán trong việc áp dụng các quy trình ước tính;

(2) Giải trình về việc các giả định đã phản ánh hợp lý về dự định và khả năng của Ban Giám đốc để thực hiện các hành động cụ thể thay mặt cho đơn vị, liên quan đến các ước tính kế toán và thuyết minh;

(3) Giải trình về việc các thuyết minh liên quan đến ước tính kế toán là đầy đủ và phù hợp theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(4) Giải trình về việc không có các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán cần phải điều chỉnh ước tính kế toán và thuyết minh trong báo cáo tài chính.

A127. Đối với các ước tính kế toán không được ghi nhận hoặc thuyết minh trên báo cáo tài chính, các giải trình bằng văn bản có thể bao gồm:

(1) Giải trình về tính hợp lý của các cơ sở mà Ban Giám đốc sử dụng để xác định rằng ước tính kế toán chưa đáp ứng các tiêu chí của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng để ghi nhận hoặc thuyết minh (xem thêm đoạn A114 Chuẩn mực này);

(2) Giải trình về tính hợp lý của các cơ sở mà Ban Giám đốc sử dụng khi quyết định bỏ qua giả định liên quan đến việc sử dụng giá trị hợp lý theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, đối với những ước tính kế toán không được đo lường hay trình bày theo giá trị hợp lý (xem thêm đoạn A115 Chuẩn mực này).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán (hướng dẫn đoạn 23 Chuẩn mực này)

A128. Việc ghi chép và lưu lại tài liệu về những dấu hiệu có thể có sự thiên lệch của Ban Giám đốc đã phát hiện trong quá trình kiểm toán sẽ giúp kiểm toán viên kết luận liệu những đánh giá rủi ro và các biện pháp xử lý liên quan có còn phù hợp với hoàn cảnh không, và cũng giúp kiểm toán viên đánh giá liệu tổng thể báo cáo tài chính có còn chứa đựng sai sót trọng yếu hay không (xem đoạn A125 Chuẩn mực này về các ví dụ về những dấu hiệu có thể có sự thiên lệch của Ban Giám đốc).

Phụ lục

(Hướng dẫn đoạn A1 Chuẩn mực này)

ĐO LƯỜNG VÀ THUYẾT MINH GIÁ TRỊ HỢP LÝ THEO CÁC KHUÔN KHỔ VỀ LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH KHÁC NHAU

Mục đích của phụ lục này là để hiểu chung về việc đo lường và thuyết minh giá trị hợp lý theo các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác nhau.

1. Các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác nhau sẽ yêu cầu hoặc cho phép cách đo lường và thuyết minh giá trị hợp lý khác nhau trên báo cáo tài chính. Các khuôn khổ cũng khác nhau về độ chi tiết của các hướng dẫn đi kèm về cơ sở để đo lường tài sản và nợ phải trả hoặc các thuyết minh liên quan. Có khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đưa ra những quy định mang tính nguyên tắc, một số khuôn khổ khác lại đưa ra các hướng dẫn chung, một vài khuôn khổ thậm chí không có hướng dẫn. Ngoài ra, còn có các thông lệ về đo lường và thuyết minh giá trị hợp lý dành riêng cho một số ngành đặc thù.

2. Định nghĩa về giá trị hợp lý cũng có thể khác nhau giữa các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác nhau, hoặc một khuôn khổ cũng có thể có những định nghĩa khác nhau cho mỗi loại tài sản, nợ phải trả hoặc thuyết minh khác nhau. Ví dụ, Chuẩn mực kế toán quốc tế số 39 định nghĩa "giá trị hợp lý là giá trị một tài sản được trao đổi hay một khoản nợ được thanh toán theo nguyên tắc ngang giá giữa hai chủ thể có đầy đủ hiểu biết và tự nguyện tham gia giao dịch". Khái niệm về giá trị hợp lý thường đề cập đến các giao dịch hiện tại chứ không phải các giao dịch trong quá khứ hay tương lai. Theo đó, quá trình đo lường giá trị hợp lý chính là việc xác định giá ước tính mà giao dịch có thể được thực hiện. Bên cạnh đó, các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác nhau có thể sử dụng các thuật ngữ như "giá trị riêng của đơn vị", "giá trị sử dụng" hay các thuật ngữ tương tự, nhưng vẫn thuộc phạm vi của khái niệm giá trị hợp lý trong Chuẩn mực này.

3. Các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể quy định cách xử lý những thay đổi về giá trị hợp lý qua các thời kỳ theo các cách khác nhau. Ví dụ, một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính quy định những thay đổi về đo lường giá trị hợp lý đối với một số tài sản hoặc nợ phải trả nhất định phải được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu, trong khi có khuôn khổ khác lại quy định phải ghi nhận những thay đổi đó vào kết quả hoạt động kinh doanh. Theo một số khuôn khổ, việc quyết định có sử dụng phương pháp kế toán theo giá trị hợp lý hay không, hoặc áp dụng như thế nào tùy thuộc vào dự định thực hiện các hành động cụ thể của Ban Giám đốc liên quan đến một tài sản hoặc khoản nợ phải trả nhất định.

4. Các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác nhau có thể yêu cầu phản ánh giá trị đo lường và thuyết minh giá trị hợp lý trong báo cáo tài chính một cách bắt buộc hoặc cho phép việc này ở các mức độ khác nhau. Các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể:

(a) Quy định các yêu cầu về phản ánh giá trị đo lường, trình bày và thuyết minh các thông tin nhất định trong báo cáo tài chính hoặc trong thuyết minh báo cáo tài chính hoặc trong các thông tin bổ sung;

(b) Cho phép áp dụng các phương pháp đo lường nhất định về giá trị hợp lý do đơn vị tùy chọn hoặc chỉ khi đáp ứng được một số tiêu chí nhất định;

(c) Quy định các phương pháp cụ thể để xác định giá trị hợp lý, ví dụ, phương pháp đánh giá độc lập hoặc phương pháp chiết khấu dòng tiền;

(d) Cho phép lựa chọn một phương pháp xác định giá trị hợp lý trong các phương pháp phù hợp (các tiêu chí để lựa chọn phương pháp có thể được quy định hoặc không được quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính); hoặc

(e) Không có hướng dẫn về phương pháp đo lường và thuyết minh giá trị hợp lý ngoài các phương pháp đang được sử dụng theo thông lệ, như thông lệ của ngành.

5. Có khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính giả định rằng giá trị hợp lý có thể được đo lường đáng tin cậy đối với các tài sản và nợ phải trả để làm cơ sở cho việc quy định hoặc cho phép đo lường hoặc thuyết minh giá trị hợp lý. Trong một số trường hợp, giả định này sẽ là không phù hợp khi một tài sản hoặc nợ phải trả không có giá niêm yết trên thị trường và các phương pháp ước tính giá trị hợp lý khác là không phù hợp hoặc không thể thực hiện được. Có khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể quy định một hệ thống các phương pháp xác định giá trị hợp lý, trong đó phân loại các yếu tố đầu vào sử dụng để ước tính giá trị hợp lý, từ các "yếu tố đầu vào có thể kiểm chứng được" một cách rõ ràng dựa trên giá niêm yết và các thị trường năng động đến các "yếu tố đầu vào không thể kiểm chứng được" đòi hỏi phải có các xét đoán chủ quan của đơn vị về các giả định mà các bên tham gia thị trường có thể sử dụng.

6. Có khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính yêu cầu phải có những điều chỉnh hoặc sửa đổi nhất định về thông tin định giá, hoặc yêu cầu có những lưu ý cụ thể đối với một số tài sản hay nợ phải trả nào đó. Ví dụ, việc hạch toán một khoản bất động sản đầu tư cần có những điều chỉnh nhất định đối với giá thị trường, chẳng hạn như điều chỉnh giá bán ước tính lúc đóng cửa, điều chỉnh liên quan đến vị trí hay điều kiện của bất động sản, hay những vấn đề khác. Tương tự, nếu như thị trường của một loại tài sản nào đó không phải là một thị trường sôi động, giá niêm yết của tài sản đó có thể phải điều chỉnh hoặc sửa đổi cho phù hợp với giá trị hợp lý. Ví dụ, giá niêm yết trên thị trường của tài sản có thể không thể

hiện giá trị hợp lý của nó nếu như đó là một thị trường ít có hoạt động trao đổi mua bán, hoặc thị trường còn mới mẻ, hoặc chỉ có một lượng ít được giao dịch trên thị trường so với tổng số giao dịch. Trong những thị trường như vậy, giá thị trường cần phải được điều chỉnh. Những nguồn thông tin thị trường khác nhau có thể được sử dụng để đưa ra các điều chỉnh hoặc sửa đổi. Ngoài ra, trong một số trường hợp, khoản thế chấp (ví dụ thế chấp cho một khoản nợ) có thể phải được xem xét khi xác định giá trị hợp lý hoặc tổn thất có thể có của tài sản hoặc nợ phải trả.

7. Trong hầu hết các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, cơ sở của việc xác định giá trị hợp lý là việc giả định rằng đơn vị đang hoạt động liên tục, không có ý định hoặc nhu cầu thanh lý, thu gọn quy mô hoạt động hoặc phải thực hiện giao dịch không có lợi. Vì vậy, trong trường hợp này, giá trị hợp lý sẽ không phải là khoản mà đơn vị sẽ được nhận hoặc sẽ phải trả trong những giao dịch bắt buộc, thanh lý không mong muốn, hoặc bán tài sản tịch biên. Mặt khác, những điều kiện kinh tế thông thường hoặc những điều kiện kinh tế cụ thể ảnh hưởng đến lĩnh vực hoạt động của đơn vị có thể gây ra sự đóng băng trên thị trường và đòi hỏi giá trị hợp lý phải được xác định dựa trên việc giảm giá, có thể là giảm giá nghiêm trọng. Tuy nhiên, một đơn vị cần phải xem xét các điều kiện kinh tế hoặc tình hình sản xuất khi xác định giá trị hợp lý của tài sản hoặc nợ phải trả nếu như khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho phép hoặc yêu cầu điều này và khuôn khổ đó có thể có hoặc không có hướng dẫn cụ thể cách thực hiện. Ví dụ, việc Ban Giám đốc có kế hoạch thanh lý nhanh một tài sản cho một mục đích kinh doanh cụ thể có thể liên quan đến việc xác định giá trị hợp lý của tài sản đó.

Sự phổ biến của việc đo lường giá trị hợp lý

8. Các phương pháp đo lường và thuyết minh dựa trên giá trị hợp lý đang dần trở nên phổ biến trong các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính. Giá trị hợp lý có thể xuất hiện và ảnh hưởng đến báo cáo tài chính theo một số cách khác nhau, bao gồm việc đo lường giá trị hợp lý của:

(a) Các tài sản hoặc nợ phải trả như chứng khoán có thể bán được hoặc các khoản nợ để thực hiện một nghĩa vụ dưới dạng một công cụ tài chính nào đó được so sánh với giá thị trường trên cơ sở thường xuyên hoặc định kỳ;

(b) Các cấu phần cụ thể của vốn chủ sở hữu, ví dụ như kế toán cho việc ghi nhận, đo lường, và trình bày của các công cụ tài chính nhất định có tính chất vốn, ví dụ như trái phiếu có thể chuyển đổi thành cổ phiếu thông thường;

(c) Các tài sản hoặc nợ phải trả phát sinh khi sáp nhập doanh nghiệp. Ví dụ, việc xác định lợi thế thương mại phát sinh từ việc mua lại một doanh nghiệp thường dựa trên kết quả đo lường giá trị hợp lý của các tài sản và nợ phải trả có thể xác định được của doanh nghiệp đó và giá trị hợp lý của số tiền thanh toán đã định;

(d) Các tài sản và nợ phải trả được điều chỉnh về giá trị hợp lý một lần. Một số khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể yêu cầu phải đo lường giá trị hợp lý để lượng hóa và điều chỉnh giá trị của một tài sản hoặc một nhóm tài sản trong quá trình xác định mức độ tổn thất tài sản, ví dụ kiểm tra tổn thất lợi thế thương mại phát sinh từ việc hợp nhất kinh doanh dựa trên giá trị hợp lý của một đơn vị cụ thể đang hoạt động hoặc một đơn vị báo cáo, giá trị hợp lý của đơn vị đó được phân bổ cho các nhóm tài sản và nợ phải trả của doanh nghiệp hoặc đơn vị báo cáo đó để xác định một lợi thế thương mại làm tiêu chuẩn để so sánh với lợi thế thương mại đã ghi nhận;

(e) Tổng hợp tài sản và nợ phải trả. Trong một số trường hợp, việc đo lường giá trị của một nhóm tài sản hoặc nợ phải trả dựa trên tổng giá trị hợp lý của các tài sản và nợ phải trả trong nhóm. Ví dụ, theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho một doanh nghiệp cụ thể, việc đo lường giá trị của một danh mục khoản vay phải dựa trên giá trị hợp lý của các nhóm khoản vay hình thành nên danh mục đó;

(f) Thông tin được công bố trong thuyết minh báo cáo tài chính hoặc trình bày dưới dạng thông tin bổ sung, nhưng không được ghi nhận trên báo cáo tài chính./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 550: Các bên liên quan

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

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là "kiểm toán viên")* liên quan tới các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan trong một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính. Chuẩn mực này hướng dẫn cụ thể hơn các Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, số 330 và số 240 liên quan đến rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan.

Bản chất các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan

02. Nhiều giao dịch với các bên liên quan là những giao dịch kinh doanh thông thường. Trong trường hợp này các giao dịch với các bên liên quan có thể chứa đựng rủi ro có sai sót trọng yếu đối với báo cáo tài chính không cao hơn so với các giao dịch tương tự với các bên không liên quan. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, bản chất của các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan có thể dẫn đến rủi ro có sai sót trọng yếu đối với báo cáo tài chính cao hơn so với các giao dịch với các bên không liên quan. Ví dụ:

(1) Các bên liên quan có thể hoạt động thông qua các mối quan hệ và cơ cấu tổ chức phức tạp làm tăng lên tương ứng về độ phức tạp của các giao dịch với các bên liên quan;

(2) Hệ thống thông tin có thể không hiệu quả trong việc xác định hoặc tóm tắt các giao dịch và số dư chưa thanh toán giữa một đơn vị và các bên liên quan;

(3) Các giao dịch với bên liên quan có thể không thực hiện được theo các điều khoản và điều kiện bình thường của thị trường, ví dụ, một số giao dịch với bên liên quan có thể được thực hiện mà không có sự trao đổi về lợi ích kinh tế.

Trách nhiệm của kiểm toán viên

03. Do các bên liên quan không độc lập với nhau, nhiều khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng đưa ra các quy định về hạch toán và thuyết minh cụ thể đối với các mối quan hệ, giao dịch và số dư với bên liên quan để người sử dụng báo cáo tài chính hiểu được bản chất và những ảnh hưởng tiềm tàng hoặc ảnh hưởng thực tế đối với báo cáo tài chính. Khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có các quy định đó, kiểm toán viên có trách nhiệm thực hiện các thủ tục kiểm toán để xác định, đánh giá và đưa ra biện

pháp xử lý đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu phát sinh từ việc đơn vị được kiểm toán không thể hạch toán hoặc thuyết minh phù hợp về các mối quan hệ, giao dịch hoặc số dư với các bên liên quan theo các quy định đó.

04. Thậm chí nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có rất ít hoặc không có quy định nào về các bên liên quan, kiểm toán viên vẫn cần phải hiểu đầy đủ về các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính, để có thể kết luận liệu báo cáo tài chính có (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này):

(a) Đạt được sự phản ánh *trung thực và* hợp lý (theo khuôn khổ về trình bày hợp lý) (xem hướng dẫn tại đoạn A2 Chuẩn mực này); hoặc

(b) Không đưa ra thông tin sai lệch (theo khuôn khổ về tuân thủ) (xem hướng dẫn tại đoạn A3 Chuẩn mực này).

05. Ngoài ra, hiểu được các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị với các bên liên quan giúp kiểm toán viên đánh giá xem liệu có một hay nhiều yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận theo quy định tại đoạn 24 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 hay không, vì gian lận có thể dễ dàng được thực hiện thông qua các bên liên quan.

06. Theo đoạn A52 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, do hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán, mặc dù cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, kiểm toán viên vẫn không thể tránh khỏi rủi ro về việc sẽ không phát hiện được một số sai sót trọng yếu của báo cáo tài chính. Đối với các bên liên quan, những ảnh hưởng tiềm tàng của các hạn chế vốn có về khả năng của kiểm toán viên trong việc phát hiện các sai sót trọng yếu là lớn hơn vì các lý do sau:

(1) Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể không biết về sự tồn tại của tất cả các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, đặc biệt nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng không đưa ra quy định về các bên liên quan;

(2) Các mối quan hệ với các bên liên quan có thể tạo ra cơ hội lớn hơn cho Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán để thực hiện hành vi thông đồng, bao che hoặc thao túng.

07. Việc lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán với thái độ hoài nghi nghề nghiệp theo quy định tại đoạn 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 là đặc biệt quan trọng trong bối cảnh có thể tồn tại các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan không được thông báo. Các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này giúp kiểm toán viên xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, và thiết kế thủ tục kiểm toán để xử lý các rủi ro đã được đánh giá.

08. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính và cung cấp dịch vụ liên quan.

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

Mục tiêu

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

(a) Tìm hiểu về các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, kể cả khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có hoặc không có quy định về các bên liên quan, mà những hiểu biết đó phải đủ để kiểm toán viên có thể:

(i) Nhận biết các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận (nếu có) phát sinh từ các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan để có thể xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận;

(ii) Đưa ra kết luận, dựa vào bằng chứng kiểm toán đã thu thập, về việc liệu báo cáo tài chính, do ảnh hưởng của các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, đã:

a. Đạt được sự phản ánh *trung thực và* hợp lý (theo khuôn khổ về trình bày hợp lý); hoặc

b. Không đưa ra thông tin sai lệch (theo khuôn khổ về tuân thủ).

(b) Thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc liệu các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan có được xác định, hạch toán và thuyết minh phù hợp trong báo cáo tài chính theo quy định hay không, khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có quy định về các bên liên quan.

Giải thích thuật ngữ

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

(a) Giao dịch ngang giá (giao dịch giữa các bên không liên quan): Là một giao dịch được thực hiện dựa trên các điều khoản và điều kiện như giữa một bên sẵn sàng mua và một bên sẵn sàng bán, hai bên này không phải là các bên liên quan và hoạt động một cách độc lập và đều theo đuổi những lợi ích tốt nhất của mình;

(b) Bên liên quan: Là các đối tượng gồm (xem hướng dẫn tại đoạn A4 - A7 Chuẩn mực này):

(i) Bên liên quan theo định nghĩa trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng; hoặc

(ii) Nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có rất ít hoặc không có quy định nào về bên liên quan thì bên liên quan là:

a. Một người hoặc đơn vị khác có quyền kiểm soát đối với đơn vị báo cáo hoặc có ảnh hưởng đáng kể đối với đơn vị báo cáo, trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua một hoặc nhiều bên trung gian;

b. Một đơn vị khác mà đơn vị báo cáo có quyền kiểm soát hoặc ảnh hưởng đáng kể, trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua một hoặc nhiều bên trung gian; hoặc

c. Một đơn vị khác chịu sự kiểm soát chung với đơn vị báo cáo thông qua việc có:

i. Sở hữu kiểm soát chung;

ii. Chủ sở hữu là các thành viên gia đình mật thiết; hoặc

iii. Có chung nhà quản lý chủ chốt.

Tuy nhiên, các đơn vị chịu sự quản lý chung của Nhà nước (như Ủy ban nhân dân các tỉnh, thành phố, khu vực hoặc quốc gia) không được coi là có liên quan, trừ khi các đơn vị đó tham gia vào các giao dịch quan trọng hoặc chia sẻ các nguồn lực ở một mức độ đáng kể với một đơn vị khác.

II. NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

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

11. Khi thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan trong quá trình kiểm toán theo quy định tại đoạn 05 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 và đoạn 16 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán và các hoạt động liên quan được nêu trong các đoạn 12 - 17 Chuẩn mực này để thu thập thông tin có liên quan tới việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A8 Chuẩn mực này).

Hiểu biết về các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan

12. Việc thảo luận của nhóm kiểm toán theo quy định tại đoạn 10 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 và đoạn 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 phải lưu ý đến khả năng báo cáo tài chính có thể có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn bắt nguồn từ các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan của đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A9 - A10 Chuẩn mực này).

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

(a) Việc xác định các bên liên quan của đơn vị, kể cả các thay đổi từ kỳ trước (xem hướng dẫn tại đoạn A11 - A14 Chuẩn mực này);

(b) Bản chất các mối quan hệ giữa đơn vị và các bên liên quan này;

(c) Các giao dịch với các bên liên quan này phát sinh trong kỳ và hình thức, mục đích các giao dịch đó.

14. Kiểm toán viên phải phỏng vấn Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, các cá nhân khác trong đơn vị và thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro khác được coi là phù hợp để tìm hiểu về các kiểm soát (nếu có) đã được Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán thiết lập để (xem hướng dẫn tại đoạn A15 - A20 Chuẩn mực này):

(a) Xác định, hạch toán và thuyết minh các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(b) Cho phép và phê duyệt những giao dịch và thỏa thuận quan trọng với các bên liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A21 Chuẩn mực này);

(c) Cho phép và phê duyệt những hợp đồng và giao dịch quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường.

Duy trì sự cảnh giác đối với thông tin về các bên liên quan khi soát xét sổ kế toán hoặc tài liệu

15. Trong quá trình kiểm toán, khi kiểm tra sổ kế toán và tài liệu, kiểm toán viên phải duy trì sự cảnh giác đối với các thỏa thuận hoặc thông tin khác có thể cho thấy sự tồn tại của các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chưa xác định hoặc thông báo cho kiểm toán viên trước đó (xem hướng dẫn tại đoạn A22 - A23 Chuẩn mực này).

Đặc biệt, kiểm toán viên phải kiểm tra các tài liệu sau đây để tìm ra dấu hiệu cho thấy sự tồn tại của các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chưa xác định hoặc thông báo cho kiểm toán viên trước đó:

(a) Các xác nhận của ngân hàng hoặc xác nhận có giá trị pháp lý thu được từ kết quả của các thủ tục kiểm toán;

(b) Biên bản các cuộc họp cổ đông và biên bản họp Ban quản trị;

(c) Các sổ kế toán hoặc tài liệu khác mà kiểm toán viên cho là cần thiết trong từng trường hợp cụ thể của đơn vị được kiểm toán.

16. Khi thực hiện các thủ tục kiểm toán theo quy định tại đoạn 15 Chuẩn mực này hoặc thông qua các thủ tục kiểm toán khác, nếu phát hiện ra các giao dịch quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị thì kiểm toán viên phải phỏng vấn Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về (xem hướng dẫn tại đoạn A24 - A25 Chuẩn mực này):

(a) Bản chất của các giao dịch này (xem hướng dẫn tại đoạn A26 Chuẩn mực này);

(b) Việc tham gia của các bên liên quan vào các giao dịch này (xem hướng dẫn tại đoạn A27 Chuẩn mực này).

Trao đổi thông tin về các bên liên quan với nhóm kiểm toán

17. Kiểm toán viên phải trao đổi thông tin thu thập được về các bên liên quan của đơn vị được kiểm toán với các thành viên khác của nhóm kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A28 Chuẩn mực này).

Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan

18. Để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu theo quy định tại đoạn 25 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, kiểm toán viên phải xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan và xác định xem có rủi ro nào trong số đó là rủi ro đáng kể hay không. Để xác định được điều này, kiểm toán viên phải coi các giao dịch quan trọng với các bên liên quan đã được xác định ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị là các giao dịch làm phát sinh rủi ro đáng kể.

19. Khi thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan gắn với các bên liên quan, nếu xác định được yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận (kể cả trường hợp tồn tại một bên liên quan có ảnh hưởng chi phối) thì kiểm toán viên phải xem xét thông tin đó khi xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 (xem hướng dẫn tại đoạn A6 và A29 - A30 Chuẩn mực này).

Biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan

20. Theo quy định tại đoạn 05 - 06 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 về việc xử lý các rủi ro đã được đánh giá, kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan. Các thủ tục kiểm toán này phải bao gồm các thủ tục được quy định tại đoạn 21 - 24 Chuẩn mực này (xem hướng dẫn tại đoạn A31 - A34 Chuẩn mực này).

Xác định các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với các bên liên quan chưa được Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán xác định hay thông báo trước đó

21. Nếu kiểm toán viên phát hiện ra những thỏa thuận hoặc thông tin cho thấy sự tồn tại của các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan mà trước đó Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chưa xác định hoặc chưa thông báo cho kiểm toán viên, kiểm toán viên phải xác định xem các trường hợp đó có sự tồn tại của các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan hay không.

22. Nếu phát hiện ra các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với bên liên quan mà trước đó Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chưa xác định hoặc thông báo cho kiểm toán viên, kiểm toán viên phải:

(a) Trao đổi kịp thời thông tin có liên quan với các thành viên khác trong nhóm kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A35 Chuẩn mực này);

(b) Nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có quy định về các bên liên quan thì kiểm toán viên phải:

(i) Yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán xác định toàn bộ các giao dịch với các bên liên quan mới được phát hiện để kiểm toán viên thực hiện đánh giá thêm;

(ii) Phỏng vấn về lý do mà các kiểm soát của đơn vị đối với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan lại không thể phát hiện hoặc thông báo về các mối quan hệ hoặc giao dịch đó;

(c) Thực hiện các thủ tục kiểm toán cơ bản thích hợp đối với các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với các bên liên quan mới được xác định (xem hướng dẫn tại đoạn A36 Chuẩn mực này);

(d) Xem xét lại rủi ro có thể tồn tại các bên liên quan khác hoặc các giao dịch quan trọng khác với các bên liên quan, mà trước đó Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chưa xác định hoặc chưa thông báo cho kiểm toán viên, và thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán bổ sung khi cần thiết;

(e) Nếu việc không thông báo của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán được xác định là cố ý (và do đó cho thấy dấu hiệu của rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận) thì kiểm toán viên phải đánh giá các ảnh hưởng tiềm tàng đối với cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A37 Chuẩn mực này).

Các giao dịch quan trọng với các bên liên quan đã được xác định ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị

23. Đối với các giao dịch quan trọng với các bên liên quan đã được xác định ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị, kiểm toán viên phải:

(a) Kiểm tra các hợp đồng hoặc thỏa thuận chính, nếu có, và đánh giá liệu:

(i) Bản chất kinh tế của các giao dịch cho thấy các giao dịch này có được dàn xếp cho mục đích gian lận khi lập báo cáo tài chính hoặc che dấu hành vi biển thủ tài sản hay không (theo quy định tại đoạn 32(c) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 và xem hướng dẫn tại đoạn A38 - A39 Chuẩn mực này);

(ii) Các điều khoản của các giao dịch có nhất quán với giải trình của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán hay không;

(iii) Các giao dịch có được hạch toán và thuyết minh phù hợp theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

(b) Thu thập bằng chứng kiểm toán cho thấy các giao dịch đã được cho phép và phê duyệt phù hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A40 - A41 Chuẩn mực này).

Xác nhận về việc các giao dịch với các bên liên quan được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong giao dịch ngang giá

24. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã xác nhận trong báo cáo tài chính rằng một giao dịch với bên liên quan được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong một giao dịch ngang giá, kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự xác nhận này (xem hướng dẫn tại đoạn A42 - A45 Chuẩn mực này).

Đánh giá về việc hạch toán và thuyết minh các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan đã được xác định

25. Để đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính theo quy định tại đoạn 10 - 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700, kiểm toán viên phải đánh giá liệu (xem hướng dẫn tại đoạn A46 Chuẩn mực này):

(a) Các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan đã được xác định có được hạch toán và thuyết minh phù hợp theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A47 Chuẩn mực này);

(b) Ảnh hưởng của các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan có:

(i) Làm cho báo cáo tài chính không được phản ánh *trung thực và* hợp lý (theo khuôn khổ về trình bày hợp lý); hoặc

(ii) Làm cho báo cáo tài chính bị sai lệch (theo khuôn khổ về tuân thủ).

Giải trình bằng văn bản

26. Nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có quy định về các bên liên quan, kiểm toán viên phải thu thập giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp), trong đó khẳng định (xem hướng dẫn tại đoạn A48 - A49 Chuẩn mực này):

(a) Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) đã thông báo cho kiểm toán viên biết về việc xác định các bên liên quan của đơn vị và tất cả các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan mà họ biết;

(b) Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) đã hạch toán và thuyết minh các mối quan hệ và giao dịch này phù hợp theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

Trao đổi với Ban quản trị

27. Trừ khi toàn bộ thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán (theo quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260), kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán những vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình kiểm toán về các bên liên quan của đơn vị (xem hướng dẫn tại đoạn A50 Chuẩn mực này).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

28. Theo quy định tại đoạn 08 - 11 và hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230, kiểm toán viên phải lưu trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán tên của các bên liên quan đã được xác định và bản chất của các mối quan hệ với các bên liên quan.

III. HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

Trách nhiệm của kiểm toán viên

Các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính thiết lập các quy định tối thiểu về các bên liên quan (hướng dẫn đoạn 04 Chuẩn mực này)

A1. Một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng thiết lập các quy định tối thiểu về bên liên quan là một khuôn khổ định nghĩa về một bên liên quan nhưng hẹp hơn nhiều so với định nghĩa tại đoạn 10(b)(ii) của Chuẩn mực này, làm cho quy định phải thông báo các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan theo khuôn khổ đó sẽ chỉ áp dụng đối với rất ít mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan.

Khuôn khổ về trình bày hợp lý (hướng dẫn đoạn 04(a) Chuẩn mực này)

A2. Khi áp dụng khuôn khổ về trình bày hợp lý (đoạn 13(a) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200), các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan có thể làm cho báo cáo tài chính không được trình bày *trung thực và* hợp lý, ví dụ thực trạng kinh tế của các mối quan hệ và giao dịch đó không được phản ánh phù hợp trong báo cáo tài chính. Ví dụ báo cáo tài chính không thể đạt được sự trình bày *trung thực và* hợp lý nếu đơn vị ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh một giao dịch bán tài sản cho một cổ đông nắm quyền kiểm soát với giá bán cao hơn hoặc thấp hơn giá trị thị trường của tài sản đó, trong khi giao dịch này có thể tạo nên một khoản góp vốn, hoàn vốn hoặc chi trả cổ tức.

Khuôn khổ về tuân thủ (hướng dẫn đoạn 04(b) Chuẩn mực này)

A3. Khi áp dụng khuôn khổ về tuân thủ, việc các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan có làm cho báo cáo tài chính bị gây hiểu sai hay không phụ thuộc vào hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán. Ví dụ, kể cả khi đơn vị không thuyết minh các giao dịch với các bên liên quan trong báo cáo tài chính là theo quy định của khuôn khổ về tuân thủ, theo pháp luật và các quy định liên quan, thì báo cáo tài chính vẫn có thể bị gây hiểu sai nếu phần lớn doanh thu của đơn vị có nguồn gốc từ các giao dịch với các bên liên quan và thực tế đó không được trình bày trong báo cáo tài chính. Tuy nhiên, theo quy định tại đoạn A12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700, rất ít khi kiểm toán viên coi báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về tuân thủ là gây hiểu sai nếu kiểm toán viên đã xác định rằng

khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đó là có thể chấp nhận được như quy định tại đoạn 06(a) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210.

Định nghĩa về các bên liên quan (hướng dẫn đoạn 10(b) Chuẩn mực này)

A4. Nhiều khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đã nêu ra các khái niệm về quyền kiểm soát và ảnh hưởng đáng kể. Mặc dù các khuôn khổ này có thể sử dụng các thuật ngữ khác nhau khi đề cập đến các khái niệm này nhưng nhìn chung, có thể định nghĩa như sau:

(a) Kiểm soát: Là quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của một đơn vị nhằm thu được lợi ích kinh tế từ các hoạt động của đơn vị đó;

(b) Ảnh hưởng đáng kể (có thể đạt được thông qua hình thức sở hữu cổ phần, quy chế hoặc thỏa thuận): Là quyền tham gia vào việc đưa ra quyết định về chính sách tài chính và hoạt động của một đơn vị, nhưng không kiểm soát các chính sách đó.

A5. Sự tồn tại của các mối quan hệ sau đây có thể là dấu hiệu của kiểm soát hoặc ảnh hưởng đáng kể:

(a) Nắm giữ trực tiếp hoặc gián tiếp vốn chủ sở hữu hoặc các lợi ích tài chính khác trong đơn vị;

(b) Đơn vị nắm giữ trực tiếp hoặc gián tiếp vốn chủ sở hữu hoặc các lợi ích tài chính khác trong các đơn vị khác;

(c) Là thành viên Ban quản trị hoặc thành viên quản lý chủ chốt của đơn vị được kiểm toán (nghĩa là, các thành viên Ban Giám đốc *hoặc cấp quản lý phù hợp* trong đơn vị được kiểm toán, có quyền và trách nhiệm lập kế hoạch, chỉ đạo và kiểm soát các hoạt động của đơn vị);

(d) Là một thành viên mật thiết trong gia đình của bất kỳ cá nhân nào được nêu trong đoạn (c) ở trên;

(e) Có mối quan hệ kinh doanh quan trọng với bất kỳ cá nhân nào được nêu trong đoạn (c) ở trên.

Các bên liên quan có ảnh hưởng chi phối

A6. Do có khả năng thực hiện quyền kiểm soát hoặc tầm ảnh hưởng đáng kể, các bên liên quan có thể có ảnh hưởng chi phối đối với đơn vị được kiểm toán hoặc đối với Ban Giám đốc đơn vị. Kiểm toán viên cần xem xét hành vi đó khi xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận, như giải thích tại đoạn A29 - A30 Chuẩn mực này.

Đơn vị có mục đích đặc biệt được coi là bên liên quan

A7. Trong một số trường hợp, đơn vị có mục đích đặc biệt (đoạn A26 - A27 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 hướng dẫn về đặc điểm của đơn vị có mục đích đặc biệt) có thể là bên liên quan của đơn vị được kiểm toán vì có thể chịu sự

kiểm soát của đơn vị được kiểm toán trên thực tế, kể cả khi đơn vị được kiểm toán chỉ sở hữu một phần rất nhỏ hoặc không sở hữu phần vốn nào trong đơn vị có mục đích đặc biệt.

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

Rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

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

A8. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, trách nhiệm của kiểm toán viên liên quan đến các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan có thể bị ảnh hưởng bởi các quy định của Kiểm toán Nhà nước, hoặc bởi các nghĩa vụ đối với các đơn vị công được quy định bởi pháp luật, các quy định hoặc cơ quan có thẩm quyền khác. Do đó, trách nhiệm của kiểm toán viên khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công có thể không giới hạn ở việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, mà kiểm toán viên có thể còn có trách nhiệm lớn hơn là phải xác định các rủi ro không tuân thủ các yêu cầu cụ thể trong việc thực hiện kinh doanh với các bên liên quan, do pháp luật, các quy định và cơ quan quản lý Nhà nước có thẩm quyền khác đặt ra. Ngoài ra, kiểm toán viên có thể cần phải lưu ý tới các yêu cầu đối với báo cáo tài chính lĩnh vực công về các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan có thể khác so với các yêu cầu đối với các lĩnh vực ngoài lĩnh vực công.

Tìm hiểu về các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan

Thảo luận trong nhóm kiểm toán (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

A9. Các vấn đề có thể được thảo luận trong nhóm kiểm toán bao gồm:

(1) Bản chất và phạm vi các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan (có thể sử dụng tài liệu của kiểm toán viên về các bên liên quan đã được cập nhật sau mỗi cuộc kiểm toán);

(2) Nhấn mạnh tầm quan trọng của việc duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt quá trình kiểm toán đối với khả năng xảy ra sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan;

(3) Những tình huống hoặc điều kiện của đơn vị được kiểm toán có thể cho thấy sự tồn tại của các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan mà Ban Giám đốc đơn vị chưa xác định hoặc chưa thông báo cho kiểm toán viên (ví dụ, một cơ cấu tổ chức phức tạp, sử dụng các đơn vị có mục đích đặc biệt cho các giao dịch ngoài bảng cân đối kế toán, hoặc một hệ thống thông tin không phù hợp);

(4) Các sổ kế toán hoặc tài liệu có thể cho thấy sự tồn tại các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan;

(5) Sự quan tâm của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán trong việc xác định, hạch toán hợp lý và thuyết minh các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan (nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có quy định về các bên liên quan), và rủi ro trong việc Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán khống chế các kiểm soát liên quan.

A10. Ngoài ra, khi thảo luận về gian lận, nhóm kiểm toán cần đặc biệt lưu ý về cách thức mà các bên liên quan có thể dính líu tới hành vi gian lận. Ví dụ:

(1) Cách thức mà các đơn vị có mục đích đặc biệt chịu sự kiểm soát của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể được sử dụng để tạo điều kiện cho việc thay đổi kết quả hoạt động;

(2) Cách thức mà các giao dịch giữa đơn vị với một đối tác kinh doanh của một thành viên chủ chốt của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán được dàn xếp để dễ dàng biển thủ tài sản của đơn vị.

Xác định các bên liên quan của đơn vị (hướng dẫn đoạn 13(a) Chuẩn mực này)

A11. Khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có quy định về các bên liên quan, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể có sẵn thông tin về các bên liên quan của đơn vị vì hệ thống thông tin của đơn vị cần ghi chép, xử lý và tóm tắt các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan để đáp ứng các quy định về hạch toán và thuyết minh theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể có danh sách đầy đủ về các bên liên quan và những thay đổi kể từ kỳ trước. Đối với các cuộc kiểm toán các năm tiếp theo, việc phỏng vấn sẽ tạo cơ sở cho kiểm toán viên so sánh các thông tin do Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cung cấp với các tài liệu của kiểm toán viên về các bên liên quan đã có được từ các cuộc kiểm toán trước.

A12. Tuy nhiên, nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng không có quy định về các bên liên quan, đơn vị được kiểm toán có thể không có hệ thống thông tin như hướng dẫn tại đoạn A11 Chuẩn mực này và Ban Giám đốc đơn vị có thể không biết được đầy đủ về các bên liên quan. Tuy nhiên, kiểm toán viên vẫn phải thực hiện phỏng vấn theo quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực này vì Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể biết về các đối tượng thỏa mãn định nghĩa về bên liên quan được nêu trong Chuẩn mực này. Trường hợp này, việc kiểm toán viên phỏng vấn về cách xác định các bên liên quan của đơn vị có thể là một phần của thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 để thu thập các thông tin liên quan tới:

(1) Cơ cấu sở hữu và cơ cấu quản lý của đơn vị;

(2) Các loại hình đầu tư mà đơn vị đang thực hiện và có kế hoạch thực hiện;

(3) Cơ cấu tổ chức và nguồn tài chính của đơn vị.

Khi có các mối quan hệ chịu sự kiểm soát chung, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có nhiều khả năng biết về các mối quan hệ này hơn nếu các quan hệ đó có tầm quan trọng về kinh tế đối với đơn vị. Việc phỏng vấn của kiểm toán viên có thể có hiệu quả hơn nếu tập trung vào việc xác định liệu các đối tượng mà đơn vị có các giao dịch quan trọng hoặc chia sẻ các nguồn tài chính ở một mức độ đáng kể, có phải là các bên liên quan hay không.

A13. Khi kiểm toán tập đoàn, đoạn 40(e) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 600 quy định nhóm kiểm toán tập đoàn phải cung cấp cho mỗi kiểm toán viên đơn vị thành viên danh sách các bên liên quan do Ban Giám đốc tập đoàn lập và bất kỳ bên liên quan nào khác mà nhóm kiểm toán tập đoàn biết. Nếu đơn vị được kiểm toán là đơn vị thành viên trong một tập đoàn, thông tin này cung cấp cơ sở hữu ích cho việc phỏng vấn của kiểm toán viên về việc xác định các bên liên quan của đơn vị.

A14. Kiểm toán viên cũng có thể thu thập được một số thông tin liên quan tới việc xác định các bên liên quan của đơn vị thông qua việc phỏng vấn Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán trong quá trình chấp nhận hoặc duy trì hợp đồng kiểm toán.

Các kiểm soát của đơn vị đối với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

A15. Ngoài Ban Giám đốc, những cá nhân khác trong đơn vị được kiểm toán cũng được coi là có thể biết về các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan của đơn vị và các kiểm soát của đơn vị đối với các mối quan hệ và giao dịch đó, có thể bao gồm:

(1) Ban quản trị;

(2) Nhân viên có trách nhiệm tạo lập, xử lý, hoặc ghi chép các giao dịch quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị, và những người giám sát hoặc theo dõi nhân viên đó;

(3) Kiểm toán viên nội bộ;

(4) Cán bộ nhân viên bộ phận tư vấn pháp lý của đơn vị.

A16. Theo hướng dẫn tại đoạn A2 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, cuộc kiểm toán được tiến hành trên cơ sở Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp), đã hiểu và thừa nhận rằng họ có trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, bao gồm cả sự trình bày hợp lý, đồng thời chịu trách nhiệm về các kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc và Ban quản trị xác định là cần thiết để đảm bảo việc lập và trình bày báo cáo tài chính không còn chứa đựng sai sót trọng yếu do nhầm lẫn hay gian lận. Do đó, khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có quy định về các bên liên quan, việc lập và trình bày báo cáo tài chính yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, dưới sự giám sát của Ban

quản trị, phải thiết kế, thực hiện và duy trì các kiểm soát phù hợp đối với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan sao cho những mối quan hệ và giao dịch này được xác định, hạch toán phù hợp và thuyết minh theo quy định. Trong quá trình giám sát, Ban quản trị giám sát cách thức mà Ban Giám đốc đơn vị thực hiện trách nhiệm của mình đối với các kiểm soát đó. Bất kể quy định nào về bên liên quan mà khuôn khổ có thể đưa ra, trong vai trò giám sát của mình, Ban quản trị có thể thu thập thông tin từ Ban Giám đốc để hiểu được bản chất và tính hợp lý về mặt kinh tế của các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan của đơn vị.

A17. Để đáp ứng quy định tại đoạn 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam 315 về việc tìm hiểu môi trường kiểm soát, kiểm toán viên có thể xem xét các đặc điểm của môi trường kiểm soát có liên quan tới việc giảm thiểu rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, như:

(1) Các quy định nội bộ về đạo đức để quản lý các trường hợp đơn vị được kiểm toán tham gia vào các loại giao dịch với các bên liên quan được phổ biến một cách thích hợp cho nhân viên của đơn vị và buộc họ phải thi hành;

(2) Các chính sách và thủ tục để thông báo công khai và kịp thời về những lợi ích mà Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán có được trong các giao dịch với các bên liên quan;

(3) Việc giao trách nhiệm cho người trong đơn vị để xác định, ghi chép, tổng hợp và thuyết minh các giao dịch với các bên liên quan;

(4) Việc thông báo và thảo luận kịp thời giữa Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về các giao dịch quan trọng với các bên liên quan ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị, kể cả việc Ban quản trị đã thẩm định tính hợp lý về mặt kinh tế của các giao dịch đó hay chưa (ví dụ xin ý kiến của những chuyên gia tư vấn ngoài đơn vị);

(5) Các hướng dẫn rõ ràng về việc phê duyệt giao dịch với các bên liên quan có xung đột lợi ích thực tế hoặc quan sát được, như sự phê duyệt của một hoặc một nhóm thành viên trong Ban quản trị bao gồm các cá nhân độc lập với Ban Giám đốc đơn vị;

(6) Các cuộc kiểm tra định kỳ của kiểm toán viên nội bộ (nếu có);

(7) Hành động mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chủ động thực hiện để giải quyết các vấn đề về công bố thông tin về các bên liên quan, như xin ý kiến tư vấn từ kiểm toán viên hoặc chuyên gia tư vấn pháp luật bên ngoài;

(8) Các chính sách và thủ tục phát giác hành vi vi phạm (nếu có).

A18. Trong một số đơn vị, có thể có khiếm khuyết trong các kiểm soát hoặc không có kiểm soát nào đối với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, vì một số lý do như sau:

(1) Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không nhận thấy tầm quan trọng của việc xác định và thông báo các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan;

(2) Thiếu sự giám sát thích hợp của Ban quản trị;

(3) Cố tình coi nhẹ các kiểm soát đối với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan vì việc thông báo về các bên liên quan có thể làm lộ thông tin mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán coi là nhạy cảm, ví dụ, các giao dịch có liên quan đến các thành viên mật thiết trong gia đình của thành viên Ban Giám đốc đơn vị;

(4) Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không hiểu đầy đủ các quy định về bên liên quan trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(5) Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng không có các quy định về công bố thông tin.

Khi có khiếm khuyết trong các kiểm soát hoặc không có kiểm soát nào đối với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, kiểm toán viên có thể không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan. Trường hợp này, theo quy định tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705, kiểm toán viên phải xem xét các ảnh hưởng có thể có đối với cuộc kiểm toán, kể cả ảnh hưởng đối với ý kiến kiểm toán.

A19. Theo quy định và hướng dẫn tại đoạn 31 và A4 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240, việc lập báo cáo tài chính gian lận thường bao gồm việc Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán khống chế các kiểm soát mà đáng ra các kiểm soát đó đang hoạt động hiệu quả. Rủi ro của việc Ban Giám đốc khống chế kiểm soát là cao hơn nếu Ban Giám đốc có các mối quan hệ liên quan đến kiểm soát hoặc có ảnh hưởng đáng kể với các đối tác có quan hệ kinh doanh vì các mối quan hệ này có thể mang lại động lực và cơ hội lớn hơn cho Ban Giám đốc thực hiện hành vi gian lận. Ví dụ, các lợi ích tài chính của Ban Giám đốc trong các mối quan hệ với các bên liên quan nhất định có thể khuyến khích Ban Giám đốc khống chế kiểm soát bằng cách: (a) chỉ đạo đơn vị ký kết hợp đồng các giao dịch vì lợi ích của các bên liên quan đi ngược lại những lợi ích của đơn vị, hoặc (b) thông đồng với các bên liên quan hoặc kiểm soát các hành động của bên liên quan. Ví dụ về hành vi gian lận có thể xảy ra bao gồm:

(1) Tạo ra các điều khoản giao dịch giả mạo với các bên liên quan nhằm làm sai lệch tính hợp lý về mặt kinh tế của các giao dịch này;

(2) Gian lận trong việc chuyển nhượng tài sản từ hoặc do Ban Giám đốc hoặc những người khác với giá chuyển nhượng cao hơn hoặc thấp hơn nhiều so với giá thị trường;

(3) Tham gia vào các giao dịch phức tạp với các bên liên quan, như các đơn vị có mục đích đặc biệt, được lập ra để trình bày sai lệch tình hình tài chính hoặc kết quả hoạt động của đơn vị.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A20. Các đơn vị nhỏ thường có ít hoạt động kiểm soát hơn và có thể không có tài liệu ghi lại quá trình xử lý các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan. Một Giám đốc đồng thời là chủ doanh nghiệp có thể làm giảm hoặc làm tăng thêm một số rủi ro phát sinh từ các bên liên quan, thông qua việc tham gia chủ yếu vào các giao dịch. Đối với các đơn vị này, kiểm toán viên có thể tìm hiểu các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan và các kiểm soát đối với các mối quan hệ và giao dịch đó, thông qua việc phỏng vấn Ban Giám đốc kết hợp với các thủ tục khác, như quan sát hoạt động giám sát và soát xét của Ban Giám đốc và kiểm tra các tài liệu có liên quan.

"Cho phép" và "Phê duyệt" những giao dịch và thỏa thuận quan trọng (hướng dẫn đoạn 14(b) Chuẩn mực này)

A21. "Cho phép" là việc một hoặc nhiều bên có thẩm quyền thích hợp (như Ban Giám đốc, Ban quản trị và các cổ đông của đơn vị được kiểm toán) chấp thuận cho đơn vị tham gia vào các giao dịch theo các tiêu chí được ấn định trước, mặc dù có thể mang tính xét đoán. "Phê duyệt" là việc các bên có thẩm quyền đó đồng ý các giao dịch mà đơn vị tham gia vào là thỏa mãn các tiêu chí làm căn cứ của việc cho phép. Ví dụ về các kiểm soát mà đơn vị có thể lập ra để cho phép và phê duyệt các giao dịch và thỏa thuận quan trọng với các bên liên quan, hoặc các giao dịch và thỏa thuận quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường, bao gồm:

(1) Giám sát các thủ tục kiểm soát để xác định các giao dịch và thỏa thuận cần cho phép và phê duyệt;

(2) Phê duyệt của Ban Giám đốc, Ban quản trị hoặc các cổ đông của đơn vị được kiểm toán (nếu có) đối với các điều khoản và điều kiện của các giao dịch và thỏa thuận.

Duy trì sự cảnh giác đối với thông tin về các bên liên quan khi xem xét sổ sách hoặc tài liệu

Sổ kế toán hoặc tài liệu mà kiểm toán viên có thể kiểm tra (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

A22. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên có thể kiểm tra các sổ kế toán hoặc tài liệu có thể cung cấp thông tin về các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, ví dụ:

(1) Xác nhận của bên thứ ba mà kiểm toán viên thu thập được (ngoài các xác nhận ngân hàng và xác nhận có giá trị pháp lý);

(2) Các khoản kê khai thuế thu nhập doanh nghiệp;

(3) Thông tin do đơn vị cung cấp cho các cơ quan quản lý có thẩm quyền;

(4) Danh sách đăng ký cổ đông để xác định các cổ đông lớn của đơn vị;

(5) Báo cáo của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về các xung đột lợi ích;

(6) Các hồ sơ về đầu tư và về các chương trình trợ cấp hưu trí của đơn vị;

(7) Các hợp đồng và thỏa thuận với thành viên chủ chốt trong Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán;

(8) Các hợp đồng và thỏa thuận quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị;

(9) Các hóa đơn và thư từ của chuyên gia tư vấn của đơn vị;

(10) Các hợp đồng bảo hiểm nhân thọ được đơn vị chi trả;

(11) Các hợp đồng quan trọng được đơn vị thỏa thuận lại trong kỳ;

(12) Các báo cáo của kiểm toán nội bộ;

(13) Các tài liệu liên quan tới việc báo cáo của doanh nghiệp với Ủy ban chứng khoán Nhà nước (ví dụ các bản cáo bạch).

Những thỏa thuận có thể cho thấy các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan chưa được xác định hoặc thông báo trước đó.

A23. "Thỏa thuận" là sự thống nhất một cách chính thức hoặc không chính thức giữa đơn vị và một hoặc nhiều bên khác về các mục đích như:

(1) Xây dựng mối quan hệ kinh doanh thông qua các phương tiện và cơ cấu thích hợp;

(2) Thực hiện các loại giao dịch nhất định theo các điều khoản và điều kiện cụ thể;

(3) Cung cấp các dịch vụ được chỉ định hoặc hỗ trợ tài chính.

Ví dụ về những thỏa thuận có thể cho thấy các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan mà trước đó Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chưa xác định hoặc thông báo với kiểm toán viên, bao gồm:

(4) Tham gia vào hợp đồng hợp tác với các bên khác mà không thành lập pháp nhân;

(5) Các thỏa thuận cung cấp dịch vụ cho các bên nhất định theo các điều khoản và điều kiện ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị;

(6) Các mối quan hệ giữa bên đảm bảo và bên được đảm bảo.

Xác định các giao dịch quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường (hướng dẫn đoạn 16 Chuẩn mực này)

A24. Việc thu thập thêm thông tin về các giao dịch quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị cho phép kiểm toán viên đánh giá xem liệu có yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận hay không và xác định rủi ro có sai sót trọng yếu, nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có quy định về các bên liên quan.

A25. Ví dụ về các giao dịch ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị có thể bao gồm:

(1) Giao dịch phức tạp về vốn chủ sở hữu, như cơ cấu lại hoặc sáp nhập doanh nghiệp;

(2) Giao dịch với các đơn vị tại các nước mà Luật Doanh nghiệp có hiệu lực thấp;

(3) Giao dịch cho thuê tài sản hoặc cung cấp dịch vụ quản lý cho bên khác mà không thu phí;

(4) Giao dịch bán hàng với mức chiết khấu hoặc lợi nhuận lớn bất thường;

(5) Giao dịch với thỏa thuận quay vòng, ví dụ, giao dịch bán hàng với cam kết mua lại;

(6) Giao dịch theo hợp đồng, trong đó có các điều khoản được thay đổi trước khi hết hạn.

Tìm hiểu về bản chất của các giao dịch quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường (hướng dẫn đoạn 16(a) Chuẩn mực này)

A26. Tìm hiểu về bản chất của các giao dịch quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị là việc tìm hiểu tính hợp lý về mặt kinh tế của các giao dịch và các điều khoản, điều kiện để thực hiện các giao dịch đó.

Tìm hiểu về sự tham gia của các bên liên quan (hướng dẫn đoạn 16(b) Chuẩn mực này)

A27. Một bên liên quan có thể tham gia vào một giao dịch quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị không chỉ bằng cách gây ảnh hưởng trực tiếp đối với các giao dịch thông qua việc trở thành một bên tham gia giao dịch, mà còn bằng cách gây ảnh hưởng gián tiếp lên giao dịch thông qua một bên trung gian. Ảnh hưởng đó có thể cho thấy sự tồn tại của yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận.

Trao đổi thông tin về các bên liên quan với nhóm kiểm toán (hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

A28. Các thông tin thích hợp về các bên liên quan có thể được trao đổi giữa các thành viên nhóm kiểm toán, gồm:

(1) Việc xác định các bên liên quan của đơn vị;

(2) Bản chất các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan;

(3) Các mối quan hệ và giao dịch quan trọng hoặc phức tạp với các bên liên quan có thể cần đặc biệt lưu ý khi thực hiện kiểm toán, ví dụ giao dịch có lợi ích về tài chính của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán.

Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan

Các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận gắn với một bên liên quan có ảnh hưởng chi phối (hướng dẫn đoạn 19 Chuẩn mực này)

A29. Sự tập trung quyền quản lý vào một cá nhân hoặc một nhóm người mà không có các kiểm soát để làm giảm ảnh hưởng chi phối đó chính là một yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận (xem Phụ lục 01 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240). Các dấu hiệu về ảnh hưởng chi phối của một bên liên quan bao gồm:

(1) Bên liên quan đã bác bỏ các quyết định kinh doanh quan trọng mà Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán đưa ra;

(2) Các giao dịch quan trọng được trình cho bên liên quan phê duyệt lần cuối;

(3) Có rất ít hoặc không có sự tranh luận nào giữa Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về các đề xuất của bên liên quan;

(4) Các giao dịch có sự tham gia của bên liên quan (hoặc một thành viên gia đình mật thiết của bên liên quan) ít khi được rà soát và chấp thuận một cách độc lập.

Ảnh hưởng chi phối cũng có thể tồn tại trong một số trường hợp nếu bên liên quan đã giữ vai trò chính trong việc thành lập đơn vị và tiếp tục đóng vai trò chính trong việc quản lý đơn vị.

A30. Cùng với các yếu tố khác dẫn đến rủi ro, sự tồn tại của một bên liên quan có ảnh hưởng chi phối có thể cho thấy những rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu do gian lận. Ví dụ:

(1) Mức độ thay đổi nhiều bất thường của các thành viên Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán hoặc các chuyên gia tư vấn có thể cho thấy hành vi kinh doanh phi đạo đức hoặc gian lận để phục vụ mục đích của các bên liên quan;

(2) Việc sử dụng các cơ sở kinh doanh trung gian để thực hiện các giao dịch quan trọng không có căn cứ rõ ràng có thể cho thấy các bên liên quan có lợi ích trong các giao dịch đó thông qua việc kiểm soát các cơ sở kinh doanh trung gian đó vì mục đích gian lận;

(3) Bằng chứng về sự tham gia quá mức, hoặc gây ảnh hưởng, của các bên liên quan vào việc lựa chọn chính sách kế toán hoặc quyết định các ước tính quan trọng có thể cho thấy khả năng báo cáo tài chính bị gian lận.

Biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan (hướng dẫn đoạn 20 Chuẩn mực này)

A31. Nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo mà kiểm toán viên có thể lựa chọn để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan phụ thuộc vào bản chất của rủi ro đó và hoàn cảnh của đơn vị. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 cung cấp thêm hướng dẫn về việc xem xét nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 quy định và hướng dẫn các biện pháp xử lý phù hợp đối với rủi ro sai sót có trọng yếu do gian lận đã đánh giá.

A32. Khi kiểm toán viên đánh giá có rủi ro đáng kể là Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã không hạch toán hoặc thuyết minh hợp lý về các giao dịch cụ thể với các bên liên quan theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (cho dù do nhầm lẫn hay gian lận), ví dụ về các thủ tục kiểm toán cơ bản mà kiểm toán viên có thể thực hiện bao gồm:

(1) Xác nhận hoặc thảo luận về các khía cạnh cụ thể của các giao dịch với các bên trung gian như ngân hàng, công ty luật, tổ chức bảo lãnh, hoặc đại lý, nếu được và không bị pháp luật, các quy định hoặc các quy tắc đạo đức ngăn cấm;

(2) Xác nhận về mục đích, điều khoản hoặc giá trị cụ thể của các giao dịch với các bên liên quan (thủ tục kiểm toán này có thể kém hiệu quả nếu kiểm toán viên đánh giá rằng đơn vị có thể gây ảnh hưởng tới các bên liên quan để đối phó với kiểm toán viên);

(3) Xem xét báo cáo tài chính hoặc các thông tin tài chính khác của các bên liên quan, khi có thể, để tìm bằng chứng về việc hạch toán các giao dịch trong sổ kế toán của các bên liên quan.

A33. Nếu kiểm toán viên đánh giá một rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận là kết quả của sự tồn tại của bên liên quan có ảnh hưởng chi phối, ngoài các quy định chung của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240, kiểm toán viên có thể tiến hành các thủ tục kiểm toán sau để hiểu được các mối quan hệ kinh doanh mà bên liên quan đó có thể đã thiết lập trực tiếp hoặc gián tiếp với đơn vị và để quyết định tiến hành thêm các thủ tục kiểm toán cơ bản thích hợp:

(1) Phỏng vấn và thảo luận với Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán;

(2) Phỏng vấn bên liên quan;

(3) Kiểm tra các hợp đồng quan trọng với bên liên quan;

(4) Tìm hiểu thông tin thích hợp, như thông qua Internet hoặc các cơ sở dữ liệu thông tin kinh doanh bên ngoài cụ thể;

(5) Soát xét các báo cáo của nhân viên cung cấp thông tin sai phạm, nếu có.

A34. Tùy thuộc vào kết quả của các thủ tục đánh giá rủi ro, kiểm toán viên có thể cân nhắc chỉ cần thu thập bằng chứng kiểm toán mà không phải kiểm tra các kiểm soát của đơn vị đối với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nếu chỉ thực hiện các thủ tục kiểm toán cơ bản liên quan tới rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan. Ví dụ, khi có nhiều giao dịch nội bộ giữa đơn vị được kiểm toán và các đơn vị trực thuộc và một lượng thông tin đáng kể liên quan tới các giao dịch này được khởi tạo, ghi chép, xử lý hoặc lập báo cáo một cách tự động thông qua hệ thống tích hợp, kiểm toán viên có thể xác định rằng không thể thiết lập các

thủ tục kiểm toán cơ bản có hiệu quả để giảm rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các giao dịch này xuống mức thấp có thể chấp nhận được. Trong trường hợp đó, để đáp ứng quy định tại đoạn 08(b) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 là thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát có liên quan, kiểm toán viên cần kiểm tra các kiểm soát của đơn vị đối với tính đầy đủ và độ chính xác của việc ghi chép các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan.

Xác định các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với các bên liên quan chưa được Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán xác định hay thông báo trước đó

Trao đổi thông tin với nhóm kiểm toán về các bên liên quan mới được xác định (hướng dẫn đoạn 22(a) Chuẩn mực này)

A35. Việc trao đổi kịp thời với các thành viên nhóm kiểm toán về các bên liên quan mới được xác định sẽ giúp các thành viên xác định ảnh hưởng của thông tin này tới kết quả và kết luận rút ra từ các thủ tục đánh giá rủi ro đã thực hiện, từ đó xác định sự cần thiết phải đánh giá lại rủi ro có sai sót trọng yếu.

Các thủ tục kiểm toán cơ bản đối với các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với các bên liên quan mới được xác định (hướng dẫn đoạn 22(c) Chuẩn mực này)

A36. Ví dụ về các thủ tục kiểm toán cơ bản mà kiểm toán viên có thể thực hiện đối với các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với các bên liên quan mới được xác định, bao gồm:

(1) Phỏng vấn về bản chất của các mối quan hệ của đơn vị với các bên liên quan mới được xác định, bao gồm (nếu được và không bị pháp luật, các quy định hoặc các quy tắc đạo đức ngăn cấm) phỏng vấn các bên không thuộc đơn vị, những người được cho là có hiểu biết đáng kể về đơn vị và môi trường kinh doanh của đơn vị, như chuyên gia tư vấn pháp luật và các chuyên gia tư vấn khác, các đại lý giao dịch chính, các đại diện chính, đơn vị bảo lãnh, hoặc các đối tác kinh doanh thân thiết;

(2) Tiến hành phân tích các ghi chép kế toán về các giao dịch với các bên liên quan mới được xác định. Việc phân tích đó có thể dễ dàng được thực hiện nhờ các kỹ thuật kiểm toán được máy tính trợ giúp;

(3) Xác minh các điều khoản và điều kiện của các giao dịch với các bên liên quan mới được xác định, và đánh giá xem các giao dịch có được hạch toán và thuyết minh hợp lý theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cố ý không thông báo (hướng dẫn đoạn 22(e) Chuẩn mực này)

A37. Các quy định và hướng dẫn trong Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 về các trách nhiệm của kiểm toán viên liên quan đến gian lận trong một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính là phù hợp trong trường hợp Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cố ý không thông báo về các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với bên liên quan cho kiểm toán viên. Kiểm toán viên cũng có thể xem xét sự cần thiết phải đánh giá lại độ tin cậy của các câu trả lời của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán với các câu hỏi phỏng vấn của kiểm toán viên và giải trình của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán với kiểm toán viên.

Các giao dịch quan trọng với bên liên quan được xác định ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị

Đánh giá tính hợp lý về mặt kinh tế của các giao dịch quan trọng với bên liên quan (hướng dẫn đoạn 23 Chuẩn mực này)

A38. Khi đánh giá tính hợp lý về mặt kinh tế của các giao dịch quan trọng với bên liên quan ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên có thể xem xét những vấn đề sau:

(1) Liệu giao dịch đó có:

- Quá phức tạp không (ví dụ, giao dịch có thể bao gồm nhiều bên liên quan trong một tập đoàn);

- Có các điều khoản giao dịch bất thường không (như giá cả, các mức lãi suất, các điều khoản bảo lãnh và thanh toán);

- Thiếu một lý do kinh tế hợp lý, rõ ràng cho việc xuất hiện giao dịch hay không;

- Có sự tham gia của các bên liên quan chưa được xác định trước hay không;

- Được xử lý bất bình thường không;

(2) Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã thảo luận về bản chất của giao dịch và giải trình về giao dịch đó với Ban quản trị chưa;

(3) Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có chú trọng nhiều vào một xử lý kế toán cụ thể hơn là chú trọng đúng mức tới bản chất kinh tế chính của giao dịch không.

Nếu giải thích của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán phần lớn không nhất quán với các điều khoản của giao dịch với các bên liên quan, theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500, kiểm toán viên cần xem xét độ tin cậy của những giải thích và giải trình của Ban Giám đốc đơn vị về các vấn đề quan trọng khác.

A39. Kiểm toán viên cũng có thể tìm hiểu tính hợp lý về mặt kinh tế của giao dịch đó từ góc độ của bên liên quan, vì điều này có thể giúp kiểm toán viên hiểu rõ hơn thực trạng của giao dịch và lý do thực hiện giao dịch. Từ góc độ của bên liên quan, nếu tính hợp lý về mặt kinh tế của giao dịch lại không nhất quán

với bản chất kinh tế của giao dịch thì điều này có thể cho thấy sự tồn tại yếu tố gây rủi ro gian lận.

Cho phép và phê duyệt các giao dịch quan trọng với bên liên quan (hướng dẫn đoạn 23(b) Chuẩn mực này)

A40. Việc Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, Ban quản trị hoặc Đại hội đồng cổ đông/Hội đồng thành viên cho phép và phê duyệt các giao dịch quan trọng với bên liên quan ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán chứng minh rằng các giao dịch này đã được xem xét đầy đủ bởi các cấp quản lý cần thiết trong đơn vị và các điều khoản, điều kiện giao dịch đã được phản ánh phù hợp trong báo cáo tài chính. Sự tồn tại của các giao dịch quan trọng với các bên liên quan mà các giao dịch đó không cần cho phép và phê duyệt có thể cho thấy rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn, nếu việc thảo luận với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán không đem lại những giải thích hợp lý. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên cần phải cảnh giác đối với các giao dịch khác có bản chất tương tự. Tuy nhiên, kể cả khi các giao dịch với các bên liên quan đã được cho phép và phê duyệt, kiểm toán viên vẫn chưa thể kết luận là không có sai sót trọng yếu do gian lận vì thủ tục cho phép và phê duyệt có thể không hiệu quả nếu có sự thông đồng giữa các bên liên quan hoặc nếu đơn vị chịu ảnh hưởng chi phối của một bên liên quan.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A41. Một đơn vị nhỏ có thể không có các kiểm soát theo các cấp độ cho phép và phê duyệt khác nhau như ở một đơn vị lớn. Do đó, khi kiểm toán một đơn vị nhỏ, kiểm toán viên có thể ít phụ thuộc hơn vào thủ tục cho phép và phê duyệt để làm bằng chứng kiểm toán cho tính hợp lệ của các giao dịch quan trọng với bên liên quan ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị. Thay vào đó, kiểm toán viên có thể cân nhắc thực hiện các thủ tục kiểm toán khác như: kiểm tra các tài liệu có liên quan, xác nhận các điều khoản cụ thể của các giao dịch với các bên liên quan, hoặc quan sát sự tham gia của Giám đốc đồng thời là chủ doanh nghiệp vào các giao dịch đó.

Cơ sở dẫn liệu cho các giao dịch với các bên liên quan được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong một giao dịch ngang giá (hướng dẫn đoạn 24 Chuẩn mực này)

A42. Mặc dù có thể có sẵn bằng chứng kiểm toán về việc giá của một giao dịch với bên liên quan được so sánh với giá của một giao dịch ngang giá tương tự như thế nào, tuy nhiên thực tế có những khó khăn làm hạn chế khả năng kiểm toán viên thu thập bằng chứng kiểm toán chứng minh rằng tất cả các yếu tố khác của giao dịch là tương đương với yếu tố của giao dịch ngang giá. Ví dụ, mặc dù có thể xác nhận rằng một giao dịch với bên liên quan đã được thực hiện theo giá thị

trường nhưng kiểm toán viên có thể không xác định được liệu các điều khoản và điều kiện khác của giao dịch (như các điều khoản tín dụng, các khoản tiềm tàng và chi phí cụ thể) có tương đương với các điều khoản và điều kiện thường được thỏa thuận giữa các bên độc lập hay không. Do đó, có rủi ro sai sót trọng yếu khi Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán khẳng định rằng một giao dịch với bên liên quan được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong một giao dịch ngang giá.

A43. Việc lập báo cáo tài chính yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chứng minh cho cơ sở dẫn liệu là một giao dịch với bên liên quan được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong một giao dịch ngang giá. Chứng minh của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cho cơ sở dẫn liệu này có thể bao gồm:

(1) So sánh các điều khoản của giao dịch với bên liên quan với các điều khoản của một giao dịch giống hoặc tương tự với một hoặc nhiều bên không liên quan;

(2) Thuê một chuyên gia bên ngoài để xác định giá thị trường và xác nhận các điều khoản và điều kiện thị trường cho giao dịch;

(3) So sánh các điều khoản của giao dịch với các điều khoản thị trường đã biết cho các giao dịch tương tự trên thị trường tự do.

A44. Để đánh giá việc chứng minh của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cho cơ sở dẫn liệu tại đoạn 43 Chuẩn mực này, kiểm toán viên có thể thực hiện một hoặc nhiều thủ tục sau đây:

(1) Xem xét sự hợp lý trong quá trình chứng minh cơ sở dẫn liệu của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán;

(2) Xác minh nguồn dữ liệu nội bộ hoặc bên ngoài chứng minh cho cơ sở dẫn liệu và kiểm tra dữ liệu để xác định tính chính xác, đầy đủ và phù hợp của nguồn dữ liệu đó;

(3) Đánh giá tính hợp lý của các giả định quan trọng cho cơ sở dẫn liệu.

A45. Một số khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính quy định phải thuyết minh các giao dịch với các bên liên quan mà các giao dịch đó không được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong các giao dịch ngang giá. Trong trường hợp đó, nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không thuyết minh về một giao dịch với bên liên quan trong báo cáo tài chính, có thể ngầm hiểu là giao dịch đó được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong một giao dịch ngang giá.

Đánh giá việc hạch toán và thuyết minh các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan đã xác định

Lưu ý về tính trọng yếu khi đánh giá sai sót (hướng dẫn đoạn 25 Chuẩn mực này)

A46. Đoạn 11(a) và A16 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450 quy định kiểm toán viên phải xem xét quy mô và bản chất của một sai sót và các trường hợp

cụ thể mà sai sót xảy ra, khi đánh giá xem sai sót có trọng yếu hay không. Tầm quan trọng của một giao dịch đối với người sử dụng báo cáo tài chính có thể không chỉ phụ thuộc vào giá trị của giao dịch mà còn dựa vào các yếu tố có liên quan cụ thể khác, như bản chất của mối quan hệ với bên liên quan.

Đánh giá các thuyết minh về bên liên quan (hướng dẫn đoạn 25(a) Chuẩn mực này)

A47. Khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính áp dụng có quy định phải thuyết minh về các bên liên quan, việc đánh giá các thuyết minh về bên liên quan có nghĩa là xem xét các trường hợp, tình huống thực tế của các quan hệ và giao dịch với các bên liên quan của đơn vị được kiểm toán có được tóm tắt và trình bày một cách phù hợp để dễ hiểu đối với người sử dụng hay không. Thuyết minh về các giao dịch với các bên liên quan có thể không dễ hiểu nếu:

(a) Tính hợp lý về mặt kinh tế và những ảnh hưởng của các giao dịch đối với báo cáo tài chính là không rõ ràng hoặc bị trình bày sai lệch; hoặc

(b) Các điều khoản, điều kiện, hoặc các yếu tố quan trọng khác của các giao dịch mà người sử dụng cần biết lại không được thuyết minh phù hợp.

Giải trình bằng văn bản (hướng dẫn đoạn 26 Chuẩn mực này)

A48. Các trường hợp kiểm toán viên có thể cần thu thập giải trình bằng văn bản của Ban quản trị, bao gồm:

(1) Khi Ban quản trị đã phê duyệt các giao dịch với các bên liên quan cụ thể mà các giao dịch đó (a) ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, hoặc (b) có sự tham gia của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán;

(2) Khi Ban quản trị đã giải trình bằng lời cho kiểm toán viên về chi tiết các giao dịch với các bên liên quan;

(3) Khi Ban quản trị có các lợi ích tài chính hoặc các lợi ích khác trong các bên liên quan hoặc trong các giao dịch với các bên liên quan.

A49. Kiểm toán viên cũng có thể quyết định cần thu thập giải trình bằng văn bản đối với những khẳng định cụ thể của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, ví dụ giải trình về việc các giao dịch cụ thể với bên liên quan không bao gồm các "thỏa thuận phụ" không được thông báo.

Trao đổi với Ban quản trị (hướng dẫn đoạn 27 Chuẩn mực này)

A50. Việc trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về những vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình kiểm toán (đoạn A8 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230 hướng dẫn thêm về nội dung các vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình kiểm toán) liên quan đến các bên liên quan của đơn vị giúp kiểm toán viên có cùng cách hiểu với Ban quản trị về bản chất các vấn đề này và hướng giải quyết. Ví dụ về các vấn đề quan trọng về bên liên quan mà kiểm toán viên có thể trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán, bao gồm:

(1) Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không thông báo (cho dù cố ý hay vô ý) cho kiểm toán viên về các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với bên liên quan. Điều này có thể cảnh báo cho Ban quản trị về các mối quan hệ và giao dịch quan trọng với các bên liên quan mà Ban quản trị có thể không biết trước đó;

(2) Việc xác định các giao dịch quan trọng với các bên liên quan chưa được cho phép và phê duyệt hợp lý có thể dẫn đến hành vi gian lận đáng ngờ;

(3) Kiểm toán viên bất đồng với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về việc hạch toán và thuyết minh các giao dịch quan trọng với các bên liên quan theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(4) Hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định liên quan ngăn cấm hoặc hạn chế một số loại giao dịch cụ thể với các bên liên quan;

(5) Các khó khăn trong việc xác định bên nắm quyền kiểm soát cao nhất đối với đơn vị được kiểm toán./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM
Chuẩn mực kiểm toán số 560: Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán

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

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là "kiểm toán viên")* liên quan đến các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).

Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán

02. Báo cáo tài chính có thể bị ảnh hưởng bởi một số sự kiện nhất định xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể đặc biệt nhấn mạnh đến các sự kiện này (ví dụ, Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 23 - "Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm" quy định và hướng dẫn cách xử lý trong báo cáo tài chính đối với những sự kiện ảnh hưởng tích cực hoặc tiêu cực, phát sinh kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán (trong chuẩn mực kế toán gọi là "ngày kết thúc kỳ kế toán") đến ngày báo cáo tài chính được phê duyệt để phát hành). Các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính thường xác định theo hai loại sự kiện sau:

(a) Những sự kiện cung cấp bằng chứng về các sự việc đã tồn tại vào ngày kết thúc kỳ kế toán;

(b) Những sự kiện cung cấp bằng chứng về các sự việc phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán.

Đoạn A38 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 hướng dẫn ngày lập báo cáo kiểm toán sẽ thông báo cho người sử dụng báo cáo kiểm toán biết rằng kiểm toán viên đã xem xét ảnh hưởng của các sự kiện và giao dịch phát sinh mà kiểm toán viên biết được cho tới thời điểm ký báo cáo kiểm toán.

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

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp với kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán trong việc cung cấp và xử lý các thông tin và tài liệu liên quan đến các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán.

Mục tiêu

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

(a) Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc liệu các sự kiện phát sinh từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán cần được điều chỉnh hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính, đã được phản ánh phù hợp trong báo cáo tài chính đó theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay chưa;

(b) Xử lý một cách thích hợp đối với những sự việc mà kiểm toán viên biết được sau ngày lập báo cáo kiểm toán, mà nếu các sự việc này được biết đến tại ngày lập báo cáo kiểm toán thì có thể làm cho kiểm toán viên phải sửa đổi báo cáo kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

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

(a) Ngày kết thúc kỳ kế toán: Là ngày cuối cùng của kỳ kế toán được lập báo cáo tài chính;

(b) Ngày phê duyệt báo cáo tài chính: Là ngày mà tất cả các báo cáo cấu thành nên báo cáo tài chính, kể cả các thuyết minh có liên quan đã được lập và những người có thẩm quyền phê duyệt đã ký xác nhận chịu trách nhiệm đối với các báo cáo (xem hướng dẫn tại đoạn A2 Chuẩn mực này). *Ngày phê duyệt báo cáo tài chính được ghi rõ trên các báo cáo tài chính đó*;

(c) Ngày lập báo cáo kiểm toán: Là ngày *được kiểm toán viên lựa chọn để ký báo cáo và* ghi rõ trên Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 (xem hướng dẫn tại đoạn A3 Chuẩn mực này);

(d) Ngày công bố báo cáo tài chính: Là ngày mà báo cáo kiểm toán và báo cáo tài chính được kiểm toán đã cung cấp cho bên thứ 3 (xem hướng dẫn tại đoạn A4 - A5 Chuẩn mực này);

(e) Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán: Là những sự kiện phát sinh kể từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán và những sự việc mà kiểm toán viên biết được sau ngày lập báo cáo kiểm toán.

II. NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán

06. Kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán đã được thiết kế nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc kiểm toán viên đã nhận biết toàn bộ các sự kiện phát sinh từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán cần được điều chỉnh hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính.

Tuy nhiên, kiểm toán viên không bắt buộc phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung đối với các vấn đề mà những thủ tục kiểm toán áp dụng trước đó đã đưa ra kết luận thỏa đáng (xem hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực này).

07. Kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục theo quy định tại đoạn 06 Chuẩn mực này để đảm bảo rằng các thủ tục này đã bao quát được toàn bộ, hoặc gần như toàn bộ giai đoạn kể từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán. Kiểm toán viên phải lưu ý đến việc đánh giá rủi ro để xác định nội dung, phạm vi của các thủ tục kiểm toán đó, và phải bao gồm những công việc sau (xem hướng dẫn tại đoạn A7 - A8 Chuẩn mực này):

(a) Tìm hiểu về các thủ tục mà Ban Giám đốc đã thiết lập nhằm bảo đảm đã xác định được mọi sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán;

(b) Phỏng vấn Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị (trong phạm vi phù hợp) để xác định liệu có những sự kiện đã xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán có khả năng ảnh hưởng đến báo cáo tài chính hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A9 Chuẩn mực này);

(c) Xem xét các biên bản họp (nếu có) của Đại hội đồng cổ đông, Hội đồng thành viên, Ban Giám đốc và Ban quản trị sau ngày kết thúc kỳ kế toán và phỏng vấn về các vấn đề đã được thảo luận trong các cuộc họp này nhưng chưa có biên bản (xem hướng dẫn tại đoạn A10 Chuẩn mực này);

(d) Xem xét báo cáo tài chính giữa niên độ kỳ gần nhất kể từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán của đơn vị (nếu có).

08. Nếu sau khi thực hiện các thủ tục theo quy định tại đoạn 06 và đoạn 07 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phát hiện được những sự kiện cần điều chỉnh hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính thì kiểm toán viên phải xác định liệu mỗi sự kiện đó có được phản ánh trên báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

Giải trình bằng văn bản

09. Kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) cung cấp giải trình bằng văn bản theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 580 về việc đã điều chỉnh hoặc thuyết minh tất cả các sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán mà khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng yêu cầu phải điều chỉnh hoặc thuyết minh.

Những sự việc mà kiểm toán viên biết được sau ngày lập báo cáo kiểm toán nhưng trước ngày công bố báo cáo tài chính

10. Kiểm toán viên không bắt buộc phải thực hiện các thủ tục kiểm toán liên quan đến báo cáo tài chính sau ngày lập báo cáo kiểm toán. Tuy nhiên, sau ngày lập báo cáo kiểm toán nhưng trước ngày công bố báo cáo tài chính, nếu kiểm toán viên biết được một sự việc mà nếu sự việc đó được biết đến tại ngày lập báo cáo kiểm toán thì có thể làm cho kiểm toán viên phải sửa đổi báo cáo kiểm toán, thì kiểm toán viên phải (xem hướng dẫn tại đoạn A11 Chuẩn mực này):

(a) Thảo luận vấn đề này với Ban Giám đốc và Ban quản trị của đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp);

(b) Quyết định xem có cần sửa đổi báo cáo tài chính hay không;

(c) Phỏng vấn xem Ban Giám đốc dự định xử lý vấn đề này trên báo cáo tài chính như thế nào, trong trường hợp cần sửa đổi báo cáo tài chính.

11. Nếu Ban Giám đốc đơn vị sửa đổi báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải:

(a) Thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết phù hợp với việc sửa đổi;

(b) Trừ trường hợp áp dụng đoạn 12 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải:

(i) Mở rộng các thủ tục kiểm toán theo quy định tại đoạn 06 và 07 Chuẩn mực này đến ngày lập báo cáo kiểm toán mới;

(ii) Phát hành báo cáo kiểm toán mới về báo cáo tài chính sửa đổi. Ngày lập báo cáo kiểm toán mới không được trước ngày phê duyệt của báo cáo tài chính sửa đổi.

12. Nếu pháp luật và các quy định hoặc khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính không cấm Ban Giám đốc sửa đổi báo cáo tài chính do ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán hoặc các sự kiện dẫn đến thay đổi và những người chịu trách nhiệm phê duyệt báo cáo tài chính không bị cấm đối với việc phê duyệt báo cáo sửa đổi, kiểm toán viên được phép hạn chế những thủ tục kiểm toán đối với các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán được yêu cầu ở đoạn 11(b)(i) Chuẩn mực này trong phạm vi những sửa đổi đó. Trong trường hợp này, kiểm toán viên phải:

(a) Sửa đổi báo cáo kiểm toán để bổ sung thông tin về ngày thực hiện sửa đổi, từ đó thể hiện rõ những thủ tục của kiểm toán viên đối với các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán chỉ giới hạn trong phần sửa đổi của báo cáo tài chính, được mô tả trong thuyết minh báo cáo tài chính có liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A12 Chuẩn mực này); hoặc

(b) Phát hành báo cáo kiểm toán mới (báo cáo kiểm toán sửa đổi) trong đó có đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" (xem Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 706) hoặc có đoạn "Vấn đề khác" để thể hiện rằng những thủ tục của kiểm toán viên đối với các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán chỉ giới hạn trong phần sửa đổi của báo cáo tài chính như mô tả trong thuyết minh báo cáo tài chính có liên quan.

13. Nếu pháp luật và các quy định hoặc khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính không yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán phải phát hành báo cáo tài chính sửa đổi, thì kiểm toán viên không cần phải phát hành báo cáo kiểm toán mới hoặc báo cáo kiểm toán sửa đổi. Tuy nhiên, trong trường hợp kiểm toán viên tin rằng báo cáo tài chính cần được sửa đổi nhưng Ban Giám đốc đơn vị lại không sửa đổi, khi đó (xem hướng dẫn tại đoạn A13 - A14 Chuẩn mực này):

(a) Nếu chưa phát hành báo cáo kiểm toán cho đơn vị, kiểm toán viên phải sửa đổi ý kiến kiểm toán theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 và sau đó mới phát hành báo cáo kiểm toán; hoặc

(b) Nếu đã phát hành báo cáo kiểm toán cho đơn vị, kiểm toán viên phải thông báo cho Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán, trừ khi toàn bộ thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc, để đơn vị không công bố báo cáo tài chính cho bên thứ ba trước khi thực hiện những sửa đổi cần thiết. Nếu báo cáo tài chính công bố sau đó vẫn chưa được sửa đổi, kiểm toán viên phải có những hành động thích hợp để cố gắng ngăn chặn việc sử dụng báo cáo kiểm toán chưa sửa đổi (xem hướng dẫn tại đoạn A15 - A16 Chuẩn mực này).

Những sự việc mà kiểm toán viên biết được sau ngày công bố báo cáo tài chính

14. Sau ngày công bố báo cáo tài chính, kiểm toán viên không bắt buộc phải thực hiện bất kỳ thủ tục kiểm toán nào đối với báo cáo tài chính đó. Tuy nhiên, nếu sau ngày công bố báo cáo tài chính, kiểm toán viên biết được sự việc mà nếu sự việc đó được biết đến tại ngày lập báo cáo kiểm toán thì có thể làm cho kiểm toán viên phải sửa đổi báo cáo kiểm toán, thì kiểm toán viên phải:

(a) Thảo luận vấn đề này với Ban Giám đốc và Ban quản trị của đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp);

(b) Quyết định xem có cần sửa đổi báo cáo tài chính hay không;

(c) Phỏng vấn xem Ban Giám đốc dự định xử lý vấn đề này trên báo cáo tài chính như thế nào, trong trường hợp cần sửa đổi báo cáo tài chính.

15. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sửa đổi báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải (xem hướng dẫn tại đoạn A17 Chuẩn mực này):

(a) Thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết phù hợp với việc sửa đổi;

(b) Kiểm tra các thủ tục Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán thực hiện để đảm bảo việc sửa đổi này đã được thông báo đến tất cả các bên đã nhận báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán được công bố trước đó;

(c) Trừ trường hợp áp dụng đoạn 12 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải:

(i) Mở rộng các thủ tục kiểm toán theo quy định tại đoạn 06 và 07 Chuẩn mực này đến ngày lập báo cáo kiểm toán mới, và đề ngày lập báo cáo kiểm toán mới không được trước ngày phê duyệt báo cáo tài chính sửa đổi; và

(ii) Phát hành báo cáo kiểm toán mới về báo cáo tài chính sửa đổi.

(d) Trong trường hợp áp dụng đoạn 12 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải sửa đổi báo cáo kiểm toán hoặc phát hành báo cáo kiểm toán mới theo quy định tại đoạn 12 Chuẩn mực này.

16. Kiểm toán viên phải đưa vào báo cáo kiểm toán sửa đổi hoặc báo cáo kiểm toán mới đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" hoặc đoạn "Vấn đề khác" đề cập đến phần

thuyết minh báo cáo tài chính mà thuyết minh đó giải thích rõ lý do phải sửa đổi báo cáo tài chính đã công bố và báo cáo kiểm toán đã phát hành trước đây.

17. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không thực hiện các thủ tục cần thiết để đảm bảo đã thông báo việc sửa đổi này cho tất cả các bên đã nhận báo cáo tài chính trước đó và Ban Giám đốc không sửa đổi báo cáo tài chính trong khi kiểm toán viên tin rằng báo cáo tài chính cần được sửa đổi, kiểm toán viên phải thông báo cho Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị, trừ khi toàn bộ thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc (đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260), về việc kiểm toán viên sẽ cố gắng ngăn chặn việc sử dụng báo cáo kiểm toán chưa sửa đổi. Nếu Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị vẫn không thực hiện các thủ tục cần thiết mặc dù đã được kiểm toán viên thông báo thì kiểm toán viên phải có những hành động thích hợp để cố gắng ngăn chặn việc sử dụng báo cáo kiểm toán chưa sửa đổi (xem hướng dẫn tại đoạn A18 Chuẩn mực này).

III. HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

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

A1. Nếu sau khi công bố báo cáo tài chính đã được kiểm toán, báo cáo tài chính đó được đưa vào một tài liệu khác, kiểm toán viên có thể có thêm trách nhiệm liên quan đến việc phải xem xét các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán, ví dụ, theo yêu cầu của pháp luật và các quy định liên quan đến việc chào bán chứng khoán ra công chúng tại các nước mà đơn vị đó thực hiện chào bán chứng khoán. Ví dụ, kiểm toán viên có thể phải thực hiện những thủ tục kiểm toán bổ sung cho đến thời điểm đơn vị được kiểm toán công bố tài liệu chào bán chứng khoán chính thức. Những thủ tục này có thể bao gồm các thủ tục quy định tại đoạn 06 và 07 Chuẩn mực này, được thực hiện cho đến ngày hoặc gần đến ngày công bố tài liệu chào bán chứng khoán chính thức và đọc tài liệu chào bán để đánh giá liệu các thông tin khác trong tài liệu đó có nhất quán với các thông tin tài chính mà kiểm toán viên đã kiểm toán hay không (xem đoạn 02 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200).

Giải thích thuật ngữ

Ngày phê duyệt báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 05(b) Chuẩn mực này)

A2. Pháp luật và các quy định có thể chỉ rõ các cá nhân hoặc tổ chức (ví dụ, Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị) chịu trách nhiệm về tất cả các báo cáo cấu thành nên báo cáo tài chính, kể cả các thuyết minh có liên quan đã được lập. Đồng thời, pháp luật và các quy định cũng có thể đưa ra các yêu cầu cụ thể về quy trình phê duyệt báo cáo. Pháp luật hoặc các quy định có thể không yêu cầu cụ thể về quy trình phê duyệt báo cáo và đơn vị thực hiện quy trình lập và hoàn thành báo cáo tài chính theo cơ cấu quản lý và quản trị của mình. Trong trường hợp báo cáo tài chính chính thức phải được Đại hội cổ đông phê duyệt thì kiểm toán viên không

được dựa vào sự phê duyệt chính thức của các cổ đông để kết luận rằng đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính. *Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, ngày phê duyệt báo cáo tài chính chính thức là ngày mà những người có thẩm quyền hoàn thành việc phê duyệt và ký xác nhận, được ghi rõ trên các báo cáo tài chính đó. Ngày phê duyệt báo cáo tài chính không được trước ngày kết thúc kỳ kế toán.*

Ngày lập báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 05(c) Chuẩn mực này)

A3. Theo quy định tại đoạn 41 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700, ngày lập báo cáo kiểm toán không được trước ngày mà kiểm toán viên thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính, kể cả bằng chứng về việc tất cả các báo cáo cấu thành nên báo cáo tài chính, kể cả các thuyết minh có liên quan, đã được lập và những người có thẩm quyền phê duyệt đã xác nhận chịu trách nhiệm đối với báo cáo tài chính đó. Trong một số trường hợp, pháp luật và các quy định cũng xác định thời điểm mà cuộc kiểm toán phải được hoàn thành trong quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính. Theo đó, ngày lập báo cáo kiểm toán không thể sớm hơn ngày phê duyệt báo cáo tài chính theo quy định tại đoạn 05(b) Chuẩn mực này. Do các thủ tục hành chính, có thể có khoảng cách thời gian giữa ngày lập báo cáo kiểm toán theo quy định tại đoạn 05(c) Chuẩn mực này và ngày báo cáo kiểm toán được phát hành cho đơn vị.

Ngày công bố báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 05(d) Chuẩn mực này)

A4. Ngày công bố báo cáo tài chính thường phụ thuộc vào môi trường pháp lý của đơn vị. Trong một số trường hợp, ngày công bố báo cáo tài chính có thể là ngày báo cáo tài chính được nộp cho cơ quan quản lý. Vì báo cáo tài chính được kiểm toán phải được công bố kèm theo báo cáo kiểm toán nên báo cáo tài chính được kiểm toán phải được công bố cùng ngày hoặc sau ngày lập báo cáo kiểm toán, đồng thời phải cùng ngày hoặc sau ngày báo cáo kiểm toán được phát hành cho đơn vị.

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

A5. Đối với đơn vị trong lĩnh vực công, ngày công bố báo cáo tài chính có thể là ngày mà báo cáo tài chính được kiểm toán và báo cáo kiểm toán được nộp cho cơ quan quản lý hoặc công bố cho công chúng.

Các sự kiện phát sinh từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 06 - 09 Chuẩn mực này)

A6. Dựa trên đánh giá rủi ro của kiểm toán viên, các thủ tục kiểm toán quy định tại đoạn 06 Chuẩn mực này có thể bao gồm các thủ tục cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, như việc soát xét hoặc kiểm tra tài liệu, sổ kế toán hoặc các giao dịch phát sinh giữa ngày kết thúc kỳ kế toán và ngày lập báo cáo kiểm toán. Các thủ tục kiểm toán quy định tại đoạn 06 và 07 Chuẩn mực này được bổ sung cho những thủ tục mà kiểm toán viên có thể thực hiện vì mục đích khác, tuy nhiên những thủ tục này có thể cung cấp bằng chứng về sự kiện phát sinh

sau ngày kết thúc kỳ kế toán (ví dụ, các thủ tục kiểm tra chia cắt niên độ hay các thủ tục liên quan tới các khoản phải thu đã thu được tiền sau ngày kết thúc kỳ kế toán được sử dụng để thu thập bằng chứng kiểm toán về số dư tài khoản tại ngày khóa sổ kế toán, cũng có thể cung cấp bằng chứng về sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán).

A7. Đoạn 07 Chuẩn mực này quy định những thủ tục kiểm toán mà kiểm toán viên phải thực hiện để đạt được các yêu cầu quy định tại đoạn 06 Chuẩn mực này. Tuy nhiên, những thủ tục mà kiểm toán viên thực hiện đối với các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán có thể phụ thuộc vào các thông tin sẵn có, đặc biệt là phụ thuộc vào các tài liệu, sổ kế toán đã được lập sau ngày kết thúc kỳ kế toán. Nếu đơn vị chưa ghi chép đầy đủ, kịp thời tài liệu, sổ kế toán, không lập báo cáo tài chính giữa niên độ (cho mục đích nội bộ hay bên ngoài), hoặc không lập các biên bản họp của Ban Giám đốc hay Ban quản trị thì những thủ tục kiểm toán thích hợp có thể được thực hiện theo hình thức kiểm tra các tài liệu đã có, kể cả sổ phụ ngân hàng. Đoạn A8 Chuẩn mực này đưa ra ví dụ về một số vấn đề mà kiểm toán viên có thể cân nhắc thêm trong quá trình phỏng vấn.

A8. Ngoài các thủ tục kiểm toán theo quy định tại đoạn 07 Chuẩn mực này, kiểm toán viên có thể thấy cần thực hiện các thủ tục khác phù hợp như:

(1) Xem xét bảng dự toán gần nhất của đơn vị được kiểm toán, kế hoạch về luồng tiền và các báo cáo quản trị có liên quan cho các kỳ sau ngày kết thúc kỳ kế toán;

(2) Phỏng vấn (hoặc mở rộng nội dung phỏng vấn bằng lời hoặc bằng văn bản trước đây) chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị về các vụ kiện tụng và tranh chấp; hoặc

(3) Cân nhắc sự cần thiết phải thu thập giải trình bằng văn bản về một số sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán để hỗ trợ các bằng chứng kiểm toán khác và để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

Phỏng vấn (hướng dẫn đoạn 07(b) Chuẩn mực này)

A9. Khi phỏng vấn Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) về việc liệu có sự kiện nào phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán có thể ảnh hưởng đến báo cáo tài chính hay không, kiểm toán viên có thể phỏng vấn về tình trạng hiện tại của các khoản mục đã được hạch toán trên cơ sở thông tin sơ bộ hoặc thông tin không chính thức và kiểm toán viên có thể phỏng vấn cụ thể về những vấn đề sau:

(1) Những cam kết, khoản vay hay bảo lãnh mới được ký kết;

(2) Việc mua, bán tài sản đã phát sinh hoặc dự kiến thực hiện;

(3) Tăng vốn chủ sở hữu (như phát hành cổ phiếu) hoặc phát hành các công cụ nợ (như phát hành trái phiếu) hay những thỏa thuận về sáp nhập hoặc giải thể đã ký kết hoặc dự kiến ký kết;

(4) Những tài sản bị Chính phủ trưng dụng hoặc bị tổn thất do hỏa hoạn hay lụt bão;

(5) Những phát sinh liên quan đến tài sản hoặc nợ tiềm tàng;

(6) Những bút toán điều chỉnh bất thường đã thực hiện hay dự định thực hiện;

(7) Những sự kiện đã phát sinh hoặc có thể sẽ phát sinh dẫn đến nghi ngờ về tính thích hợp của các chính sách kế toán đã được sử dụng để lập báo cáo tài chính, ví dụ những sự kiện dẫn đến nghi ngờ về tính chắc chắn của giả định hoạt động liên tục;

(8) Những sự kiện đã phát sinh liên quan đến việc xác định các ước tính kế toán hoặc về lập dự phòng trong báo cáo tài chính;

(9) Những sự kiện đã phát sinh liên quan đến khả năng thu hồi tài sản.

Xem xét các biên bản họp (hướng dẫn đoạn 07(c) Chuẩn mực này)

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

A10. Trong lĩnh vực công, kiểm toán viên có thể xem xét các tài liệu chính thức về các biên bản có liên quan từ cơ quan quản lý và phỏng vấn về những vấn đề được nêu trong dự thảo biên bản nếu chưa có tài liệu chính thức.

Những sự việc mà kiểm toán viên biết được sau ngày ký báo cáo kiểm toán nhưng trước ngày công bố báo cáo tài chính

Trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đối với kiểm toán viên (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

A11. Theo hướng dẫn tại đoạn A23 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210, hợp đồng kiểm toán có điều khoản Ban Giám đốc phải thông báo cho kiểm toán viên về các sự việc có thể ảnh hưởng đến báo cáo tài chính mà Ban Giám đốc biết được trong giai đoạn từ sau ngày lập báo cáo kiểm toán đến ngày công bố báo cáo tài chính.

Ngày kép (hướng dẫn đoạn 12(a) Chuẩn mực này)

A12. Trong trường hợp mô tả ở đoạn 12(a) Chuẩn mực này, khi kiểm toán viên sửa đổi báo cáo kiểm toán để bổ sung thông tin về ngày thực hiện sửa đổi, ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính trước khi Ban Giám đốc sửa đổi sẽ không thay đổi vì như vậy sẽ giúp người sử dụng báo cáo tài chính biết được thời điểm hoàn thành công việc kiểm toán báo cáo tài chính. Tuy nhiên, báo cáo kiểm toán phải có thêm cả ngày sửa đổi để thông báo cho người sử dụng là các thủ tục của kiểm toán viên sau ngày đó chỉ giới hạn trong phần sửa đổi của báo cáo tài chính. Ví dụ minh họa cho ngày bổ sung như sau: "[ngày lập báo cáo kiểm toán], ngoại trừ thuyết minh Y, được kiểm toán tại [ngày hoàn thành các thủ tục kiểm toán chỉ giới hạn trong các sửa đổi được mô tả tại thuyết minh Y]".

Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không sửa đổi báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

A13. Pháp luật và các quy định hoặc khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể không yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán phải phát hành báo cáo tài chính sửa đổi. Trường hợp này thường xảy ra khi báo cáo tài chính kỳ tiếp theo sắp được phát hành, trong đó đã có thuyết minh phù hợp về các vấn đề này.

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

A14. Trong lĩnh vực công, khi Ban Giám đốc không sửa đổi báo cáo tài chính, hành động của kiểm toán viên theo quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực này có thể cũng bao gồm việc báo cáo trực tiếp với cơ quan quản lý, hoặc tổ chức liên quan cần báo cáo, về ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán đối với báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán.

Hành động thích hợp của kiểm toán viên để cố gắng ngăn chặn việc sử dụng báo cáo kiểm toán chưa sửa đổi (hướng dẫn đoạn 13(b) Chuẩn mực này)

A15. Kiểm toán viên có thể cần phải thực hiện các nghĩa vụ pháp lý bổ sung ngay cả khi kiểm toán viên đã thông báo cho Ban Giám đốc về việc không công bố báo cáo tài chính đó và Ban Giám đốc đã đồng ý với yêu cầu này.

A16. Mặc dù kiểm toán viên đã thông báo về việc không công bố báo cáo tài chính đó cho bên thứ 3 nhưng Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán vẫn công bố báo cáo tài chính đó thì kiểm toán viên phải căn cứ vào quyền và nghĩa vụ pháp lý của mình để có hành động ngăn chặn việc sử dụng báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính chưa sửa đổi. Theo đó, kiểm toán viên có thể cân nhắc việc tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật.

Những sự việc mà kiểm toán viên biết được sau ngày công bố báo cáo tài chính

Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không sửa đổi báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

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

A17. Pháp luật và các quy định có thể cấm các đơn vị trong lĩnh vực công sửa đổi báo cáo tài chính. Trong trường hợp này, hành động hợp lý của kiểm toán viên có thể là báo cáo với cơ quan quản lý phù hợp.

Hành động thích hợp của kiểm toán viên nhằm ngăn chặn việc sử dụng báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

A18. Mặc dù kiểm toán viên đã thông báo cho Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về việc kiểm toán viên sẽ có biện pháp ngăn chặn việc sử dụng báo cáo kiểm toán nhưng nếu kiểm toán viên tin rằng Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đã không thực hiện được các thủ tục cần thiết nhằm ngăn chặn việc sử dụng báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính mà đơn vị đã công bố trước đây, thì kiểm toán viên phải căn cứ vào quyền và nghĩa vụ pháp lý của mình để có hành động thích hợp. Theo đó, kiểm toán viên có thể cân nhắc việc tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 570: Hoạt động liên tục

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

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là "kiểm toán viên")* trong việc xét đoán giả định hoạt động liên tục mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã sử dụng để lập và trình bày báo cáo tài chính được kiểm toán.

Giả định hoạt động liên tục

02. Theo giả định hoạt động liên tục, một đơn vị được xem là hoạt động liên tục trong tương lai có thể dự đoán được. Báo cáo tài chính cho mục đích chung được lập trên cơ sở hoạt động liên tục, trừ khi Ban Giám đốc có ý định hoặc do nguyên nhân khác buộc phải ngừng hoạt động hoặc giải thể đơn vị. Báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt có thể được lập theo khuôn khổ hoặc không theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có quy định về cơ sở hoạt động liên tục (ví dụ, cơ sở hoạt động liên tục có thể không phù hợp với báo cáo tài chính được lập cho mục đích thuế). Khi sử dụng giả định hoạt động liên tục để lập và trình bày báo cáo tài chính là phù hợp, tài sản và nợ phải trả được ghi nhận dựa trên cơ sở là đơn vị có thể thực hiện được giá trị tài sản và thanh toán được các khoản nợ phải trả của mình trong điều kiện kinh doanh bình thường (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).

Trách nhiệm trong việc đánh giá khả năng hoạt động liên tục của đơn vị

03. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể quy định rõ về việc Ban Giám đốc phải thực hiện đánh giá cụ thể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị và các chuẩn mực liên quan cần xem xét và các thông tin thuyết minh phải trình bày liên quan đến hoạt động liên tục. Ví dụ, đoạn 15 Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 21 (năm 2003) yêu cầu Ban Giám đốc phải đánh giá khả năng hoạt động liên tục của đơn vị. Pháp luật và các quy định cũng có thể đưa ra các yêu cầu cụ thể về trách nhiệm của Ban Giám đốc trong việc đánh giá khả năng hoạt động liên tục của đơn vị và các thuyết minh báo cáo tài chính có liên quan.

04. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể không quy định rõ về việc Ban Giám đốc phải thực hiện đánh giá cụ thể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị. Tuy nhiên, do giả định hoạt động liên tục là một nguyên tắc cơ bản trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính (như quy định tại đoạn 02 Chuẩn mực này), việc lập và trình bày báo cáo tài chính yêu cầu Ban Giám đốc phải đánh giá khả năng

hoạt động liên tục của đơn vị ngay cả khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính không quy định rõ về việc này.

05. Đánh giá của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị liên quan đến việc thực hiện xét đoán tại một thời điểm nhất định về kết quả không chắc chắn trong tương lai của các sự kiện hoặc điều kiện. Các yếu tố liên quan đến xét đoán đó bao gồm:

- Sự kiện, điều kiện hoặc kết quả diễn ra tại một thời điểm càng xa trong tương lai thì mức độ không chắc chắn về kết quả của sự kiện hay điều kiện đó càng tăng lên đáng kể. Vì vậy, hầu hết các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có quy định về việc đánh giá của Ban Giám đốc đều chỉ rõ giai đoạn mà Ban Giám đốc phải xem xét tất cả các thông tin sẵn có trong giai đoạn đó;

- Quy mô và tính chất phức tạp, đặc điểm và điều kiện hoạt động của đơn vị cũng như mức độ đơn vị bị ảnh hưởng bởi các yếu tố bên ngoài đều có thể ảnh hưởng đến xét đoán liên quan tới kết quả của các sự kiện hoặc điều kiện;

- Bất kỳ xét đoán nào về tương lai đều dựa trên các thông tin sẵn có tại thời điểm xét đoán. Các sự kiện phát sinh sau đó có thể đem lại những kết quả khác biệt với các xét đoán đã được coi là hợp lý tại thời điểm xét đoán.

Trách nhiệm của kiểm toán viên

06. Kiểm toán viên có trách nhiệm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hợp lý của giả định hoạt động liên tục mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã sử dụng khi lập và trình bày báo cáo tài chính và kết luận liệu còn có yếu tố không chắc chắn trọng yếu nào liên quan tới khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay không. Kiểm toán viên vẫn có trách nhiệm này ngay cả khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được sử dụng để lập báo cáo không quy định rõ về việc Ban Giám đốc phải thực hiện đánh giá cụ thể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị.

07. Tuy nhiên, như đã đề cập trong Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, khả năng phát hiện sai sót trọng yếu của kiểm toán viên có những hạn chế vốn có mà ảnh hưởng tiềm tàng của các hạn chế này là lớn hơn đối với các sự kiện hoặc điều kiện trong tương lai có thể dẫn đến khả năng đơn vị không thể hoạt động liên tục. Kiểm toán viên không thể dự đoán được các sự kiện hoặc điều kiện này. Do đó, khi báo cáo kiểm toán không đề cập đến tính không chắc chắn về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán, điều đó không có nghĩa là khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán đã được đảm bảo.

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

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn trong Chuẩn mực

này để thực hiện trách nhiệm của mình và để phối hợp công việc với kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán giải quyết các mối quan hệ trong quá trình xét đoán về hoạt động liên tục khi kiểm toán báo cáo tài chính.

Mục tiêu

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

(a) Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hợp lý của giả định hoạt động liên tục mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã sử dụng khi lập và trình bày báo cáo tài chính;

(b) Dựa trên các bằng chứng kiểm toán đã thu thập được, kết luận về việc liệu có còn yếu tố không chắc chắn trọng yếu nào liên quan tới các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán;

(c) Xác định ảnh hưởng đến báo cáo kiểm toán.

II. NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

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

10. Khi thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro theo quy định tại đoạn 05 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, kiểm toán viên phải xem xét liệu còn có các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán hay không. Đồng thời, kiểm toán viên phải xác định xem Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã đánh giá sơ bộ về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay chưa, và (xem hướng dẫn tại đoạn A2 - A5 Chuẩn mực này):

(a) Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã đánh giá, kiểm toán viên phải thảo luận với Ban Giám đốc đơn vị về đánh giá đó và xác định xem Ban Giám đốc đơn vị có nhận thấy các sự kiện hoặc điều kiện, xét riêng lẻ hay kết hợp lại, có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay không, và nếu có phải xem xét kế hoạch của Ban Giám đốc đơn vị đối với vấn đề này; hoặc

(b) Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chưa đánh giá, kiểm toán viên phải thảo luận với Ban Giám đốc đơn vị về cơ sở của dự định sử dụng giả định hoạt động liên tục và phỏng vấn Ban Giám đốc đơn vị liệu có các sự kiện hoặc điều kiện, xét riêng lẻ hay kết hợp lại, có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay không.

11. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên phải luôn cảnh giác với những bằng chứng kiểm toán về các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực này).

Xem xét các đánh giá của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán

12. Kiểm toán viên phải xem xét các đánh giá của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị (xem hướng dẫn tại đoạn A7 - A9; A11 - A12 Chuẩn mực này).

13. Khi xem xét các đánh giá của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, kiểm toán viên phải xem xét trong cùng giai đoạn mà Ban Giám đốc đơn vị đã sử dụng để đánh giá theo yêu cầu của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, hoặc theo pháp luật và các quy định - nếu pháp luật và các quy định yêu cầu một giai đoạn dài hơn. Nếu đánh giá của Ban Giám đốc về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được thực hiện cho giai đoạn ít hơn 12 tháng kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán như quy định tại đoạn 05(a) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560, kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán kéo dài giai đoạn đánh giá tới ít nhất là 12 tháng kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán (xem hướng dẫn tại đoạn A10 - A12 Chuẩn mực này).

14. Khi xem xét các đánh giá của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên phải xem xét liệu các đánh giá của Ban Giám đốc đã bao gồm tất cả các thông tin liên quan sẵn có mà kiểm toán viên biết được từ kết quả của cuộc kiểm toán hay chưa.

Giai đoạn sau khi Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đánh giá

15. Kiểm toán viên phải phỏng vấn Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về các hiểu biết của Ban Giám đốc đối với các sự kiện hoặc điều kiện phát sinh sau giai đoạn đã được Ban Giám đốc đánh giá mà các sự kiện hoặc điều kiện này có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A13 - A14 Chuẩn mực này).

Thủ tục kiểm toán bổ sung khi kiểm toán viên nhận thấy các sự kiện hoặc điều kiện dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị

16. Khi nhận thấy các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm xác định xem có hay không có yếu tố không chắc chắn trọng yếu, kể cả việc xem xét các yếu tố giảm nhẹ. Các thủ tục này phải bao gồm (xem hướng dẫn tại đoạn A15 Chuẩn mực này):

(a) Yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đánh giá về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, nếu Ban Giám đốc chưa thực hiện đánh giá trước đó;

(b) Xem xét các kế hoạch của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về các hành động trong tương lai có liên quan đến đánh giá của Ban Giám đốc về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, đánh giá khả năng cải thiện tình hình cũng

như tính khả thi của những kế hoạch này (xem hướng dẫn tại đoạn A16 Chuẩn mực này);

(c) Nếu đơn vị được kiểm toán đã lập kế hoạch dòng tiền và việc phân tích kế hoạch này là yếu tố quan trọng trong việc xem xét kết quả tương lai của các sự kiện hoặc điều kiện, khi đánh giá các kế hoạch của Ban Giám đốc về các hành động trong tương lai, kiểm toán viên phải (xem hướng dẫn tại đoạn A17 - A18 Chuẩn mực này):

(i) Đánh giá độ tin cậy của dữ liệu cơ bản được tạo ra để lập kế hoạch dòng tiền;

(ii) Xác định liệu có đủ bằng chứng củng cố cho các giả định dùng để lập kế hoạch dòng tiền hay không.

(d) Xem xét liệu còn có thông tin hay sự kiện bổ sung nào kể từ sau ngày Ban Giám đốc đưa ra đánh giá;

(e) Yêu cầu Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) giải trình bằng văn bản về các kế hoạch hành động trong tương lai của họ và tính khả thi của các kế hoạch đó.

Kết luận kiểm toán và báo cáo kiểm toán

17. Dựa vào những bằng chứng kiểm toán thu thập được, kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán của mình để kết luận liệu có yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến các sự kiện hoặc điều kiện, xét riêng lẻ hay kết hợp lại, có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay không. Yếu tố không chắc chắn trọng yếu tồn tại khi khả năng xảy ra cũng như ảnh hưởng tiềm tàng của yếu tố đó lớn tới mức mà kiểm toán viên xét thấy cần phải trình bày rõ ràng về bản chất cũng như ảnh hưởng của yếu tố đó để đảm bảo (xem hướng dẫn tại đoạn A19 Chuẩn mực này):

(a) Báo cáo tài chính được lập và trình bày *trung thực và* hợp lý, theo khuôn khổ về trình bày hợp lý; hoặc

(b) Báo cáo tài chính không bị sai lệch, theo khuôn khổ về tuân thủ.

Việc sử dụng giả định hoạt động liên tục là phù hợp nhưng có yếu tố không chắc chắn trọng yếu

18. Trường hợp kiểm toán viên kết luận rằng việc sử dụng giả định hoạt động liên tục là phù hợp nhưng có yếu tố không chắc chắn trọng yếu, kiểm toán viên phải xác định xem báo cáo tài chính có đảm bảo các yêu cầu sau hay không:

(a) Trình bày đầy đủ các sự kiện hoặc điều kiện chủ yếu có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán và kế hoạch của Ban Giám đốc đối với các sự kiện hoặc điều kiện này;

(b) Trình bày rõ rằng có yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến sự kiện hoặc điều kiện đó có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên

tục của đơn vị được kiểm toán và do đó, đơn vị có thể sẽ không thực hiện được giá trị tài sản và thanh toán các khoản nợ phải trả của mình trong điều kiện kinh doanh bình thường (xem hướng dẫn tại đoạn A20 Chuẩn mực này).

19. Nếu báo cáo tài chính của đơn vị đã trình bày đầy đủ các nội dung quy định tại đoạn 18 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải đưa ra báo cáo kiểm toán với ý kiến chấp nhận toàn phần có đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" nhằm:

(a) Nêu bật sự tồn tại của yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán;

(b) Lưu ý người đọc tới thuyết minh trong báo cáo tài chính trình bày các vấn đề được quy định tại đoạn 18 Chuẩn mực này (xem Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 706 và hướng dẫn tại đoạn A21 - A22 Chuẩn mực này).

20. Nếu báo cáo tài chính của đơn vị không trình bày đầy đủ các nội dung quy định tại đoạn 18 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến ngoại trừ hoặc ý kiến trái ngược phù hợp với từng trường hợp cụ thể theo quy định tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705. Kiểm toán viên phải nêu rõ trong báo cáo kiểm toán về sự tồn tại của yếu tố không chắc chắn trọng yếu có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A23 - A24 Chuẩn mực này).

Việc sử dụng giả định hoạt động liên tục là không phù hợp

21. Nếu báo cáo tài chính được lập trên cơ sở hoạt động liên tục nhưng theo xét đoán của kiểm toán viên, việc Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sử dụng giả định này là không phù hợp thì kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán trái ngược (xem hướng dẫn tại đoạn A25 - A26 Chuẩn mực này).

Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không thực hiện hoặc không mở rộng đánh giá về khả năng hoạt động liên tục

22. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không thực hiện hoặc không mở rộng đánh giá về khả năng hoạt động liên tục theo yêu cầu của kiểm toán viên thì kiểm toán viên phải cân nhắc ảnh hưởng của vấn đề này đối với báo cáo kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A27 Chuẩn mực này).

Trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán

23. Trừ khi toàn bộ thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán (theo đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260), kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị về các sự kiện hoặc điều kiện đã xác định là có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán. Việc trao đổi với Ban quản trị phải bao gồm các nội dung sau:

(a) Liệu các sự kiện hoặc điều kiện đó có tạo thành yếu tố không chắc chắn trọng yếu hay không;

(b) Liệu việc sử dụng giả định hoạt động liên tục có phù hợp trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính hay không;

(c) Các thuyết minh có liên quan trong báo cáo tài chính có đầy đủ hay không.

Sự chậm trễ đáng kể trong việc phê duyệt báo cáo tài chính

24. Khi có sự chậm trễ đáng kể của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán đối với việc phê duyệt báo cáo tài chính sau ngày kết thúc kỳ kế toán, kiểm toán viên phải tìm hiểu lý do của sự chậm trễ đó. Nếu kiểm toán viên tin rằng sự chậm trễ có thể do tác động của các sự kiện hoặc điều kiện liên quan đến việc đánh giá khả năng hoạt động liên tục của đơn vị thì kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung cần thiết như đã quy định tại đoạn 16 Chuẩn mực này, cũng như xem xét ảnh hưởng đến kết luận của kiểm toán viên về sự tồn tại của yếu tố không chắc chắn trọng yếu như quy định tại đoạn 17 Chuẩn mực này.

III. HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

Giả định hoạt động liên tục (hướng dẫn đoạn 02 Chuẩn mực này)

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

A1. Việc Ban Giám đốc sử dụng giả định hoạt động liên tục cũng có thể phù hợp với các đơn vị trong lĩnh vực công. Ví dụ, đoạn 38 - 41 Chuẩn mực quốc tế về kế toán công số 1 (IPSAS1) đề cập đến khả năng hoạt động liên tục của các đơn vị trong lĩnh vực công. Rủi ro về khả năng hoạt động liên tục có thể phát sinh, nhưng không giới hạn, trong trường hợp đơn vị công hoạt động trên cơ sở lợi nhuận, khi các khoản tài trợ của Chính phủ có thể bị cắt giảm hoặc bị thu hồi, hoặc trong trường hợp tư nhân hóa. Các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị trong lĩnh vực công có thể bao gồm trường hợp đơn vị thiếu nguồn tài trợ để tiếp tục hoạt động hoặc khi có chính sách ảnh hưởng đến các dịch vụ mà đơn vị cung cấp.

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

Sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về giả định hoạt động liên tục (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

A2. Dưới đây là ví dụ về các sự kiện hoặc điều kiện, xét riêng lẻ hay kết hợp lại, có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về giả định hoạt động liên tục của đơn vị. Danh sách này không bao gồm tất cả các sự kiện có thể có trên thực tế và sự tồn tại của một hoặc một số sự kiện trong danh sách này cũng có thể không phải là dấu hiệu của yếu tố không chắc chắn trọng yếu.

Về tài chính

(1) Đơn vị lâm vào tình trạng nợ phải trả lớn hơn tài sản hoặc nợ phải trả ngắn hạn lớn hơn tài sản lưu động;

(2) Đơn vị có các khoản nợ dài hạn sắp đến hạn trả mà không có khả năng được giãn nợ hoặc không có khả năng thanh toán, hoặc đơn vị phụ thuộc quá nhiều vào các khoản vay ngắn hạn để tài trợ các tài sản dài hạn;

(3) Dấu hiệu về việc các chủ nợ ngừng hoặc thu hồi các hỗ trợ tài chính;

(4) Lưu chuyển tiền từ hoạt động kinh doanh bị âm thể hiện trên báo cáo tài chính hay dự báo trong tương lai;

(5) Đơn vị có các chỉ số tài chính xấu hơn mức bình thường;

(6) Lỗ hoạt động kinh doanh lớn hoặc có sự suy giảm lớn về giá trị của các tài sản được dùng để tạo ra các luồng tiền;

(7) Nợ tồn đọng hoặc ngừng thanh toán cổ tức;

(8) Không có khả năng thanh toán nợ khi đến hạn;

(9) Không có khả năng tuân thủ các điều khoản của hợp đồng tín dụng;

(10) Chuyển đổi từ các giao dịch mua chịu sang mua thanh toán ngay với các nhà cung cấp;

(11) Không có khả năng tìm kiếm các nguồn tài trợ cho việc phát triển các sản phẩm mới thiết yếu hoặc các dự án đầu tư thiết yếu;

Về hoạt động

(12) Ban Giám đốc có ý định ngừng hoạt động hoặc giải thể đơn vị;

(13) Thiếu thành phần lãnh đạo chủ chốt mà không được thay thế;

(14) Mất một thị trường lớn, mất khách hàng quan trọng, mất quyền kinh doanh theo hình thức cấp phép, nhượng quyền thương mại hoặc mất nhà cung cấp quan trọng;

(15) Gặp các vấn đề khó khăn về lao động;

(16) Thiếu hụt vật tư đầu vào chủ yếu;

(17) Xuất hiện đối thủ cạnh tranh mới thành công hơn;

Các dấu hiệu khác

(18) Không tuân thủ các quy định về góp vốn cũng như các quy định khác của pháp luật;

(19) Đơn vị đang bị kiện và các vụ kiện này chưa được xử lý mà nếu đơn vị thua kiện có thể dẫn đến các khoản bồi thường không có khả năng đáp ứng được;

(20) Thay đổi về pháp luật và các quy định hoặc chính sách của Nhà nước làm ảnh hưởng bất lợi tới đơn vị;

(21) Xảy ra các rủi ro, tổn thất mà không được bảo hiểm hoặc bảo hiểm với giá trị thấp.

Ảnh hưởng của các sự kiện hoặc điều kiện này có thể được giảm nhẹ bởi các yếu tố khác. Ví dụ, ảnh hưởng của việc đơn vị không có khả năng thanh toán các

khoản nợ phải trả thông thường khi đến hạn có thể được giảm nhẹ bằng việc Ban Giám đốc có kế hoạch duy trì luồng tiền đầy đủ nhờ việc áp dụng các phương pháp khác như thanh lý tài sản cố định, điều chỉnh lại lịch thanh toán nợ, hoặc tìm kiếm thêm các nguồn vốn mới. Tương tự, ảnh hưởng việc mất một nhà cung cấp quan trọng có thể được giảm nhẹ bằng việc thay thế một nguồn cung cấp phù hợp khác.

A3. Các thủ tục đánh giá rủi ro theo quy định tại đoạn 10 Chuẩn mực này giúp kiểm toán viên xác định liệu việc sử dụng giả định hoạt động liên tục của Ban Giám đốc có phải là vấn đề quan trọng hay không và ảnh hưởng của chúng đến việc lập kế hoạch kiểm toán. Những thủ tục này cũng cho phép kiểm toán viên trao đổi với Ban Giám đốc đơn vị kịp thời hơn, bao gồm trao đổi về các kế hoạch của Ban Giám đốc và giải pháp đối với những vấn đề liên quan đến hoạt động liên tục.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A4. Quy mô của một đơn vị có thể ảnh hưởng tới khả năng chống đỡ của đơn vị trước các điều kiện bất lợi. Các đơn vị nhỏ có thể có khả năng phản ứng nhanh nhạy để khai thác các cơ hội nhưng lại có thể thiếu các nguồn lực để duy trì hoạt động.

A5. Các điều kiện đặc thù của đơn vị nhỏ bao gồm rủi ro bị ngân hàng và các chủ nợ khác ngừng hỗ trợ vốn cũng như nguy cơ mất nhà cung cấp chính, mất khách hàng lớn, mất nhân viên chủ chốt hoặc mất quyền kinh doanh theo hình thức cấp phép, nhượng quyền thương mại hoặc theo các hình thức đã được thỏa thuận theo pháp luật khác.

Cảnh giác với những bằng chứng kiểm toán về các sự kiện hoặc điều kiện (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

A6. Đoạn 31 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 quy định nếu trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên thu thập được thêm các bằng chứng kiểm toán ảnh hưởng đến việc đánh giá rủi ro thì kiểm toán viên phải xem xét lại các đánh giá rủi ro của mình và từ đó sửa đổi các thủ tục kiểm toán tiếp theo đã đề ra. Nếu sau khi đã thực hiện đánh giá rủi ro, kiểm toán viên mới phát hiện ra các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán thì ngoài việc phải tiến hành các thủ tục quy định tại đoạn 16 Chuẩn mực này, kiểm toán viên có thể cần xem xét lại đánh giá về rủi ro có sai sót trọng yếu. Sự tồn tại của các sự kiện hoặc điều kiện này có thể ảnh hưởng đến nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với các rủi ro đã đánh giá. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 quy định và hướng dẫn về vấn đề này.

Xem xét các đánh giá của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán

Các đánh giá, phân tích hỗ trợ của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán và việc xem xét của kiểm toán viên (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

A7. Đánh giá của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị là yếu tố quan trọng để kiểm toán viên xem xét việc sử dụng giả định hoạt động liên tục của Ban Giám đốc.

A8. Kiểm toán viên không có trách nhiệm sửa đổi bổ sung việc Ban Giám đốc chưa thực hiện đầy đủ các thủ tục phân tích cần thiết. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên vẫn có thể đưa ra kết luận về tính hợp lý của việc Ban Giám đốc sử dụng giả định hoạt động liên tục ngay cả khi Ban Giám đốc không thực hiện đầy đủ các phân tích chi tiết để hỗ trợ cho đánh giá của mình. Ví dụ, nếu đơn vị được kiểm toán hoạt động liên tục có lãi và có khả năng tiếp cận dễ dàng với các nguồn lực tài chính, Ban Giám đốc có thể đánh giá mà không cần thực hiện các phân tích chi tiết. Trường hợp này, nếu các thủ tục kiểm toán khác đã cung cấp đủ căn cứ để kiểm toán viên kết luận về tính hợp lý của việc Ban Giám đốc sử dụng giả định hoạt động liên tục để lập và trình bày báo cáo tài chính thì kiểm toán viên có thể xem xét tính thích hợp của các đánh giá của Ban Giám đốc mà không cần thực hiện các thủ tục xem xét chi tiết khác.

A9. Trong các trường hợp khác, để xem xét các đánh giá của Ban Giám đốc về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị theo quy định tại đoạn 12 Chuẩn mực này, kiểm toán viên có thể xem xét các vấn đề như quy trình mà Ban Giám đốc đưa ra đánh giá, các giả định đã được sử dụng làm cơ sở để đánh giá, kế hoạch hành động của Ban Giám đốc trong tương lai và tính khả thi của các kế hoạch đó.

Giai đoạn Ban Giám đốc đánh giá (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

A10. Hầu hết các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đều yêu cầu việc đánh giá của Ban Giám đốc phải chỉ rõ giai đoạn mà Ban Giám đốc phải xem xét tất cả các thông tin sẵn có. Ví dụ, Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 21 (năm 2003) quy định giai đoạn mà Ban Giám đốc phải xem xét phải tối thiểu là 12 tháng kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ (hướng dẫn đoạn 12 - 13 Chuẩn mực này)

A11. Trong nhiều trường hợp, Ban Giám đốc của các đơn vị nhỏ có thể không lập bản đánh giá chi tiết về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, thay vào đó Ban Giám đốc có thể dựa vào kiến thức chuyên sâu về công việc kinh doanh và dự báo triển vọng trong tương lai. Tuy nhiên, theo quy định của Chuẩn mực này, kiểm toán viên cần xem xét các đánh giá của Ban Giám đốc về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị. Đối với các đơn vị nhỏ, kiểm toán viên có thể thảo luận với Ban Giám đốc đơn vị về các nguồn tài chính trung và dài hạn của đơn vị, với điều kiện là luận điểm của Ban Giám đốc được chứng thực đầy đủ bởi các bằng chứng bằng văn bản và nhất quán với hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị. Do đó, để thực hiện quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực này về việc kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc mở rộng các đánh giá, kiểm toán viên có thể thảo luận, phỏng vấn và kiểm tra các tài liệu hỗ trợ, ví dụ xác minh hoặc xem xét tính khả thi của các đơn đặt hàng đã nhận để cung cấp hàng trong tương lai.

A12. Đối với các đơn vị nhỏ, sự hỗ trợ liên tục của chủ sở hữu kiêm Giám đốc đơn vị thường có vai trò quan trọng đối với khả năng hoạt động liên tục của đơn vị. Khi một đơn vị nhỏ có nguồn tài trợ vốn chủ yếu từ một khoản vay của chủ sở hữu kiêm Giám đốc, điều quan trọng là nguồn tài trợ này sẽ không bị rút ra. Ví dụ, việc một đơn vị nhỏ có thường xuyên gặp phải các khó khăn về tài chính hay không có thể phụ thuộc vào việc chủ sở hữu kiêm Giám đốc chấp nhận cho đơn vị vay vốn với thứ tự ưu tiên hoàn trả sau các khoản vay ngân hàng và các khoản nợ khác, hay chủ sở hữu kiêm Giám đốc sẽ dùng tài sản cá nhân để bảo lãnh cho các khoản vay của đơn vị. Trong những trường hợp như vậy, kiểm toán viên có thể thu thập các bằng chứng thích hợp bằng các tài liệu về việc cho vay hoặc bảo lãnh của chủ sở hữu kiêm Giám đốc. Khi một đơn vị nhận được các hỗ trợ bổ sung từ chủ sở hữu kiêm Giám đốc, kiểm toán viên có thể cần xem xét khả năng thực hiện các nghĩa vụ trong cam kết hỗ trợ của chủ sở hữu kiêm Giám đốc. Bên cạnh đó, kiểm toán viên có thể yêu cầu xác nhận bằng văn bản về các điều kiện và điều khoản đi kèm với sự hỗ trợ và về chủ ý hoặc cách hiểu của chủ sở hữu kiêm Giám đốc.

Giai đoạn sau khi Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đánh giá (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

A13. Như quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải luôn cảnh giác với khả năng có thể có các sự kiện hoặc điều kiện đã biết, hoặc sẽ xảy ra sau giai đoạn Ban Giám đốc đánh giá mà các sự kiện hoặc điều kiện này có thể dẫn đến nghi ngờ về tính hợp lý của giả định hoạt động liên tục mà Ban Giám đốc đã sử dụng khi lập và trình bày báo cáo tài chính. Khi một sự kiện hoặc điều kiện xảy ra ở thời điểm càng xa trong tương lai thì mức độ không chắc chắn liên quan tới kết quả của sự kiện hoặc điều kiện đó càng lớn, vì vậy, khi xem xét các sự kiện hoặc điều kiện xảy ra trong tương lai xa, kiểm toán viên phải xem xét các dấu hiệu về khả năng hoạt động liên tục trước khi cân nhắc thực hiện các hành động tiếp theo. Nếu phát hiện được các sự kiện hoặc điều kiện như vậy, kiểm toán viên có thể cần yêu cầu Ban Giám đốc xem xét ảnh hưởng tiềm tàng của sự kiện hoặc điều kiện đó đến đánh giá của Ban Giám đốc về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị. Trong những trường hợp như vậy, kiểm toán viên phải áp dụng các thủ tục quy định tại đoạn 16 Chuẩn mực này.

A14. Ngoài việc phỏng vấn Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên không có trách nhiệm phải thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán khác để xác định các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị mà các sự kiện hoặc điều kiện đó diễn ra sau giai đoạn đánh giá của Ban Giám đốc (như đã quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực này, giai đoạn đánh giá của Ban Giám đốc ít nhất phải là 12 tháng kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán).

Thủ tục kiểm toán bổ sung khi kiểm toán viên nhận thấy các sự kiện hoặc điều kiện dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị (hướng dẫn đoạn 16 Chuẩn mực này)

A15. Để thực hiện quy định tại đoạn 16 Chuẩn mực này, các thủ tục kiểm toán thích hợp có thể bao gồm:

(1) Phân tích và thảo luận với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về dòng tiền, lợi nhuận và các dự báo liên quan khác;

(2) Phân tích và thảo luận về báo cáo tài chính giữa niên độ kỳ gần nhất của đơn vị;

(3) Xem xét điều khoản của các giấy nhận nợ và các hợp đồng vay nợ và xác định liệu có các dấu hiệu vi phạm;

(4) Xem xét biên bản họp cổ đông, họp Ban quản trị và các cuộc họp có liên quan khác để tìm hiểu về các khó khăn tài chính;

(5) Phỏng vấn chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị về các tranh chấp, kiện tụng và sự hợp lý trong các đánh giá của Ban Giám đốc về các tranh chấp, kiện tụng này và ước lượng mức độ ảnh hưởng về mặt tài chính;

(6) Xác nhận sự tồn tại, tính hợp pháp và tính bắt buộc thi hành của các thỏa thuận để cung cấp hoặc duy trì các hỗ trợ tài chính cho bên thứ ba và các bên liên quan và đánh giá khả năng tài chính của những bên này trong việc cung cấp thêm các quỹ bổ sung;

(7) Xem xét kế hoạch của đơn vị trong việc giải quyết các đơn hàng chưa hoàn thành cho khách hàng;

(8) Tiến hành các thủ tục kiểm toán đối với những sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán để xác định những sự kiện có thể làm suy giảm hoặc gây ảnh hưởng tới khả năng hoạt động liên tục của đơn vị;

(9) Xác nhận sự tồn tại, các điều khoản và tính hợp lý của các công cụ vay nợ;

(10) Thu thập và xem xét báo cáo về các hoạt động pháp lý;

(11) Xác định xem đơn vị có kế hoạch thanh lý tài sản hay không.

Xem xét kế hoạch của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về các hành động trong tương lai (hướng dẫn đoạn 16(b) Chuẩn mực này)

A16. Để xem xét kế hoạch của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về các hành động trong tương lai, kiểm toán viên có thể phỏng vấn Ban Giám đốc về các kế hoạch cho tương lai, ví dụ kế hoạch thanh lý tài sản, vay tiền hay tái cơ cấu các khoản nợ, cắt giảm hoặc tạm ngừng các khoản chi phí hay tăng vốn.

Giai đoạn được Ban Giám đốc đánh giá (hướng dẫn đoạn 16(c) Chuẩn mực này)

A17. Ngoài các thủ tục quy định tại đoạn 16(c) Chuẩn mực này, kiểm toán viên có thể so sánh:

(1) Thông tin dự báo tài chính với kết quả thực tế đạt được của các giai đoạn liền trước;

(2) Thông tin dự báo tài chính cho giai đoạn hiện tại với kết quả đã đạt được tính tới thời điểm hiện tại.

A18. Khi giả định của Ban Giám đốc bao gồm sự hỗ trợ liên tục của các bên thứ ba, bất kể được thực hiện dưới hình thức cho vay, cam kết duy trì hoặc cung cấp bổ sung nguồn vốn, hay bảo lãnh, và những hỗ trợ đó có vai trò quan trọng đối với khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, kiểm toán viên có thể cần cân nhắc việc yêu cầu các bên thứ ba đó xác nhận bằng văn bản (trong đó nêu rõ các điều kiện và điều khoản) và cũng có thể cần thu thập bằng chứng về khả năng của bên thứ ba đối với việc cung cấp các hỗ trợ đó.

Kết luận kiểm toán và báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

A19. Thuật ngữ "yếu tố không chắc chắn trọng yếu" *(điều không chắc chắn)* được sử dụng trong Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 21 (năm 2003) đã đề cập về những yếu tố không chắc chắn liên quan tới các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, mà các yếu tố đó phải được trình bày trong báo cáo tài chính. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác có thể sử dụng thuật ngữ "yếu tố không chắc chắn đáng kể" cho các trường hợp tương tự.

Việc sử dụng giả định hoạt động liên tục là phù hợp nhưng có yếu tố không chắc chắn trọng yếu

Yếu tố không chắc chắn trọng yếu đã được trình bày đầy đủ (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A20. Khi xác định tính đầy đủ của việc trình bày thông tin trong báo cáo tài chính, kiểm toán viên có thể cần xác định xem các thông tin đã được trình bày có đủ rõ ràng để thu hút sự chú ý của người đọc đến khả năng đơn vị không thể tiếp tục thực hiện được giá trị tài sản và thanh toán các khoản nợ phải trả của mình trong điều kiện kinh doanh bình thường hay không.

Báo cáo kiểm toán khi các yếu tố không chắc chắn trọng yếu đã được trình bày đầy đủ (hướng dẫn đoạn 19 Chuẩn mực này)

A21. Dưới đây là minh họa một đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" trong báo cáo kiểm toán khi kiểm toán viên hài lòng về tính đầy đủ của thuyết minh báo cáo tài chính:

"…Vấn đề cần nhấn mạnh

Mặc dù không đưa ra ý kiến ngoại trừ, chúng tôi muốn lưu ý người đọc đến Thuyết minh X trong báo cáo tài chính về khoản lỗ thuần ZZZ VND của Công ty trong năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 và tại ngày đó, các khoản nợ ngắn hạn của Công ty đã vượt quá tổng tài sản của công ty là YYY VND. Những điều kiện này, cùng những vấn đề khác được nêu trong Thuyết minh X, cho thấy sự tồn tại của yếu tố không chắc chắn trọng yếu có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của Công ty".

A22. Khi có nhiều yếu tố không chắc chắn trọng yếu có tính chất quan trọng đối với tổng thể báo cáo tài chính, kiểm toán viên có thể phải cân nhắc (trong rất ít trường hợp) việc từ chối đưa ra ý kiến thay vì thêm đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" vào báo cáo kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 quy định và hướng dẫn về vấn đề này.

Báo cáo kiểm toán khi các yếu tố không chắc chắn trọng yếu không được trình bày đầy đủ (hướng dẫn đoạn 20 Chuẩn mực này)

A23. Dưới đây là minh họa một đoạn trong báo cáo kiểm toán có ý kiến kiểm toán ngoại trừ:

"… Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Các thỏa thuận tài chính của Công ty đã hết hạn và số dư còn lại sẽ phải thanh toán vào ngày 19/03/20x2. Công ty đã không thể tái đàm phán hoặc đạt được các thỏa thuận tài chính thay thế. Thực tế này cho thấy việc tồn tại yếu tố không chắc chắn trọng yếu có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của Công ty, và do đó, Công ty có thể không thực hiện được giá trị tài sản và thanh toán các khoản nợ phải trả trong điều kiện hoạt động bình thường. Báo cáo tài chính và các thuyết minh kèm theo đã không trình bày đầy đủ vấn đề này.

Ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Theo ý kiến của chúng tôi, ngoại trừ việc không trình bày đầy đủ các thông tin nêu tại đoạn "Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ", báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty tại ngày 31/12/20x1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với...".

A24. Dưới đây là minh họa một đoạn trong báo cáo kiểm toán có ý kiến kiểm toán trái ngược:

"*…Cơ sở của ý kiến kiểm toán trái ngược*

Các thỏa thuận tài chính của Công ty đã hết hạn và số dư còn lại sẽ phải thanh toán vào ngày 31/12/20x1. Công ty đã không thể tái đàm phán hoặc đạt được thỏa thuận tài chính thay thế và đang xem xét việc công bố phá sản. Những sự kiện này cho thấy có yếu tố không chắc chắn trọng yếu có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của Công ty và do đó, Công ty có thể không có khả năng thực hiện giá trị tài sản hoặc thanh toán các khoản nợ phải trả trong kỳ hoạt động bình thường. Báo cáo tài chính và các thuyết minh kèm theo đã không trình bày vấn đề này".

Ý kiến kiểm toán trái ngược

Theo ý kiến của chúng tôi, do việc không trình bày các thông tin nêu tại đoạn "Cơ sở của ý kiến kiểm toán trái ngược", báo cáo tài chính đã không phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty

tại ngày 31/12/20x1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, không phù hợp với... ".

Việc sử dụng giả định hoạt động liên tục là không phù hợp (hướng dẫn đoạn 21 Chuẩn mực này)

A25. Nếu báo cáo tài chính đã được lập trên cơ sở hoạt động liên tục nhưng theo xét đoán của kiểm toán viên, việc Ban Giám đốc đơn vị sử dụng giả định hoạt động liên tục là không phù hợp thì kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán dạng trái ngược theo quy định tại đoạn 21 Chuẩn mực này, cho dù báo cáo tài chính của đơn vị có hay không có thuyết minh về tính không phù hợp của giả định hoạt động liên tục mà Ban Giám đốc sử dụng.

A26. Nếu Ban Giám đốc đơn vị buộc phải hoặc lựa chọn lập báo cáo tài chính khi việc sử dụng giả định hoạt động liên tục là không phù hợp thì báo cáo tài chính được lập trên một cơ sở thay thế (ví dụ, cơ sở giá thanh lý hoặc *giá thực tế có thể thực hiện*). Kiểm toán viên có thể kiểm toán báo cáo tài chính này nếu xét thấy cơ sở thay thế là khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể chấp nhận được trong trường hợp đó. Với điều kiện là báo cáo tài chính có đủ thuyết minh cần thiết, kiểm toán viên có thể đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần, tuy nhiên, vẫn có thể cân nhắc sự phù hợp hay cần thiết trình bày thêm đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" trong báo cáo kiểm toán để lưu ý người sử dụng báo cáo về cơ sở thay thế và lý do sử dụng cơ sở thay thế đó.

Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không thực hiện hoặc không mở rộng đánh giá về khả năng hoạt động liên tục (hướng dẫn đoạn 22 Chuẩn mực này)

A27. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể thấy cần phải yêu cầu Ban Giám đốc thực hiện đánh giá hoặc mở rộng đánh giá về khả năng hoạt động liên tục. Nếu Ban Giám đốc không sẵn sàng thực hiện yêu cầu này, kiểm toán viên có thể đưa ra ý kiến ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến trong báo cáo kiểm toán, vì trong trường hợp này kiểm toán viên có thể không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến việc sử dụng giả định hoạt động liên tục trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính, ví dụ, kiểm toán viên không thu thập được đầy đủ bằng chứng liên quan đến kế hoạch mà Ban Giám đốc đã lập hoặc bằng chứng liên quan đến việc tồn tại các yếu tố giảm nhẹ khác./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 580: Giải trình bằng văn bản

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

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là "kiểm toán viên")* trong việc thu thập giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) trong một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính.

02. Phụ lục 01 cung cấp danh sách các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác có quy định và hướng dẫn cụ thể liên quan đến giải trình bằng văn bản. Các quy định và hướng dẫn cụ thể trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác không giới hạn việc áp dụng chuẩn mực kiểm toán này.

Sử dụng giải trình bằng văn bản làm bằng chứng kiểm toán

03. Theo quy định tại đoạn 05(c) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500, bằng chứng kiểm toán là tất cả các *tài liệu,* thông tin do kiểm toán viên *thu thập được* liên quan đến cuộc kiểm toán và dựa trên các *tài liệu,* thông tin này, kiểm toán viên đưa ra kết luận và từ đó hình thành ý kiến kiểm toán. Giải trình bằng văn bản *của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán* (*sau đây gọi là "Giải trình bằng văn bản"*) là những thông tin cần thiết mà kiểm toán viên yêu cầu có liên quan đến việc kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị. Do đó, tương tự như câu trả lời đối với các câu hỏi phỏng vấn của kiểm toán viên, giải trình bằng văn bản cũng là bằng chứng kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).

04. Mặc dù giải trình bằng văn bản cung cấp bằng chứng kiểm toán cần thiết nhưng bản thân các giải trình đó có thể chưa cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về bất kỳ vấn đề nào được giải trình. Hơn nữa, việc Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã cung cấp văn bản giải trình đáng tin cậy không làm ảnh hưởng đến nội dung hoặc phạm vi các bằng chứng kiểm toán khác mà kiểm toán viên thu thập về việc Ban Giám đốc đơn vị đã hoàn thành các trách nhiệm của họ hoặc về các cơ sở dẫn liệu cụ thể.

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

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn trong Chuẩn mực này để thực hiện trách nhiệm của mình và để phối hợp công việc với kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán để thực hiện giải trình bằng văn bản trong quá trình kiểm toán.

Mục tiêu

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

(a) Thu thập giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) về việc Ban Giám đốc và Ban quản trị khẳng định rằng họ đã hoàn thành trách nhiệm trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính và cung cấp đầy đủ thông tin cho kiểm toán viên;

(b) Hỗ trợ cho các bằng chứng kiểm toán khác liên quan đến báo cáo tài chính hoặc các cơ sở dẫn liệu cụ thể của báo cáo tài chính bằng cách thu thập giải trình bằng văn bản nếu kiểm toán viên xác định là cần thiết hoặc nếu các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác có yêu cầu;

(c) Có biện pháp xử lý thích hợp đối với các giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp), hoặc nếu Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) không cung cấp các giải trình bằng văn bản mà kiểm toán viên yêu cầu.

Giải thích thuật ngữ

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

Giải trình bằng văn bản: Là các giải thích của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán được thể hiện dưới hình thức văn bản, cung cấp cho kiểm toán viên để giải trình và xác nhận một số vấn đề nhất định hoặc hỗ trợ cho các bằng chứng kiểm toán khác. Giải trình bằng văn bản trong trường hợp này không bao gồm báo cáo tài chính, các cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính hoặc sổ, chứng từ kế toán. *Giải trình bằng văn bản trong một số trường hợp gọi là "Thư giải trình" hoặc "Bản giải trình".*

08. Trong Chuẩn mực kiểm toán này, "Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp)" được gọi chung là "Ban Giám đốc". Ngoài ra, khi sử dụng khuôn khổ về trình bày hợp lý, Ban Giám đốc chịu trách nhiệm đối với việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

II. NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Ban Giám đốc *và các cấp quản lý* được yêu cầu giải trình bằng văn bản

09. Kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc *và các cấp quản lý* có trách nhiệm phù hợp của đơn vị được kiểm toán cung cấp các giải trình bằng văn bản về báo cáo tài chính và hiểu biết đối với các vấn đề có liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A2 - A6 Chuẩn mực này).

Các giải trình bằng văn bản về trách nhiệm của Ban Giám đốc

Lập và trình bày báo cáo tài chính

10. Kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cung cấp giải trình bằng văn bản về việc Ban Giám đốc đã hoàn thành trách nhiệm đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, kể cả việc trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính đó, khi thích hợp, theo điều khoản của hợp đồng kiểm toán quy định tại đoạn 06(b)(i) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 (xem hướng dẫn tại đoạn A7 - A9, A14, A22 Chuẩn mực này).

Thông tin được cung cấp và tính đầy đủ của các giao dịch

11. Kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cung cấp giải trình bằng văn bản về việc:

(a) Ban Giám đốc đã cung cấp cho kiểm toán viên tất cả các thông tin liên quan và các quyền tiếp cận theo điều khoản của hợp đồng kiểm toán quy định tại đoạn 06(b)(iii) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210;

(b) Tất cả các giao dịch đã được ghi chép và phản ánh trong báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A7 - A9, A14, A22 Chuẩn mực này).

Mô tả trách nhiệm của Ban Giám đốc trong các giải trình bằng văn bản

12. Các giải trình bằng văn bản phải mô tả trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán theo quy định tại đoạn 10 và 11 Chuẩn mực này như cách thức mà các trách nhiệm này được mô tả trong điều khoản của hợp đồng kiểm toán.

Các giải trình bằng văn bản về các vấn đề khác

13. Các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác quy định các vấn đề cụ thể mà kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán giải trình bằng văn bản. Ngoài các yêu cầu đó, nếu kiểm toán viên xác định cần thu thập thêm giải trình bằng văn bản nhằm bổ sung cho các bằng chứng kiểm toán khác liên quan đến báo cáo tài chính hoặc các cơ sở dẫn liệu cụ thể của báo cáo tài chính thì kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị cung cấp giải trình bằng văn bản về các vấn đề khác đó (xem hướng dẫn tại đoạn A10 - A13, A14, A22 Chuẩn mực này).

Ngày ký văn bản giải trình và giai đoạn được giải trình

14. Ngày ký văn bản giải trình phải là ngày gần nhất với ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính mà có thể thực hiện được, nhưng không được sau ngày lập báo cáo kiểm toán. Văn bản giải trình phải bao gồm giải trình về tất cả các báo cáo tài chính và giai đoạn được kiểm toán đã đề cập trong báo cáo kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A15 - A18 Chuẩn mực này).

Hình thức của các giải trình bằng văn bản

15. Các giải trình bằng văn bản phải được trình bày ở dạng Thư giải trình gửi cho kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán*. Nếu pháp luật và các quy định yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán lập báo cáo công khai về trách nhiệm của Ban Giám đốc và kiểm toán viên xác định rằng báo cáo đó cung cấp một số hoặc tất cả các nội dung cần giải trình theo quy định tại đoạn 10 hoặc 11 Chuẩn mực này thì các vấn đề liên quan đã trình bày trong báo cáo công khai đó không cần phải nêu lại trong Thư giải trình (xem hướng dẫn tại đoạn A19 - A21 Chuẩn mực này).

Nghi ngờ về độ tin cậy của văn bản giải trình, văn bản giải trình không được cung cấp *hoặc nội dung giải trình không đầy đủ*

Nghi ngờ về độ tin cậy của văn bản giải trình

16. Nếu kiểm toán viên lo ngại về năng lực chuyên môn, tính chính trực, tư cách đạo đức, tính cẩn trọng của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán hoặc lo ngại về cam kết, nỗ lực của Ban Giám đốc đơn vị để duy trì các phẩm chất trên thì kiểm toán viên phải xác định ảnh hưởng của sự lo ngại đó đến độ tin cậy của các giải trình (bằng lời hoặc bằng văn bản) và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán nói chung (xem hướng dẫn tại đoạn A24 - A25 Chuẩn mực này).

17. Trong trường hợp văn bản giải trình không nhất quán với bằng chứng kiểm toán khác, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán để cố gắng giải quyết vấn đề này. Nếu vấn đề vẫn không được giải quyết, kiểm toán viên phải xem xét lại đánh giá của mình về năng lực chuyên môn, tính chính trực, tư cách đạo đức hoặc tính cẩn trọng của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, hoặc về cam kết hoặc nỗ lực của Ban Giám đốc đơn vị đối với các vấn đề trên và phải xác định ảnh hưởng có thể có đến độ tin cậy của các giải trình (bằng lời hoặc bằng văn bản) và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán nói chung (xem hướng dẫn tại đoạn A23 Chuẩn mực này).

18. Nếu kiểm toán viên kết luận rằng văn bản giải trình là không đáng tin cậy, kiểm toán viên phải có các biện pháp xử lý thích hợp, bao gồm xác định ảnh hưởng có thể có đối với ý kiến kiểm toán theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705, có xem xét tới quy định tại đoạn 20 Chuẩn mực này.

Văn bản giải trình không được cung cấp hoặc nội dung giải trình không đầy đủ

19. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không cung cấp văn bản giải trình *hoặc nội dung giải trình không đầy đủ* theo yêu cầu của kiểm toán viên thì kiểm toán viên phải:

(a) Trao đổi các vấn đề trên với Ban Giám đốc đơn vị;

(b) Đánh giá lại tính chính trực của Ban Giám đốc đơn vị và đánh giá ảnh hưởng có thể có của các vấn đề trên đến độ tin cậy của các giải trình (bằng lời hoặc bằng văn bản) và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán nói chung;

(c) Thực hiện các biện pháp thích hợp, bao gồm xác định ảnh hưởng có thể có đối với ý kiến kiểm toán theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705, có xem xét tới quy định tại đoạn 20 Chuẩn mực này.

Giải trình bằng văn bản về trách nhiệm của Ban Giám đốc

20. Kiểm toán viên phải từ chối đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 nếu (xem hướng dẫn tại đoạn A26 - A27 Chuẩn mực này):

(a) Kiểm toán viên kết luận rằng có đủ nghi ngờ về tính chính trực của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán dẫn đến việc giải trình bằng văn bản theo quy định tại đoạn 10 và 11 Chuẩn mực này là không đáng tin cậy; hoặc

(b) Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không cung cấp văn bản giải trình *hoặc giải trình không đầy đủ các nội dung* theo quy định tại đoạn 10 và 11 Chuẩn mực này.

III. HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

Sử dụng các giải trình bằng văn bản làm bằng chứng kiểm toán (hướng dẫn đoạn 03 Chuẩn mực này)

A1. Các giải trình bằng văn bản là một nguồn bằng chứng kiểm toán quan trọng. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sửa đổi hoặc không cung cấp các giải trình bằng văn bản theo yêu cầu của kiểm toán viên thì kiểm toán viên có thể phải lưu ý khả năng tồn tại một hoặc nhiều vấn đề quan trọng. Hơn nữa, trong nhiều trường hợp, yêu cầu cung cấp giải trình bằng văn bản thay cho giải trình bằng lời có thể khiến Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán xem xét các vấn đề đó một cách nghiêm túc hơn và do đó sẽ nâng cao chất lượng của các giải trình.

Ban Giám đốc *và các cấp quản lý* được yêu cầu giải trình bằng văn bản (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

A2. Kiểm toán viên yêu cầu những người có trách nhiệm phù hợp đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính cung cấp giải trình bằng văn bản. Những người có trách nhiệm này có thể khác nhau tùy thuộc vào cơ cấu quản trị của đơn vị được kiểm toán, tùy thuộc vào pháp luật và các quy định có liên quan; tuy nhiên, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán thường là bên chịu trách nhiệm đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Do đó, kiểm toán viên có thể yêu cầu văn bản giải trình từ Tổng Giám đốc/Giám đốc và Giám đốc tài chính/*Kế toán trưởng* của đơn

vị hoặc những người có chức vụ tương đương trong đơn vị nhưng không mang các chức danh đó. Trong một số trường hợp, các bên khác (như Ban quản trị) cũng chịu trách nhiệm đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

A3. Do Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chịu trách nhiệm đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính và chịu trách nhiệm điều hành hoạt động của đơn vị nên Ban Giám đốc có thể được kỳ vọng có đầy đủ hiểu biết về quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị và các cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính được sử dụng làm cơ sở cho giải trình bằng văn bản.

A4. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể quyết định thu thập thông tin từ những người khác tham gia vào việc lập và trình bày báo cáo tài chính và các cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính, kể cả những người có kiến thức chuyên môn về các vấn đề cần được giải trình bằng văn bản. Những người đó có thể bao gồm:

(1) Chuyên gia xác định rủi ro (actuary) chịu trách nhiệm về các đo lường kế toán được xác định bằng phương pháp định giá dựa trên rủi ro *(ví dụ: chuyên gia tính phí trong lĩnh vực bảo hiểm);*

(2) Nhân viên kỹ thuật chịu trách nhiệm và có kiến thức chuyên môn về đánh giá nghĩa vụ liên quan đến môi trường;

(3) Bộ phận pháp chế của đơn vị cung cấp thông tin về dự phòng các khoản bồi thường do kiện tụng, tranh chấp.

A5. Trong một số trường hợp, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể khẳng định trong văn bản giải trình rằng các giải trình được thực hiện với sự hiểu biết và tin tưởng cao nhất của Ban Giám đốc. Việc kiểm toán viên chấp nhận khẳng định đó của Ban Giám đốc đơn vị được coi là hợp lý nếu thấy rằng người thực hiện giải trình là những người có trách nhiệm và hiểu biết thích hợp về các vấn đề được giải trình.

A6. Để đảm bảo Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cung cấp các giải trình có đầy đủ thông tin, kiểm toán viên có thể yêu cầu Ban Giám đốc khẳng định trong văn bản giải trình rằng Ban Giám đốc đã thu thập những thông tin cần thiết để có thể lập văn bản giải trình theo yêu cầu của kiểm toán viên. Kiểm toán viên không kỳ vọng rằng đơn vị phải xây dựng thêm quy trình nội bộ chính thức ngoài những quy trình đã có để thu thập các thông tin cần thiết đó.

Các giải trình bằng văn bản về trách nhiệm của Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 10 - 11 Chuẩn mực này)

A7. Bằng chứng kiểm toán thu thập được trong cuộc kiểm toán về việc Ban Giám đốc đã hoàn thành các trách nhiệm quy định tại đoạn 10 và 11 Chuẩn mực này vẫn không được coi là đầy đủ nếu kiểm toán viên không có được khẳng định của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán rằng Ban Giám đốc tin tưởng đã hoàn

thành các trách nhiệm của họ. Điều này là do kiểm toán viên không thể chỉ dựa vào bằng chứng kiểm toán khác để xét đoán về việc liệu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã lập và trình bày báo cáo tài chính và cung cấp thông tin cho kiểm toán viên trên cơ sở hiểu và thừa nhận về trách nhiệm của họ hay chưa. Ví dụ, kiểm toán viên không thể kết luận rằng Ban Giám đốc đã cung cấp cho kiểm toán viên tất cả thông tin liên quan theo thỏa thuận trong hợp đồng kiểm toán khi kiểm toán viên chưa đề nghị và chưa nhận được xác nhận của Ban Giám đốc về việc các thông tin đó đã được cung cấp hay chưa.

A8. Các giải trình bằng văn bản theo quy định tại đoạn 10 và 11 Chuẩn mực này dẫn tới sự hiểu biết và thừa nhận của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về các trách nhiệm của họ như đã thỏa thuận trong hợp đồng kiểm toán, thông qua việc kiểm toán viên yêu cầu Ban Giám đốc khẳng định đã hoàn thành các trách nhiệm đó. Kiểm toán viên cũng có thể yêu cầu Ban Giám đốc khẳng định lại trong văn bản giải trình về sự hiểu biết và thừa nhận của Ban Giám đốc đối với các trách nhiệm nêu trên. Việc này đặc biệt thích hợp khi:

(1) Những người ký hợp đồng kiểm toán thay mặt cho đơn vị được kiểm toán không còn giữ các trách nhiệm liên quan;

(2) Hợp đồng kiểm toán được lập trong năm trước;

(3) Có dấu hiệu cho thấy Ban Giám đốc hiểu sai các trách nhiệm đó; hoặc

(4) Có những thay đổi làm cho việc yêu cầu Ban Giám đốc khẳng định lại trong văn bản giải trình về sự hiểu biết và thừa nhận của Ban Giám đốc đối với các trách nhiệm của họ trở nên cần thiết.

Để nhất quán với quy định tại đoạn 06(b) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210, việc Ban Giám đốc khẳng định lại trong văn bản giải trình rằng họ hiểu và thừa nhận các trách nhiệm của mình không nhằm mục đích khẳng định là *Ban Giám đốc đã thực hiện giải trình với* sự hiểu biết và sự tin tưởng cao nhất (như hướng dẫn tại đoạn A5 Chuẩn mực này).

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

A9. Các quy định về kiểm toán báo cáo tài chính của các đơn vị trong lĩnh vực công có thể rộng hơn của các đơn vị khác. Vì vậy, cơ sở để thực hiện cuộc kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị trong lĩnh vực công, liên quan đến trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, có thể yêu cầu thêm các nội dung phải giải trình bằng văn bản, ví dụ giải trình để xác nhận rằng các giao dịch và sự kiện đã được thực hiện theo pháp luật và các quy định hoặc các yêu cầu khác của cơ quan có thẩm quyền.

Các giải trình bằng văn bản về các vấn đề khác (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

Các giải trình bằng văn bản về các vấn đề khác liên quan đến báo cáo tài chính

A10. Ngoài giải trình bằng văn bản theo quy định tại đoạn 10 Chuẩn mực này, kiểm toán viên có thể cân nhắc sự cần thiết phải yêu cầu giải trình bằng văn bản về các vấn đề khác liên quan đến báo cáo tài chính. Các giải trình bằng văn bản này có thể bổ sung cho giải trình theo quy định tại đoạn 10 Chuẩn mực này nhưng không thay thế cho giải trình đó. Các giải trình về các vấn đề khác liên quan đến báo cáo tài chính có thể bao gồm:

(1) Việc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán có phù hợp hay không;

(2) Các vấn đề sau đây có được ghi nhận, đánh giá, trình bày hoặc thuyết minh theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không:

- Các kế hoạch hoặc dự định có thể ảnh hưởng tới giá trị ghi sổ hoặc phân loại tài sản và nợ phải trả;

- Nợ phải trả, kể cả nợ thực tế và nợ tiềm tàng;

- Quyền sở hữu hoặc quyền kiểm soát đối với tài sản, quyền nắm giữ hoặc các hạn chế đối với tài sản, các tài sản thế chấp;

- Các khía cạnh của pháp luật và các quy định, các thỏa thuận của hợp đồng có thể ảnh hưởng đến báo cáo tài chính, kể cả hành vi không tuân thủ.

Các giải trình bằng văn bản về các các vấn đề khác liên quan đến thông tin cung cấp cho kiểm toán viên

A11. Ngoài giải trình bằng văn bản theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực này, kiểm toán viên có thể cân nhắc sự cần thiết phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cung cấp giải trình bằng văn bản về việc Ban Giám đốc đã trao đổi với kiểm toán viên về tất cả các khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ mà họ biết.

Giải trình bằng văn bản về các cơ sở dẫn liệu cụ thể

A12. Khi thu thập bằng chứng hoặc đánh giá về các xét đoán và dự định *của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán*, kiểm toán viên có thể xem xét một hoặc các vấn đề sau:

(1) Tình hình thực hiện các dự định đã đề ra của đơn vị trong quá khứ ;

(2) Lý do đơn vị lựa chọn các hành động cụ thể;

(3) Khả năng đơn vị thực hiện các hành động đó;

(4) Sự tồn tại hoặc thiếu bất kỳ thông tin nào khác có thể được thu thập trong quá trình kiểm toán mà các thông tin này có thể không nhất quán với xét đoán hoặc dự định của Ban Giám đốc.

A13. Ngoài ra, kiểm toán viên có thể cân nhắc sự cần thiết phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cung cấp giải trình bằng văn bản về các cơ sở dẫn liệu cụ thể trong báo cáo tài chính, đặc biệt là để bổ sung cho hiểu biết mà kiểm toán viên thu được từ bằng chứng kiểm toán khác về xét đoán hoặc dự định của

Ban Giám đốc có liên quan đến một cơ sở dẫn liệu cụ thể hoặc tính đầy đủ của cơ sở dẫn liệu đó. Ví dụ, nếu dự định của Ban Giám đốc là quan trọng để làm cơ sở đánh giá các khoản đầu tư, thì kiểm toán viên có thể không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nếu không có giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc về các dự định của họ. Trong trường hợp này, mặc dù việc giải trình bằng văn bản cung cấp bằng chứng kiểm toán cần thiết nhưng có thể chưa cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp cho cơ sở dẫn liệu đó.

Trao đổi về mức giá trị cụ thể *của giao dịch cần được giải trình bằng văn bản* (hướng dẫn đoạn 10 - 11, 13 Chuẩn mực này)

A14. Đoạn 05 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450 quy định kiểm toán viên phải tổng hợp tất cả các sai sót đã được phát hiện trong quá trình kiểm toán, trừ những sai sót không đáng kể. Kiểm toán viên có thể xác định một mức giá trị cụ thể mà các sai sót lớn hơn mức đó không thể được coi là sai sót không đáng kể. Tương tự như vậy, kiểm toán viên có thể cân nhắc việc trao đổi với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về một mức giá trị cụ thể *mà các giao dịch có giá trị lớn hơn mức đó* cần phải được giải trình bằng văn bản.

Ngày ký văn bản giải trình và giai đoạn được giải trình (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

A15. Vì các giải trình bằng văn bản là bằng chứng kiểm toán cần thiết nên kiểm toán viên không thể đưa ra ý kiến kiểm toán và ký lập báo cáo kiểm toán trước ngày Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán ký văn bản giải trình. Ngoài ra, do kiểm toán viên phải xem xét các sự kiện xảy ra cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán mà các sự kiện đó có thể phải được điều chỉnh hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính nên ngày Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán ký văn bản giải trình phải gần sát nhất so với ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính, nhưng không được sau ngày lập báo cáo kiểm toán.

A16. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên có thể cần thu thập giải trình bằng văn bản về một cơ sở dẫn liệu cụ thể của báo cáo tài chính. Khi đó, kiểm toán viên có thể cần yêu cầu đơn vị cung cấp giải trình mới nhất bằng văn bản.

A17. Giai đoạn được giải trình là tất cả các giai đoạn được đề cập trong báo cáo kiểm toán vì Ban Giám đốc phải xác nhận lại rằng các giải trình bằng văn bản mà Ban Giám đốc đã thực hiện liên quan đến các kỳ trước vẫn còn phù hợp. Kiểm toán viên và Ban Giám đốc có thể thống nhất về hình thức văn bản giải trình, trong đó cập nhật lại các giải trình liên quan đến các kỳ trước bằng việc nêu rõ liệu có thay đổi nào đối với các giải trình kỳ trước hay không, và nếu có thì thay đổi đó là gì.

A18. Thực tế có thể có trường hợp Ban Giám đốc kỳ hiện tại không đảm nhiệm chức vụ này trong tất cả các kỳ được đề cập trong báo cáo kiểm toán. Ban Giám đốc kỳ hiện tại có thể khẳng định rằng họ không có trách nhiệm cung cấp một số hoặc tất cả các nội dung cần giải trình bằng văn bản vì họ không đảm nhiệm chức vụ này trong các kỳ trước đó. Tuy nhiên, điều này hoàn toàn không làm giảm bớt trách nhiệm của Ban Giám đốc kỳ hiện tại đối với báo cáo tài chính xét trên phương diện tổng thể. Do đó, trong trường hợp này, kiểm toán viên vẫn phải yêu cầu Ban Giám đốc cung cấp giải trình bằng văn bản về tất cả các kỳ có liên quan.

Hình thức của các giải trình bằng văn bản (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

A19. Các giải trình bằng văn bản phải được trình bày trong Thư giải trình gửi cho kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán*. Ngoài ra, pháp luật và các quy định cũng có thể yêu cầu Ban Giám đốc phải lập bản giải trình công khai về trách nhiệm của họ *(ví dụ: Báo cáo của Ban Giám đốc đính kèm báo cáo tài chính)*. Mặc dù báo cáo đó là bản giải trình đối với người sử dụng báo cáo tài chính hoặc đối với cơ quan có thẩm quyền thích hợp, kiểm toán viên có thể xác định rằng đây là hình thức giải trình bằng văn bản phù hợp về một số hoặc tất cả các vấn đề phải giải trình với kiểm toán viên theo quy định tại đoạn 10 hoặc 11 Chuẩn mực này. Do đó, những vấn đề liên quan đã được giải trình trong bản giải trình theo pháp luật và các quy định không cần phải trình bày lại trong Thư giải trình. Các yếu tố có thể ảnh hưởng đến việc kiểm toán viên xác định tính phù hợp của bản giải trình bao gồm:

(1) Bản giải trình có bao gồm xác nhận về việc Ban Giám đốc đã hoàn thành các trách nhiệm của mình theo quy định tại đoạn 10 hoặc 11 Chuẩn mực này hay không;

(2) Bản giải trình có được cung cấp hoặc phê duyệt bởi những người mà kiểm toán viên yêu cầu giải trình bằng văn bản hay không;

(3) Bản giải trình có được cung cấp cho kiểm toán viên gần sát nhất với ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính, nhưng không được sau ngày lập báo cáo kiểm toán hay không (xem đoạn 14 Chuẩn mực này).

A20. Một báo cáo chính thức về tính tuân thủ pháp luật và các quy định hoặc về việc phê duyệt báo cáo tài chính sẽ không chứa đựng đầy đủ thông tin để cho phép kiểm toán viên hài lòng rằng tất cả các giải trình cần thiết đã được thực hiện một cách có chủ định. Việc trình bày các trách nhiệm của Ban Giám đốc theo yêu cầu của pháp luật và các quy định không được coi là thay thế cho các giải trình bằng văn bản theo yêu cầu của kiểm toán viên.

A21. Phụ lục 02 của Chuẩn mực này cung cấp ví dụ minh họa về Thư giải trình.

Trao đổi với Ban quản trị (hướng dẫn đoạn 10 - 11, 13 Chuẩn mực này)

A22. Đoạn 16(c)(ii) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260 quy định kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về các giải trình bằng văn bản mà kiểm toán viên yêu cầu Ban Giám đốc thực hiện.

Nghi ngờ về độ tin cậy của văn bản giải trình, văn bản giải trình không được cung cấp *hoặc nội dung giải trình không đầy đủ*

Nghi ngờ về độ tin cậy của văn bản giải trình (hướng dẫn đoạn 16 - 17 Chuẩn mực này)

A23. Nếu phát hiện được sự không nhất quán giữa một hoặc các vấn đề được giải trình bằng văn bản với bằng chứng kiểm toán thu thập được từ nguồn khác, kiểm toán viên có thể cân nhắc liệu việc đánh giá rủi ro có còn phù hợp hay không và nếu không thì kiểm toán viên có thể sửa đổi việc đánh giá rủi ro và xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo để xử lý các rủi ro đã đánh giá.

A24. Những lo ngại về năng lực chuyên môn, tính chính trực, tư cách đạo đức, tính cẩn trọng của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán hoặc lo ngại về cam kết, nỗ lực của Ban Giám đốc đơn vị để duy trì các phẩm chất trên có thể dẫn đến việc kiểm toán viên kết luận rằng có rủi ro do Ban Giám đốc giải trình sai trong báo cáo tài chính làm cho không thể thực hiện được cuộc kiểm. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên có thể xem xét rút khỏi hợp đồng kiểm toán nếu pháp luật và các quy định cho phép, trừ khi Ban quản trị đơn vị được kiểm toán có các biện pháp xử lý phù hợp. Tuy nhiên, các biện pháp xử lý của Ban quản trị đơn vị có thể không đủ để cho phép kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần.

A25. Đoạn 08(c) và đoạn 10 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230 quy định kiểm toán viên phải lập và lưu lại tài liệu về các vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình kiểm toán, các kết luận rút ra từ những vấn đề đó và các xét đoán chuyên môn quan trọng được thực hiện để đưa ra các kết luận này. Kiểm toán viên có thể đã phát hiện được các vấn đề quan trọng liên quan đến năng lực chuyên môn, tính chính trực, tư cách đạo đức hoặc tính cẩn trọng của Ban Giám đốc hoặc về cam kết, nỗ lực của Ban Giám đốc đơn vị để duy trì các phẩm chất trên nhưng vẫn kết luận rằng các giải trình bằng văn bản là đáng tin cậy. Trong trường hợp này, vấn đề quan trọng mà kiểm toán viên đã phát hiện phải được lưu lại trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230.

Giải trình bằng văn bản về trách nhiệm của Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 20 Chuẩn mực này)

A26. Theo hướng dẫn tại đoạn A7 Chuẩn mực này, kiểm toán viên không thể chỉ dựa vào bằng chứng kiểm toán khác để xét đoán về việc liệu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã hoàn thành trách nhiệm của họ theo quy định tại đoạn 10 và 11 Chuẩn mực này hay chưa. Do đó, theo quy định tại đoạn 20(a) Chuẩn mực này, nếu kiểm toán viên kết luận rằng các giải trình bằng văn bản về vấn đề này là không đáng tin cậy, hoặc nếu Ban Giám đốc không cung cấp văn bản giải trình thì kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Do hạn chế này, những ảnh hưởng có thể có đối với báo cáo tài chính không chỉ giới hạn ở các yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của báo cáo tài chính mà mang tính chất lan tỏa. Đoạn 09 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 quy định kiểm toán viên phải từ chối đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính trong trường hợp này.

A27. Văn bản giải trình bị sửa đổi so với yêu cầu của kiểm toán viên không nhất thiết có nghĩa là Ban Giám đốc đơn vị không cung cấp văn bản giải trình. Tuy nhiên, lý do của sự sửa đổi đó có thể ảnh hưởng đến ý kiến kiểm toán, ví dụ:

(1) Giải trình bằng văn bản về việc Ban Giám đốc đã hoàn thành trách nhiệm đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính có thể cho thấy Ban Giám đốc tin tưởng rằng báo cáo tài chính được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, ngoại trừ sự không tuân thủ trọng yếu đối với một quy định cụ thể của khuôn khổ đó. Quy định tại đoạn 20 Chuẩn mực này không được áp dụng vì kiểm toán viên đã kết luận rằng Ban Giám đốc đã cung cấp văn bản giải trình đáng tin cậy. Tuy nhiên, kiểm toán viên phải xem xét ảnh hưởng của vấn đề không tuân thủ đến ý kiến kiểm toán theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705;

(2) Giải trình bằng văn bản về trách nhiệm của Ban Giám đốc là phải cung cấp cho kiểm toán viên tất cả các *tài liệu,* thông tin liên quan như đã thỏa thuận trong các điều khoản của hợp đồng kiểm toán có thể cho thấy Ban Giám đốc tin tưởng rằng họ đã cung cấp đầy đủ *tài liệu,* thông tin cho kiểm toán viên, trừ các *tài liệu,* thông tin đã bị tiêu hủy do hỏa hoạn. Quy định tại đoạn 20 Chuẩn mực này không được áp dụng vì kiểm toán viên đã kết luận rằng Ban Giám đốc đã cung cấp văn bản giải trình đáng tin cậy. Tuy nhiên, kiểm toán viên phải xem xét ảnh hưởng có tính chất lan tỏa của *tài liệu,* thông tin bị tiêu hủy do hỏa hoạn đối với báo cáo tài chính và ảnh hưởng của vấn đề này đến ý kiến kiểm toán theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705.

Phụ lục 01

(Hướng dẫn đoạn 02 Chuẩn mực này)

DANH MỤC CÁC CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM KHÁC CÓ QUY ĐỊNH VÀ HƯỚNG DẪN VỀ GIẢI TRÌNH BẰNG VĂN BẢN

Phụ lục này cung cấp danh mục các đoạn trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác có quy định và hướng dẫn về các vấn đề cụ thể cần giải trình bằng văn bản. Danh mục này không thay thế cho việc xem xét các quy định và hướng dẫn có liên quan trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác.

(1) Đoạn 39 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240;

(2) Đoạn 16 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 250;

(3) Đoạn 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450;

(4) Đoạn 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 501;

(5) Đoạn 22 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 540;

(6) Đoạn 26 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 550;

(7) Đoạn 09 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560;

(8) Đoạn 16(e) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 570;

(9) Đoạn 09 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 710.

Phụ lục 02
(Hướng dẫn đoạn A21 Chuẩn mực này)
VÍ DỤ VỀ THƯ GIẢI TRÌNH

Ví dụ về Thư giải trình sau đây bao gồm các nội dung giải trình bằng văn bản được quy định và hướng dẫn tại Chuẩn mực này và các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác. Thư giải trình này được lập với giả định rằng:

(1) Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng là các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính;

(2) Không liên quan đến quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 570 về việc thu thập giải trình bằng văn bản *về tính hoạt động liên tục*;

(3) Không có ngoại lệ nào đối với các vấn đề cần phải giải trình bằng văn bản. Nếu có ngoại lệ, các giải trình cần phải được sửa đổi để phản ánh các ngoại lệ đó.

Công ty ABC
Địa chỉ, điện thoại, fax...
Số:... /20x2

THƯ GIẢI TRÌNH

Kính gửi: [Ông/Bà.....- Kiểm toán viên/ Công ty kiểm toán XYZ]

Thư giải trình này được cung cấp liên quan đến cuộc kiểm toán của Công ty Ông/Bà về báo cáo tài chính của Công ty ABC cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 (*) nhằm mục đích đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính có phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hay không.

Chúng tôi xác nhận rằng (*với sự hiểu biết và tin tưởng cao nhất, chúng tôi đã tìm hiểu những thông tin mà chúng tôi cho là cần thiết để thu được những hiểu biết thích hợp*):

Báo cáo tài chính

(1) Chúng tôi đã hoàn thành các trách nhiệm của mình, như đã thỏa thuận trong các điều khoản của Hợp đồng kiểm toán [số…. ngày……], đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính theo các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính; cụ thể là báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên

các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

(2) Chúng tôi đã sử dụng các giả định hợp lý để đưa ra các ước tính kế toán, kể cả ước tính về giá trị hợp lý (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 540).

(3) Các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan đã được giải thích và thuyết minh một cách phù hợp theo các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 550).

(4) Tất cả các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán và cần phải được điều chỉnh và thuyết minh theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng đều đã được điều chỉnh và thuyết minh (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560).

(5) Ảnh hưởng của các sai sót chưa được điều chỉnh, xét riêng lẻ hay tổng hợp lại, là không trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính. Danh sách các sai sót chưa được điều chỉnh được đính kèm với Thư giải trình này (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450).

(6) [Bất kỳ vấn đề nào khác mà kiểm toán viên thấy thích hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A10 Chuẩn mực này)].

Thông tin cung cấp

(1) Chúng tôi đã cung cấp cho Ông/Bà:

- Quyền tiếp cận với tất cả *tài liệu,* thông tin mà chúng tôi nhận thấy có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính như sổ, tài liệu, chứng từ kế toán và các vấn đề khác;

- Các *tài liệu,* thông tin bổ sung mà kiểm toán viên yêu cầu chúng tôi cung cấp để phục vụ cho mục đích kiểm toán;

- Quyền tiếp cận không hạn chế với những cá nhân trong đơn vị mà kiểm toán viên xác định là cần thiết nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán.

(2) Tất cả các giao dịch đã được ghi chép trong tài liệu, sổ kế toán và đã được phản ánh trong báo cáo tài chính.

(3) Chúng tôi đã công bố cho Ông/Bà các kết quả đánh giá của chúng tôi về rủi ro báo cáo tài chính có thể chứa đựng sai sót trọng yếu do gian lận (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240).

(4) Chúng tôi đã công bố cho Ông/Bà tất cả các thông tin liên quan đến gian lận hoặc nghi ngờ gian lận mà chúng tôi biết và có thể có ảnh hưởng đến đơn vị và liên quan đến:

- Ban Giám đốc;

- Những nhân viên có vai trò quan trọng trong kiểm soát nội bộ; hoặc

- Các vấn đề khác mà gian lận có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240).

(5) Chúng tôi đã công bố cho Ông/Bà tất cả các thông tin liên quan đến các cáo buộc gian lận hoặc nghi ngờ gian lận có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính của đơn vị mà chúng tôi được thông báo từ các nhân viên, nhân viên cũ của Công ty, các chuyên gia phân tích, các cơ quan quản lý hoặc những người khác (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240).

(6) Chúng tôi đã công bố cho Ông/Bà tất cả các trường hợp không tuân thủ hoặc nghi ngờ không tuân thủ pháp luật và các quy định mà ảnh hưởng của việc không tuân thủ đó cần được xem xét khi lập và trình bày báo cáo tài chính (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 250).

(7) Chúng tôi đã công bố cho Ông/Bà danh tính của các bên liên quan của đơn vị và tất cả các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan mà chúng tôi biết (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 550).

(8) [Bất kỳ vấn đề nào khác mà kiểm toán viên thấy cần thiết (xem hướng dẫn tại đoạn A11 Chuẩn mực này)].

[(Hà Nội), ngày... tháng... năm...]

Công ty ABC

Giám đốc	**Kế toán trưởng**
(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)	*(Chữ ký, họ và tên)*

(*) Khi kiểm toán viên thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính cho nhiều giai đoạn khác nhau, kiểm toán viên phải điều chỉnh ngày, tháng, năm sao cho Thư giải trình đề cập đến tất cả các giai đoạn được đề cập trong các báo cáo kiểm toán./.

(Xem tiếp Công báo số 251 + 252)

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