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 249 + 250)

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM
Chuẩn mực kiểm toán số 600: Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn (Kể cả công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên)
(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam được áp dụng cả cho cuộc kiểm toán tập đoàn. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn những vấn đề mà kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là "kiểm toán viên")* cần lưu ý khi kiểm toán tập đoàn, đặc biệt là cuộc kiểm toán tập đoàn có sự tham gia của các kiểm toán viên đơn vị thành viên.

02. Kiểm toán viên có thể vận dụng các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này khi làm việc với các kiểm toán viên khác trong một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính không phải là báo cáo tài chính tập đoàn, ví dụ khi một kiểm toán viên có thể cần đến sự tham gia của một kiểm toán viên khác để quan sát việc kiểm kê hàng tồn kho hoặc kiểm tra tài sản cố định tại một địa điểm ở xa.

03. Theo quy định của pháp luật hoặc vì lý do khác, kiểm toán viên đơn vị thành viên có thể phải đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính của đơn vị thành viên. Nhóm kiểm toán tập đoàn có thể quyết định sử dụng bằng chứng kiểm toán làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính của đơn vị thành viên để làm bằng chứng kiểm toán cho cuộc kiểm toán tập đoàn, tuy nhiên vẫn phải áp dụng các quy định của Chuẩn mực này (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).

04. Theo quy định tại đoạn 14 - 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn cần phải đảm bảo rằng những cá nhân tham gia cuộc kiểm toán tập đoàn, kể cả kiểm toán viên đơn vị thành viên, đều phải có năng lực chuyên môn và khả năng phù hợp. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn cũng phải chịu

trách nhiệm trong việc hướng dẫn, giám sát và thực hiện công việc kiểm toán của nhóm kiểm toán tập đoàn.

05. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn phải áp dụng các quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220 cho dù nhóm kiểm toán tập đoàn hay một kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của một đơn vị thành viên. Chuẩn mực này giúp thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn đáp ứng các quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220 khi các kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên.

06. Rủi ro kiểm toán là hệ quả của rủi ro báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu và rủi ro mà kiểm toán viên không phát hiện được những sai sót này (đoạn A32 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200). Trong một cuộc kiểm toán tập đoàn, rủi ro này còn bao gồm: (a) rủi ro mà kiểm toán viên đơn vị thành viên có thể không phát hiện ra sai sót trong thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên mà từ đó có thể dẫn đến sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn, và (b) rủi ro nhóm kiểm toán tập đoàn có thể không phát hiện ra sai sót này. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn các vấn đề mà nhóm kiểm toán tập đoàn cần xem xét khi xác định nội dung, lịch trình và phạm vi tham gia vào các thủ tục đánh giá rủi ro và các thủ tục kiểm toán tiếp theo do kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên. Mục đích của sự tham gia này là để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính tập đoàn.

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

Đơn vị được kiểm toán (tập đoàn, các đơn vị thành viên), các đơn vị, cá nhân có liên quan đến việc kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn, có sử dụng công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với doanh nghiệp kiểm toán và kiểm toán viên tập đoàn trong quá trình kiểm toán.

Mục tiêu

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

(a) Quyết định có chấp nhận thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn hay không;

(b) Khi chấp nhận thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn:

(i) Trao đổi rõ ràng với các kiểm toán viên đơn vị thành viên về phạm vi và lịch trình thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên và những phát hiện của họ;

(ii) Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên và quy trình hợp nhất để đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính tập đoàn có được lập và trình bày *trung thực và hợp lý*, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

Giải thích thuật ngữ

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

(a) Đơn vị thành viên: Là một bộ phận hoặc đơn vị kinh doanh có thông tin tài chính hoặc *báo cáo tài chính* do Ban Tổng Giám đốc/Ban Giám đốc tập đoàn hoặc Ban Giám đốc đơn vị thành viên lập và thông tin tài chính hoặc *báo cáo tài chính* đó phải được bao gồm trong báo cáo tài chính tập đoàn (xem hướng dẫn tại đoạn A2 - A4 Chuẩn mực này);

(b) Kiểm toán viên đơn vị thành viên: Là kiểm toán viên thực hiện *kiểm toán* hoặc soát xét thông tin tài chính hoặc *báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên để phục vụ cho mục đích kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn, theo yêu cầu của nhóm kiểm toán tập đoàn (xem hướng dẫn tại đoạn A7 Chuẩn mực này);

(c) Ban Giám đốc đơn vị thành viên: Là Ban Giám đốc chịu trách nhiệm lập và trình bày thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên đó;

(d) Mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên: Là mức trọng yếu do nhóm kiểm toán tập đoàn xác định *để áp dụng* đối với một đơn vị thành viên;

(e) Tập đoàn: Là đơn vị bao gồm các đơn vị thành viên *mà thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên được bao gồm *toàn bộ hoặc một phần* trong báo cáo tài chính của tập đoàn. Một tập đoàn phải có ít nhất hai đơn vị thành viên, *bao gồm cả công ty mẹ*;

(f) Kiểm toán tập đoàn: Là kiểm toán báo cáo tài chính của tập đoàn;

(g) Ý kiến kiểm toán tập đoàn: Là ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính của tập đoàn;

(h) Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn: Là thành viên Ban Giám đốc chịu trách nhiệm về hợp đồng kiểm toán *báo cáo tài chính* tập đoàn và việc thực hiện hợp đồng này, thay mặt cho doanh nghiệp kiểm toán ký báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính tập đoàn. Khi có từ hai doanh nghiệp kiểm toán trở lên thực hiện cuộc kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn, các thành viên Ban Giám đốc phụ trách cuộc kiểm toán của các doanh nghiệp kiểm toán đó và các nhóm kiểm toán của họ phải tạo nên *một* thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn và nhóm kiểm toán tập đoàn. Tuy nhiên, Chuẩn mực này không giải quyết mối quan hệ giữa các doanh nghiệp kiểm toán cùng thực hiện cuộc kiểm toán tập đoàn hay công việc được thực hiện bởi

một doanh nghiệp kiểm toán trong mối quan hệ với công việc của doanh nghiệp kiểm toán kia;

(i) Nhóm kiểm toán tập đoàn: Bao gồm các thành viên Ban Giám đốc (kể cả thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn) và các thành viên khác chịu trách nhiệm xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể của tập đoàn, trao đổi với các kiểm toán viên đơn vị thành viên, thực hiện kiểm tra quy trình hợp nhất và đánh giá các kết luận rút ra từ bằng chứng kiểm toán làm cơ sở cho việc đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính tập đoàn;

(j) Báo cáo tài chính tập đoàn: Là báo cáo tài chính bao gồm *toàn bộ hoặc một phần* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên trong tập đoàn. Thuật ngữ "Báo cáo tài chính tập đoàn" để chỉ *báo cáo tài chính hợp nhất được lập từ báo cáo tài chính của công ty mẹ và các công ty con hoặc* báo cáo tài chính tổng hợp được lập từ báo cáo tài chính của các đơn vị thành viên không có công ty mẹ nhưng đều chịu sự kiểm soát chung;

(k) Ban Giám đốc tập đoàn: Là *Ban Tổng Giám đốc*/Ban Giám đốc chịu trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn;

(l) Các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn: Là các kiểm soát được thiết kế, thực hiện và duy trì bởi Ban Giám đốc tập đoàn đối với toàn bộ việc lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn;

(m) Đơn vị thành viên quan trọng: Là đơn vị thành viên mà nhóm kiểm toán tập đoàn xác định là (i) có ảnh hưởng đáng kể về mặt tài chính đối với tập đoàn, hoặc (ii) tùy theo bản chất hay hoàn cảnh cụ thể, đơn vị thành viên đó có thể tạo ra rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu cho báo cáo tài chính của tập đoàn (xem hướng dẫn tại đoạn A5 - A6 Chuẩn mực này).

10. "Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng" được đề cập có nghĩa là khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho báo cáo tài chính tập đoàn. "Quy trình hợp nhất" bao gồm:

(a) Ghi nhận, đo lường, trình bày và thuyết minh thông tin tài chính về các đơn vị thành viên trong báo cáo tài chính tập đoàn bằng phương pháp hợp nhất toàn bộ, hợp nhất từng phần, hoặc phương pháp vốn chủ sở hữu hoặc phương pháp giá gốc;

(b) Tổng hợp các thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên không có công ty mẹ nhưng chịu sự kiểm soát chung vào báo cáo tài chính tổng hợp của tập đoàn.

II. NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Trách nhiệm

11. Theo quy định tại đoạn 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn chịu trách nhiệm

về việc hướng dẫn, giám sát và thực hiện cuộc kiểm toán tập đoàn tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định được áp dụng và đảm bảo rằng báo cáo kiểm toán được lập phù hợp với tình hình thực tế của cuộc kiểm toán. Do đó, báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính của tập đoàn không được đề cập đến kiểm toán viên đơn vị thành viên, trừ khi pháp luật và các quy định có yêu cầu. Nếu pháp luật và các quy định có yêu cầu như vậy thì báo cáo kiểm toán tập đoàn phải chỉ rõ rằng việc đề cập đến kiểm toán viên đơn vị thành viên trong báo cáo kiểm toán tập đoàn không làm giảm trách nhiệm của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn và của doanh nghiệp kiểm toán tập đoàn đối với ý kiến kiểm toán tập đoàn (xem hướng dẫn tại đoạn A8 - A9 Chuẩn mực này).

Chấp nhận và duy trì

12. Khi áp dụng Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn phải xác định liệu có thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến quy trình hợp nhất và các thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán tập đoàn hay không. Vì mục đích này, nhóm kiểm toán tập đoàn phải tìm hiểu đầy đủ về tập đoàn, các đơn vị thành viên và môi trường hoạt động của các đơn vị thành viên để xác định các đơn vị thành viên quan trọng. Khi các kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên quan trọng đó, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn phải đánh giá liệu nhóm kiểm toán tập đoàn có thể tham gia vào công việc của các kiểm toán viên đơn vị thành viên đó ở mức độ cần thiết để thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A10 - A12 Chuẩn mực này).

13. Nếu thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn kết luận rằng:

(a) Nhóm kiểm toán tập đoàn không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp do những hạn chế từ phía Ban Giám đốc tập đoàn;

(b) Việc không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp có thể dẫn đến việc từ chối đưa ra ý kiến kiểm toán đối với báo cáo tài chính tập đoàn theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705;

thì thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn phải:

- Không chấp nhận hợp đồng kiểm toán trong trường hợp là khách hàng mới, hoặc rút khỏi hợp đồng kiểm toán trong trường hợp là khách hàng cũ nếu việc rút khỏi này được pháp luật và các quy định cho phép; hoặc

- Từ chối đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính tập đoàn sau khi đã thực hiện việc kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn đến mức độ có thể, nếu pháp luật và các quy định không cho phép kiểm toán viên từ chối hoặc rút khỏi hợp đồng kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A13 - A19 Chuẩn mực này).

Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán

14. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn phải thỏa thuận về các điều khoản của hợp đồng kiểm toán tập đoàn theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 (xem hướng dẫn tại đoạn A20 - A21 Chuẩn mực này).

Chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán

15. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán tập đoàn theo quy định tại đoạn 07 - 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 300.

16. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn phải soát xét chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán tập đoàn (xem hướng dẫn tại đoạn A22 Chuẩn mực này).

Tìm hiểu về tập đoàn, các đơn vị thành viên trong tập đoàn và môi trường hoạt động

17. Theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, kiểm toán viên phải xác định và đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua việc tìm hiểu về đơn vị và môi trường hoạt động của đơn vị. Nhóm kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn phải:

(a) Tăng cường hiểu biết đã thu thập được trong giai đoạn đánh giá chấp nhận khách hàng hoặc duy trì hợp đồng kiểm toán về tập đoàn, các đơn vị thành viên trong tập đoàn và môi trường hoạt động, kể cả các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn;

(b) Tìm hiểu về quy trình hợp nhất, bao gồm cả những hướng dẫn được Ban Giám đốc tập đoàn đưa ra cho các đơn vị thành viên (xem hướng dẫn tại đoạn A23 - A29 Chuẩn mực này).

18. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải có đầy đủ hiểu biết để:

(a) Khẳng định hoặc thay đổi lại những nhận định ban đầu về các đơn vị thành viên có thể là đơn vị thành viên quan trọng;

(b) Đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn, kể cả rủi ro do gian lận hay nhầm lẫn, theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 (xem hướng dẫn tại đoạn A30 - A31 Chuẩn mực này).

Hiểu biết về kiểm toán viên đơn vị thành viên

19. Nếu nhóm kiểm toán tập đoàn dự định yêu cầu một kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của một đơn vị thành viên, nhóm kiểm toán tập đoàn phải có hiểu biết về những vấn đề sau (xem hướng dẫn tại đoạn A32 - A35 Chuẩn mực này):

(a) Liệu kiểm toán viên đó có hiểu và tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan đến kiểm toán tập đoàn và đặc biệt là có độc lập hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A37 Chuẩn mực này);

(b) Năng lực chuyên môn của kiểm toán viên đó (xem hướng dẫn tại đoạn A38 Chuẩn mực này);

(c) Liệu nhóm kiểm toán tập đoàn có thể tham gia vào công việc của kiểm toán viên đó ở mức độ cần thiết để thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không;

(d) Liệu kiểm toán viên đó có hoạt động trong môi trường pháp lý có thể giám sát tích cực các kiểm toán viên hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A36 Chuẩn mực này).

20. Nếu một kiểm toán viên đơn vị thành viên không đáp ứng được các yêu cầu về tính độc lập liên quan đến kiểm toán tập đoàn, hoặc nhóm kiểm toán tập đoàn đặc biệt chú ý đến những vấn đề khác được nêu trong đoạn 19(a) - (c) Chuẩn mực này thì nhóm kiểm toán tập đoàn phải tự thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp liên quan đến thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên, *thay vì* yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên đó (xem hướng dẫn tại đoạn A39 - A41 Chuẩn mực này).

Mức trọng yếu

21. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định (xem hướng dẫn tại đoạn A42 Chuẩn mực này):

(a) Mức trọng yếu tổng thể cho báo cáo tài chính tập đoàn khi xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể của tập đoàn;

(b) Mức hoặc các mức trọng yếu chi tiết được áp dụng cho các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh cụ thể, trong trường hợp báo cáo tài chính tập đoàn có các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh mà mức độ sai sót thấp hơn mức trọng yếu tổng thể áp dụng cho báo cáo tài chính tập đoàn nhưng có thể ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính tập đoàn;

(c) Mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên được áp dụng cho các đơn vị thành viên mà các kiểm toán viên đơn vị thành viên sẽ kiểm toán hoặc soát xét vì mục đích kiểm toán tập đoàn. Để giảm xuống một mức độ thấp hợp lý khả năng tổng hợp các sai sót không được điều chỉnh và không được phát hiện trong báo cáo tài chính tập đoàn vượt quá mức trọng yếu tổng thể của báo cáo tài chính tập đoàn, mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên phải thấp hơn mức trọng yếu tổng thể của báo cáo tài chính tập đoàn (xem hướng dẫn tại đoạn A43 - A44 Chuẩn mực này);

(d) Mức giá trị mà sai sót có giá trị cao hơn mức đó không được coi là sai sót không đáng kể đối với báo cáo tài chính tập đoàn (xem hướng dẫn tại đoạn A45 Chuẩn mực này).

22. Khi các kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện kiểm toán cho mục đích kiểm toán tập đoàn, nhóm kiểm toán tập đoàn phải đánh giá sự phù hợp của mức trọng yếu thực hiện được xác định đối với đơn vị thành viên (xem hướng dẫn tại đoạn A46 Chuẩn mực này).

23. Nếu một đơn vị thành viên phải được kiểm toán theo yêu cầu của pháp luật và các quy định hoặc vì lý do khác và nhóm kiểm toán tập đoàn quyết định sử dụng kết quả cuộc kiểm toán của đơn vị thành viên để cung cấp bằng chứng kiểm toán cho cuộc kiểm toán tập đoàn, nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định các nội dung sau có đáp ứng các yêu cầu của Chuẩn mực này hay không:

(a) Mức trọng yếu tổng thể cho báo cáo tài chính của đơn vị thành viên;

(b) Mức trọng yếu thực hiện đối với đơn vị thành viên.

Biện pháp xử lý đối với các rủi ro đã đánh giá

24. Theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý phù hợp đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá của báo cáo tài chính. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định loại công việc mà nhóm kiểm toán tập đoàn, hoặc các kiểm toán viên đơn vị thành viên sẽ thực hiện thay cho nhóm kiểm toán tập đoàn, để kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên (xem đoạn 26 - 29 Chuẩn mực này). Nhóm kiểm toán tập đoàn cũng phải xác định nội dung, lịch trình và phạm vi tham gia của nhóm vào công việc của các kiểm toán viên đơn vị thành viên (xem đoạn 30 - 31 Chuẩn mực này).

25. Nếu nội dung, lịch trình và phạm vi của công việc cần thực hiện để kiểm tra quy trình hợp nhất hoặc kiểm tra thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên được xác định dựa trên kỳ vọng rằng các kiểm soát áp dụng cho cả tập đoàn đang hoạt động hữu hiệu, hoặc nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản thì không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu thì nhóm kiểm toán tập đoàn phải kiểm tra, hoặc yêu cầu một kiểm toán viên đơn vị thành viên kiểm tra tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát đó.

Xác định loại công việc cần thực hiện đối với thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của các đơn vị thành viên (xem hướng dẫn tại đoạn A47 Chuẩn mực này)

Các đơn vị thành viên quan trọng

26. Đối với đơn vị thành viên được xác định là quan trọng do có ảnh hưởng đáng kể về mặt tài chính đối với tập đoàn thì nhóm kiểm toán tập đoàn, hoặc kiểm toán viên đơn vị thành viên thay mặt cho nhóm kiểm toán tập đoàn phải thực hiện

kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên đó và sử dụng mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên.

27. Đối với đơn vị thành viên được xác định là quan trọng do bản chất hay hoàn cảnh cụ thể mà đơn vị thành viên đó có thể tạo ra rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu cho báo cáo tài chính của tập đoàn thì nhóm kiểm toán tập đoàn, hoặc kiểm toán viên đơn vị thành viên thay mặt cho nhóm kiểm toán tập đoàn phải thực hiện một hoặc các công việc sau:

(a) Kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên và sử dụng mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên;

(b) Kiểm toán một hay nhiều số dư tài khoản, nhóm giao dịch hoặc các thuyết minh liên quan đến khả năng xảy ra rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn (xem hướng dẫn tại đoạn A48 Chuẩn mực này);

(c) Các thủ tục kiểm toán cụ thể liên quan đến khả năng xảy ra rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn (xem hướng dẫn tại đoạn A49 Chuẩn mực này).

Các đơn vị thành viên không quan trọng

28. Đối với các đơn vị thành viên được xác định là không quan trọng, nhóm kiểm toán tập đoàn phải thực hiện các thủ tục phân tích ở cấp độ tập đoàn (xem hướng dẫn tại đoạn A50 Chuẩn mực này)

29. Nếu nhóm kiểm toán tập đoàn cho rằng sẽ không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán từ:

(a) Các công việc được thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên quan trọng;

(b) Các công việc được thực hiện đối với các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn và quy trình hợp nhất;

(c) Các thủ tục phân tích được thực hiện ở cấp độ tập đoàn, thì nhóm kiểm toán tập đoàn phải lựa chọn các đơn vị thành viên không quan trọng và phải thực hiện (hoặc yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện) một hoặc các công việc sau đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của từng đơn vị thành viên được lựa chọn (xem hướng dẫn tại đoạn A51 - A53 Chuẩn mực này):

(1) Kiểm toán thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên và sử dụng mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên;

(2) Kiểm toán một hay nhiều số dư tài khoản, nhóm giao dịch hoặc các thuyết minh;

(3) Soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên và sử dụng mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên;

(4) Các thủ tục khác.

Nhóm kiểm toán tập đoàn phải thay đổi việc lựa chọn các đơn vị thành viên trong mỗi kỳ kiểm toán.

Tham gia vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên (xem hướng dẫn tại đoạn A54 - A55 Chuẩn mực này)

Các đơn vị thành viên quan trọng - Đánh giá rủi ro

30. Nếu một kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của một đơn vị thành viên quan trọng, nhóm kiểm toán tập đoàn phải tham gia vào quá trình đánh giá rủi ro của kiểm toán viên đơn vị thành viên để xác định các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn. Nội dung, lịch trình và phạm vi của việc tham gia này tùy thuộc vào hiểu biết của nhóm kiểm toán tập đoàn về kiểm toán viên đơn vị thành viên, tuy nhiên, tối thiểu nhóm kiểm toán tập đoàn phải tham gia vào các nội dung sau:

(a) Thảo luận với kiểm toán viên đơn vị thành viên hoặc Ban Giám đốc đơn vị thành viên về các hoạt động kinh doanh của đơn vị thành viên có ảnh hưởng quan trọng đối với tập đoàn;

(b) Thảo luận với kiểm toán viên đơn vị thành viên về khả năng xảy ra sai sót trọng yếu trong các thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên do gian lận hoặc nhầm lẫn;

(c) Soát xét các tài liệu ghi chép của kiểm toán viên đơn vị thành viên về các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được xác định trong báo cáo tài chính tập đoàn. Các tài liệu này phản ánh kết luận của kiểm toán viên đơn vị thành viên về các rủi ro đáng kể đó.

Các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được xác định trong báo cáo tài chính tập đoàn - Các thủ tục kiểm toán tiếp theo

31. Nếu các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn đã được xác định tại một đơn vị thành viên do kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét*, nhóm kiểm toán tập đoàn phải đánh giá mức độ phù hợp của các thủ tục kiểm toán tiếp theo để xử lý các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được xác định trong báo cáo tài chính tập đoàn. Dựa vào hiểu biết về kiểm toán viên đơn vị thành viên, nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định có cần thiết phải tham gia vào các thủ tục kiểm toán tiếp theo hay không.

Quy trình hợp nhất

32. Theo đoạn 17 Chuẩn mực này, nhóm kiểm toán tập đoàn phải tìm hiểu về các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn và quy trình hợp nhất, kể cả các hướng dẫn do Ban Giám đốc tập đoàn ban hành cho các đơn vị thành viên. Theo đoạn 25 Chuẩn mực này, nhóm kiểm toán tập đoàn, hoặc kiểm toán viên đơn vị thành viên theo yêu cầu của nhóm kiểm toán tập đoàn, phải kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn nếu nội dung, lịch trình và phạm vi của công việc cần thực hiện để kiểm tra quy trình hợp nhất hoặc kiểm tra

thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên được xác định dựa trên kỳ vọng rằng các kiểm soát áp dụng cho cả tập đoàn đang hoạt động hữu hiệu, hoặc nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản thì không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

33. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với quy trình hợp nhất để xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá trong báo cáo tài chính tập đoàn phát sinh từ quy trình hợp nhất. Việc này bao gồm đánh giá xem liệu tất cả thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính của* các đơn vị thành viên đã được bao gồm trong báo cáo tài chính tập đoàn hay chưa.

34. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải đánh giá tính phù hợp, tính đầy đủ và tính chính xác của các bút toán điều chỉnh và phân loại lại khi hợp nhất, và phải đánh giá xem có tồn tại các yếu tố gây rủi ro gian lận hoặc có dấu hiệu về sự thiên lệch của Ban Giám đốc tập đoàn hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A56 Chuẩn mực này).

35. Nếu thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của một đơn vị thành viên chưa được lập theo các chính sách kế toán được áp dụng cho báo cáo tài chính tập đoàn, nhóm kiểm toán tập đoàn phải đánh giá xem thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên đó đã được điều chỉnh phù hợp với mục đích lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn hay chưa.

36. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định xem các thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* được xác định khi trao đổi với kiểm toán viên đơn vị thành viên (xem đoạn 41(c) Chuẩn mực này) có phải là thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* được tổng hợp vào báo cáo tài chính tập đoàn hay không.

37. Nếu báo cáo tài chính tập đoàn bao gồm báo cáo tài chính của một đơn vị thành viên có ngày kết thúc kỳ kế toán khác với ngày kết thúc kỳ kế toán của tập đoàn, nhóm kiểm toán tập đoàn phải đánh giá xem báo cáo tài chính đã được điều chỉnh phù hợp theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng chưa.

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

38. Khi nhóm kiểm toán tập đoàn hoặc các kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên, nhóm kiểm toán tập đoàn hoặc các kiểm toán viên đơn vị thành viên phải thực hiện các thủ tục được thiết kế để xác định các sự kiện xảy ra tại các đơn vị thành viên trong giai đoạn từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán của đơn vị thành viên đến ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính tập đoàn, và có thể cần điều chỉnh hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính tập đoàn.

39. Khi kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện những công việc khác ngoài việc kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên, nhóm kiểm toán tập đoàn phải yêu cầu kiểm toán viên đơn

vị thành viên thông báo cho nhóm kiểm toán tập đoàn nếu kiểm toán viên đơn vị thành viên nhận thấy những sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán mà các sự kiện đó có thể cần điều chỉnh hoặc thuyết minh trên báo cáo tài chính tập đoàn.

Trao đổi với kiểm toán viên đơn vị thành viên

40. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải trao đổi kịp thời với kiểm toán viên đơn vị thành viên về những yêu cầu của nhóm. Những vấn đề được trao đổi phải bao gồm những công việc cần thực hiện, việc sử dụng kết quả của công việc đó, hình thức và nội dung trao đổi của kiểm toán viên đơn vị thành viên với nhóm kiểm toán tập đoàn. Nội dung trao đổi còn phải bao gồm (xem hướng dẫn tại đoạn A57, A58, A60 Chuẩn mực này):

(a) Yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên xác nhận rằng họ sẽ hợp tác với nhóm kiểm toán tập đoàn, trên cơ sở biết được bối cảnh mà nhóm kiểm toán tập đoàn sẽ sử dụng kết quả công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên (xem hướng dẫn tại đoạn A59 Chuẩn mực này);

(b) Chuẩn mực và các quy định về đạo đức có liên quan đến kiểm toán tập đoàn, đặc biệt là các yêu cầu về tính độc lập;

(c) Khi thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên thì phải trao đổi với kiểm toán viên đơn vị thành viên về mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên (và mức hoặc các mức trọng yếu, nếu có, đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh) và mức giá trị mà sai sót có giá trị cao hơn mức đó không được coi là sai sót không đáng kể đối với báo cáo tài chính tập đoàn;

(d) Các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được xác định trong báo cáo tài chính tập đoàn, do gian lận hoặc nhầm lẫn, liên quan tới công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên trao đổi kịp thời về bất kỳ rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu nào khác liên quan đến báo cáo tài chính tập đoàn, do gian lận hoặc nhầm lẫn tại đơn vị thành viên và biện pháp xử lý của kiểm toán viên đơn vị thành viên đối với các rủi ro đó;

(e) Danh sách các bên liên quan do Ban Giám đốc tập đoàn lập và bất kỳ bên liên quan nào khác mà nhóm kiểm toán tập đoàn biết được. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên trao đổi kịp thời về các bên liên quan chưa được Ban Giám đốc tập đoàn hoặc nhóm kiểm toán tập đoàn xác định trước đó. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải quyết định có thông báo về các bên liên quan mới được phát hiện này với các kiểm toán viên đơn vị thành viên khác hay không.

41. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên trao đổi về các vấn đề liên quan đến kết luận của nhóm kiểm toán tập đoàn về cuộc

kiểm toán tập đoàn. Nội dung trao đổi phải bao gồm (xem hướng dẫn tại đoạn A60 Chuẩn mực này):

(a) Kiểm toán viên đơn vị thành viên có tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức có liên quan đến kiểm toán tập đoàn không, kể cả tính độc lập và năng lực chuyên môn;

(b) Kiểm toán viên đơn vị thành viên có tuân thủ các yêu cầu của nhóm kiểm toán tập đoàn không;

(c) Xác định các thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên mà kiểm toán viên đơn vị thành viên đã kiểm toán hoặc soát xét;

(d) Thông tin về các trường hợp *đơn vị thành viên* không tuân thủ pháp luật và các quy định có thể làm phát sinh sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn;

(e) Danh sách những sai sót không được điều chỉnh trong thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên (danh sách này không cần bao gồm những sai sót có giá trị thấp hơn mức giá trị được coi là sai sót không đáng kể do nhóm kiểm toán tập đoàn thông báo (xem đoạn 40(c) Chuẩn mực này);

(f) Những dấu hiệu cho thấy sự thiên lệch của Ban Giám đốc;

(g) Mô tả về bất kỳ khiếm khuyết nghiêm trọng nào phát hiện được trong kiểm soát nội bộ ở cấp độ đơn vị thành viên;

(h) Những vấn đề quan trọng khác mà kiểm toán viên đơn vị thành viên đã hoặc sẽ trao đổi với Ban quản trị của đơn vị thành viên, bao gồm gian lận hoặc cáo buộc gian lận có sự tham gia của Ban Giám đốc đơn vị thành viên, của những nhân viên có vai trò quan trọng trong kiểm soát nội bộ ở cấp độ đơn vị thành viên hoặc các trường hợp khác mà các gian lận đó có thể gây ra sai sót trọng yếu cho thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên;

(i) Bất kỳ vấn đề nào khác có thể liên quan đến kiểm toán tập đoàn, hoặc những vấn đề mà kiểm toán viên đơn vị thành viên muốn nhóm kiểm toán tập đoàn lưu ý, kể cả những vấn đề ngoại lệ được trình bày trong văn bản giải trình mà kiểm toán viên đơn vị thành viên yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị lập;

(j) Những phát hiện, kết luận hoặc ý kiến tổng thể của kiểm toán viên đơn vị thành viên.

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

Đánh giá việc trao đổi thông tin của kiểm toán viên đơn vị thành viên và tính đầy đủ của công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên

42. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải đánh giá việc trao đổi thông tin của kiểm toán viên đơn vị thành viên (xem đoạn 41 Chuẩn mực này). Nhóm kiểm toán tập đoàn phải:

(a) Thảo luận với kiểm toán viên đơn vị thành viên, Ban Giám đốc đơn vị thành viên hoặc Ban Giám đốc tập đoàn, nếu cần, về những vấn đề quan trọng phát sinh từ việc đánh giá này;

(b) Xác định xem có cần soát xét những phần liên quan khác trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên đơn vị thành viên không (xem hướng dẫn tại đoạn A61 Chuẩn mực này).

43. Nếu nhóm kiểm toán tập đoàn kết luận rằng công việc mà kiểm toán viên đơn vị thành viên đã làm là chưa đầy đủ, nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định các thủ tục kiểm toán bổ sung cần thực hiện và trách nhiệm thực hiện các thủ tục đó thuộc về kiểm toán viên đơn vị thành viên hay nhóm kiểm toán tập đoàn.

Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán

44. Theo quy định tại đoạn 17 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm giảm rủi ro kiểm toán xuống một mức thấp có thể chấp nhận được, từ đó cho phép kiểm toán viên đưa ra các kết luận phù hợp để làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải đánh giá xem liệu đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp từ các thủ tục kiểm toán được thực hiện đối với quy trình hợp nhất, từ công việc mà nhóm kiểm toán tập đoàn và các kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên để làm cơ sơ đưa ra ý kiến kiểm toán tập đoàn hay chưa (xem hướng dẫn tại đoạn A62 Chuẩn mực này).

45. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn phải đánh giá ảnh hưởng của bất kỳ sai sót nào không được điều chỉnh (kể cả sai sót do nhóm kiểm toán tập đoàn phát hiện hoặc sai sót được các kiểm toán viên đơn vị thành viên trao đổi) đối với ý kiến kiểm toán tập đoàn và bất kỳ trường hợp nào không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A63 Chuẩn mực này).

Trao đổi với Ban Giám đốc và Ban quản trị tập đoàn

Trao đổi với Ban Giám đốc tập đoàn

46. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định những khiếm khuyết nào được phát hiện trong kiểm soát nội bộ cần phải trao đổi với Ban quản trị và Ban Giám đốc tập đoàn theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 265. Khi đưa ra quyết định này, nhóm kiểm toán tập đoàn phải xem xét:

(a) Những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ của cả tập đoàn mà nhóm kiểm toán tập đoàn phát hiện được;

(b) Những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ mà nhóm kiểm toán tập đoàn phát hiện được tại các đơn vị thành viên;

(c) Những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ mà các kiểm toán viên đơn vị thành viên đã lưu ý với nhóm kiểm toán tập đoàn.

47. Nếu gian lận được nhóm kiểm toán tập đoàn phát hiện hoặc được kiểm toán viên đơn vị thành viên lưu ý với nhóm kiểm toán tập đoàn (xem đoạn 41(h) Chuẩn mực này), hoặc có thông tin cho thấy có gian lận, nhóm kiểm toán tập đoàn phải trao đổi kịp thời việc này với cấp quản lý phù hợp của tập đoàn để thông báo cho các cá nhân chịu trách nhiệm chính trong việc phát hiện và ngăn ngừa gian lận về các vấn đề liên quan tới trách nhiệm của họ (xem hướng dẫn tại đoạn A64 Chuẩn mực này).

48. Theo yêu cầu của pháp luật và các quy định hoặc vì lý do khác, kiểm toán viên đơn vị thành viên có thể phải đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính của đơn vị thành viên. Trường hợp này, nhóm kiểm toán tập đoàn phải yêu cầu Ban Giám đốc tập đoàn thông báo cho Ban Giám đốc đơn vị thành viên về bất kỳ vấn đề nào mà nhóm kiểm toán tập đoàn biết được và cho rằng có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính của đơn vị thành viên mà Ban Giám đốc đơn vị thành viên có thể chưa biết về vấn đề đó. Nếu Ban Giám đốc tập đoàn từ chối trao đổi với Ban Giám đốc đơn vị thành viên về vấn đề đó, nhóm kiểm toán tập đoàn phải thảo luận việc này với Ban quản trị tập đoàn. Nếu vấn đề vẫn chưa được giải quyết, sau khi xem xét về tính bảo mật theo quy định của pháp luật, nhóm kiểm toán tập đoàn phải cân nhắc xem có cần khuyến nghị kiểm toán viên đơn vị thành viên không nên phát hành báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính của đơn vị thành viên cho tới khi vấn đề được giải quyết hay không.

Trao đổi với Ban quản trị tập đoàn

49. Ngoài các vấn đề phải trao đổi theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260 và các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác, nhóm kiểm toán tập đoàn phải trao đổi với Ban quản trị tập đoàn về những vấn đề sau (xem hướng dẫn tại đoạn A66 Chuẩn mực này):

(a) Khái quát về loại công việc cần được thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên;

(b) Khái quát về nội dung mà nhóm kiểm toán tập đoàn dự kiến tham gia vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên quan trọng;

(c) Những trường hợp mà nhóm kiểm toán tập đoàn đánh giá là có nghi ngờ về chất lượng công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên;

(d) Bất kỳ hạn chế nào gặp phải trong quá trình kiểm toán tập đoàn, ví dụ, việc tiếp cận thông tin của nhóm kiểm toán tập đoàn bị hạn chế;

(e) Gian lận hoặc cáo buộc gian lận liên quan đến Ban Giám đốc tập đoàn, Ban Giám đốc đơn vị thành viên, các nhân viên có vai trò quan trọng đối với các kiểm

soát được áp dụng cho cả tập đoàn hoặc các trường hợp khác mà gian lận đó gây ra sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

50. Theo quy định tại đoạn 08 - 11 và hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230, nhóm kiểm toán tập đoàn phải lập và lưu trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán những vấn đề sau:

(a) Bản phân tích về các đơn vị thành viên, trong đó chỉ rõ các đơn vị thành viên quan trọng và loại công việc được thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên đó;

(b) Nội dung, lịch trình và phạm vi tham gia của nhóm kiểm toán tập đoàn vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên đối với các đơn vị thành viên quan trọng, bao gồm việc nhóm kiểm toán tập đoàn soát xét các nội dung có liên quan trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên đơn vị thành viên và những kết luận được rút ra dựa vào các tài liệu, hồ sơ đó;

(c) Trao đổi bằng văn bản giữa nhóm kiểm toán tập đoàn và kiểm toán viên đơn vị thành viên về những yêu cầu của nhóm kiểm toán tập đoàn.

III. HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

Các đơn vị thành viên là đối tượng phải kiểm toán theo quy định của pháp luật hoặc vì lý do khác (hướng dẫn đoạn 03 Chuẩn mực này)

A1. Để quyết định xem có phải sử dụng kết quả của các cuộc kiểm toán đơn vị thành viên theo quy định của pháp luật hoặc vì lý do khác để cung cấp bằng chứng kiểm toán cho cuộc kiểm toán tập đoàn hay không, các yếu tố có thể ảnh hưởng đến quyết định của nhóm kiểm toán tập đoàn bao gồm:

(1) Những khác biệt giữa khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng khi lập báo cáo tài chính của đơn vị thành viên so với khuôn khổ được áp dụng khi lập báo cáo tài chính tập đoàn;

(2) Những khác biệt giữa các chuẩn mực kiểm toán và các chuẩn mực khác được kiểm toán viên đơn vị thành viên áp dụng so với các chuẩn mực kiểm toán và các chuẩn mực khác được áp dụng khi kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn;

(3) Việc kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị thành viên có được hoàn thành đúng hạn và phù hợp với kỳ hạn lập và trình bày báo cáo tài chính của tập đoàn hay không.

Giải thích thuật ngữ

Đơn vị thành viên (hướng dẫn đoạn 09(a) Chuẩn mực này)

A2. Cơ cấu tổ chức của một tập đoàn ảnh hưởng đến cách xác định các đơn vị thành viên của tập đoàn. Ví dụ, hệ thống báo cáo tài chính tập đoàn có thể dựa vào

một cơ cấu tổ chức *lập báo cáo tài chính* bởi (1) Công ty mẹ và các công ty con, công ty liên doanh, đơn vị được đầu tư và được hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu hoặc phương pháp giá gốc; (2) Hội sở chính và các bộ phận kinh doanh và các chi nhánh; (3) Kết hợp cả hai hình thức trên. Tuy nhiên, một số tập đoàn có thể tổ chức lập báo cáo tài chính theo lĩnh vực kinh doanh, theo sản phẩm hoặc dịch vụ (hoặc nhóm sản phẩm, dịch vụ), hoặc khu vực địa lý. Trong trường hợp này, bộ phận hoặc đơn vị kinh doanh có thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* do Ban Giám đốc tập đoàn hoặc Ban Giám đốc đơn vị thành viên lập mà thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* đó phải được bao gồm toàn bộ hoặc một phần trong báo cáo tài chính tập đoàn, có thể được phân loại theo lĩnh vực kinh doanh, sản phẩm hoặc dịch vụ (hoặc nhóm sản phẩm, dịch vụ), hoặc khu vực địa lý.

A3. *Thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của* các đơn vị thành viên được tổng hợp trong báo cáo tài chính của tập đoàn có thể được tổng hợp theo nhiều cấp độ khác nhau, khi đó, việc xác định đơn vị thành viên theo từng cấp độ nhất định có thể sẽ phù hợp hơn là xác định riêng lẻ.

A4. Các đơn vị thành viên được tổng hợp theo từng cấp độ nhất định có thể cấu thành một loại đơn vị thành viên cho mục đích kiểm toán tập đoàn, tuy nhiên, đơn vị thành viên đó cũng có thể lập báo cáo tài chính tập đoàn, trong đó, hợp nhất thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên của chính nó (tức là một "tập đoàn con"). Do đó, Chuẩn mực này có thể được áp dụng cho các thành viên Ban Giám đốc phụ trách cuộc kiểm toán của từng tập đoàn con và từng nhóm kiểm toán tập đoàn con khác nhau trong một tập đoàn lớn.

Đơn vị thành viên quan trọng (hướng dẫn đoạn 09(m) Chuẩn mực này)

A5. Khi ảnh hưởng đáng kể về mặt tài chính của một đơn vị thành viên tăng lên, rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn thường tăng theo. Nhóm kiểm toán tập đoàn có thể áp dụng một tỷ lệ phần trăm trên một tiêu chí được lựa chọn để hỗ trợ việc xác định các đơn vị thành viên có ảnh hưởng đáng kể về mặt tài chính. Nhóm kiểm toán tập đoàn cần sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định tiêu chí và tỷ lệ phần trăm áp dụng cho tiêu chí đó. Dựa vào đặc điểm và tình hình cụ thể của tập đoàn, các tiêu chí thích hợp có thể bao gồm tài sản, nợ phải trả, các luồng lưu chuyển tiền tệ, lợi nhuận hoặc doanh thu của tập đoàn. Ví dụ, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể coi những đơn vị thành viên có số liệu vượt quá 15% tiêu chí được lựa chọn là những đơn vị thành viên quan trọng. Tuy nhiên, một tỷ lệ cao hơn hoặc thấp hơn có thể được coi là thích hợp tùy theo từng trường hợp cụ thể.

A6. Nhóm kiểm toán tập đoàn cũng có thể xác định một đơn vị thành viên có khả năng gây ra rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu cho báo cáo tài chính tập đoàn do bản chất hay hoàn cảnh cụ thể của đơn vị thành viên đó (đó là những rủi ro mà kiểm toán viên phải đặc biệt lưu ý theo quy định tại đoạn 27 - 29 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315). Ví dụ, một đơn vị thành viên có thể chịu trách nhiệm về

giao dịch ngoại hối và vì thế dễ làm phát sinh rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu về ngoại tệ cho tập đoàn, mặc dù đơn vị thành viên đó không có ảnh hưởng đáng kể về mặt tài chính đối với tập đoàn.

Kiểm toán viên đơn vị thành viên (hướng dẫn đoạn 09(b) Chuẩn mực này)

A7. Một thành viên trong nhóm kiểm toán tập đoàn có thể thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của một đơn vị thành viên cho mục đích kiểm toán tập đoàn theo yêu cầu của nhóm kiểm toán tập đoàn. Trong trường hợp này, thành viên đó của nhóm kiểm toán tập đoàn cũng là một kiểm toán viên đơn vị thành viên.

Trách nhiệm (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

A8. Mặc dù các kiểm toán viên đơn vị thành viên có thể thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên cho mục đích kiểm toán tập đoàn và phải chịu trách nhiệm đối với những phát hiện, kết luận hoặc ý kiến kiểm toán tổng thể nhưng thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn và doanh nghiệp kiểm toán tập đoàn vẫn phải chịu trách nhiệm về ý kiến kiểm toán tập đoàn.

A9. Theo quy định tại đoạn 20 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705, khi ý kiến kiểm toán tập đoàn không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần vì nhóm kiểm toán tập đoàn không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của một hoặc nhiều đơn vị thành viên, thì đoạn "Cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần" trong báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính tập đoàn cần trình bày rõ lý do không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp mà không được đề cập tới kiểm toán viên đơn vị thành viên, trừ khi việc đề cập đó là cần thiết để giải thích hợp lý về tình hình thực tế.

Chấp nhận và duy trì

Tìm hiểu tại giai đoạn chấp nhận hoặc duy trì hợp đồng kiểm toán tập đoàn (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

A10. Trong trường hợp một hợp đồng *kiểm toán* mới, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể tìm hiểu về tập đoàn, các đơn vị thành viên và môi trường hoạt động từ:

(1) Thông tin do Ban Giám đốc tập đoàn cung cấp;

(2) Trao đổi với Ban Giám đốc tập đoàn;

(3) Trao đổi với nhóm kiểm toán tập đoàn trước đó, trao đổi với Ban Giám đốc đơn vị thành viên hoặc kiểm toán viên đơn vị thành viên, nếu có thể.

A11. Nhóm kiểm toán tập đoàn có thể tìm hiểu về các vấn đề sau đây:

(1) Cơ cấu tập đoàn, cả về mặt tổ chức và pháp lý (như cách thức tổ chức hệ thống lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn);

(2) Các hoạt động kinh doanh của các đơn vị thành viên có ảnh hưởng đáng kể đến tập đoàn, bao gồm ngành, lĩnh vực kinh doanh, môi trường pháp lý, môi trường kinh tế và chính trị;

(3) Việc sử dụng các tổ chức cung cấp dịch vụ, như các trung tâm dịch vụ chung cho tập đoàn;

(4) Mô tả các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn;

(5) Sự phức tạp của quy trình hợp nhất;

(6) Các kiểm toán viên đơn vị thành viên không thuộc doanh nghiệp kiểm toán tập đoàn hoặc mạng lưới của doanh nghiệp kiểm toán tập đoàn có thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của bất cứ đơn vị thành viên nào hay không, và lý do Ban Giám đốc tập đoàn chỉ định từ hai doanh nghiệp kiểm toán trở lên *cùng kiểm toán tập đoàn*;

(7) Liệu nhóm kiểm toán tập đoàn:

- Có được tiếp cận không hạn chế với Ban quản trị và Ban Giám đốc tập đoàn, Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị thành viên, thông tin của đơn vị thành viên, và các kiểm toán viên đơn vị thành viên (bao gồm các tài liệu, hồ sơ kiểm toán liên quan mà nhóm kiểm toán tập đoàn yêu cầu) hay không;

- Có thể thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên hay không.

A12. Trong trường hợp duy trì hợp đồng kiểm toán với khách hàng, khả năng thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp của nhóm kiểm toán tập đoàn có thể bị ảnh hưởng bởi các thay đổi đáng kể, ví dụ:

(1) Thay đổi về cơ cấu tập đoàn (ví dụ, mở rộng, thanh lý, tái cơ cấu, hoặc thay đổi trong cách thức tổ chức hệ thống lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn);

(2) Thay đổi trong các hoạt động kinh doanh của các đơn vị thành viên có ảnh hưởng đáng kể đến tập đoàn;

(3) Thay đổi về cơ cấu và thành phần Ban quản trị và Ban Giám đốc tập đoàn, hoặc Ban quản trị và Ban Giám đốc của các đơn vị thành viên quan trọng;

(4) Những mối quan tâm của nhóm kiểm toán tập đoàn về tính chính trực và năng lực chuyên môn của Ban Giám đốc tập đoàn hoặc đơn vị thành viên;

(5) Thay đổi trong các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn;

(6) Thay đổi trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

Kỳ vọng thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

A13. Một tập đoàn có thể chỉ bao gồm các đơn vị thành viên mà các đơn vị đó không được coi là đơn vị thành viên quan trọng. Trong trường hợp này, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn có thể kỳ vọng thu thập

được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán tập đoàn nếu nhóm kiểm toán tập đoàn có thể:

(a) Thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của một số đơn vị thành viên;

(b) Tham gia vào công việc do kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên khác ở mức độ cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

Tiếp cận thông tin (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

A14. Việc tiếp cận thông tin của nhóm kiểm toán tập đoàn có thể bị hạn chế do các điều kiện thực tế mà Ban Giám đốc tập đoàn không thể giải quyết được, ví dụ, dữ liệu phải bảo mật theo quy định của pháp luật, hoặc kiểm toán viên đơn vị thành viên từ chối không cho nhóm kiểm toán tập đoàn tiếp cận các tài liệu, hồ sơ kiểm toán liên quan mà nhóm kiểm toán tập đoàn yêu cầu. Việc tiếp cận này cũng có thể bị hạn chế do Ban Giám đốc tập đoàn.

A15. Trong trường hợp việc tiếp cận thông tin bị hạn chế do các điều kiện thực tế, nhóm kiểm toán tập đoàn vẫn có thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp; tuy nhiên, khả năng này ít xảy ra hơn khi tầm quan trọng của đơn vị thành viên tăng lên. Ví dụ, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể không tiếp cận được với Ban quản trị, Ban Giám đốc, hoặc kiểm toán viên của đơn vị thành viên (kể cả không tiếp cận được các tài liệu, hồ sơ kiểm toán liên quan mà nhóm kiểm toán tập đoàn yêu cầu) mà đơn vị thành viên đó được hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu. Nếu đơn vị thành viên đó không phải là đơn vị thành viên quan trọng và nhóm kiểm toán tập đoàn có một bộ báo cáo tài chính đầy đủ của đơn vị thành viên, kể cả báo cáo kiểm toán, và được tiếp cận thông tin về đơn vị thành viên đó do Ban Giám đốc tập đoàn lưu giữ, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể kết luận rằng thông tin này đã cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến đơn vị thành viên đó. Tuy nhiên, nếu đơn vị thành viên đó là một đơn vị thành viên quan trọng thì nhóm kiểm toán tập đoàn sẽ không thể tuân thủ các quy định của Chuẩn mực này liên quan đến các điều kiện thực tế của việc kiểm toán tập đoàn. Ví dụ, nhóm kiểm toán tập đoàn sẽ không thể tuân thủ các quy định tại đoạn 30 và 31 Chuẩn mực này về việc tham gia vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên. Do đó, nhóm kiểm toán tập đoàn sẽ không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến đơn vị thành viên đó. Ảnh hưởng của việc nhóm kiểm toán tập đoàn không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp phải được xem xét theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705.

A16. Nhóm kiểm toán tập đoàn sẽ không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nếu Ban Giám đốc tập đoàn hạn chế nhóm kiểm toán tập đoàn hoặc kiểm toán viên đơn vị thành viên trong việc tiếp cận thông tin của một đơn vị thành viên quan trọng.

A17. Mặc dù nhóm kiểm toán tập đoàn vẫn có thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp kể cả khi Ban Giám đốc tập đoàn hạn chế họ tiếp cận thông tin của một đơn vị thành viên được coi là không quan trọng nhưng lý do của sự hạn chế đó có thể ảnh hưởng đến ý kiến kiểm toán tập đoàn. Ví dụ, vấn đề này có thể ảnh hưởng đến độ tin cậy của các câu trả lời của Ban Giám đốc tập đoàn đối với các câu hỏi phỏng vấn của nhóm kiểm toán tập đoàn và các giải trình của Ban Giám đốc tập đoàn với nhóm kiểm toán tập đoàn.

A18. Pháp luật và các quy định có thể nghiêm cấm việc thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn *và doanh nghiệp kiểm toán tập đoàn* từ chối hoặc rút khỏi hợp đồng kiểm toán. Ví dụ, doanh nghiệp kiểm toán có thể được bổ nhiệm thực hiện kiểm toán trong một khoảng thời gian nhất định và bị nghiêm cấm rút khỏi hợp đồng kiểm toán trước khi kết thúc khoảng thời gian đó. Tương tự, kiểm toán viên có thể không được phép từ chối hoặc rút khỏi cuộc kiểm toán do các quy định về kiểm toán trong lĩnh vực công hoặc liên quan đến lợi ích công chúng. Trong trường hợp đó, Chuẩn mực này vẫn áp dụng cho kiểm toán tập đoàn, và ảnh hưởng của việc nhóm kiểm toán tập đoàn không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp phải được xem xét theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705.

A19. Phụ lục 01 của Chuẩn mực này cung cấp ví dụ về báo cáo kiểm toán đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ do nhóm kiểm toán tập đoàn không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến một đơn vị thành viên quan trọng được hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu, nhưng theo xét đoán của nhóm kiểm toán tập đoàn thì ảnh hưởng của vấn đề này là trọng yếu nhưng không lan tỏa.

Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

A20. Theo quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210, các điều khoản của hợp đồng kiểm toán phải xác định rõ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Hợp đồng kiểm toán tập đoàn có thể bổ sung các điều khoản sau:

(1) Việc trao đổi thông tin giữa nhóm kiểm toán tập đoàn và các kiểm toán viên đơn vị thành viên phải không bị hạn chế (trong phạm vi pháp luật và các quy định cho phép);

(2) Thông tin trao đổi quan trọng giữa các kiểm toán viên đơn vị thành viên, Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị thành viên, kể cả thông tin trao đổi về các khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ, cũng phải được trao đổi với nhóm kiểm toán tập đoàn;

(3) Thông tin trao đổi quan trọng giữa các cơ quan quản lý và các đơn vị thành viên liên quan đến các vấn đề về lập và trình bày báo cáo tài chính phải được trao đổi với nhóm kiểm toán tập đoàn;

(4) Nếu xét thấy cần thiết, nhóm kiểm toán tập đoàn phải được phép:

- Tiếp cận thông tin của đơn vị thành viên, tiếp cận với Ban quản trị đơn vị thành viên, Ban Giám đốc đơn vị thành viên và các kiểm toán viên đơn vị thành viên (bao gồm các tài liệu, hồ sơ kiểm toán có liên quan mà nhóm kiểm toán tập đoàn yêu cầu);

- Thực hiện hoặc yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên.

A21. Sau khi thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn và *doanh nghiệp kiểm toán* đã chấp nhận hợp đồng kiểm toán tập đoàn, những vấn đề sau đây sẽ dẫn đến việc không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp và do đó có thể ảnh hưởng đến ý kiến kiểm toán tập đoàn:

(1) Có hạn chế trong việc tiếp cận của nhóm kiểm toán tập đoàn với thông tin của đơn vị thành viên, Ban quản trị đơn vị thành viên, Ban Giám đốc đơn vị thành viên, hoặc các kiểm toán viên đơn vị thành viên (bao gồm các tài liệu, hồ sơ kiểm toán có liên quan mà nhóm kiểm toán tập đoàn yêu cầu); hoặc

(2) Có hạn chế trong công việc cần được thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên.

Trong những trường hợp ngoại lệ, những hạn chế nêu trên thậm chí có thể dẫn đến việc rút khỏi hợp đồng kiểm toán, nếu pháp luật và các quy định cho phép.

Chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán (hướng dẫn đoạn 16 Chuẩn mực này)

A22. Việc soát xét chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán tập đoàn là một phần quan trọng trong trách nhiệm chỉ đạo công tác kiểm toán tập đoàn của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn.

Tìm hiểu về tập đoàn, các đơn vị thành viên trong tập đoàn và môi trường hoạt động

Những vấn đề mà nhóm kiểm toán tập đoàn cần tìm hiểu (hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

A23. Đoạn A17 - A41 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 hướng dẫn các vấn đề mà kiểm toán viên có thể xem xét khi tìm hiểu các yếu tố ngành nghề, pháp lý và các yếu tố bên ngoài khác ảnh hưởng đến đơn vị được kiểm toán, bao gồm khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng; đặc điểm của đơn vị; các chiến lược, mục tiêu và các rủi ro kinh doanh có liên quan và việc đo lường và đánh giá kết quả hoạt động của đơn vị. Phụ lục 02 của Chuẩn mực này hướng dẫn các vấn đề cụ thể *mà kiểm toán viên* tập đoàn *có thể tìm hiểu*, kể cả quy trình hợp nhất.

Hướng dẫn được Ban Giám đốc tập đoàn đưa ra cho các đơn vị thành viên (hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

A24. Nhằm đạt được tính thống nhất và khả năng so sánh của thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính, Ban Giám đốc tập đoàn thường đưa ra các hướng dẫn cho các đơn vị thành viên. Những hướng dẫn này quy định cụ thể các yêu cầu đối với thông tin tài chính của các đơn vị thành viên được đưa vào báo cáo tài chính tập đoàn và thường bao gồm các hướng dẫn về thủ tục lập và trình bày báo cáo tài chính và một bộ báo cáo mẫu *(bao gồm cả các báo cáo ngoài bộ báo cáo tài chính được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng)*. Một bộ báo cáo mẫu thường bao gồm các mẫu chuẩn để cung cấp các thông tin tài chính dùng để tổng hợp hoặc hợp nhất vào báo cáo tài chính tập đoàn. Tuy nhiên, bộ báo cáo mẫu thường không chỉ là bộ báo cáo tài chính đầy đủ được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

A25. Nội dung hướng dẫn *của Ban Giám đốc tập đoàn* thường bao gồm:

(1) Các chính sách kế toán được áp dụng;

(2) Các quy định của pháp luật và các yêu cầu thuyết minh khác được áp dụng cho báo cáo tài chính tập đoàn, bao gồm:

- Xác định và lập báo cáo bộ phận;

- Các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan;

- Các giao dịch trong nội bộ tập đoàn và lợi nhuận chưa thực hiện;

- Các số dư tài khoản trong nội bộ tập đoàn.

(3) Thời hạn báo cáo.

A26. Hiểu biết của nhóm kiểm toán tập đoàn về các hướng dẫn có thể bao gồm:

(1) Tính rõ ràng và thực tế của các hướng dẫn để hoàn thành bộ báo cáo mẫu;

(2) Các hướng dẫn có các đặc điểm sau hay không:

- Mô tả đầy đủ các đặc điểm của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

- Cung cấp đầy đủ thông tin về các thuyết minh để đảm bảo tuân thủ các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, ví dụ, thuyết minh về các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, thông tin bộ phận;

- Cung cấp đầy đủ thông tin để xác định các bút toán điều chỉnh khi hợp nhất, ví dụ: các giao dịch trong nội bộ tập đoàn, các khoản lợi nhuận chưa thực hiện và các số dư tài khoản trong nội bộ tập đoàn;

- Cung cấp đầy đủ thông tin về việc Ban Giám đốc đơn vị thành viên phê duyệt báo cáo tài chính.

Gian lận (hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

A27. Theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240, kiểm toán viên phải xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận và phải thiết kế, thực hiện những biện pháp xử lý thích hợp đối với rủi ro đã đánh giá. Thông tin được sử dụng để xác định rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn do gian lận có thể gồm:

(1) Đánh giá của Ban Giám đốc tập đoàn về rủi ro báo cáo tài chính tập đoàn có thể có sai sót trọng yếu do gian lận;

(2) Quá trình Ban Giám đốc tập đoàn xác định và xử lý rủi ro do gian lận trong tập đoàn, bao gồm bất kỳ rủi ro do gian lận cụ thể nào được Ban Giám đốc tập đoàn xác định, hoặc các số dư tài khoản, nhóm giao dịch hoặc thuyết minh có khả năng chứa đựng rủi ro do gian lận;

(3) Liệu có đơn vị thành viên đặc thù nào có khả năng xảy ra rủi ro do gian lận hay không;

(4) Cách thức Ban quản trị tập đoàn giám sát các quy trình mà Ban Giám đốc tập đoàn thực hiện để xác định và xử lý rủi ro do gian lận trong tập đoàn và các kiểm soát mà Ban Giám đốc tập đoàn đã thiết lập để giảm thiểu những rủi ro này;

(5) Câu trả lời của Ban quản trị tập đoàn, Ban Giám đốc tập đoàn, kiểm toán nội bộ (và Ban Giám đốc đơn vị thành viên, kiểm toán viên đơn vị thành viên, và những người khác, nếu thích hợp) cho các câu hỏi phỏng vấn của nhóm kiểm toán tập đoàn về việc họ có biết về bất kỳ gian lận thực tế, nghi ngờ hoặc cáo buộc gian lận nào gây ảnh hưởng đến đơn vị thành viên hoặc tập đoàn hay không.

Thảo luận giữa các thành viên nhóm kiểm toán tập đoàn và các kiểm toán viên đơn vị thành viên về rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính của tập đoàn, kể cả rủi ro do gian lận (hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

A28. Các thành viên chủ chốt của nhóm kiểm toán phải thảo luận về khả năng xảy ra sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán do gian lận hoặc nhầm lẫn, đặc biệt chú trọng tới những rủi ro do gian lận. Trong một cuộc kiểm toán tập đoàn, các cuộc thảo luận nhóm kiểm toán theo quy định đoạn 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 và đoạn 10 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 cũng có thể bao gồm cả kiểm toán viên đơn vị thành viên. Quyết định của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn về đối tượng tham gia thảo luận, cách thức, thời điểm và phạm vi thảo luận chịu ảnh hưởng của các yếu tố như kinh nghiệm làm việc trước đây với tập đoàn.

A29. Các cuộc thảo luận như trên tạo cơ hội để:

(1) Chia sẻ hiểu biết về các đơn vị thành viên và môi trường hoạt động, kể cả các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn;

(2) Trao đổi thông tin về các rủi ro kinh doanh của các đơn vị thành viên hoặc tập đoàn;

(3) Trao đổi ý kiến về việc báo cáo tài chính tập đoàn có khả năng chứa đựng sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn như thế nào và ở đâu, Ban Giám đốc tập đoàn và Ban Giám đốc đơn vị thành viên có thể sai phạm trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính gian lận và che giấu hành vi gian lận đó như thế nào và tài sản của các đơn vị thành viên có thể bị biển thủ như thế nào;

(4) Xác định các thông lệ được Ban Giám đốc tập đoàn hoặc đơn vị thành viên thực hiện mà những thông lệ đó có thể bị thiên lệch hoặc được thiết kế để xử lý những khoản thu nhập có thể dẫn đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính gian lận, như thông lệ về ghi nhận doanh thu không tuân thủ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(5) Xem xét các yếu tố bên trong và bên ngoài đã xác định có ảnh hưởng tới tập đoàn mà có thể tạo ra động cơ hoặc áp lực cho Ban Giám đốc tập đoàn, Ban Giám đốc đơn vị thành viên hoặc những người khác thực hiện hành vi gian lận, tạo ra cơ hội thực hiện hành vi gian lận, hoặc cho thấy văn hóa hoặc môi trường cho phép Ban Giám đốc tập đoàn, Ban Giám đốc đơn vị thành viên hoặc những người khác hợp lý hóa hành vi gian lận của mình;

(6) Xem xét rủi ro Ban Giám đốc tập đoàn hoặc Ban Giám đốc đơn vị thành viên có thể khống chế kiểm soát;

(7) Xem xét liệu các chính sách kế toán nhất quán có được áp dụng để lập và trình bày báo cáo tài chính của các đơn vị thành viên cho mục đích lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn hay không. Nếu các chính sách kế toán không nhất quán thì phải xem xét cách thức phát hiện và điều chỉnh những khác biệt trong các chính sách kế toán như thế nào (nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng yêu cầu);

(8) Thảo luận về gian lận đã được phát hiện tại các đơn vị thành viên hoặc thông tin cho thấy sự tồn tại của gian lận ở đơn vị thành viên;

(9) Chia sẻ những thông tin có thể cho thấy hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, ví dụ: hành vi hối lộ hoặc chuyển giá không phù hợp.

Các yếu tố dẫn đến rủi ro (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A30. Phụ lục 03 của Chuẩn mực này cung cấp ví dụ về các điều kiện hoặc sự kiện mà khi xảy ra riêng lẻ hay đồng thời có thể cho thấy rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn, kể cả rủi ro do gian lận.

Đánh giá rủi ro (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A31. Để đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn, nhóm kiểm toán tập đoàn dựa vào những thông tin sau:

(1) Thông tin thu thập được từ việc tìm hiểu về tập đoàn, các đơn vị thành viên và môi trường hoạt động và về quy trình hợp nhất, bao gồm bằng chứng kiểm toán

thu thập được khi đánh giá việc thiết kế và thực hiện các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn và các kiểm soát liên quan đến việc hợp nhất;

(2) Thông tin thu thập được từ các kiểm toán viên đơn vị thành viên.

Hiểu biết về kiểm toán viên đơn vị thành viên (hướng dẫn đoạn 19 - 20 Chuẩn mực này)

A32. Nhóm kiểm toán tập đoàn chỉ tìm hiểu về kiểm toán viên đơn vị thành viên khi họ dự định đề nghị kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên cho mục đích kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn. Ví dụ, nhóm kiểm toán tập đoàn không cần phải tìm hiểu về kiểm toán viên của những đơn vị thành viên mà nhóm kiểm toán tập đoàn dự định chỉ thực hiện các thủ tục phân tích ở cấp độ tập đoàn.

Các thủ tục mà nhóm kiểm toán tập đoàn thực hiện để tìm hiểu về kiểm toán viên đơn vị thành viên và các nguồn bằng chứng kiểm toán (hướng dẫn đoạn 19 Chuẩn mực này)

A33. Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục mà nhóm kiểm toán tập đoàn thực hiện để tìm hiểu về kiểm toán viên đơn vị thành viên chịu ảnh hưởng của các yếu tố như kinh nghiệm hoặc hiểu biết trước đây về kiểm toán viên đơn vị thành viên và mức độ mà nhóm kiểm toán tập đoàn và kiểm toán viên đơn vị thành viên phải tuân thủ các chính sách và thủ tục chung, ví dụ:

(1) Liệu nhóm kiểm toán tập đoàn và kiểm toán viên đơn vị thành viên có áp dụng chung các chính sách và thủ tục trong các công việc sau hay không:

- Thực hiện kiểm toán (ví dụ: phương pháp luận kiểm toán);
- Kiểm soát chất lượng; hoặc
- Giám sát.

(2) Tính nhất quán hoặc tương đồng của:

- Pháp luật và các quy định;
- Giám sát nghề nghiệp, kỷ luật và đảm bảo chất lượng;
- Giáo dục và đào tạo;
- Các tổ chức nghề nghiệp và chuẩn mực nghề nghiệp; hoặc
- Ngôn ngữ và văn hóa.

A34. Các yếu tố *hướng dẫn tại đoạn A33 Chuẩn mực này* tương tác với nhau và không loại trừ lẫn nhau. Ví dụ, để tìm hiểu về kiểm toán viên đơn vị thành viên A - người áp dụng nhất quán các chính sách và thủ tục chung về kiểm soát chất lượng, giám sát, phương pháp luận kiểm toán chung với nhóm kiểm toán tập đoàn hoặc cùng hoạt động tại Việt Nam, phạm vi các thủ tục của nhóm kiểm toán tập đoàn có thể hẹp hơn so với phạm vi các thủ tục để tìm hiểu về kiểm toán viên đơn vị thành viên B - người không áp dụng nhất quán các chính sách và thủ tục

chung về kiểm soát chất lượng, giám sát, phương pháp luận kiểm toán chung hoặc hoạt động ở nước ngoài. Nội dung của các thủ tục được thực hiện liên quan đến kiểm toán viên đơn vị thành viên A và B cũng có thể khác nhau.

A35. Nhóm kiểm toán tập đoàn có thể tìm hiểu về kiểm toán viên đơn vị thành viên bằng một số cách khác nhau. Ví dụ, trong năm đầu tiên có sự tham gia của kiểm toán viên đơn vị thành viên, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể:

(1) Đánh giá kết quả của hệ thống giám sát kiểm soát chất lượng khi nhóm kiểm toán tập đoàn và kiểm toán viên đơn vị thành viên cùng thuộc một doanh nghiệp kiểm toán hoặc cùng mạng lưới, cùng hoạt động và tuân thủ các chính sách và thủ tục giám sát chung (theo quy định tại đoạn 54 Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1);

(2) Gặp gỡ và thảo luận với kiểm toán viên đơn vị thành viên về các vấn đề nêu trong đoạn 19(a) - (c) Chuẩn mực này;

(3) Đề nghị kiểm toán viên đơn vị thành viên xác nhận bằng văn bản về những vấn đề nêu trong đoạn 19(a) - (c) Chuẩn mực này. Phụ lục 04 Chuẩn mực này cung cấp ví dụ về Thư xác nhận của kiểm toán viên đơn vị thành viên;

(4) Yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên trả lời các câu hỏi về những vấn đề nêu trong đoạn 19(a) - (c) Chuẩn mực này;

(5) Trao đổi với các đồng nghiệp trong doanh nghiệp kiểm toán về kiểm toán viên đơn vị thành viên, hoặc trao đổi với bên thứ ba đáng tin cậy có hiểu biết về kiểm toán viên đơn vị thành viên; hoặc

(6) Thu thập xác nhận của tổ chức nghề nghiệp mà kiểm toán viên đơn vị thành viên là hội viên, các cơ quan có thẩm quyền nơi cấp giấy chứng nhận đăng ký hành nghề cho kiểm toán viên đơn vị thành viên, hoặc các bên thứ ba khác.

Trong những năm tiếp theo, việc tìm hiểu về kiểm toán viên đơn vị thành viên có thể dựa vào kinh nghiệm trước đó của nhóm kiểm toán tập đoàn với kiểm toán viên đơn vị thành viên. Nhóm kiểm toán tập đoàn có thể đề nghị kiểm toán viên đơn vị thành viên xác nhận liệu có thay đổi gì liên quan đến những vấn đề nêu trong đoạn 19(a) - (c) Chuẩn mực này so với năm trước hay không.

A36. Khi có các cơ quan giám sát độc lập được thành lập để giám sát hoạt động kiểm toán và chất lượng kiểm toán, hiểu biết về môi trường pháp lý có thể giúp nhóm kiểm toán tập đoàn đánh giá tính độc lập và năng lực chuyên môn của kiểm toán viên đơn vị thành viên. Nhóm kiểm toán tập đoàn có thể thu thập thông tin về môi trường pháp lý từ kiểm toán viên đơn vị thành viên hoặc từ các cơ quan giám sát độc lập.

Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan đến kiểm toán tập đoàn (hướng dẫn đoạn 19(a) Chuẩn mực này)

A37. Khi thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên cho mục đích kiểm toán tập đoàn, kiểm toán viên đơn vị thành viên phải tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan đến kiểm toán tập đoàn. Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp đó có thể khác biệt hoặc có bổ sung thêm so với chuẩn mực và quy định áp dụng cho kiểm toán viên đơn vị thành viên khi thực hiện kiểm toán theo luật định. Vì thế, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể tìm hiểu liệu kiểm toán viên đơn vị thành viên có hiểu và tuân thủ đầy đủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp liên quan đến kiểm toán tập đoàn để hoàn thành trách nhiệm của mình trong cuộc kiểm toán tập đoàn hay không.

Năng lực chuyên môn của kiểm toán viên đơn vị thành viên (hướng dẫn đoạn 19(b) Chuẩn mực này)

A38. Để hiểu biết về năng lực chuyên môn của kiểm toán viên đơn vị thành viên, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể xem xét liệu kiểm toán viên đơn vị thành viên có các đặc điểm sau đây hay không:

(1) Hiểu biết đầy đủ về các chuẩn mực kiểm toán và các chuẩn mực khác áp dụng cho kiểm toán tập đoàn để hoàn thành trách nhiệm của mình trong cuộc kiểm toán tập đoàn;

(2) Có các kỹ năng đặc biệt (ví dụ: kiến thức về ngành đặc thù) cần thiết để thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của một đơn vị thành viên đặc thù;

(3) Có hiểu biết đầy đủ về khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng để hoàn thành trách nhiệm của mình trong cuộc kiểm toán tập đoàn (hướng dẫn của Ban Giám đốc tập đoàn cho các đơn vị thành viên thường mô tả các đặc điểm của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng).

Sử dụng hiểu biết của nhóm kiểm toán tập đoàn về kiểm toán viên đơn vị thành viên (hướng dẫn đoạn 20 Chuẩn mực này)

A39. *Trường hợp kiểm toán viên đơn vị thành viên không đáp ứng được các yêu cầu về tính độc lập liên quan đến kiểm toán tập đoàn thì* việc nhóm kiểm toán tập đoàn tham gia vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên hoặc thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro bổ sung hoặc thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên cũng không thể khắc phục được thực tế là kiểm toán viên đơn vị thành viên không đảm bảo được tính độc lập.

A40. Tuy nhiên, với các công việc đã nêu ở đoạn A39 Chuẩn mực này, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể khắc phục được những lo ngại về năng lực chuyên môn của kiểm toán viên đơn vị thành viên (ví dụ: thiếu kiến thức về ngành đặc thù), hoặc kiểm toán viên đơn vị thành viên không hoạt động trong môi trường có thể giám sát tích cực các kiểm toán viên.

A41. Khi pháp luật và các quy định không cho phép tiếp cận với các phần liên quan của tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên đơn vị thành viên, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên khắc phục vấn đề này bằng cách lập biên bản/bản ghi nhớ có các thông tin liên quan *để cung cấp cho nhóm kiểm toán tập đoàn.*

Mức trọng yếu (hướng dẫn đoạn 21 - 23 Chuẩn mực này)

A42. Theo quy định tại đoạn 10 - 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320, kiểm toán viên phải:

(a) Xác định (khi xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể):

(i) Mức trọng yếu tổng thể đối với báo cáo tài chính;

(ii) Mức hoặc các mức trọng yếu chi tiết áp dụng cho các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh cụ thể nếu trong trường hợp cụ thể của đơn vị được kiểm toán, các nhóm giao dịch, số dư các tài khoản hoặc thuyết minh đó có sai sót với mức thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính nhưng có thể ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính;

(b) Xác định mức trọng yếu thực hiện.

Trong trường hợp kiểm toán tập đoàn, nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định mức trọng yếu tổng thể đối với báo cáo tài chính của tập đoàn và mức trọng yếu đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên. Mức trọng yếu tổng thể đối với báo cáo tài chính tập đoàn được sử dụng khi xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể của tập đoàn.

A43. Để giảm xuống một mức độ thấp hợp lý khả năng tổng hợp các sai sót không được điều chỉnh và không được phát hiện trong báo cáo tài chính tập đoàn vượt quá mức trọng yếu tổng thể đối với báo cáo tài chính tập đoàn, mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên phải thấp hơn mức trọng yếu tổng thể đối với báo cáo tài chính tập đoàn. Nhóm kiểm toán tập đoàn có thể xác lập các mức trọng yếu khác nhau đối với các đơn vị thành viên khác nhau. Mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên không nhất thiết phải bằng một phần số học của mức trọng yếu tổng thể đối với báo cáo tài chính tập đoàn, và vì thế tổng hợp các mức trọng yếu đối với các đơn vị thành viên khác nhau có thể vượt quá mức trọng yếu tổng thể đối với báo cáo tài chính tập đoàn. Mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên được sử dụng khi xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể cho đơn vị thành viên.

A44. Mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên được xác định cho các đơn vị thành viên có thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* được kiểm toán hoặc soát xét như một phần của cuộc kiểm toán tập đoàn theo quy định tại đoạn 26, 27(a) và đoạn 29 Chuẩn mực này. Mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên được kiểm toán viên đơn vị thành viên sử dụng để đánh giá liệu từng sai sót hoặc tổng hợp các sai sót được phát hiện nhưng không được điều chỉnh, có trọng yếu hay không.

A45. Ngoài mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên, nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định mức giá trị cho các sai sót. Các sai sót được phát hiện trong thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên có giá trị cao hơn mức giá trị này phải được trao đổi với nhóm kiểm toán tập đoàn.

A46. Trường hợp kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của một đơn vị thành viên, kiểm toán viên đơn vị thành viên (hoặc nhóm kiểm toán tập đoàn) phải xác định mức trọng yếu thực hiện ở cấp độ đơn vị thành viên. Việc này để giảm xuống một mức độ thấp hợp lý khả năng tổng hợp các sai sót không được điều chỉnh và không được phát hiện trong thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên vượt quá mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên. Trong thực tế, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể sử dụng mức trọng yếu thực hiện mà kiểm toán viên đơn vị thành viên đã xác định để làm mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên đó. Khi đó, kiểm toán viên đơn vị thành viên sử dụng mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên để đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên và thiết kế các thủ tục kiểm toán tiếp theo để xử lý các rủi ro đã đánh giá và đánh giá xem liệu từng sai sót hoặc tổng hợp các sai sót đã được phát hiện có trọng yếu hay không.

Biện pháp xử lý đối với các rủi ro đã đánh giá

Xác định loại công việc phải thực hiện đối với thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của đơn vị thành viên (hướng dẫn đoạn 26 - 27 Chuẩn mực này)

A47. Việc nhóm kiểm toán tập đoàn xác định loại công việc phải thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên và sự tham gia của nhóm kiểm toán tập đoàn vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên chịu ảnh hưởng của các yếu tố sau:

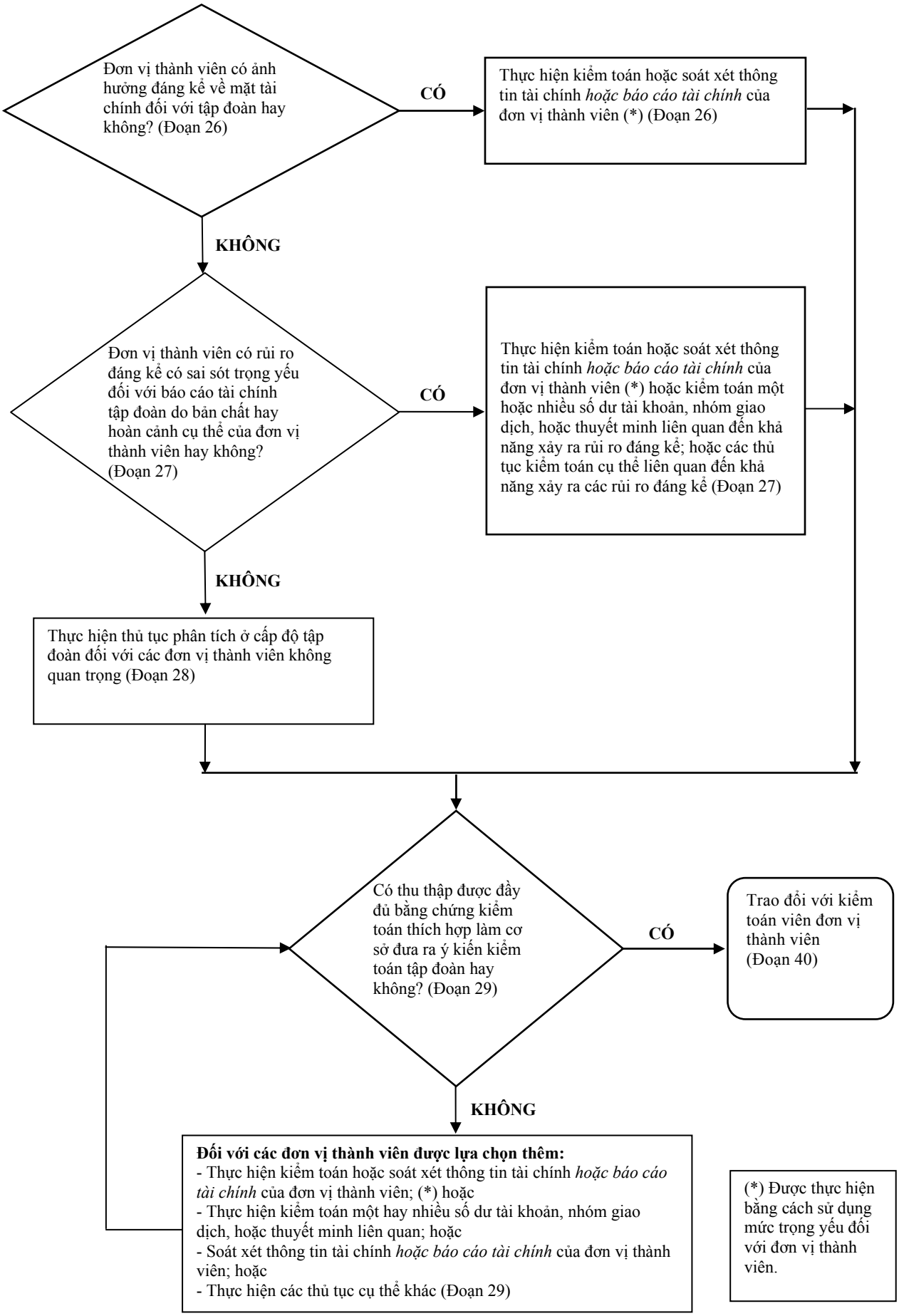
(a) Tầm quan trọng của đơn vị thành viên;

(b) Rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được phát hiện trong báo cáo tài chính tập đoàn;

(c) Đánh giá của nhóm kiểm toán tập đoàn về việc thiết kế các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn và xác định liệu các kiểm soát này đã được thực hiện hay chưa;

(d) Hiểu biết của nhóm kiểm toán tập đoàn về kiểm toán viên đơn vị thành viên.

Sơ đồ dưới đây cho thấy tầm quan trọng của đơn vị thành viên ảnh hưởng như thế nào tới quyết định của nhóm kiểm toán tập đoàn về loại công việc phải thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên.


Đơn vị thành viên có ảnh hưởng đáng kể về mặt tài chính đối với tập đoàn hay không? (Đoạn 26)
CÓ
Thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên (*) (Đoạn 26)
KHÔNG
Đơn vị thành viên có rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đối với báo cáo tài chính tập đoàn do bản chất hay hoàn cảnh cụ thể của đơn vị thành viên hay không? (Đoạn 27)
CÓ
Thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên (*) hoặc kiểm toán một hoặc nhiều số dư tài khoản, nhóm giao dịch, hoặc thuyết minh liên quan đến khả năng xảy ra rủi ro đáng kể; hoặc các thủ tục kiểm toán cụ thể liên quan đến khả năng xảy ra các rủi ro đáng kể (Đoạn 27)
KHÔNG
Thực hiện thủ tục phân tích ở cấp độ tập đoàn đối với các đơn vị thành viên không quan trọng (Đoạn 28)
Có thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán tập đoàn hay không? (Đoạn 29)
CÓ
Trao đổi với kiểm toán viên đơn vị thành viên (Đoạn 40)
KHÔNG
Đối với các đơn vị thành viên được lựa chọn thêm:
- Thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên; (*) hoặc
- Thực hiện kiểm toán một hay nhiều số dư tài khoản, nhóm giao dịch, hoặc thuyết minh liên quan; hoặc
- Soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên; hoặc
- Thực hiện các thủ tục cụ thể khác (Đoạn 29)
(*) Được thực hiện bằng cách sử dụng mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên.

Các đơn vị thành viên quan trọng (hướng dẫn đoạn 27(b) - 27(c) Chuẩn mực này)

A48. Nhóm kiểm toán tập đoàn có thể xác định một đơn vị thành viên là quan trọng vì đơn vị thành viên đó có rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đối với báo cáo tài chính tập đoàn do bản chất hoặc hoàn cảnh cụ thể của đơn vị đó. Trường hợp này, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể xác định các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh chịu ảnh hưởng của các rủi ro đáng kể này. Khi đó, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể quyết định thực hiện, hoặc đề nghị kiểm toán viên đơn vị thành viên chỉ thực hiện kiểm toán các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh đó. Ví dụ, trong trường hợp mô tả tại đoạn A6 Chuẩn mực này, việc *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên có thể chỉ giới hạn ở việc kiểm toán các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thuyết minh bị ảnh hưởng bởi hoạt động kinh doanh ngoại hối của đơn vị thành viên đó. Trường hợp nhóm kiểm toán tập đoàn đề nghị kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện kiểm toán một hoặc nhiều nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh cụ thể, việc trao đổi thông tin của nhóm kiểm toán tập đoàn (xem đoạn 40 Chuẩn mực này) phải tính đến thực tế là nhiều khoản mục trong báo cáo tài chính có liên quan với nhau.

A49. Nhóm kiểm toán tập đoàn có thể thiết kế các thủ tục kiểm toán để xử lý rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn. Ví dụ, trường hợp có rủi ro đáng kể là hàng tồn kho bị lỗi thời, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể thực hiện, hoặc đề nghị kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện các thủ tục kiểm toán cụ thể đối với việc đánh giá hàng tồn kho tại đơn vị thành viên nắm giữ một khối lượng lớn hàng tồn kho có khả năng bị lỗi thời mặc dù đơn vị thành viên đó không phải là đơn vị thành viên quan trọng.

Các đơn vị thành viên không quan trọng (hướng dẫn đoạn 28 - 29 Chuẩn mực này)

A50. Tùy thuộc vào hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán, thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên có thể được tổng hợp ở nhiều cấp độ khác nhau cho mục đích thực hiện các thủ tục phân tích. Kết quả của các thủ tục phân tích chứng thực cho các kết luận của nhóm kiểm toán tập đoàn rằng không có rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu nào của thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* được tổng hợp của các đơn vị thành viên không quan trọng.

A51. Quyết định của nhóm kiểm toán tập đoàn về việc chọn bao nhiêu đơn vị thành viên theo quy định tại đoạn 29 Chuẩn mực này, chọn những đơn vị thành viên nào và loại công việc phải thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của từng đơn vị thành viên được lựa chọn có thể chịu ảnh hưởng của các yếu tố sau:

(1) Phạm vi của bằng chứng kiểm toán kỳ vọng sẽ thu thập được từ thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên quan trọng;

(2) Đơn vị thành viên mới được thành lập hay được mua lại;

(3) Có những thay đổi đáng kể ở đơn vị thành viên hay không;

(4) Kiểm toán nội bộ đã thực hiện công việc tại đơn vị thành viên hay chưa và ảnh hưởng của công việc đó đến cuộc kiểm toán tập đoàn;

(5) Các đơn vị thành viên có áp dụng các hệ thống và quy trình chung không;

(6) Tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn;

(7) Các biến động bất thường được phát hiện nhờ các thủ tục phân tích được thực hiện ở cấp độ tập đoàn;

(8) Ảnh hưởng đáng kể về mặt tài chính hoặc rủi ro của đơn vị thành viên đó so với các đơn vị thành viên khác cùng loại;

(9) Đơn vị thành viên đó có phải là đối tượng phải kiểm toán bắt buộc theo pháp luật và các quy định hay vì một lý do khác.

Khi lựa chọn các đơn vị thành viên *không quan trọng,* việc đưa vào một yếu tố không thể dự đoán trước có thể làm tăng khả năng phát hiện sai sót trọng yếu đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên. Việc lựa chọn các đơn vị thành viên thường được thay đổi theo chu kỳ.

A52. Việc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của một đơn vị thành viên có thể được thực hiện theo *Chuẩn mực về soát xét số 2400 ("Soát xét báo cáo tài chính") hoặc Chuẩn mực về soát xét số 2410 ("Soát xét báo cáo tài chính giữa niên độ")*(*), tùy theo từng trường hợp. Nhóm kiểm toán tập đoàn cũng có thể thực hiện thêm các thủ tục bổ sung để hỗ trợ cho việc soát xét. *((*) Xem ghi chú tại cuối Chuẩn mực này).*

A53. Như đã hướng dẫn tại đoạn A13 Chuẩn mực này, một tập đoàn có thể chỉ bao gồm các đơn vị thành viên không quan trọng. Trường hợp này, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán tập đoàn thông qua việc xác định loại công việc phải thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên theo quy định tại đoạn 29 Chuẩn mực này. Nhóm kiểm toán tập đoàn khó có khả năng thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán nếu nhóm kiểm toán tập đoàn hoặc kiểm toán viên đơn vị thành viên chỉ thử nghiệm các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn và thực hiện các thủ tục phân tích đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên.

Tham gia vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên (hướng dẫn đoạn 30 - 31 Chuẩn mực này)

A54. Các yếu tố có thể ảnh hưởng đến sự tham gia của nhóm kiểm toán tập đoàn vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên bao gồm:

(a) Tầm quan trọng của đơn vị thành viên;

(b) Rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được phát hiện đối với báo cáo tài chính của tập đoàn;

(c) Hiểu biết của nhóm kiểm toán tập đoàn về kiểm toán viên đơn vị thành viên.

Trường hợp một đơn vị thành viên là quan trọng hoặc đã phát hiện được các rủi ro đáng kể, nhóm kiểm toán tập đoàn phải thực hiện các thủ tục đã được quy định trong đoạn 30 - 31 Chuẩn mực này. Trường hợp đơn vị thành viên không quan trọng, nội dung, lịch trình và phạm vi tham gia của nhóm kiểm toán tập đoàn vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên sẽ thay đổi dựa trên hiểu biết của nhóm kiểm toán tập đoàn về kiểm toán viên đơn vị thành viên đó. Việc xác định đơn vị thành viên không phải là đơn vị thành viên quan trọng sẽ trở nên thứ yếu khi nhóm kiểm toán tập đoàn lo ngại về năng lực chuyên môn của kiểm toán viên đơn vị thành viên. Ví dụ, một đơn vị thành viên không được coi là quan trọng nhưng nhóm kiểm toán tập đoàn vẫn có thể quyết định tham gia vào việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên đơn vị thành viên, vì nhóm kiểm toán tập đoàn lo ngại về năng lực chuyên môn của kiểm toán viên đơn vị thành viên (ví dụ, thiếu những hiểu biết về ngành đặc thù), hoặc kiểm toán viên đơn vị thành viên không hoạt động trong môi trường pháp lý chặt chẽ có thể giám sát tích cực các kiểm toán viên.

A55. Dựa trên hiểu biết của nhóm kiểm toán tập đoàn về kiểm toán viên đơn vị thành viên, các hình thức tham gia vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên ngoài các hình thức quy định trong đoạn 30 - 31 và 42 Chuẩn mực này, bao gồm:

(a) Họp với Ban Giám đốc đơn vị thành viên hoặc các kiểm toán viên đơn vị thành viên để tìm hiểu về đơn vị thành viên và môi trường hoạt động của đơn vị;

(b) Soát xét chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán của kiểm toán viên đơn vị thành viên;

(c) Thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro để phát hiện và đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu tại đơn vị thành viên. Các thủ tục này có thể được thực hiện cùng với kiểm toán viên đơn vị thành viên hoặc do nhóm kiểm toán tập đoàn thực hiện;

(d) Thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo. Các thủ tục này có thể được thiết kế và thực hiện cùng với kiểm toán viên đơn vị thành viên hoặc do nhóm kiểm toán tập đoàn thực hiện;

(e) Tham dự vào cuộc họp tổng kết hoặc các cuộc họp quan trọng khác giữa kiểm toán viên đơn vị thành viên và Ban Giám đốc đơn vị thành viên;

(f) Soát xét những phần có liên quan khác của tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên đơn vị thành viên.

Quy trình hợp nhất

Các bút toán điều chỉnh và phân loại lại khi hợp nhất (hướng dẫn đoạn 34 Chuẩn mực này)

A56. Quy trình hợp nhất có thể yêu cầu phải điều chỉnh lại các số liệu đã báo cáo trong báo cáo tài chính tập đoàn mà không qua hệ thống xử lý giao dịch thông thường, và có thể không phải là đối tượng của các kiểm soát nội bộ như các thông tin tài chính khác. Đánh giá của nhóm kiểm toán tập đoàn về tính thích hợp, tính đầy đủ và tính chính xác của các bút toán điều chỉnh có thể bao gồm:

(1) Đánh giá liệu các bút toán điều chỉnh quan trọng có phản ánh phù hợp về các sự kiện và giao dịch liên quan hay không;

(2) Xác định liệu các bút toán điều chỉnh quan trọng đã được tính toán và xử lý chính xác và được Ban Giám đốc tập đoàn và Ban Giám đốc đơn vị thành viên (trong phạm vi phù hợp) phê duyệt hay chưa;

(3) Xác định liệu các bút toán điều chỉnh quan trọng có đủ chứng từ phù hợp để chứng minh và có được ghi chép đầy đủ hay không;

(4) Kiểm tra việc đối chiếu và loại trừ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn, lợi nhuận chưa thực hiện, các số dư tài khoản trong nội bộ tập đoàn.

Trao đổi với kiểm toán viên đơn vị thành viên (hướng dẫn đoạn 40 - 41 Chuẩn mực này)

A57. Nếu không có sự trao đổi thông tin hai chiều hiệu quả giữa nhóm kiểm toán tập đoàn và kiểm toán viên đơn vị thành viên, có thể xảy ra rủi ro là nhóm kiểm toán tập đoàn không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán tập đoàn. Việc trao đổi rõ ràng và kịp thời về các yêu cầu của nhóm kiểm toán tập đoàn sẽ hình thành cơ sở cho sự trao đổi thông tin hai chiều hiệu quả giữa nhóm kiểm toán tập đoàn và kiểm toán viên đơn vị thành viên.

A58. Các yêu cầu của nhóm kiểm toán tập đoàn thường được trao đổi với kiểm toán viên đơn vị thành viên thông qua "Thư hướng dẫn". Phụ lục 05 của Chuẩn mực này hướng dẫn các vấn đề được yêu cầu trao đổi và bổ sung có thể được trình bày trong Thư hướng dẫn. Việc trao đổi của kiểm toán viên đơn vị thành viên với nhóm kiểm toán tập đoàn thường được thực hiện bằng biên bản hoặc báo cáo về công việc đã thực hiện. Tuy nhiên, việc trao đổi giữa nhóm kiểm toán tập đoàn và kiểm toán viên đơn vị thành viên có thể không nhất thiết phải bằng văn bản. Ví dụ, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể gặp kiểm toán viên đơn vị thành viên để thảo luận về các rủi ro đáng kể đã được phát hiện hoặc soát xét những phần có liên quan của tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên đơn vị thành viên. Tuy nhiên, những yêu cầu về tài liệu, hồ sơ của Chuẩn mực này và các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác vẫn được áp dụng.

A59. Ví dụ, khi hợp tác với nhóm kiểm toán tập đoàn, kiểm toán viên đơn vị thành viên sẽ cung cấp cho nhóm kiểm toán tập đoàn quyền tiếp cận với tài liệu, hồ sơ kiểm toán liên quan nếu pháp luật và các quy định cho phép.

A60. Khi một thành viên của nhóm kiểm toán tập đoàn cũng là kiểm toán viên đơn vị thành viên, mục tiêu của nhóm kiểm toán tập đoàn là trao đổi rõ ràng với kiểm toán viên đơn vị thành viên có thể đạt được bằng các hình thức khác ngoài việc trao đổi bằng văn bản cụ thể. Ví dụ:

(1) Việc kiểm toán viên đơn vị thành viên được tiếp cận với chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán có thể được coi là đầy đủ theo quy định tại đoạn 40 Chuẩn mực này về trao đổi theo yêu cầu của nhóm kiểm toán tập đoàn;

(2) Việc nhóm kiểm toán tập đoàn được soát xét tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên đơn vị thành viên có thể được coi là đầy đủ theo quy định tại đoạn 41 Chuẩn mực này về trao đổi các vấn đề liên quan đến kết luận của nhóm kiểm toán tập đoàn.

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

Soát xét tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên đơn vị thành viên (hướng dẫn đoạn 42(b) Chuẩn mực này)

A61. Việc xác định những tài liệu nào trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên đơn vị thành viên là có liên quan đến cuộc kiểm toán tập đoàn có thể thay đổi tùy theo từng trường hợp. Thông thường, các tài liệu cần tập trung soát xét sẽ là các tài liệu, hồ sơ kiểm toán liên quan đến các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn. Phạm vi soát xét có thể bị ảnh hưởng bởi thực tế là tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên đơn vị thành viên đã được doanh nghiệp kiểm toán đơn vị thành viên soát xét hay chưa.

Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán (hướng dẫn đoạn 44 - 45 Chuẩn mực này)

A62. Nếu nhóm kiểm toán tập đoàn kết luận rằng chưa thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán tập đoàn, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện các thủ tục bổ sung. Nếu việc này không khả thi, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể thực hiện các thủ tục riêng của nhóm đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên.

A63. Đánh giá của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn về ảnh hưởng tổng hợp của các sai sót (kể cả sai sót được nhóm kiểm toán tập đoàn phát hiện và được kiểm toán viên đơn vị thành viên thông báo) cho phép thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn xác định liệu tổng thể báo cáo tài chính tập đoàn có sai sót trọng yếu hay không.

Trao đổi với Ban Giám đốc và Ban quản trị tập đoàn

Trao đổi với Ban Giám đốc tập đoàn (hướng dẫn đoạn 46 - 48 Chuẩn mực này)

A64. Đoạn 40 - 42 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 quy định về việc trao đổi về gian lận với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán và nếu Ban Giám đốc đơn vị có liên quan đến gian lận thì phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị.

A65. Ban Giám đốc tập đoàn có thể cần giữ bí mật những thông tin nhạy cảm trọng yếu nhất định. Ví dụ về các vấn đề có thể quan trọng đối với báo cáo tài chính của đơn vị thành viên mà Ban Giám đốc đơn vị thành viên có thể không nhận biết được bao gồm:

(1) Khả năng xảy ra kiện tụng và tranh chấp;

(2) Kế hoạch cắt giảm các tài sản quan trọng;

(3) Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán;

(4) Các thỏa thuận pháp lý quan trọng.

Trao đổi với Ban quản trị tập đoàn (hướng dẫn đoạn 49 Chuẩn mực này)

A66. Các vấn đề mà nhóm kiểm toán tập đoàn trao đổi với Ban quản trị tập đoàn có thể bao gồm cả các vấn đề được kiểm toán viên đơn vị thành viên thông báo cho nhóm kiểm toán tập đoàn mà nhóm kiểm toán tập đoàn xét thấy đó là các vấn đề quan trọng thuộc trách nhiệm của Ban quản trị tập đoàn. Việc trao đổi với Ban quản trị tập đoàn diễn ra tại những thời điểm khác nhau trong suốt quá trình kiểm toán tập đoàn. Ví dụ, các vấn đề quy định trong đoạn 49(a) - (b) Chuẩn mực này có thể được trao đổi sau khi nhóm kiểm toán tập đoàn đã xác định công việc cần thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên. Mặt khác, vấn đề quy định trong đoạn 49(c) Chuẩn mực này có thể được trao đổi khi kết thúc cuộc kiểm toán và các vấn đề được nêu trong đoạn 49(d) - (e) Chuẩn mực này có thể được trao đổi khi các vấn đề đó phát sinh.

Ghi chú: (*) Chuẩn mực về soát xét số 2400 và số 2410 nêu tại đoạn A52 Chuẩn mực này sẽ được ban hành sau.

Phụ lục 01

(Hướng dẫn đoạn A19 Chuẩn mực này)

VÍ DỤ VỀ Ý KIẾN KIỂM TOÁN DẠNG NGOẠI TRỪ KHI NHÓM KIỂM TOÁN TẬP ĐOÀN KHÔNG THỂ THU THẬP ĐẦY ĐỦ BẰNG CHỨNG KIỂM TOÁN THÍCH HỢP ĐỂ LÀM CƠ SỞ CHO Ý KIẾN KIỂM TOÁN TẬP ĐOÀN

Trong ví dụ này, nhóm kiểm toán tập đoàn không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến một đơn vị thành viên quan trọng được hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu (được ghi nhận với giá trị 15 tỷ đồng trong Bảng cân đối kế toán có tổng giá trị tài sản là 60 tỷ đồng) vì nhóm kiểm toán tập đoàn không được tiếp cận với tài liệu, sổ kế toán, Ban Giám đốc hoặc kiểm toán viên của đơn vị thành viên.

Nhóm kiểm toán tập đoàn đã xem xét báo cáo tài chính tại ngày 31/12/20x1 đã được kiểm toán và báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính của đơn vị thành viên, và xem xét các thông tin tài chính liên quan đến đơn vị thành viên do Ban Giám đốc tập đoàn cung cấp.

Theo xét đoán của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn, ảnh hưởng của việc không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp đối với báo cáo tài chính tập đoàn là trọng yếu, nhưng không lan tỏa.

Công ty kiểm toán…….
Địa chỉ, điện thoại, fax...
Số:.../20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính hợp nhất

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất kèm theo của Tập đoàn ABC và các công ty con, *được lập ngày…., từ trang… đến trang…,* bao gồm Bảng cân đối kế toán hợp nhất tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu hợp nhất (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất cho năm tài chính kết thúc cùng ngày và Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Tập đoàn chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính hợp nhất của Tập đoàn theo các chuẩn mực kế toán,

chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính hợp nhất dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi phải tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện việc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính hợp nhất của Tập đoàn có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính hợp nhất. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính hợp nhất do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên xem xét kiểm soát nội bộ của Tập đoàn liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Tập đoàn. Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc Tập đoàn cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính hợp nhất.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp để làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán ngoại trừ của chúng tôi.

Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Khoản đầu tư của Tập đoàn ABC vào Công ty XYZ, một công ty liên doanh với nước ngoài được mua lại trong năm và được hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu, được ghi nhận với giá trị là 15 tỷ đồng trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất tại ngày 31/12/20x1, và phần sở hữu của Tập đoàn ABC trong khoản thu nhập ròng là 1 tỷ đồng của XYZ được bao gồm trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất của Tập đoàn cho năm tài chính kết thúc cùng ngày. Chúng tôi không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp về giá trị ghi sổ của khoản đầu tư của Tập đoàn ABC vào Công ty XYZ tại ngày 31/12/20x1 cũng như phần sở hữu của Tập đoàn ABC trong khoản thu nhập ròng của Công ty XYZ cho năm đó vì chúng tôi không được tiếp cận với thông tin tài chính và báo cáo tài chính, Ban Giám đốc và kiểm toán viên của Công ty XYZ. Do đó, chúng tôi không thể xác định liệu có cần thiết phải điều chỉnh các số liệu này hay không.

Ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Theo ý kiến của chúng tôi, ngoại trừ những ảnh hưởng (nếu có) của vấn đề được nêu trong đoạn "Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ", báo cáo tài chính hợp nhất đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, tình hình tài chính của Tập đoàn ABC và các công ty con tại ngày 31/12/20x1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất.

Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định

[Hình thức và nội dung của mục này của báo cáo kiểm toán sẽ thay đổi tùy thuộc vào các trách nhiệm báo cáo khác của kiểm toán viên.]

[(Hà Nội), ngày... tháng... năm...]

Công ty kiểm toán…..	
Tổng Giám đốc	**Kiểm toán viên**
(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)	*(Chữ ký, họ và tên)*
Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:…	Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:…

Nếu theo xét đoán của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn, ảnh hưởng của việc không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp đối với báo cáo tài chính tập đoàn là trọng yếu và lan tỏa, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn phải từ chối đưa ra ý kiến theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705.

Phụ lục 02

(Hướng dẫn đoạn A23 Chuẩn mực này)

VÍ DỤ VỀ CÁC VẤN ĐỀ MÀ NHÓM KIỂM TOÁN TẬP ĐOÀN CÓ THỂ TÌM HIỂU

Ví dụ sau đây bao gồm các vấn đề mà nhóm kiểm toán tập đoàn có thể tìm hiểu, tuy nhiên, không phải tất cả các vấn đề này đều liên quan đến mọi cuộc kiểm toán tập đoàn và các ví dụ này cũng có thể chưa hoàn toàn đầy đủ.

Các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn

1. Các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn có thể bao gồm sự kết hợp của các kiểm soát sau:

(1) Các cuộc họp thường xuyên giữa Ban Giám đốc tập đoàn và Ban Giám đốc đơn vị thành viên để thảo luận việc phát triển kinh doanh và đánh giá kết quả hoạt động;

(2) Giám sát hoạt động và kết quả tài chính của các đơn vị thành viên, bao gồm các thủ tục báo cáo thường xuyên; điều này giúp Ban Giám đốc tập đoàn giám sát kết quả hoạt động thực tế của các đơn vị thành viên so với kế hoạch và có những biện pháp thích hợp;

(3) Quy trình đánh giá rủi ro của Ban Giám đốc tập đoàn, bao gồm xác định, phân tích và quản lý các rủi ro kinh doanh, kể cả rủi ro do gian lận, có thể dẫn đến sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn;

(4) Giám sát, kiểm soát, đối chiếu và loại trừ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn, lợi nhuận chưa thực hiện và các số dư tài khoản trong nội bộ tập đoàn;

(5) Quy trình giám sát tính kịp thời và đánh giá tính chính xác và tính đầy đủ của thông tin tài chính *và báo cáo tài chính* nhận được từ các đơn vị thành viên;

(6) Hệ thống công nghệ thông tin trung tâm được kiểm soát bởi cùng một hệ thống kiểm soát công nghệ thông tin chung cho toàn bộ hoặc một phần tập đoàn;

(7) Các hoạt động kiểm soát trong một hệ thống công nghệ thông tin chung cho toàn bộ hoặc một số đơn vị thành viên;

(8) Giám sát các kiểm soát, bao gồm các hoạt động của kiểm toán nội bộ và các chương trình tự đánh giá;

(9) Các chính sách và thủ tục nhất quán, bao gồm cẩm nang hướng dẫn các thủ tục lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn;

(10) Các chương trình áp dụng cho cả tập đoàn như chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp và các chương trình ngăn ngừa gian lận;

(11) Sự phân công quyền hạn và trách nhiệm cho Ban Giám đốc đơn vị thành viên.

2. Ví dụ, kiểm toán nội bộ có thể được coi là một phần của các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn khi chức năng kiểm toán nội bộ được thực hiện tập trung. Đoạn 09 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 610 quy định về việc đánh giá của nhóm kiểm toán tập đoàn về năng lực và tính khách quan của kiểm toán viên nội bộ khi nhóm kiểm toán tập đoàn dự định sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ.

Quy trình hợp nhất

3. Hiểu biết của nhóm kiểm toán tập đoàn về quy trình hợp nhất có thể bao gồm các vấn đề sau:

Các vấn đề liên quan đến khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng:

(1) Mức độ hiểu biết của Ban Giám đốc đơn vị thành viên về khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(2) Quy trình xác định và hạch toán kế toán cho các đơn vị thành viên theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(3) Quy trình xác định các bộ phận báo cáo cho mục đích báo cáo bộ phận theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(4) Quy trình xác định các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan cho mục đích báo cáo theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(5) Các chính sách kế toán được áp dụng cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn, các thay đổi so với năm tài chính trước và các thay đổi là kết quả do việc áp dụng các chuẩn mực mới hoặc được sửa đổi theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(6) Các thủ tục để xử lý đối với trường hợp đơn vị thành viên có kỳ kế toán năm khác với kỳ kế toán năm của tập đoàn.

Các vấn đề liên quan đến quy trình hợp nhất:

(7) Quy trình Ban Giám đốc tập đoàn tìm hiểu về các chính sách kế toán được các đơn vị thành viên áp dụng, và nếu có thể, đảm bảo rằng các chính sách kế toán nhất quán được áp dụng cho việc lập thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên để sử dụng cho báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn, và đảm bảo rằng những khác biệt trong các chính sách kế toán được xác định và điều chỉnh khi cần thiết theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Các chính sách kế toán nhất quán là các nguyên tắc, cơ sở, quy ước, quy định và thông lệ cụ thể được tập đoàn áp dụng, dựa trên khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, mà các đơn vị thành viên sử dụng các chính sách này để báo cáo các giao dịch tương tự một cách nhất quán. Các chính sách này thường được mô tả trong cẩm nang hướng dẫn các thủ tục lập và trình bày báo cáo tài chính và bộ báo cáo mẫu do Ban Giám đốc tập đoàn phát hành;

(8) Quy trình của Ban Giám đốc tập đoàn để đảm bảo các đơn vị thành viên lập và trình bày báo cáo tài chính đầy đủ, chính xác và kịp thời phục vụ cho việc hợp nhất;

(9) Quy trình quy đổi thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên có đơn vị tiền tệ khác theo đơn vị tiền tệ của báo cáo tài chính tập đoàn;

(10) Cách thức tổ chức công nghệ thông tin cho việc hợp nhất, bao gồm các giai đoạn thủ công và tự động của quy trình và các kiểm soát thủ công và tự động tại các giai đoạn khác nhau của quy trình hợp nhất;

(11) Quy trình Ban Giám đốc tập đoàn thu thập thông tin về các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán.

Các vấn đề liên quan đến các bút toán điều chỉnh hợp nhất:

(12) Quy trình ghi chép các bút toán điều chỉnh hợp nhất, bao gồm việc lập, phê duyệt và xử lý các bút toán ghi sổ có liên quan và kinh nghiệm của những người chịu trách nhiệm về việc hợp nhất;

(13) Các bút toán điều chỉnh hợp nhất theo yêu cầu của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(14) Lý do kinh tế của các sự kiện và giao dịch làm phát sinh các bút toán điều chỉnh hợp nhất;

(15) Tần suất, bản chất và quy mô của các giao dịch giữa các đơn vị thành viên;

(16) Các thủ tục giám sát, kiểm soát, đối chiếu và loại trừ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn, các khoản lợi nhuận chưa thực hiện và các số dư tài khoản trong nội bộ tập đoàn;

(17) Các bước đã thực hiện để xác định giá trị hợp lý của tài sản được mua và các khoản nợ phải trả, các thủ tục phân bổ lợi thế thương mại (khi thích hợp) và kiểm tra tổn thất lợi thế thương mại, theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(18) Các thỏa thuận với một cổ đông chi phối hoặc các cổ đông thiểu số liên quan đến các khoản lỗ của một đơn vị thành viên (ví dụ, nghĩa vụ của cổ đông thiểu số trong việc bù đắp các khoản lỗ này).

Phụ lục 03

(Hướng dẫn đoạn A30 Chuẩn mực này)

VÍ DỤ VỀ CÁC ĐIỀU KIỆN HOẶC SỰ KIỆN CÓ THỂ CHO THẤY RỦI RO CÓ SAI SÓT TRỌNG YẾU TRONG BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẬP ĐOÀN

Ví dụ sau đây bao gồm các điều kiện hoặc sự kiện; tuy nhiên, không phải tất cả các điều kiện hoặc sự kiện đều liên quan đến mọi cuộc kiểm toán tập đoàn và các ví dụ này cũng có thể chưa hoàn toàn đầy đủ.

(1) Cơ cấu tập đoàn phức tạp, đặc biệt là khi thường xuyên có các giao dịch mua bán, giải thể hoặc tái cơ cấu tổ chức;

(2) Cơ cấu quản trị doanh nghiệp không tốt, bao gồm các quy trình ra quyết định không minh bạch;

(3) Không có các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn hoặc các kiểm soát đó không hiệu quả, kể cả trường hợp không có đủ thông tin của Ban Giám đốc tập đoàn về việc giám sát và kết quả giám sát hoạt động của các đơn vị thành viên;

(4) Các đơn vị thành viên đang hoạt động tại nước ngoài - nơi có thể gặp phải các yếu tố như có sự can thiệp bất thường của Chính phủ vào các lĩnh vực như thương mại và chính sách tài khóa, các hạn chế về tiền tệ và chi trả cổ tức và các biến động về tỷ giá hối đoái;

(5) Hoạt động kinh doanh của các đơn vị thành viên chứa đựng rủi ro cao như có các hợp đồng dài hạn hoặc hợp đồng mua bán công cụ tài chính mới hoặc phức tạp;

(6) Những vấn đề không chắc chắn liên quan đến thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên phải được tổng hợp trong báo cáo tài chính tập đoàn theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, ví dụ liệu có tồn tại các đơn vị có mục đích đặc biệt hoặc đơn vị không kinh doanh hay không và thông tin của các đơn vị đó có cần được tổng hợp hay hợp nhất trong báo cáo tài chính tập đoàn hay không;

(7) Các mối quan hệ và giao dịch bất thường với các bên liên quan;

(8) Trước đây đã có trường hợp số dư của các tài khoản giữa các đơn vị trong nội bộ tập đoàn không khớp nhau hoặc không được đối chiếu khi hợp nhất;

(9) Sự tồn tại của các giao dịch phức tạp được hạch toán tại nhiều đơn vị thành viên;

(10) Các chính sách kế toán mà các đơn vị thành viên áp dụng không nhất quán với các chính sách kế toán áp dụng cho báo cáo tài chính tập đoàn;

(11) Việc các đơn vị thành viên có thời điểm kết thúc năm tài chính khác nhau có thể bị lợi dụng để làm sai lệch thời điểm của các giao dịch;

(12) Trước đây đã có trường hợp bút toán điều chỉnh hợp nhất không được phê duyệt hoặc bút toán điều chỉnh hợp nhất không đầy đủ;

(13) Lập kế hoạch về thuế có lợi cho tập đoàn, hoặc có các giao dịch lớn làm tăng lợi nhuận trong các đơn vị được hưởng ưu đãi về thuế;

(14) Thường xuyên thay đổi kiểm toán viên thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị thành viên.

Phụ lục 04
(Hướng dẫn đoạn A35 Chuẩn mực này)
VÍ DỤ VỀ THƯ XÁC NHẬN CỦA KIỂM TOÁN VIÊN ĐƠN VỊ THÀNH VIÊN

Dưới đây không phải là mẫu "Thư xác nhận" chuẩn. Thư xác nhận của kiểm toán viên đơn vị thành viên này có thể khác với thư xác nhận của kiểm toán viên đơn vị thành viên khác và có thể khác nhau giữa kỳ này với kỳ khác.

Thư xác nhận thường được thu thập trước khi nhóm kiểm toán tập đoàn bắt đầu xem xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên.

Công ty kiểm toán XYZ *(Công ty kiểm toán đơn vị thành viên)*
Địa chỉ, điện thoại, fax…

THƯ XÁC NHẬN

Kính gửi: [Ông/Bà thành viên Ban Giám đốc
phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn]

Thư xác nhận này được cung cấp để phục vụ cuộc kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn của [tên công ty mẹ] cho năm tài chính kết thúc [ngày… tháng… năm…] nhằm mục đích đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính *hợp nhất* (tổng hợp) của tập đoàn có phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của tập đoàn tại [ngày… tháng… năm…], cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

Chúng tôi xác nhận đã nhận được hướng dẫn của Ông/Bà vào [ngày… tháng… năm], trong đó đề nghị chúng tôi thực hiện các công việc cụ thể đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của [tên đơn vị thành viên] cho năm tài chính kết thúc [ngày… tháng… năm…].

Chúng tôi xác nhận rằng:

1. Chúng tôi *đảm bảo* đã tuân thủ các hướng dẫn, trừ các hướng dẫn [nêu cụ thể các hướng dẫn] vì các lý do sau đây [nêu cụ thể lý do];

2. Các hướng dẫn đã rõ ràng và chúng tôi đã hiểu các hướng dẫn đó, trừ các hướng dẫn sau đây đề nghị Ông/Bà làm rõ thêm [nêu cụ thể các hướng dẫn];

3. Chúng tôi sẽ hợp tác với Ông/Bà và đồng ý để Ông/Bà tiếp cận các tài liệu, hồ sơ kiểm toán có liên quan.

Chúng tôi thừa nhận rằng:

1. Thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của [tên đơn vị thành viên] sẽ được bao gồm trong báo cáo tài chính tập đoàn của [tên công ty mẹ].

2. Ông/Bà có thể cần thiết phải tham gia trực tiếp vào công việc mà Ông/Bà đã đề nghị chúng tôi thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của [tên đơn vị thành viên] cho năm tài chính kết thúc [ngày…, tháng…, năm…].

3. Ông/Bà dự định đánh giá và, nếu thấy thích hợp, sử dụng kết quả công việc của chúng tôi cho mục đích kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn của [tên tập đoàn].

Liên quan đến công việc mà chúng tôi sẽ thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của [tên đơn vị thành viên], một [mô tả đơn vị thành viên đó, ví dụ, công ty con do công ty mẹ sở hữu toàn bộ, công ty con, công ty liên doanh, công ty nhận đầu tư được hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu hoặc phương pháp giá gốc] của [tên công ty mẹ], chúng tôi xác nhận những điểm sau đây:

1. Chúng tôi hiểu đầy đủ về [nêu rõ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan] để hoàn thành trách nhiệm của chúng tôi trong việc kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn và chúng tôi sẽ tuân thủ các quy định đó. Cụ thể là, đối với [tên công ty mẹ] và các đơn vị thành viên khác trong tập đoàn, chúng tôi đảm bảo tính độc lập theo [nêu rõ các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp có liên quan] và tuân thủ các yêu cầu được áp dụng của [tham chiếu đến các quy định] do [tên của cơ quan quản lý nhà nước] ban hành.

2. Chúng tôi hiểu đầy đủ về các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam và [nêu các chuẩn mực khác áp dụng cho việc kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn] để hoàn thành trách nhiệm của chúng tôi trong việc kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn và chúng tôi sẽ thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của [tên đơn vị thành viên] cho năm tài chính kết thúc [ngày…, tháng…, năm…] theo các chuẩn mực đó.

3. Chúng tôi có những kỹ năng đặc biệt (ví dụ: hiểu biết về ngành đặc thù) cần thiết để thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên đặc thù.

4. Chúng tôi hiểu đầy đủ về [nêu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hoặc cẩm nang hướng dẫn về các thủ tục lập và trình bày báo

cáo tài chính tập đoàn] để hoàn thành trách nhiệm của chúng tôi trong việc kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn.

Chúng tôi sẽ thông báo với Ông/Bà bất kỳ thay đổi nào trong những nội dung được trình bày trên đây trong thời gian chúng tôi thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của [tên đơn vị thành viên]

[(Hà Nội), ngày... tháng... năm...]

Công ty kiểm toán XYZ	
Tổng Giám đốc	**Kiểm toán viên phụ trách**
(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)	*(Chữ ký, họ và tên)*

Phụ lục 05

(Hướng dẫn đoạn A58 Chuẩn mực này)

CÁC VẤN ĐỀ ĐƯỢC YÊU CẦU TRAO ĐỔI VÀ BỔ SUNG TRONG THƯ HƯỚNG DẪN CỦA NHÓM KIỂM TOÁN TẬP ĐOÀN

Các vấn đề mà Chuẩn mực kiểm toán này yêu cầu phải trao đổi với kiểm toán viên đơn vị thành viên được trình bày in nghiêng dưới đây.

Những vấn đề liên quan đến việc lập kế hoạch *kiểm toán liên quan đến kiểm toán tập đoàn* của kiểm toán viên đơn vị thành viên:

(1) *Yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên, khi biết được các trường hợp mà nhóm kiểm toán tập đoàn sẽ sử dụng công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên, xác nhận rằng kiểm toán viên đơn vị thành viên sẽ hợp tác với nhóm kiểm toán tập đoàn;*

(2) Lịch trình hoàn thành cuộc kiểm toán;

(3) Ngày gặp dự kiến giữa Ban Giám đốc tập đoàn và nhóm kiểm toán tập đoàn và ngày họp dự kiến với Ban Giám đốc đơn vị thành viên và kiểm toán viên đơn vị thành viên;

(4) Danh sách những người liên hệ chủ chốt;

(5) *Công việc do kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện, việc sử dụng công việc đó*, và các thỏa thuận để phối hợp công việc tại giai đoạn đầu của cuộc kiểm toán và trong suốt quá trình kiểm toán, kể cả sự tham gia dự kiến của nhóm kiểm toán tập đoàn vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên;

(6) *Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan đến cuộc kiểm toán tập đoàn và cụ thể là yêu cầu về tính độc lập;*

(7) *Trong trường hợp kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của đơn vị thành viên, mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên (và nếu có thể, mức hoặc các mức trọng yếu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh cụ thể), và mức giá trị mà sai sót có giá trị cao hơn mức đó được coi là sai sót đáng kể đối với báo cáo tài chính tập đoàn;*

(8) *Danh sách các bên liên quan do Ban Giám đốc tập đoàn lập, và bất kỳ bên liên quan nào khác mà nhóm kiểm toán tập đoàn được biết, và yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên thông báo kịp thời cho nhóm kiểm toán tập đoàn về các bên liên quan đã không được Ban Giám đốc tập đoàn hoặc nhóm kiểm toán tập đoàn xác định trước đó;*

(9) Công việc phải thực hiện đối với các giao dịch trong nội bộ tập đoàn, các khoản lợi nhuận chưa thực hiện và các số dư tài khoản trong nội bộ tập đoàn;

(10) Hướng dẫn về các trách nhiệm báo cáo bắt buộc khác, ví dụ, báo cáo về việc khẳng định của Ban Giám đốc tập đoàn về tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ;

(11) Hướng dẫn cụ thể về việc soát xét các sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán, nếu thời điểm nhóm kiểm toán tập đoàn đưa ra kết luận về báo cáo tài chính tập đoàn không trùng với thời điểm hoàn thành kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên.

Các vấn đề liên quan đến việc thực hiện công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên

(12) Các phát hiện từ việc thực hiện thử nghiệm kiểm soát của nhóm kiểm toán tập đoàn về một hệ thống xử lý chung cho toàn bộ hoặc một số đơn vị thành viên, và các thử nghiệm kiểm soát do kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện;

(13) *Rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn đã được phát hiện trong báo cáo tài chính tập đoàn, có liên quan đến công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên, và đề nghị kiểm toán viên đơn vị thành viên thông báo kịp thời về bất kỳ rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu nào do gian lận hoặc nhầm lẫn trong báo cáo tài chính tập đoàn, được phát hiện tại đơn vị thành viên và biện pháp xử lý của kiểm toán viên đơn vị thành viên đối với các rủi ro đó;*

(14) Các phát hiện của kiểm toán nội bộ, dựa trên công việc được thực hiện đối với các kiểm soát tại đơn vị thành viên hoặc liên quan đến đơn vị thành viên;

(15) Yêu cầu phải thông báo kịp thời về bằng chứng kiểm toán đã thu thập được từ việc *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên mà bằng chứng đó mâu thuẫn với các bằng chứng kiểm toán mà ban đầu nhóm kiểm toán tập đoàn sử dụng để làm cơ sở cho việc đánh giá rủi ro ở cấp độ tập đoàn;

(16) Yêu cầu phải giải trình bằng văn bản về sự tuân thủ của Ban Giám đốc đơn vị thành viên đối với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, hoặc xác nhận rằng những khác biệt giữa các chính sách kế toán áp dụng cho việc lập thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên và các chính sách kế toán áp dụng cho báo cáo tài chính tập đoàn đã được thuyết minh;

(17) Các vấn đề mà kiểm toán viên đơn vị thành viên phải ghi chép và lưu lại trong hồ sơ, tài liệu.

Thông tin khác

(18) Yêu cầu phải báo cáo kịp thời cho nhóm kiểm toán tập đoàn các vấn đề sau đây:

- Các vấn đề quan trọng về kế toán, lập và trình bày báo cáo tài chính và kiểm toán, kể cả các ước tính kế toán và các xét đoán liên quan;

- Các vấn đề liên quan đến khả năng hoạt động liên tục của đơn vị thành viên;

- Các vấn đề liên quan đến các vụ kiện tụng và tranh chấp;

- Các khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ đã được kiểm toán viên đơn vị thành viên phát hiện khi thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên và các thông tin cho thấy sự tồn tại của gian lận;

(19) Yêu cầu phải thông báo cho nhóm kiểm toán tập đoàn càng sớm càng tốt về tất cả những sự kiện quan trọng hoặc bất thường;

(20) *Yêu cầu phải trao đổi các vấn đề đã liệt kê trong đoạn 41 Chuẩn mực này với nhóm kiểm toán tập đoàn sau khi đã hoàn thành công việc kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của đơn vị thành viên./.*

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 610: Sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ

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

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là "kiểm toán viên")* liên quan đến công việc của kiểm toán viên nội bộ khi kiểm toán viên xác định, theo quy định tại đoạn 23 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, là kiểm toán nội bộ có thể liên quan đến cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A2 Chuẩn mực này).

02. Chuẩn mực này không áp dụng cho trường hợp kiểm toán viên nội bộ được huy động tham gia vào cuộc kiểm toán độc lập.

Mối quan hệ giữa kiểm toán nội bộ và kiểm toán độc lập

03. Mục tiêu của kiểm toán nội bộ do Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán quyết định. Mặc dù mục tiêu của kiểm toán nội bộ và mục tiêu của kiểm toán độc lập là khác nhau nhưng trong một số trường hợp, để đạt được các mục tiêu đó, kiểm toán nội bộ và kiểm toán độc lập có thể áp dụng một số phương pháp, thủ tục tương tự (xem hướng dẫn tại đoạn A3 Chuẩn mực này).

04. Dù tự chủ và khách quan đến mức độ nào thì kiểm toán nội bộ cũng không thể độc lập hoàn toàn với đơn vị được kiểm toán như yêu cầu đặt ra đối với kiểm toán viên độc lập khi đưa ý kiến về báo cáo tài chính. Kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* có trách nhiệm duy nhất đối với ý kiến kiểm toán và trách nhiệm đó không được giảm nhẹ khi kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ.

05. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này khi sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ trong quá trình thực hiện kiểm toán và cung cấp dịch vụ có liên quan.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc và xử lý các mối quan hệ liên quan đến việc kiểm toán viên độc lập sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ khi thực hiện kiểm toán và cung cấp dịch vụ có liên quan.

Mục tiêu

06. Khi đơn vị được kiểm toán có kiểm toán nội bộ và kiểm toán viên độc lập xác định rằng kiểm toán nội bộ có thể liên quan đến cuộc kiểm toán thì mục tiêu của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* là:

(a) Xác định sự cần thiết, phạm vi sử dụng những công việc cụ thể của kiểm toán viên nội bộ;

(b) Xác định sự đầy đủ, thích hợp của công việc cụ thể của kiểm toán viên nội bộ đối với mục đích của cuộc kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

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

(a) Kiểm toán nội bộ: Là hoạt động do đơn vị được kiểm toán thực hiện hoặc do tổ chức bên ngoài cung cấp, với chức năng chủ yếu là kiểm tra, đánh giá, giám sát tính đầy đủ, thích hợp và tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ;

(b) Kiểm toán viên nội bộ: Là những cá nhân thực hiện các chức năng của kiểm toán nội bộ. Kiểm toán viên nội bộ có thể thuộc phòng kiểm toán nội bộ hoặc các phòng ban có chức năng tương tự.

II. NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Xác định sự cần thiết và mức độ sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ

08. Kiểm toán viên phải xác định:

(a) Công việc của kiểm toán viên nội bộ có đầy đủ, thích hợp cho mục đích của cuộc kiểm toán hay không;

(b) Ảnh hưởng dự kiến của việc sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ đối với nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục của kiểm toán viên độc lập.

09. Để xem xét tính đầy đủ, thích hợp khi sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ, kiểm toán viên độc lập phải đánh giá:

(a) Tính khách quan của kiểm toán nội bộ;

(b) Năng lực chuyên môn của kiểm toán viên nội bộ;

(c) Công việc của kiểm toán viên nội bộ có được thực hiện với sự thận trọng nghề nghiệp thích hợp hay không;

(d) Có thể trao đổi thông tin một cách hiệu quả giữa kiểm toán viên nội bộ và kiểm toán viên độc lập hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A4 Chuẩn mực này).

10. Khi xác định ảnh hưởng dự kiến của công việc của kiểm toán viên nội bộ đến nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục của kiểm toán viên độc lập, kiểm toán viên độc lập phải cân nhắc:

(a) Nội dung và phạm vi của các công việc cụ thể mà kiểm toán viên nội bộ đã hoặc sẽ thực hiện;

(b) Rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu đã được đánh giá đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cụ thể;

(c) Mức độ chủ quan của kiểm toán viên nội bộ trong việc đánh giá các bằng chứng kiểm toán đã thu thập được để chứng minh cho các cơ sở dẫn liệu liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A5 Chuẩn mực này).

Sử dụng công việc cụ thể của kiểm toán viên nội bộ

11. Để sử dụng công việc cụ thể của kiểm toán viên nội bộ, kiểm toán viên độc lập phải đánh giá và thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với công việc đó nhằm khẳng định tính đầy đủ, thích hợp đối với các mục tiêu của kiểm toán viên độc lập (xem hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực này).

12. Khi xem xét tính đầy đủ, thích hợp của công việc cụ thể của kiểm toán viên nội bộ đối với các mục tiêu của kiểm toán viên độc lập, kiểm toán viên độc lập phải đánh giá:

(a) Kiểm toán viên nội bộ thực hiện công việc đó có được đào tạo đầy đủ về chuyên môn và có thành thạo trong công việc không;

(b) Công việc đó có được giám sát, kiểm tra và lưu lại bằng hồ sơ không;

(c) Bằng chứng kiểm toán có được thu thập đầy đủ và thích hợp để làm cơ sở đưa ra kết luận của kiểm toán viên nội bộ hay không;

(d) Kết luận của kiểm toán viên nội bộ có phù hợp với tình hình thực tế và báo cáo do kiểm toán viên nội bộ lập có nhất quán với kết quả công việc đã thực hiện hay không;

(e) Những vấn đề đặc biệt hoặc bất thường mà kiểm toán viên nội bộ nêu ra đã được xử lý đúng chưa.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

13. Khi sử dụng công việc cụ thể của kiểm toán viên nội bộ, kiểm toán viên độc lập phải lưu trong hồ sơ kiểm toán các kết luận rút ra từ việc đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của công việc của kiểm toán viên nội bộ và các thủ tục kiểm toán mà kiểm toán viên độc lập đã thực hiện đối với các công việc đó, theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực này (xem đoạn 08 - 11 và đoạn A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230).

III. HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

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

A1. Theo đoạn A101 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, kiểm toán nội bộ của đơn vị được kiểm toán có thể có liên quan đến cuộc kiểm toán nếu trách nhiệm và hoạt động của kiểm toán nội bộ có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị và kiểm toán viên độc lập dự định sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ để thay đổi nội dung, lịch trình, hoặc thu hẹp phạm vi các thủ tục kiểm toán phải thực hiện.

A2. Khi thực hiện các thủ tục theo quy định của Chuẩn mực này, kiểm toán viên độc lập có thể phải xem xét lại việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu. Việc xem xét lại có thể ảnh hưởng đến quyết định của kiểm toán viên độc lập về sự liên quan của kiểm toán nội bộ đến cuộc kiểm toán. Trường hợp này, kiểm toán viên độc lập có thể quyết định không sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ để thay đổi nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán. Nếu quyết định không sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ, kiểm toán viên độc lập không cần áp dụng các quy định của Chuẩn mực này.

Mục tiêu của kiểm toán nội bộ (hướng dẫn đoạn 03 Chuẩn mực này)

A3. Mục tiêu của kiểm toán nội bộ tại các đơn vị rất đa dạng, tùy thuộc vào quy mô, cấu trúc của đơn vị và yêu cầu của Ban Giám đốc và Ban quản trị. Kiểm toán nội bộ có thể bao gồm một hoặc một số hoạt động sau:

(1) Giám sát kiểm soát nội bộ: Kiểm toán nội bộ có thể được giao trách nhiệm cụ thể trong việc soát xét các kiểm soát, giám sát hoạt động và đề xuất cải thiện liên quan đến kiểm soát nội bộ;

(2) Kiểm tra thông tin tài chính và hoạt động: Kiểm toán nội bộ có thể được giao chức năng đánh giá các phương pháp xác định, đo lường, phân loại và báo cáo thông tin tài chính và hoạt động, và đưa ra các yêu cầu cụ thể đối với từng khoản mục, bao gồm kiểm tra chi tiết các giao dịch, số dư và thủ tục;

(3) Soát xét các hoạt động nghiệp vụ: Kiểm toán nội bộ có thể được giao việc soát xét tính kinh tế, hiệu quả và hiệu suất của hoạt động nghiệp vụ, bao gồm cả những hoạt động phi tài chính của đơn vị;

(4) Soát xét tính tuân thủ pháp luật và các quy định: Kiểm toán nội bộ có thể được giao việc soát xét tính tuân thủ pháp luật, các quy định và các yêu cầu bên ngoài khác, cũng như tuân thủ các chính sách, quy định của Ban Giám đốc và các yêu cầu nội bộ khác;

(5) Quản lý rủi ro: Kiểm toán nội bộ có thể hỗ trợ đơn vị trong việc xác định và đánh giá khả năng xảy ra rủi ro đáng kể và tham gia vào việc cải thiện hệ thống quản lý rủi ro và hệ thống kiểm soát;

(6) Quản trị: Kiểm toán nội bộ có thể đánh giá quy trình quản trị để đạt được mục tiêu về đạo đức và các giá trị *doanh nghiệp*, khả năng điều hành và trách nhiệm giải trình, việc trao đổi thông tin về rủi ro và kiểm soát các bộ phận thích

hợp trong đơn vị, tính hữu hiệu của việc trao đổi thông tin giữa Ban quản trị, kiểm toán viên độc lập, kiểm toán viên nội bộ và Ban Giám đốc.

Xác định sự cần thiết và mức độ sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ

Xem xét sự đầy đủ, thích hợp của công việc của kiểm toán viên nội bộ đối với mục đích cuộc kiểm toán (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

A4. Khi xem xét tính đầy đủ, thích hợp của công việc của kiểm toán viên nội bộ đối với mục đích của cuộc kiểm toán, các yếu tố có thể tác động đến quyết định của kiểm toán viên độc lập bao gồm:

(a) Tính khách quan:

(1) Vị trí của kiểm toán nội bộ trong đơn vị được kiểm toán và khả năng mà vị trí này có thể tác động đến tính khách quan của kiểm toán viên nội bộ;

(2) Kiểm toán nội bộ có báo cáo với Ban quản trị hoặc cơ quan quản lý và kiểm toán nội bộ có được tiếp cận trực tiếp với Ban quản trị hay không;

(3) Kiểm toán viên nội bộ có bất kỳ mâu thuẫn nào về trách nhiệm hay không;

(4) Ban quản trị có giám sát quá trình tuyển dụng liên quan đến kiểm toán nội bộ không;

(5) Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị có gây cản trở hay giới hạn hoạt động đối với kiểm toán nội bộ không;

(6) Ban Giám đốc có thực hiện những kiến nghị của kiểm toán nội bộ hay không, ở mức độ nào và việc thực hiện đó được thể hiện ra sao.

(b) Năng lực chuyên môn:

(1) Các kiểm toán viên nội bộ có phải là thành viên của các tổ chức nghề nghiệp có liên quan không;

(2) Các kiểm toán viên nội bộ có được đào tạo đầy đủ về chuyên môn và có thành thạo trong công việc hay không;

(3) Đơn vị được kiểm toán có những chính sách để tuyển dụng và đào tạo kiểm toán viên nội bộ hay không.

(c) Sự thận trọng nghề nghiệp thích hợp:

(1) Công việc của kiểm toán nội bộ có được lập kế hoạch, giám sát, soát xét và lưu trữ hồ sơ một cách phù hợp không;

(2) Các sổ tay kiểm toán hay những tài liệu tương tự, chương trình làm việc, hồ sơ kiểm toán và mức độ đầy đủ của các tài liệu này.

(d) Trao đổi thông tin:

Việc trao đổi thông tin giữa kiểm toán viên độc lập với kiểm toán viên nội bộ sẽ đạt hiệu quả cao nhất nếu kiểm toán viên nội bộ được trao đổi đầy đủ với kiểm toán viên độc lập, và:

(1) Tổ chức các cuộc họp vào thời điểm phù hợp trong suốt thời gian kiểm toán;

(2) Kiểm toán viên độc lập được biết, được tiếp cận với những báo cáo kiểm toán nội bộ liên quan và được thông báo bất cứ vấn đề quan trọng nào mà kiểm toán viên nội bộ xét thấy có thể ảnh hưởng đến công việc của kiểm toán viên độc lập;

(3) Kiểm toán viên độc lập thông báo cho kiểm toán viên nội bộ những vấn đề quan trọng có thể tác động đến kiểm toán nội bộ.

Ảnh hưởng dự kiến của công việc của kiểm toán viên nội bộ đến nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục của kiểm toán viên độc lập (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

A5. Khi công việc của kiểm toán viên nội bộ là một yếu tố để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục của kiểm toán viên độc lập, kiểm toán viên độc lập nên thỏa thuận trước với kiểm toán viên nội bộ về các vấn đề sau:

(1) Lịch trình công việc;

(2) Phạm vi của toàn bộ cuộc kiểm toán;

(3) Mức trọng yếu tổng thể đối với báo cáo tài chính (và mức/các mức trọng yếu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh cụ thể - nếu có) và mức trọng yếu thực hiện;

(4) Các phương pháp chọn mẫu đã được lựa chọn;

(5) Lưu trữ hồ sơ về các công việc đã được thực hiện;

(6) Các thủ tục soát xét và lập báo cáo.

Sử dụng công việc cụ thể của kiểm toán viên nội bộ (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

A6. Nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán thực hiện đối với công việc cụ thể của kiểm toán viên nội bộ sẽ dựa vào đánh giá của kiểm toán viên độc lập về rủi ro có sai sót trọng yếu, đánh giá về kiểm toán nội bộ và đánh giá về công việc cụ thể của kiểm toán viên nội bộ. Các thủ tục kiểm toán có thể bao gồm:

(1) Kiểm tra những khoản mục đã được kiểm toán viên nội bộ kiểm tra;

(2) Kiểm tra những khoản mục khác tương tự;

(3) Quan sát các thủ tục mà kiểm toán viên nội bộ thực hiện./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 620: Sử dụng công việc của chuyên gia

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

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là "kiểm toán viên")* đối với việc sử dụng công việc của chuyên gia là cá nhân hoặc tổ chức hoạt động trong lĩnh vực riêng biệt ngoài lĩnh vực kế toán, kiểm toán để thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp.

02. Chuẩn mực kiểm toán này không áp dụng trong trường hợp:

(a) Khi nhóm kiểm toán có một thành viên có kinh nghiệm chuyên sâu trong lĩnh vực riêng biệt liên quan đến kế toán, kiểm toán hoặc nhóm kiểm toán có xin ý kiến tư vấn của một cá nhân hoặc tổ chức có kinh nghiệm chuyên sâu trong lĩnh vực riêng biệt liên quan đến kế toán, kiểm toán, theo hướng dẫn tại đoạn A10, A20 - A22 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220; hoặc

(b) Khi kiểm toán viên sử dụng công việc của một cá nhân hoặc một tổ chức trong một lĩnh vực riêng biệt ngoài lĩnh vực kế toán, kiểm toán và công việc trong lĩnh vực riêng biệt đó được đơn vị được kiểm toán sử dụng để hỗ trợ họ trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính (chuyên gia của đơn vị được kiểm toán), theo hướng dẫn tại đoạn A34 - A48 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500.

Trách nhiệm của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* đối với ý kiến kiểm toán

03. Kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* chịu trách nhiệm toàn bộ về ý kiến kiểm toán đưa ra, việc sử dụng công việc của chuyên gia không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* về ý kiến kiểm toán. Tuy nhiên, nếu kiểm toán viên sử dụng công việc của chuyên gia theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán này và kết luận rằng công việc của chuyên gia là đầy đủ cho mục đích kiểm toán, kiểm toán viên có thể sử dụng những phát hiện hoặc kết luận của chuyên gia trong lĩnh vực chuyên môn riêng biệt của chuyên gia như là bằng chứng kiểm toán thích hợp.

04. *Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình sử dụng công việc của chuyên gia.*

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực

này để phối hợp công việc với kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán xử lý các mối quan hệ liên quan đến quá trình sử dụng công việc của chuyên gia.

Mục tiêu

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

(a) Xác định sự cần thiết phải sử dụng công việc của chuyên gia của doanh nghiệp kiểm toán;

(b) Xác định tính đầy đủ, thích hợp của công việc của chuyên gia cho mục đích kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

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

(a) Chuyên gia *của doanh nghiệp kiểm toán* (sau đây gọi là "chuyên gia"): Là cá nhân hoặc tổ chức có kinh nghiệm chuyên môn trong một lĩnh vực riêng biệt ngoài lĩnh vực kế toán, kiểm toán, mà công việc của chuyên gia trong lĩnh vực đó được kiểm toán viên sử dụng nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Chuyên gia có thể là người của doanh nghiệp kiểm toán hoặc Công ty mạng lưới (là lãnh đạo hoặc nhân viên, bao gồm cả cộng tác viên), hoặc người bên ngoài (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A3 Chuẩn mực này);

(b) Chuyên môn: Là kỹ năng, kiến thức và kinh nghiệm trong một lĩnh vực riêng biệt;

(c) Chuyên gia của đơn vị được kiểm toán: Là cá nhân hoặc tổ chức có kinh nghiệm chuyên môn trong một lĩnh vực riêng biệt ngoài lĩnh vực kế toán, kiểm toán, mà công việc của chuyên gia trong lĩnh vực đó được đơn vị được kiểm toán sử dụng trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

II. NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Xác định sự cần thiết phải sử dụng công việc của chuyên gia

07. Kiểm toán viên phải xác định sự cần thiết của việc sử dụng công việc của chuyên gia nếu kinh nghiệm chuyên môn trong một lĩnh vực riêng biệt ngoài lĩnh vực kế toán, kiểm toán là cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A4 - A9 Chuẩn mực này).

Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán

08. Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán theo quy định tại đoạn 09 - 13 Chuẩn mực này sẽ thay đổi tùy theo từng trường hợp. Để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục này, kiểm toán viên phải xem xét (xem hướng dẫn tại đoạn A10 Chuẩn mực này):

(a) Nội dung của vấn đề có liên quan đến công việc của chuyên gia;

(b) Rủi ro có sai sót trọng yếu của vấn đề có liên quan đến công việc của chuyên gia;

(c) Tầm quan trọng của công việc của chuyên gia đối với cuộc kiểm toán;

(d) Hiểu biết và kinh nghiệm của kiểm toán viên đối với các công việc trước đó của chuyên gia;

(e) Liệu chuyên gia có phải tuân theo các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A11 - A13 Chuẩn mực này).

Năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia

09. Kiểm toán viên phải đánh giá xem chuyên gia có đủ năng lực, khả năng và tính khách quan cho mục đích kiểm toán hay không. Trường hợp sử dụng chuyên gia bên ngoài, khi đánh giá tính khách quan của chuyên gia, kiểm toán viên phải tìm hiểu những lợi ích và những mối quan hệ có thể ảnh hưởng đến tính khách quan của chuyên gia (xem hướng dẫn tại đoạn A14 - A20 Chuẩn mực này).

Hiểu biết về lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia

10. Kiểm toán viên phải có hiểu biết đầy đủ về lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia để (xem hướng dẫn tại đoạn A21 - A22 Chuẩn mực này):

(a) Xác định nội dung, phạm vi và các mục tiêu của công việc của chuyên gia cho mục đích kiểm toán;

(b) Đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của công việc của chuyên gia cho mục đích kiểm toán.

Thỏa thuận với chuyên gia

11. Kiểm toán viên phải thỏa thuận (bằng văn bản nếu cần thiết), các vấn đề sau với chuyên gia (xem hướng dẫn tại đoạn A23 - A26 Chuẩn mực này):

(a) Nội dung, phạm vi và các mục tiêu của công việc của chuyên gia (xem hướng dẫn tại đoạn A27 Chuẩn mực này);

(b) Vai trò và trách nhiệm của kiểm toán viên và của chuyên gia (xem hướng dẫn tại đoạn A28 - A29 Chuẩn mực này);

(c) Nội dung, lịch trình và phạm vi các cuộc trao đổi giữa kiểm toán viên và chuyên gia, bao gồm cả hình thức của báo cáo do chuyên gia cung cấp (xem hướng dẫn tại đoạn A30 Chuẩn mực này);

(d) Sự cần thiết phải tuân thủ các quy định về bảo mật thông tin đối với chuyên gia (xem hướng dẫn tại đoạn A31 Chuẩn mực này).

Đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của công việc của chuyên gia

12. Kiểm toán viên phải đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của công việc của chuyên gia cho mục đích kiểm toán, bao gồm (xem hướng dẫn tại đoạn A32 Chuẩn mực này):

(a) Tính phù hợp và hợp lý của các phát hiện và kết luận của chuyên gia, và tính nhất quán của các phát hiện và kết luận đó với các bằng chứng kiểm toán khác (xem hướng dẫn tại đoạn A33 - A34 Chuẩn mực này);

(b) Tính phù hợp và hợp lý của các giả định và phương pháp mà chuyên gia đã sử dụng (xem hướng dẫn tại đoạn A35 - A37 Chuẩn mực này);

(c) Tính phù hợp, đầy đủ và chính xác của nguồn dữ liệu mà chuyên gia đã sử dụng, có ảnh hưởng đáng kể đến công việc của chuyên gia (xem hướng dẫn tại đoạn A38 - A39 Chuẩn mực này).

13. Nếu kiểm toán viên nhận thấy công việc của chuyên gia không đầy đủ, thích hợp cho mục đích kiểm toán, kiểm toán viên phải (xem hướng dẫn tại đoạn A40 Chuẩn mực này):

(a) Thỏa thuận với chuyên gia về nội dung và phạm vi công việc chuyên gia cần tiến hành thêm; hoặc

(b) Thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán phù hợp cho từng trường hợp.

Dẫn chứng công việc của chuyên gia trong báo cáo kiểm toán

14. Khi phát hành báo cáo kiểm toán với ý kiến chấp nhận toàn phần, kiểm toán viên không được đề cập đến công việc của chuyên gia trừ khi có yêu cầu của pháp luật hoặc các quy định. Nếu pháp luật và các quy định yêu cầu việc dẫn chứng công việc của chuyên gia trong báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên phải nêu rõ trong báo cáo kiểm toán là việc dẫn chứng này không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên đối với ý kiến kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A41 Chuẩn mực này).

15. Nếu kiểm toán viên dẫn chứng công việc của chuyên gia trong báo cáo kiểm toán mà việc dẫn chứng giúp hiểu rõ lý do của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, kiểm toán viên phải nêu rõ trong báo cáo kiểm toán việc dẫn chứng này không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên đối với ý kiến kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A42 Chuẩn mực này).

III. HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

Định nghĩa về chuyên gia *của doanh nghiệp kiểm toán* (hướng dẫn đoạn 06(a) Chuẩn mực này)

A1. Kinh nghiệm chuyên môn trong một lĩnh vực riêng biệt ngoài lĩnh vực kế toán, kiểm toán có thể bao gồm kinh nghiệm chuyên môn liên quan đến các vấn đề như:

(1) Việc định giá các công cụ tài chính phức tạp, đất đai, nhà cửa, nhà xưởng và máy móc thiết bị, đồ trang sức, tác phẩm nghệ thuật, đồ cổ, tài sản vô hình, tài sản được mua và các khoản nợ phải gánh chịu từ hợp nhất kinh doanh và những tài sản có thể đã bị giảm giá trị;

(2) Những tính toán thống kê về các khoản nợ liên quan đến các hợp đồng bảo hiểm và chương trình phúc lợi của nhân viên;

(3) Ước tính về trữ lượng dầu và khí;

(4) Việc đánh giá các khoản nợ liên quan đến bảo vệ môi trường và chi phí giải phóng mặt bằng;

(5) Việc diễn giải các hợp đồng, pháp luật và các quy định;

(6) Việc phân tích các vấn đề phức tạp hoặc bất thường liên quan đến việc tuân thủ Luật Thuế.

A2. Trong nhiều trường hợp, có thể dễ dàng phân biệt giữa chuyên môn về kế toán, kiểm toán và chuyên môn về lĩnh vực khác, ngay cả trong trường hợp liên quan đến lĩnh vực riêng biệt của kế toán, kiểm toán. Ví dụ, một cá nhân có kinh nghiệm chuyên môn về các phương pháp kế toán thuế thu nhập hoãn lại có thể dễ dàng được phân biệt với một chuyên gia về Luật Thuế. Chuyên gia thứ nhất trong ví dụ trên không phải là đối tượng điều chỉnh của Chuẩn mực này vì đây là một chuyên gia về lĩnh vực kế toán, chuyên gia thứ hai trong ví dụ trên là đối tượng điều chỉnh của Chuẩn mực này vì đây là một chuyên gia về lĩnh vực luật. Việc phân biệt tương tự có thể áp dụng trong các lĩnh vực khác, ví dụ, giữa kinh nghiệm chuyên môn về phương pháp kế toán các công cụ tài chính và kinh nghiệm chuyên môn về các mô hình phức tạp cho mục đích định giá các công cụ tài chính. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, đặc biệt với những trường hợp liên quan đến kinh nghiệm chuyên môn trong các lĩnh vực kế toán, kiểm toán mới phát sinh, việc phân biệt giữa kinh nghiệm chuyên môn về kế toán, kiểm toán và kinh nghiệm chuyên môn ở một lĩnh vực khác cần phải có sự xét đoán nghề nghiệp. Những chuẩn mực và quy tắc nghề nghiệp về trình độ học vấn và yêu cầu về chuyên môn đối với kế toán viên và kiểm toán viên có thể giúp kiểm toán viên thực hiện việc xét đoán này.

A3. Kiểm toán viên cần có sự xét đoán khi đánh giá xem các quy định của Chuẩn mực kiểm toán này sẽ bị ảnh hưởng thế nào trong trường hợp chuyên gia *của doanh nghiệp kiểm toán* là một cá nhân hay một tổ chức. Ví dụ, khi đánh giá năng lực, khả năng và tính khách quan của một chuyên gia có thể là một tổ chức mà *doanh nghiệp kiểm toán* đã sử dụng trước đó nhưng lại không có kinh nghiệm làm việc với cá nhân chuyên gia mà tổ chức đó mới chỉ định; hoặc ngược lại, *doanh nghiệp kiểm toán* có thể đã có kinh nghiệm làm việc với một cá nhân chuyên gia nhưng lại không có kinh nghiệm làm việc với tổ chức của cá nhân chuyên gia đó. Trong hai trường hợp này, kiểm toán viên có thể cần thực hiện việc đánh giá dựa trên cả đặc tính cá nhân của chuyên gia và đặc tính quản trị của tổ chức (như hệ thống quản lý chất lượng mà tổ chức thực hiện).

Xác định sự cần thiết phải sử dụng công việc của chuyên gia (hướng dẫn đoạn 07 Chuẩn mực này)

A4. Chuyên gia có thể trợ giúp kiểm toán viên trong một hoặc một số công việc sau:

(1) Tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ;

(2) Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu;

(3) Xác định và thực hiện các biện pháp xử lý tổng thể đối với các rủi ro được đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính;

(4) Thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với các rủi ro được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, bao gồm các thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản;

(5) Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập để hình thành ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính.

A5. Rủi ro có sai sót trọng yếu có thể tăng lên khi Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cần có chuyên môn khác ngoài lĩnh vực kế toán cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính, ví dụ do mức độ phức tạp của vấn đề hoặc do Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không có kiến thức về lĩnh vực chuyên môn đó. Nếu khi lập báo cáo tài chính, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không có kiến thức chuyên môn cần thiết thì một chuyên gia của đơn vị được kiểm toán có thể được sử dụng để giải quyết rủi ro này. Các kiểm soát phù hợp, bao gồm cả những kiểm soát liên quan đến công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán, nếu có, cũng có thể làm giảm rủi ro có sai sót trọng yếu.

A6. Nếu việc lập báo cáo tài chính cần sử dụng đến kinh nghiệm chuyên môn trong lĩnh vực riêng ngoài lĩnh vực kế toán, thì kiểm toán viên, mặc dù thông thạo về kế toán, kiểm toán có thể vẫn không có đủ chuyên môn cần thiết để kiểm toán báo cáo tài chính này. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán đó phải đảm bảo rằng nhóm kiểm toán, cùng với chuyên gia không phải là thành viên của nhóm kiểm toán, kết hợp lại sẽ có đủ năng lực và khả năng để thực hiện cuộc kiểm toán, theo quy định tại đoạn 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220. Hơn nữa, kiểm toán viên cần xác định được nội dung, lịch trình và phạm vi của nguồn lực cần thiết để thực hiện cuộc kiểm toán, theo quy định tại đoạn 08(e) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 300. Đánh giá của kiểm toán viên về sự cần thiết phải sử dụng công việc của chuyên gia, thời gian và mức độ cần sử dụng sẽ giúp kiểm toán viên đáp ứng được những yêu cầu này. Khi cuộc kiểm toán được tiến hành hoặc khi hoàn cảnh thay đổi, kiểm toán viên có thể cần xem lại những quyết định trước đó về việc sử dụng công việc của chuyên gia, theo hướng dẫn tại đoạn A21 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220.

A7. Một kiểm toán viên không phải là chuyên gia trong một lĩnh vực riêng biệt ngoài lĩnh vực kế toán, kiểm toán vẫn có thể thu thập được đầy đủ kiến thức cần thiết về lĩnh vực đó để thực hiện cuộc kiểm toán mà không cần đến chuyên gia. Kiến thức này có thể được thu thập thông qua:

(1) Kinh nghiệm kiểm toán các đơn vị khác mà việc lập báo cáo tài chính của các đơn vị khác này yêu cầu phải có chuyên môn trong lĩnh vực riêng biệt đó;

(2) Đào tạo và phát triển nghề nghiệp trong lĩnh vực riêng biệt đó. Đào tạo có thể bao gồm những khóa học chính thức, hoặc những cuộc thảo luận với các cá nhân có chuyên môn trong lĩnh vực liên quan nhằm mục đích nâng cao khả năng của chính kiểm toán viên để giải quyết những vấn đề trong lĩnh vực đó. Việc thảo luận nêu trên khác với việc xin ý kiến tư vấn của chuyên gia về một trường hợp cụ thể phát sinh trong cuộc kiểm toán, khi mà chuyên gia được cung cấp mọi thông tin liên quan để có thể tư vấn về vấn đề cụ thể đó một cách toàn diện (theo hướng dẫn tại đoạn A21 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220);

(3) Thảo luận với các kiểm toán viên khác đã thực hiện những cuộc kiểm toán tương tự.

A8. Trong các trường hợp khác, kiểm toán viên có thể xác định sự cần thiết, hoặc có thể chọn một chuyên gia để trợ giúp cho việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Để xác định sự cần thiết phải sử dụng công việc của chuyên gia, kiểm toán viên cần xem xét các nội dung sau:

(1) Đơn vị được kiểm toán có sử dụng chuyên gia của đơn vị khi lập báo cáo tài chính hay không (xem đoạn A9 Chuẩn mực này);

(2) Bản chất, tầm quan trọng và độ phức tạp của vấn đề cần được chuyên gia tư vấn;

(3) Rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến vấn đề cần được chuyên gia tư vấn;

(4) Nội dung của các thủ tục nhằm giải quyết những rủi ro được phát hiện, gồm: kiến thức hoặc kinh nghiệm với công việc của chuyên gia liên quan đến những vấn đề cần chuyên gia tư vấn và tính sẵn có của các bằng chứng kiểm toán khác.

A9. Nếu đơn vị được kiểm toán đã sử dụng chuyên gia trong việc lập báo cáo tài chính, quyết định của kiểm toán viên về việc có sử dụng chuyên gia *của doanh nghiệp kiểm toán* hay không có thể bị ảnh hưởng bởi các yếu tố sau:

(1) Nội dung, phạm vi và mục tiêu công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán;

(2) Chuyên gia của đơn vị được kiểm toán là nhân viên của đơn vị hay được thuê từ ngoài;

(3) Mức độ kiểm soát hoặc ảnh hưởng của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đối với công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán;

(4) Năng lực và khả năng của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán;

(5) Liệu chuyên gia của đơn vị được kiểm toán có phải tuân thủ các chuẩn mực về kỹ thuật hay yêu cầu nghề nghiệp hoặc yêu cầu của ngành hay không;

(6) Các kiểm soát của đơn vị được kiểm toán đối với công việc của chuyên gia.

Đoạn 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500 đưa ra những quy định và hướng dẫn liên quan đến ảnh hưởng của năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán đối với độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán.

Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán (hướng dẫn đoạn 08 Chuẩn mực này)

A10. Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán liên quan đến các quy định tại đoạn 09 - 13 Chuẩn mực này có thể thay đổi tùy theo các trường hợp. Ví dụ, những yếu tố sau có thể dẫn đến sự cần thiết phải có các thủ tục khác hoặc các thủ tục với phạm vi rộng hơn so với các trường hợp thông thường:

(1) Công việc của chuyên gia liên quan đến vấn đề quan trọng có những đánh giá chủ quan và phức tạp;

(2) Kiểm toán viên chưa từng sử dụng công việc của chuyên gia và không có thông tin về năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia đó;

(3) Những thủ tục mà chuyên gia thực hiện là một phần của cuộc kiểm toán, chứ không chỉ tư vấn về một vấn đề riêng biệt;

(4) Chuyên gia là một người bên ngoài của doanh nghiệp kiểm toán nên không phải tuân thủ những chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán.

Chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán (hướng dẫn đoạn 08(e) Chuẩn mực này)

A11. Chuyên gia nội bộ *của doanh nghiệp kiểm toán* có thể là lãnh đạo, nhân viên, kể cả cộng tác viên của doanh nghiệp kiểm toán và Công ty mạng lưới có cùng chính sách, thủ tục kiểm soát chất lượng chung với doanh nghiệp kiểm toán, đều phải tuân theo những chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán theo quy định của đoạn 12(f) Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC 1 hoặc các yêu cầu có hiệu lực tương tự theo quy định của đoạn 02 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220.

A12. Chuyên gia bên ngoài *của doanh nghiệp kiểm toán* không phải là một thành viên của nhóm kiểm toán và không phải tuân theo chính sách, thủ tục kiểm soát chất lượng theo quy định tại đoạn 12(f) Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC 1. Tuy nhiên, nếu có yêu cầu của pháp luật và các quy định, chuyên gia bên

ngoài có thể được coi như một thành viên của nhóm kiểm toán, và do đó có thể phải tuân theo chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, bao gồm các yêu cầu về tính độc lập và các yêu cầu mang tính nghề nghiệp khác theo quy định của pháp luật.

A13. Nhóm kiểm toán có quyền tin tưởng vào hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán, trừ khi thông tin do doanh nghiệp kiểm toán hoặc các bên khác cung cấp đưa ra cách hiểu khác, theo quy định tại đoạn 04 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220. Mức độ tin tưởng sẽ thay đổi theo từng trường hợp, và có thể ảnh hưởng tới nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán đối với những vấn đề sau:

(1) Năng lực và khả năng của chuyên gia nội bộ, thông qua quy trình tuyển dụng và các chương trình đào tạo của doanh nghiệp kiểm toán;

(2) Tính khách quan: Chuyên gia nội bộ phải tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan, bao gồm các yêu cầu về tính độc lập;

(3) Đánh giá của kiểm toán viên về tính đầy đủ, thích hợp của công việc của chuyên gia. Ví dụ, chương trình đào tạo của doanh nghiệp kiểm toán có thể cung cấp cho các chuyên gia nội bộ những kiến thức phù hợp về mối liên hệ giữa chuyên môn của họ và quy trình kiểm toán. Mức độ tin tưởng vào những chương trình đào tạo như vậy và những quy trình khác của doanh nghiệp kiểm toán, như những quy định về phạm vi công việc của chuyên gia nội bộ, có thể ảnh hưởng đến nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán khi đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của công việc của chuyên gia;

(4) Tính tuân thủ các yêu cầu của pháp luật và các quy định, thông qua quy trình giám sát;

(5) Thỏa thuận với chuyên gia .

Việc tin tưởng nêu trên không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên đối với việc tuân thủ những quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán này.

Năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

A14. Năng lực, khả năng và tính khách quan của một chuyên gia là những yếu tố ảnh hưởng đáng kể đến mức độ đầy đủ, thích hợp của công việc của chuyên gia cho mục đích kiểm toán, cụ thể:

(1) Năng lực của chuyên gia được thể hiện thông qua hiểu biết và trình độ chuyên môn của chuyên gia;

(2) Khả năng của chuyên gia được thể hiện thông qua việc chuyên gia sử dụng năng lực đó trong từng trường hợp cụ thể của cuộc kiểm toán. Những yếu tố ảnh hưởng đến khả năng của chuyên gia có thể bao gồm vị trí địa lý, quỹ thời gian và các nguồn lực;

(3) Tính khách quan có thể bị ảnh hưởng do thành kiến, mâu thuẫn lợi ích, hoặc những nhân tố khác có ảnh hưởng đến những xét đoán nghề nghiệp của chuyên gia.

A15. Thông tin về năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia có thể có từ nhiều nguồn, như:

(1) Kinh nghiệm của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* đối với công việc trước đó của chuyên gia;

(2) Thảo luận với chuyên gia;

(3) Thảo luận với các kiểm toán viên hoặc cá nhân khác đã có kinh nghiệm với công việc của chuyên gia;

(4) Bằng cấp chuyên môn của chuyên gia như chứng nhận thành viên của một tổ chức nghề nghiệp hay một hiệp hội chuyên ngành, giấy phép hành nghề, hoặc các hình thức chứng nhận khác;

(5) Sách hoặc tài liệu đã phát hành do chuyên gia đó viết;

(6) Các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán (xem đoạn A11 - A13 Chuẩn mực này).

A16. Những vấn đề liên quan đến đánh giá năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia bao gồm việc liệu công việc của chuyên gia có phải tuân thủ các chuẩn mực về kỹ thuật, yêu cầu về nghề nghiệp hoặc yêu cầu của ngành hay không; như chuẩn mực đạo đức yêu cầu đối với hội viên của tổ chức nghề nghiệp hay hiệp hội chuyên ngành, tiêu chuẩn tín chỉ của tổ chức cấp bằng, hoặc các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định.

A17. Những vấn đề khác có thể liên quan đến năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia bao gồm:

(1) Tính phù hợp giữa năng lực của chuyên gia với vấn đề có sử dụng công việc của chuyên gia, bao gồm bất kỳ lĩnh vực nào thuộc phạm vi chuyên môn của chuyên gia đó. Ví dụ, một chuyên gia thống kê tính phí có thể có kinh nghiệm về tính phí bảo hiểm tài sản và tai nạn, nhưng lại không có nhiều kinh nghiệm chuyên môn về tính phí bảo hiểm nhân thọ;

(2) Năng lực của chuyên gia liên quan đến yêu cầu về kế toán, kiểm toán, như kiến thức về các giả định và phương pháp kế toán có phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(3) Những sự kiện không dự tính trước, sự thay đổi của các điều kiện, hoặc bằng chứng kiểm toán thu thập được từ kết quả của các thủ tục kiểm toán cho thấy cần phải xem xét lại đánh giá ban đầu về năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia khi cuộc kiểm toán đang được tiến hành.

A18. Có nhiều trường hợp có thể ảnh hưởng đến tính khách quan của chuyên gia, như nguy cơ do tư lợi, nguy cơ về sự bào chữa, nguy cơ về sự quen thuộc,

nguy cơ tự kiểm tra và nguy cơ bị đe dọa. Các biện pháp bảo vệ có thể loại trừ hoặc làm giảm những nguy cơ này và có thể do yếu tố bên ngoài tạo ra (ví dụ tiêu chuẩn nghề nghiệp của chuyên gia, yêu cầu của pháp luật và các quy định), hoặc do môi trường làm việc của chuyên gia tạo ra (ví dụ những chính sách và thủ tục về kiểm soát chất lượng). Kiểm toán viên có thể có biện pháp bảo vệ cụ thể khác cho từng cuộc kiểm toán.

A19. Việc đánh giá mức độ ảnh hưởng của các nguy cơ đối với tính khách quan của chuyên gia và sự cần thiết phải có các biện pháp bảo vệ có thể dựa trên vai trò của chuyên gia và tầm quan trọng của công việc của chuyên gia đối với cuộc kiểm toán. Có trường hợp mà các biện pháp bảo vệ không thể làm giảm các nguy cơ tới mức có thể chấp nhận được, ví dụ trường hợp chuyên gia *của doanh nghiệp kiểm toán* đồng thời là chuyên gia của đơn vị được kiểm toán.

A20. Khi đánh giá tính khách quan của một chuyên gia bên ngoài, kiểm toán viên có thể:

(a) Phỏng vấn đơn vị được kiểm toán về những lợi ích hoặc mối quan hệ giữa đơn vị được kiểm toán với chuyên gia bên ngoài của doanh nghiệp kiểm toán mà có thể ảnh hưởng đến tính khách quan của chuyên gia;

(b) Thảo luận với chuyên gia đó về các biện pháp bảo vệ, kể cả những yêu cầu mang tính nghề nghiệp áp dụng cho chuyên gia đó và đánh giá liệu những biện pháp bảo vệ đó có đầy đủ để làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được hay không. Những lợi ích và các mối quan hệ có thể thảo luận với chuyên gia bao gồm:

- Lợi ích tài chính;
- Các mối quan hệ cá nhân và kinh doanh;
- Các dịch vụ khác do chuyên gia cung cấp bao gồm cả trường hợp tổ chức nếu chuyên gia bên ngoài là tổ chức.

Trong một số trường hợp, kiểm toán viên cũng có thể thu thập giải trình bằng văn bản từ chuyên gia bên ngoài về bất kỳ lợi ích hoặc mối quan hệ nào với đơn vị được kiểm toán mà chuyên gia đó biết được.

Hiểu biết về lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia *(hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)*

A21. Kiểm toán viên có thể thu thập hiểu biết về lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia bằng các thủ tục hướng dẫn trong đoạn A7 Chuẩn mực này, hoặc thông qua việc thảo luận với chuyên gia đó.

A22. Những khía cạnh thuộc lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia mà kiểm toán viên cần hiểu biết bao gồm:

(1) Lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia có những phần chuyên sâu phù hợp với cuộc kiểm toán hay không (xem đoạn A17 Chuẩn mực này);

(2) Các chuẩn mực nghề nghiệp, các chuẩn mực khác và những yêu cầu của pháp luật và các quy định phải áp dụng;

(3) Giả định và phương pháp mà chuyên gia áp dụng, tính phổ biến của các giả định và phương pháp trong lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia và sự phù hợp với mục đích lập báo cáo tài chính;

(4) Nội dung của thông tin hoặc dữ liệu nội bộ và bên ngoài mà chuyên gia sử dụng.

Thỏa thuận với chuyên gia (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

A23. Nội dung, phạm vi, mục tiêu công việc của chuyên gia; vai trò và trách nhiệm của kiểm toán viên và chuyên gia cũng như nội dung, lịch trình, phạm vi của việc trao đổi thông tin giữa kiểm toán viên và chuyên gia có thể thay đổi trong từng trường hợp. Vì vậy, kiểm toán viên cần thỏa thuận những vấn đề này với chuyên gia, dù đó là chuyên gia nội bộ hay chuyên gia bên ngoài của doanh nghiệp kiểm toán.

A24. Quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực này có thể ảnh hưởng đến mức độ chi tiết và hình thức của thỏa thuận giữa kiểm toán viên và chuyên gia, như thỏa thuận bằng văn bản hay hình thức khác. Các yếu tố sau đây cần phải có thỏa thuận chi tiết hoặc thỏa thuận bằng văn bản:

(1) Chuyên gia sẽ được tiếp cận với các thông tin nhạy cảm và bí mật của đơn vị được kiểm toán;

(2) Vai trò hoặc trách nhiệm của kiểm toán viên và của chuyên gia có sự khác biệt so với thông lệ;

(3) Việc áp dụng đồng thời các yêu cầu của pháp luật và các quy định của Việt Nam và quốc tế;

(4) Tính phức tạp của các vấn đề có liên quan đến công việc của chuyên gia;

(5) Kiểm toán viên chưa từng sử dụng công việc của chuyên gia đó;

(6) Khi phạm vi công việc của chuyên gia mở rộng hơn và tầm quan trọng của việc này đối với cuộc kiểm toán.

A25. Thỏa thuận giữa kiểm toán viên và chuyên gia bên ngoài thường được thể hiện dưới hình thức hợp đồng. Phụ lục của Chuẩn mực này hướng dẫn các vấn đề kiểm toán viên cần cân nhắc đưa vào hợp đồng, hoặc bất kỳ hình thức thỏa thuận nào khác với chuyên gia bên ngoài.

A26. Khi không có thỏa thuận bằng văn bản giữa kiểm toán viên và chuyên gia, bằng chứng về việc thỏa thuận có thể được thể hiện trong:

(1) Kế hoạch kiểm toán, chương trình kiểm toán hoặc giấy tờ làm việc khác;

(2) Những chính sách và thủ tục của doanh nghiệp kiểm toán: Trường hợp sử dụng chuyên gia nội bộ thì những chính sách và thủ tục mà chuyên gia phải tuân thủ có thể đã bao gồm trong các quy định mà doanh nghiệp kiểm toán đã thiết lập.

Mức độ ghi chép trong giấy tờ làm việc của kiểm toán viên phụ thuộc vào nội dung của những chính sách và thủ tục đó. Ví dụ, nếu doanh nghiệp kiểm toán đã quy định chi tiết về các trường hợp sử dụng công việc của chuyên gia thì kiểm toán viên không cần tham chiếu đến các quy định đó trong giấy tờ làm việc của mình.

Nội dung, phạm vi và mục tiêu của công việc của chuyên gia (hướng dẫn đoạn 11(a) Chuẩn mực này)

A27. Khi thỏa thuận về nội dung, phạm vi và mục tiêu của công việc của chuyên gia, kiểm toán viên cần thảo luận về những chuẩn mực kỹ thuật có liên quan, yêu cầu nghề nghiệp hoặc yêu cầu của ngành mà chuyên gia phải tuân thủ.

Vai trò và trách nhiệm của kiểm toán viên và của chuyên gia (hướng dẫn đoạn 11(b) Chuẩn mực này)

A28. Thỏa thuận về vai trò và trách nhiệm của kiểm toán viên và của chuyên gia có thể bao gồm:

(1) Kiểm toán viên hay chuyên gia sẽ thực hiện kiểm tra chi tiết nguồn dữ liệu;

(2) Đồng ý cho kiểm toán viên thảo luận những phát hiện và kết luận của chuyên gia với đơn vị được kiểm toán và các bên khác, và được sử dụng các phát hiện, kết luận đó làm cơ sở đưa ra ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trên báo cáo kiểm toán, nếu cần thiết (xem đoạn A42 Chuẩn mực này);

(3) Bất kỳ thỏa thuận nào để thông báo cho chuyên gia về kết luận của kiểm toán viên liên quan đến công việc của chuyên gia.

Giấy tờ làm việc

A29. Thỏa thuận về vai trò, trách nhiệm giữa kiểm toán viên và chuyên gia có thể bao gồm thỏa thuận về quyền tiếp cận hoặc lưu giữ giấy tờ làm việc của các bên. Nếu chuyên gia là một thành viên của nhóm kiểm toán thì giấy tờ làm việc của chuyên gia là một phần của tài liệu, hồ sơ kiểm toán. Giấy tờ làm việc của chuyên gia bên ngoài không phải là một phần của tài liệu, hồ sơ kiểm toán, trừ khi có thỏa thuận khác.

Trao đổi thông tin (hướng dẫn đoạn 11(c) Chuẩn mực này)

A30. Việc trao đổi thông tin hai chiều có hiệu quả sẽ giúp phối hợp tốt nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục của chuyên gia với các công việc khác của cuộc kiểm toán, và những sửa đổi đối với mục tiêu công việc của chuyên gia trong quá trình kiểm toán. Ví dụ, khi công việc của chuyên gia liên quan đến các kết luận của kiểm toán viên về một rủi ro đáng kể, thì báo cáo chính thức bằng văn bản khi kết thúc công việc của chuyên gia và báo cáo bằng lời trong quá trình làm việc đều có thể phù hợp. Việc xác định thành viên Ban Giám đốc hoặc nhân viên nào của doanh nghiệp kiểm toán sẽ trao đổi với chuyên gia, và thủ tục trao đổi giữa chuyên gia và đơn vị được kiểm toán sẽ giúp việc trao đổi thông tin kịp thời và hiệu quả, đặc biệt trong các cuộc kiểm toán lớn.

Tính bảo mật (hướng dẫn đoạn 11(d) Chuẩn mực này)

A31. Những điều khoản về tính bảo mật theo chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp áp dụng cho kiểm toán viên cũng phải được áp dụng cho chuyên gia *của doanh nghiệp kiểm toán*. Pháp luật và các quy định có thể có thêm các yêu cầu khác. Đơn vị được kiểm toán cũng có thể yêu cầu phải có điều khoản về tính bảo mật với chuyên gia bên ngoài *của doanh nghiệp kiểm toán.*

Đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của công việc của chuyên gia (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

A32. Việc đánh giá về năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia, kinh nghiệm của kiểm toán viên trong lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia và đặc điểm công việc của chuyên gia sẽ ảnh hưởng tới nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán để đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của công việc của chuyên gia cho mục đích kiểm toán.

Phát hiện và kết luận của chuyên gia (hướng dẫn đoạn 12(a) Chuẩn mực này)

A33. Những thủ tục cụ thể để đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của công việc của chuyên gia cho mục đích kiểm toán có thể bao gồm:

(1) Phỏng vấn chuyên gia;

(2) Soát xét báo cáo và giấy tờ làm việc của chuyên gia;

(3) Các thủ tục hỗ trợ, ví dụ:

- Quan sát công việc của chuyên gia;

- Kiểm tra những dữ liệu đã được công bố, như báo cáo thống kê từ các nguồn chính thức, đáng tin cậy;

- Xác nhận các vấn đề liên quan với bên thứ ba;

- Thực hiện các thủ tục phân tích chi tiết;

- Thực hiện việc tính toán lại.

(4) Thảo luận với chuyên gia khác có kinh nghiệm chuyên môn tương ứng khi những phát hiện và kết luận của chuyên gia không phù hợp với các bằng chứng kiểm toán khác;

(5) Thảo luận báo cáo của chuyên gia *của doanh nghiệp kiểm toán* với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán.

A34. Khi đánh giá sự phù hợp và hợp lý của những phát hiện và kết luận của chuyên gia *của doanh nghiệp kiểm toán*, dù ở dạng báo cáo hay hình thức khác, những yếu tố thích hợp mà kiểm toán viên có thể xem xét bao gồm liệu những phát hiện và kết luận đó có:

(1) Được trình bày phù hợp với quy định của các chuẩn mực nghề nghiệp hoặc chuẩn mực chuyên ngành của chuyên gia;

(2) Được trình bày rõ ràng, có tham chiếu đến những mục tiêu đã được thống nhất với kiểm toán viên, phạm vi công việc thực hiện và các chuẩn mực áp dụng;

(3) Dựa trên một giai đoạn phù hợp và có tính đến những sự kiện xảy ra sau đó, nếu có;

(4) Bị ngoại trừ, giới hạn hoặc hạn chế trong việc sử dụng và nếu có thì có ảnh hưởng đến kiểm toán viên hay không;

(5) Dựa trên những đánh giá phù hợp về những sai sót hoặc chênh lệch mà chuyên gia gặp phải.

Các giả định, phương pháp và nguồn dữ liệu

Các giả định và phương pháp (hướng dẫn đoạn 12(b) Chuẩn mực này)

A35. Khi công việc của chuyên gia là đánh giá những giả định và phương pháp liên quan, bao gồm cả các mô hình (nếu có), được Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sử dụng trong việc thực hiện một ước tính kế toán, thì các thủ tục chủ yếu của kiểm toán viên là đánh giá xem chuyên gia đã soát xét đầy đủ những giả định và phương pháp đó hay chưa. Khi công việc của chuyên gia là xây dựng một giá trị ước tính hoặc một khoảng giá trị ước tính để so sánh với giá trị ước tính của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, thì các thủ tục của kiểm toán viên chủ yếu là đánh giá các giả định và phương pháp đó, bao gồm cả các mô hình (nếu có), mà chuyên gia sử dụng.

A36. Đoạn 08, 13 và 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 540 đề cập đến những giả định và phương pháp được Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sử dụng trong việc xây dựng các ước tính kế toán, kể cả trường hợp sử dụng mô hình mang tính chuyên môn hóa cao do chính đơn vị được kiểm toán xây dựng và đưa ra những quy định, hướng dẫn giúp kiểm toán viên thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến giả định và phương pháp của Ban Giám đốc. Đồng thời, các quy định và hướng dẫn này cũng trợ giúp kiểm toán viên khi đánh giá những giả định và phương pháp của chuyên gia.

A37. Khi công việc của chuyên gia liên quan đến việc sử dụng những giả định và phương pháp quan trọng, kiểm toán viên cần xem xét và đánh giá những giả định và phương pháp đó có:

(1) Được chấp nhận rộng rãi trong lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia;

(2) Phù hợp với yêu cầu của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(3) Phụ thuộc vào việc sử dụng những mô hình mang tính chuyên môn hóa cao;

(4) Phù hợp với những giả định và phương pháp của đơn vị được kiểm toán, và nếu không thì lý do và ảnh hưởng của sự khác biệt đó là gì.

Nguồn dữ liệu của chuyên gia (hướng dẫn đoạn 12(c) Chuẩn mực này)

A38. Khi công việc của chuyên gia liên quan đến việc sử dụng nguồn dữ liệu quan trọng thì kiểm toán viên cần thực hiện các thủ tục sau đây để kiểm tra nguồn dữ liệu đó:

(1) Xác nhận nguồn gốc của dữ liệu, bao gồm việc tìm hiểu (hoặc kiểm tra, nếu có thể) các kiểm soát nội bộ đối với các dữ liệu đó và cách thức dữ liệu đó được chuyển cho chuyên gia;

(2) Soát xét dữ liệu để kiểm tra tính đầy đủ và tính nhất quán của dữ liệu.

A39. Trong nhiều trường hợp, kiểm toán viên có thể kiểm tra nguồn dữ liệu của chuyên gia. Tuy nhiên, trong một số trường hợp khác, do nguồn dữ liệu mà chuyên gia sử dụng có tính kỹ thuật cao liên quan đến lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia thì chính chuyên gia đó có thể tự kiểm tra nguồn dữ liệu. Nếu chuyên gia đã kiểm tra nguồn dữ liệu, kiểm toán viên cần phỏng vấn chuyên gia, giám sát hoặc soát xét quá trình kiểm tra nguồn dữ liệu của chuyên gia để đánh giá tính phù hợp, đầy đủ và chính xác của dữ liệu.

Công việc của chuyên gia không đầy đủ, thích hợp (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

A40. Nếu kiểm toán viên kết luận là công việc của chuyên gia không đầy đủ, thích hợp cho mục đích kiểm toán và kiểm toán viên không thể giải quyết được vấn đề này thông qua các thủ tục kiểm toán bổ sung theo quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực này, bao gồm cả việc kiểm toán viên và chuyên gia thực hiện thêm công việc hoặc thuê thêm chuyên gia khác, thì kiểm toán viên có thể phải trình bày ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trên báo cáo kiểm toán theo quy định tại đoạn 06(b) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705, do kiểm toán viên đã không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

Dẫn chứng công việc của chuyên gia trong báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 14 - 15 Chuẩn mực này)

A41. Trường hợp pháp luật và các quy định có yêu cầu, kiểm toán viên phải dẫn chứng đến công việc của chuyên gia trong báo cáo kiểm toán, ví dụ cho mục đích minh bạch trong lĩnh vực công.

A42. Trường hợp ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và kiểm toán viên xét thấy cần thiết, kiểm toán viên có thể dẫn chứng công việc của chuyên gia để giải thích cho ý kiến đó nhưng phải được sự chấp thuận trước của chuyên gia.

Phụ lục

(Hướng dẫn đoạn A25 Chuẩn mực này)

CÁC VẤN ĐỀ CẦN XEM XÉT ĐỐI VỚI THỎA THUẬN GIỮA KIỂM TOÁN VIÊN VÀ CHUYÊN GIA BÊN NGOÀI

Phụ lục này hướng dẫn những vấn đề kiểm toán viên cần cân nhắc để đưa vào bất cứ thỏa thuận nào với chuyên gia bên ngoài của doanh nghiệp kiểm toán. Hướng dẫn này mang tính minh họa và không bao gồm tất cả mọi trường hợp. Hướng dẫn này có thể được sử dụng kết hợp với những vấn đề được quy định trong Chuẩn mực kiểm toán này. Việc có đưa một khoản mục cụ thể nào đó vào trong thỏa thuận với chuyên gia hay không phụ thuộc vào từng trường hợp cụ thể của cuộc kiểm toán. Hướng dẫn này cũng có thể giúp lựa chọn những vấn đề cần đưa vào trong thỏa thuận với chuyên gia nội bộ của doanh nghiệp kiểm toán.

A. Nội dung, phạm vi và mục tiêu của công việc của chuyên gia bên ngoài

(1) Nội dung và phạm vi của các thủ tục cần được chuyên gia bên ngoài thực hiện;

(2) Các mục tiêu công việc của chuyên gia bên ngoài liên quan đến tính trọng yếu và đánh giá rủi ro của vấn đề liên quan đến công việc của chuyên gia, và khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (nếu cần thiết);

(3) Các chuẩn mực về kỹ thuật, các yêu cầu nghề nghiệp hoặc các yêu cầu của ngành mà chuyên gia bên ngoài phải tuân theo;

(4) Các giả định và phương pháp, bao gồm các mô hình (nếu có) mà chuyên gia bên ngoài sử dụng và dẫn chứng tài liệu;

(5) Ngày hiệu lực, hoặc giai đoạn kiểm tra (nếu có) của vấn đề chính trong công việc của chuyên gia, và yêu cầu liên quan đến những sự kiện xảy ra sau đó.

B. Vai trò, trách nhiệm của kiểm toán viên và của chuyên gia bên ngoài

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

(2) Sự chấp thuận của chuyên gia bên ngoài đối với việc kiểm toán viên sử dụng báo cáo của chuyên gia, bao gồm việc dẫn chứng, hoặc công khai với các bên khác, ví dụ việc lấy đó làm cơ sở cho việc đưa ra ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần, hoặc nếu cần thiết là công khai báo cáo đó cho Ban Giám đốc hoặc Ban Kiểm soát của đơn vị được kiểm toán;

(3) Nội dung và phạm vi soát xét của kiểm toán viên đối với công việc của chuyên gia bên ngoài;

(4) Kiểm toán viên hay chuyên gia bên ngoài sẽ kiểm tra nguồn dữ liệu;

(5) Tiếp cận của chuyên gia bên ngoài của doanh nghiệp kiểm toán với các ghi chép, tài liệu, nhân sự của đơn vị được kiểm toán và với chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê;

(6) Quy trình trao đổi thông tin giữa chuyên gia bên ngoài của doanh nghiệp kiểm toán và đơn vị được kiểm toán;

(7) Tiếp cận của kiểm toán viên và chuyên gia bên ngoài với giấy tờ làm việc của các bên;

(8) Sở hữu và kiểm soát giấy tờ làm việc trong và sau cuộc kiểm toán, kể cả những yêu cầu về lưu giữ tài liệu;

(9) Trách nhiệm của chuyên gia bên ngoài để thực hiện công việc với sự cẩn trọng và kỹ năng cần thiết;

(10) Năng lực và khả năng của chuyên gia bên ngoài để thực hiện công việc;

(11) Kỳ vọng chuyên gia bên ngoài sẽ sử dụng mọi kiến thức mà chuyên gia có liên quan đến cuộc kiểm toán, và nếu không sẽ phải thông báo với kiểm toán viên;

(12) Các hạn chế của chuyên gia bên ngoài liên quan đến báo cáo kiểm toán;

(13) Các thỏa thuận để thông báo cho chuyên gia bên ngoài về kết luận kiểm toán liên quan đến công việc của chuyên gia.

C. Trao đổi thông tin và báo cáo

(1) Phương pháp và tần suất của việc trao đổi thông tin, bao gồm:

- Những phát hiện và kết luận của chuyên gia bên ngoài sẽ được báo cáo như thế nào (bằng văn bản, bằng lời, cập nhật thường xuyên cho nhóm kiểm toán…);

- Xác định rõ những người trong nhóm kiểm toán thực hiện trao đổi thông tin với chuyên gia bên ngoài.

(2) Thời điểm chuyên gia bên ngoài hoàn thành công việc và báo cáo những phát hiện và kết luận cho kiểm toán viên;

(3) Trách nhiệm của chuyên gia bên ngoài trong việc trao đổi kịp thời những tình huống xảy ra làm ảnh hưởng đến tiến độ hoàn thành công việc, và bất kỳ nghi ngại hoặc hạn chế tiềm tàng nào đối với những phát hiện hoặc kết luận của chuyên gia;

(4) Trách nhiệm của chuyên gia bên ngoài trong việc trao đổi kịp thời những trường hợp mà đơn vị được kiểm toán hạn chế việc tiếp cận của chuyên gia với những ghi chép, tài liệu, nhân sự hay chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê;

(5) Trách nhiệm của chuyên gia bên ngoài trong việc trao đổi với kiểm toán viên tất cả những thông tin mà chuyên gia cho là phù hợp với cuộc kiểm toán, bao gồm bất kỳ thay đổi nào so với các lần trao đổi trước đó;

(6) Trách nhiệm của chuyên gia bên ngoài trong việc trao đổi những trường hợp có thể làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng đến tính khách quan của chuyên gia, và các biện pháp bảo vệ có thể loại bỏ hoặc giảm bớt những nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

D. Bảo mật

Chuyên gia bên ngoài phải tuân thủ các yêu cầu về bảo mật, bao gồm:

(1) Các yêu cầu bảo mật theo chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp áp dụng cho kiểm toán viên;

(2) Những yêu cầu khác theo pháp luật và các quy định, nếu có;

(3) Những điều khoản bảo mật cụ thể do đơn vị được kiểm toán yêu cầu (nếu có)./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM
Chuẩn mực kiểm toán số 700: Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính

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

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là "kiểm toán viên")* trong việc đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính. Chuẩn mực này cũng quy định hình thức và nội dung của báo cáo kiểm toán được phát hành như là kết quả công việc kiểm toán báo cáo tài chính.

02. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 và số 706 quy định và hướng dẫn những ảnh hưởng đến hình thức và nội dung báo cáo kiểm toán khi kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần hoặc trình bày thêm đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" hoặc đoạn "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán.

03. Chuẩn mực này được áp dụng cho cuộc kiểm toán một bộ báo cáo tài chính đầy đủ cho mục đích chung. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 800 quy định và hướng dẫn những vấn đề cần lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 805 quy định và hướng dẫn những vấn đề cần lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán các yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của một báo cáo tài chính.

04. Chuẩn mực này nhấn mạnh sự nhất quán trong báo cáo kiểm toán. Khi cuộc kiểm toán được tiến hành theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, sự nhất quán trong báo cáo kiểm toán sẽ nâng cao độ tin cậy của báo cáo kiểm toán bằng việc tạo điều kiện nhận diện rõ ràng hơn các cuộc kiểm toán được tiến hành theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Điều này cũng giúp tăng cường sự hiểu biết của người sử dụng báo cáo tài chính và xác định các tình huống bất thường xảy ra.

05. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán để công bố kết quả kiểm toán báo cáo tài chính.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán cần phải có các hiểu biết cần thiết về nguyên tắc và thủ tục lập báo cáo kiểm toán theo quy định và hướng dẫn trong Chuẩn mực này để sử dụng đúng đắn kết quả kiểm toán.

Mục tiêu

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

(a) Đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính trên cơ sở đánh giá các kết luận rút ra từ bằng chứng kiểm toán thu thập được;

(b) Trình bày ý kiến kiểm toán một cách rõ ràng bằng văn bản, trong đó nêu rõ cơ sở của ý kiến đó.

Giải thích thuật ngữ

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

(a) Báo cáo tài chính cho mục đích chung: Là báo cáo tài chính được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung;

(b) Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung: Là khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được xây dựng nhằm thỏa mãn nhu cầu chung về thông tin tài chính của số đông người sử dụng. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể là khuôn khổ về trình bày hợp lý hoặc khuôn khổ về tuân thủ.

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

(i) Thừa nhận rõ ràng hoặc ngầm ẩn rằng, để đạt được sự trình bày hợp lý của báo cáo tài chính, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, sau đây gọi tắt là "Ban Giám đốc" có thể phải thuyết minh nhiều hơn so với các quy định cụ thể của khuôn khổ đó, hoặc;

(ii) Thừa nhận rõ ràng rằng Ban Giám đốc có thể thực hiện khác với một hoặc một số yêu cầu của khuôn khổ để đạt được mục đích trình bày báo cáo tài chính một cách hợp lý. Những trường hợp như vậy được coi là cần thiết chỉ trong một số tình huống rất hãn hữu.

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

Thuật ngữ "Khuôn khổ về tuân thủ" được sử dụng để chỉ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính mà yêu cầu phải tuân thủ các quy định của khuôn khổ đó nhưng không bao gồm việc thừa nhận các điểm (i) hoặc (ii) trên đây (xem đoạn 13(a) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200).

(c) Ý kiến chấp nhận toàn phần: Là ý kiến được đưa ra khi kiểm toán viên kết luận rằng báo cáo tài chính đã được lập, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với

khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (Đoạn 35 - 36 Chuẩn mực này quy định các mẫu câu được sử dụng để trình bày ý kiến kiểm toán trong trường hợp đơn vị được kiểm toán áp dụng khuôn khổ về trình bày hợp lý và khuôn khổ về tuân thủ).

08. Thuật ngữ "Báo cáo tài chính" được sử dụng trong Chuẩn mực này có nghĩa là "một bộ báo cáo tài chính đầy đủ cho mục đích chung, bao gồm cả các thuyết minh có liên quan". Các thuyết minh có liên quan thường bao gồm phần tóm tắt các chính sách kế toán quan trọng và các thuyết minh khác. Các quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng quyết định hình thức và nội dung của các báo cáo tài chính, và các bộ phận cấu thành một bộ báo cáo tài chính đầy đủ.

09. Thuật ngữ "Chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế" được sử dụng trong chuẩn mực này được hiểu là chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) do Ủy ban Chuẩn mực Kế toán Quốc tế ban hành, và "Chuẩn mực kế toán công quốc tế" là chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) do Ủy ban Chuẩn mực Kế toán Công Quốc tế ban hành.

II. NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Hình thành ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính

10. Kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán về việc liệu báo cáo tài chính có được lập phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, trên các khía cạnh trọng yếu hay không (xem đoạn 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200. Đoạn 35 - 36 Chuẩn mực này quy định các mẫu câu được sử dụng để trình bày ý kiến kiểm toán trong trường hợp đơn vị được kiểm toán áp dụng khuôn khổ về trình bày hợp lý và khuôn khổ về tuân thủ).

11. Để đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải kết luận liệu kiểm toán viên đã đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc báo cáo tài chính, xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn hay không. Kết luận đó cần tính đến:

(a) Kết luận của kiểm toán viên về việc liệu đã thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay chưa (theo quy định tại đoạn 26 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330);

(b) Kết luận của kiểm toán viên về việc liệu những sai sót không được điều chỉnh, khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại, có trọng yếu hay không (theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450);

(c) Những đánh giá được nêu trong các đoạn 12 - 15 Chuẩn mực này.

12. Kiểm toán viên phải đánh giá liệu báo cáo tài chính có được lập phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, trên các khía cạnh trọng yếu hay không. Khi đánh giá, kiểm toán viên đồng thời phải xem xét các khía cạnh định tính của công việc kế toán của đơn vị được kiểm toán, kể cả các dấu hiệu về sự thiên lệch trong xét đoán của Ban Giám đốc (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A3 Chuẩn mực này).

13. Đặc biệt, khi xem xét các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, kiểm toán viên phải đánh giá:

(a) Báo cáo tài chính có thuyết minh đầy đủ các chính sách kế toán quan trọng được lựa chọn và áp dụng hay không;

(b) Các chính sách kế toán được lựa chọn và áp dụng có nhất quán với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và có thích hợp hay không;

(c) Các ước tính kế toán do Ban Giám đốc đưa ra có hợp lý hay không;

(d) Các thông tin được trình bày trong báo cáo tài chính có phù hợp, đáng tin cậy, dễ hiểu và có thể so sánh được hay không;

(e) Báo cáo tài chính có cung cấp đầy đủ các thuyết minh giúp người sử dụng báo cáo tài chính hiểu được ảnh hưởng của các giao dịch và sự kiện trọng yếu đối với các thông tin được trình bày trong báo cáo tài chính hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A4 Chuẩn mực này);

(f) Các thuật ngữ được sử dụng trong báo cáo tài chính (kể cả tiêu đề của từng báo cáo tài chính) có thích hợp hay không.

14. Khi báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về trình bày hợp lý, việc đánh giá theo quy định tại đoạn 12 - 13 Chuẩn mực này còn phải bao gồm đánh giá liệu báo cáo tài chính có được trình bày hợp lý hay không. Kiểm toán viên phải đánh giá việc này bằng cách xem xét:

(a) Cách trình bày, cấu trúc và nội dung tổng thể của báo cáo tài chính;

(b) Liệu báo cáo tài chính, bao gồm các thuyết minh liên quan, có phản ánh đầy đủ, thích hợp các giao dịch và sự kiện làm cơ sở để chứng minh báo cáo tài chính có đạt được mục tiêu trình bày hợp lý hay không.

15. Kiểm toán viên phải đánh giá xem liệu báo cáo tài chính có tham chiếu đến hoặc mô tả đầy đủ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A5 - A10 Chuẩn mực này).

Dạng ý kiến kiểm toán

16. Kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán dạng chấp nhận toàn phần khi kiểm toán viên kết luận rằng báo cáo tài chính được lập, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

17. Kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 trong các trường hợp:

(a) Dựa trên bằng chứng kiểm toán thu thập được, kiểm toán viên kết luận rằng báo cáo tài chính, xét trên phương diện tổng thể, vẫn còn sai sót trọng yếu; hoặc

(b) Kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra kết luận rằng báo cáo tài chính, xét trên phương diện tổng thể, không còn sai sót trọng yếu.

18. Nếu báo cáo tài chính được lập theo các quy định của khuôn khổ về trình bày hợp lý không đạt được mục tiêu trình bày hợp lý, kiểm toán viên phải thảo luận vấn đề này với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán và, dựa vào các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và cách thức vấn đề được giải quyết, kiểm toán viên phải quyết định xem liệu có cần đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A11 Chuẩn mực này).

19. Khi báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về tuân thủ, kiểm toán viên không cần phải đánh giá liệu báo cáo tài chính có được trình bày hợp lý hay không. Tuy nhiên, nếu trong những trường hợp hãn hữu, kiểm toán viên kết luận rằng báo cáo tài chính đó gây hiểu sai, kiểm toán viên phải thảo luận vấn đề đó với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán và, dựa vào cách thức vấn đề được giải quyết, kiểm toán viên phải quyết định liệu có cần phải đề cập đến vấn đề này trong báo cáo kiểm toán hay không, và nếu có thì sẽ đề cập như thế nào (xem hướng dẫn tại đoạn A12 Chuẩn mực này).

Báo cáo kiểm toán

20. Báo cáo kiểm toán phải được lập bằng văn bản (xem hướng dẫn tại đoạn A13 - A14 Chuẩn mực này).

Báo cáo kiểm toán cho các cuộc kiểm toán được tiến hành theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam

Số hiệu và tiêu đề báo cáo kiểm toán

21. *Báo cáo kiểm toán phải ghi rõ số hiệu phát hành báo cáo kiểm toán của doanh nghiệp kiểm toán hoặc chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán theo từng năm (số đăng ký chính thức trong hệ thống văn bản của doanh nghiệp hoặc chi nhánh).* Báo cáo kiểm toán phải có tiêu đề chỉ rõ đó là Báo cáo kiểm toán độc lập (xem hướng dẫn tại đoạn A15 Chuẩn mực này).

Người nhận báo cáo kiểm toán

22. Báo cáo kiểm toán phải chỉ rõ người nhận báo cáo kiểm toán tùy theo từng cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A16 Chuẩn mực này).

Mở đầu của báo cáo kiểm toán

23. Mở đầu của báo cáo kiểm toán phải (xem hướng dẫn tại đoạn A17 - A19 Chuẩn mực này):

(a) Nêu rõ tên đơn vị có báo cáo tài chính đã được kiểm toán;

(b) Nêu rõ rằng báo cáo tài chính đã được kiểm toán;

(c) Nêu rõ tiêu đề của từng báo cáo cấu thành bộ báo cáo tài chính;

(d) Tham chiếu đến phần tóm tắt các chính sách kế toán quan trọng và các thuyết minh khác;

(e) Nêu rõ ngày kết thúc kỳ kế toán hoặc kỳ kế toán của từng báo cáo cấu thành bộ báo cáo tài chính;

(f) Nêu rõ ngày lập và số trang của báo cáo tài chính đã được kiểm toán.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc đối với báo cáo tài chính

24. Mục này trong báo cáo kiểm toán mô tả trách nhiệm của những người chịu trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính tại đơn vị được kiểm toán. Báo cáo kiểm toán không nhất thiết phải đề cập một cách cụ thể đến "Ban Giám đốc" mà sẽ sử dụng thuật ngữ thích hợp, tùy thuộc vào *cơ cấu tổ chức của đơn vị được kiểm toán, như Ban quản lý dự án, Ban Giám hiệu...*

25. Báo cáo kiểm toán phải bao gồm một mục có tiêu đề là "Trách nhiệm của Ban Giám đốc (hay một thuật ngữ thích hợp khác)."

26. Báo cáo kiểm toán phải mô tả trách nhiệm của Ban Giám đốc trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính, trong đó giải thích thêm rằng Ban Giám đốc chịu trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc do nhầm lẫn (xem hướng dẫn tại đoạn A20 - A23 Chuẩn mực này).

27. Trong trường hợp báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về trình bày hợp lý, phần giải thích về trách nhiệm của Ban Giám đốc đối với báo cáo tài chính trong báo cáo kiểm toán phải đề cập đến "trách nhiệm lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính của Công ty".

Trách nhiệm của kiểm toán viên

28. Báo cáo kiểm toán phải bao gồm một mục có tiêu đề là "Trách nhiệm của Kiểm toán viên".

29. Báo cáo kiểm toán phải nêu rõ trách nhiệm của kiểm toán viên là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A24 Chuẩn mực này).

30. Báo cáo kiểm toán phải nêu rõ rằng công việc kiểm toán đã được tiến hành theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Báo cáo kiểm toán cũng phải giải thích rằng các chuẩn mực đó yêu cầu kiểm toán viên phải tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, phải lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc báo cáo tài chính có còn sai sót trọng yếu hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A25 - A26 Chuẩn mực này).

31. Báo cáo kiểm toán phải mô tả về cuộc kiểm toán bằng cách nêu rõ:

(a) Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục để thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính;

(b) Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính, do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá rủi ro, kiểm toán viên xem xét kiểm soát nội bộ của đơn vị liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ của đơn vị. Trong trường hợp kiểm toán viên cũng có trách nhiệm đưa ra ý kiến về tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ cùng với việc kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán viên sẽ bỏ đi đoạn nói rằng việc kiểm toán viên xem xét kiểm soát nội bộ không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ của đơn vị;

(c) Công việc kiểm toán cũng bao gồm việc đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.

32. Trong trường hợp báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về trình bày hợp lý, phần mô tả về cuộc kiểm toán trong báo cáo kiểm toán phải đề cập đến "trách nhiệm lập và trình bày trung thực và hợp lý các báo cáo tài chính của đơn vị".

33. Báo cáo kiểm toán phải nêu rõ liệu kiểm toán viên có tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán hay không.

Ý kiến của kiểm toán viên

34. Báo cáo kiểm toán phải bao gồm một mục có tiêu đề là "Ý kiến của kiểm toán viên".

35. Khi đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về trình bày hợp lý, trừ khi pháp luật có quy định khác, ý kiến kiểm toán phải sử dụng mẫu câu sau: "Báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu,...phù hợp với [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng]" (xem hướng dẫn tại đoạn A27 - A33 Chuẩn mực này).

36. Khi đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về tuân thủ, ý kiến kiểm toán phải nêu rõ là báo cáo tài chính đã

được lập, trên các khía cạnh trọng yếu, tuân thủ [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng] (xem hướng dẫn tại đoạn A27, A29 - A33 Chuẩn mực này).

37. Nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng được đề cập đến trong ý kiến kiểm toán không phải là *các chuẩn mực kế toán Việt Nam, chế độ kế toán doanh nghiệp Việt Nam và các quy định có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính của Việt Nam hoặc* chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế do Ủy ban Chuẩn mực Kế toán Quốc tế ban hành hay các chuẩn mực kế toán công quốc tế do Ủy ban Chuẩn mực Kế toán Công Quốc tế ban hành, ý kiến kiểm toán phải chỉ rõ nước ban hành ra khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đó.

Các trách nhiệm báo cáo khác

38. Trong báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính, nếu kiểm toán viên nêu thêm các trách nhiệm báo cáo khác ngoài trách nhiệm của kiểm toán viên là báo cáo về báo cáo tài chính theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các trách nhiệm báo cáo khác này phải được nêu trong một phần riêng trong báo cáo kiểm toán có tiêu đề là "Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định" hoặc được đặt tiêu đề khác phù hợp với nội dung của mục đó (xem hướng dẫn tại đoạn A34 - A35 Chuẩn mực này).

39. Nếu báo cáo kiểm toán có một phần riêng về các trách nhiệm báo cáo khác, các tiêu đề, giải thích và thuyết minh được đề cập đến trong các đoạn 23 - 37 Chuẩn mực này phải được đặt dưới phụ đề "Báo cáo về báo cáo tài chính." Phần "Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định" phải được đặt ngay sau phần "Báo cáo về báo cáo tài chính" (xem hướng dẫn tại đoạn A36 Chuẩn mực này).

Chữ ký của kiểm toán viên

40. Báo cáo kiểm toán phải có 2 chữ ký, gồm chữ ký của kiểm toán viên hành nghề được giao phụ trách cuộc kiểm toán và chữ ký của thành viên Ban Giám đốc là người đại diện theo pháp luật phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán. Dưới mỗi chữ ký nói trên phải ghi rõ họ và tên, số Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán (Giấy CN ĐKHN kiểm toán). Trên chữ ký của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải đóng dấu của doanh nghiệp kiểm toán (hoặc chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán) phát hành báo cáo kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A37 Chuẩn mực này).

Ngày lập báo cáo kiểm toán

41. Ngày lập báo cáo kiểm toán không được trước ngày mà kiểm toán viên thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính, bao gồm các bằng chứng chứng minh rằng (xem hướng dẫn tại đoạn A38 - A41 Chuẩn mực này):

(a) Tất cả các báo cáo cấu thành bộ báo cáo tài chính, bao gồm các thuyết minh liên quan, đã được lập;

(b) Những người có thẩm quyền đã xác nhận trách nhiệm của họ đối với các báo cáo tài chính này.

Ngày lập báo cáo kiểm toán cũng không được trước ngày lập báo cáo tài chính.

Tên và địa chỉ doanh nghiệp kiểm toán

42. Báo cáo kiểm toán phải ghi rõ tên và địa chỉ doanh nghiệp kiểm toán.

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

43. Nếu pháp luật và các quy định yêu cầu kiểm toán viên lập báo cáo kiểm toán theo cách trình bày hoặc ngôn từ cụ thể thì báo cáo kiểm toán chỉ được tham chiếu đến các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khi báo cáo kiểm toán bao gồm tối thiểu các nội dung sau (xem hướng dẫn tại đoạn A42 Chuẩn mực này):

(a) *Số hiệu và* tiêu đề báo cáo kiểm toán;

(b) Người nhận báo cáo kiểm toán, tùy theo từng cuộc kiểm toán;

(c) Mở đầu của báo cáo kiểm toán, trong đó ghi rõ các báo cáo tài chính đã được kiểm toán;

(d) Đoạn mô tả về trách nhiệm của Ban Giám đốc (hoặc thuật ngữ phù hợp khác, xem đoạn 24 Chuẩn mực này) đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính;

(e) Đoạn mô tả về trách nhiệm của kiểm toán viên là phải đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính và phạm vi của cuộc kiểm toán, bao gồm:

- Tham chiếu đến các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, pháp luật và các quy định;

- Mô tả cuộc kiểm toán theo các chuẩn mực này;

(f) Đoạn ý kiến kiểm toán bao gồm ý kiến về báo cáo tài chính và tham chiếu đến khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính (bao gồm việc chỉ rõ nước ban hành ra khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính mà không phải là *các chuẩn mực kế toán Việt Nam, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính của Việt Nam hoặc* các chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế hay các chuẩn mực kế toán công quốc tế, xem đoạn 37 Chuẩn mực này);

(g) Chữ ký, họ và tên, *số Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán của kiểm toán viên hành nghề được giao phụ trách cuộc kiểm toán và của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán. Trên chữ ký của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải đóng dấu của doanh nghiệp kiểm toán (hoặc chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán) phát hành báo cáo*;

(h) Ngày lập báo cáo kiểm toán;

(i) Tên và địa chỉ doanh nghiệp kiểm toán.

Báo cáo kiểm toán cho các cuộc kiểm toán được tiến hành theo cả chuẩn mực kiểm toán Việt Nam và chuẩn mực kiểm toán khác

44. Kiểm toán viên có thể phải tiến hành cuộc kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, nhưng ngoài ra cũng có thể phải tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán khác khi tiến hành cuộc kiểm toán. Trong trường hợp này, báo cáo kiểm toán có thể tham chiếu đến các chuẩn mực kiểm toán đó cùng với chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, nhưng kiểm toán viên chỉ được làm như vậy khi (xem hướng dẫn tại đoạn A43 - A44 Chuẩn mực này):

(a) Không có mâu thuẫn giữa các yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán Việt Nam và chuẩn mực kiểm toán khác mà trong trường hợp đặc biệt, việc áp dụng khác dẫn đến việc kiểm toán viên (i) đưa ra một ý kiến kiểm toán khác, hoặc (ii) không đưa vào báo cáo kiểm toán một đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" theo yêu cầu của các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam;

(b) Báo cáo kiểm toán bao gồm tối thiểu các nội dung được nêu trong đoạn 43(a) - (i) Chuẩn mực này khi kiểm toán viên sử dụng cách trình bày hoặc ngôn từ do chuẩn mực kiểm toán khác quy định. Tham chiếu đến pháp luật và các quy định được đề cập trong đoạn 43(e) Chuẩn mực này sẽ được hiểu là tham chiếu tới các chuẩn mực kiểm toán khác. Do đó, báo cáo kiểm toán phải chỉ rõ các chuẩn mực kiểm toán đó.

45. Khi báo cáo kiểm toán tham chiếu đến cả các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam và chuẩn mực kiểm toán khác, báo cáo kiểm toán cần nêu rõ các chuẩn mực kiểm toán khác đó là do cơ quan nào ban hành.

Các thông tin bổ sung được trình bày cùng báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A45 - A51 Chuẩn mực này)

46. Nếu trong báo cáo tài chính đã được kiểm toán có trình bày các thông tin bổ sung không được quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, kiểm toán viên phải đánh giá liệu những thông tin bổ sung đó có được tách biệt rõ ràng khỏi báo cáo tài chính đã được kiểm toán hay không. Nếu những thông tin bổ sung đó không được tách biệt rõ ràng khỏi báo cáo tài chính đã được kiểm toán, kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán thay đổi cách trình bày các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán này. Nếu Ban Giám đốc từ chối thay đổi, kiểm toán viên phải giải thích trong báo cáo kiểm toán rằng các thông tin bổ sung đó chưa được kiểm toán.

47. Các thông tin bổ sung mà khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng không yêu cầu nhưng do nội dung hoặc cách trình bày mà các thông tin này không được tách biệt rõ ràng khỏi báo cáo tài chính và vẫn là một phần

không thể tách rời của báo cáo tài chính thì các thông tin này vẫn thuộc phạm vi của ý kiến kiểm toán.

III. HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

Các khía cạnh định tính trong công việc kế toán của đơn vị được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

A1. Ban Giám đốc đưa ra một số xét đoán về các số liệu và thuyết minh trong báo cáo tài chính.

A2. Phụ lục 02 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260 có đề cập đến các khía cạnh định tính trong công việc kế toán của đơn vị được kiểm toán. Khi xem xét các khía cạnh định tính trong công việc kế toán của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên có thể nhận biết được sự thiên lệch trong các xét đoán của Ban Giám đốc. Kiểm toán viên có thể kết luận rằng tác động cộng hưởng của sự thiên lệch cùng với ảnh hưởng của các sai sót chưa được điều chỉnh làm cho báo cáo tài chính xét trên phương diện tổng thể có sai sót trọng yếu. Các dấu hiệu cho thấy sự thiên lệch có thể ảnh hưởng đến đánh giá của kiểm toán viên về việc liệu báo cáo tài chính xét trên phương diện tổng thể có sai sót trọng yếu hay không, bao gồm:

(1) Việc điều chỉnh có chọn lọc các sai sót đã trao đổi với Ban Giám đốc trong quá trình kiểm toán (ví dụ, chỉ điều chỉnh các sai sót làm tăng lợi nhuận báo cáo mà không điều chỉnh các sai sót làm giảm lợi nhuận báo cáo);

(2) Sự thiên lệch của Ban Giám đốc khi đưa ra các ước tính kế toán.

A3. Đoạn 21 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 540 đề cập đến sự thiên lệch của Ban Giám đốc khi đưa ra các ước tính kế toán. Các dấu hiệu cho thấy có thể có sự thiên lệch của Ban Giám đốc không tạo thành sai sót khi xem xét tính hợp lý của các ước tính kế toán riêng lẻ. Tuy nhiên, các dấu hiệu đó có thể ảnh hưởng đến đánh giá của kiểm toán viên về việc liệu báo cáo tài chính xét trên phương diện tổng thể có còn sai sót trọng yếu hay không.

Thuyết minh về ảnh hưởng của các giao dịch và sự kiện trọng yếu đối với các thông tin được trình bày trong báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 13(e) Chuẩn mực này)

A4. Báo cáo tài chính được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung thường trình bày về tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ của đơn vị. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên đánh giá liệu báo cáo tài chính có cung cấp đầy đủ các thuyết minh giúp người sử dụng báo cáo tài chính hiểu được ảnh hưởng của các giao dịch và sự kiện trọng yếu đối với tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ của đơn vị hay không.

Mô tả khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

A5. Như đã giải thích trong đoạn A2 - A3 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, khi lập và trình bày báo cáo tài chính, Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) cần đưa vào báo cáo tài chính một đoạn mô tả đầy đủ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Đoạn mô tả này rất quan trọng vì nó giúp người sử dụng báo cáo tài chính hiểu được khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đã được áp dụng.

A6. Đoạn mô tả rằng báo cáo tài chính được lập theo một khuôn khổ nhất định về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng chỉ thích hợp khi báo cáo tài chính tuân thủ tất cả các yêu cầu đang có hiệu lực của khuôn khổ đó trong kỳ kế toán mà báo cáo tài chính phản ánh.

A7. Nếu đoạn mô tả khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có những từ ngữ không cụ thể hoặc có hạn chế (ví dụ, "báo cáo tài chính tuân thủ phần lớn các chuẩn mực kế toán Việt Nam") thì đoạn mô tả đó không được coi là mô tả đầy đủ về khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính vì có thể làm cho người sử dụng báo cáo tài chính hiểu sai.

Tham chiếu đến nhiều hơn một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính

A8. Trong một số trường hợp, báo cáo tài chính có thể được lập theo hai khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính (ví dụ, chuẩn mực kế toán Việt Nam, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế). Điều này có thể do Ban Giám đốc bắt buộc phải hoặc tự nguyện lựa chọn lập báo cáo tài chính theo cả hai khuôn khổ mà cả hai khuôn khổ đó đều là khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Đoạn mô tả đó chỉ phù hợp khi báo cáo tài chính tuân thủ riêng lẻ từng khuôn khổ. Để được coi là tuân thủ cả hai khuôn khổ, báo cáo tài chính cần phải đồng thời tuân thủ cả hai khuôn khổ mà không cần đối chiếu các báo cáo lập theo hai khuôn khổ khác nhau đó. Trên thực tế, việc tuân thủ đồng thời cả hai khuôn khổ là điều khó có thể thực hiện, trừ khi Việt Nam đã áp dụng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính thứ hai (ví dụ như Chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế) như là khuôn khổ quốc gia về lập và trình bày báo cáo tài chính hoặc đã loại bỏ tất cả các rào cản nhằm tuân thủ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đó.

A9. Khi báo cáo tài chính của một đơn vị được lập theo một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính *(ví dụ chuẩn mực kế toán Việt Nam - VAS)* có thuyết minh hoặc thông tin bổ sung để đối chiếu các thông tin trong báo cáo tài chính này với các thông tin của cùng đơn vị đó nhưng được lập theo một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác *(ví dụ, chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế - IFRS)*, thì báo cáo tài chính này *(VAS)* không được coi là lập theo

khuôn khổ khác đó *(IFRS)*. Lý do là báo cáo tài chính này *(VAS)* không chứa đựng tất cả các thông tin mà khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác đó *(IFRS)* yêu cầu.

A10. Tuy nhiên, báo cáo tài chính có thể được lập theo một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và trong thuyết minh báo cáo tài chính có thêm mô tả về mức độ tuân thủ của báo cáo đối với một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác (ví dụ, báo cáo tài chính được lập theo chuẩn mực kế toán Việt Nam có mô tả mức độ tuân thủ chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế). Đoạn mô tả đó là thông tin tài chính bổ sung và như đã nêu trong đoạn 47 Chuẩn mực này, được xem là một phần không thể tách rời của báo cáo tài chính và cũng thuộc phạm vi của ý kiến kiểm toán.

Dạng ý kiến kiểm toán (hướng dẫn đoạn 18 - 19 Chuẩn mực này)

A11. Có những trường hợp báo cáo tài chính dù đã được lập theo các quy định của khuôn khổ về trình bày hợp lý nhưng vẫn không đạt được mục tiêu trình bày hợp lý. Trong trường hợp đó, Ban Giám đốc có thể thuyết minh thêm trong báo cáo tài chính những nội dung mà khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính không quy định, hoặc trong một số trường hợp rất hãn hữu, Ban Giám đốc có thể không tuân thủ một quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính nhằm đạt được mục tiêu trình bày hợp lý báo cáo tài chính.

A12. Rất ít khi kiểm toán viên coi báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về tuân thủ là gây hiểu sai nếu, theo đoạn 06(a) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210, kiểm toán viên đã xác định rằng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đó là có thể chấp nhận được.

Báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 20 Chuẩn mực này)

A13. Báo cáo kiểm toán bằng văn bản bao gồm cả các báo cáo phát hành dưới dạng in ra giấy và bằng các phương tiện điện tử (nếu có).

A14. Phụ lục của Chuẩn mực này là ví dụ minh họa về các báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính, có các nội dung được trình bày ở các đoạn 21 - 42 nêu trên.

Báo cáo kiểm toán cho các cuộc kiểm toán được thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam

Tiêu đề báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 21 Chuẩn mực này)

A15. Tiêu đề báo cáo kiểm toán phải chỉ rõ đó là báo cáo của kiểm toán độc lập, ví dụ *"Báo cáo kiểm toán độc lập"*, xác nhận và khẳng định rằng kiểm toán viên đáp ứng chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan về tính độc lập và do đó, phân biệt rõ giữa báo cáo kiểm toán độc lập với các báo cáo do các đối tượng khác phát hành.

Người nhận báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 22 Chuẩn mực này)

A16. Pháp luật và các quy định của Việt Nam quy định rõ người nhận báo cáo kiểm toán. Người nhận báo cáo kiểm toán là những người mà báo cáo được lập cho họ sử dụng, thường là các cổ đông, Ban quản trị *hoặc Ban Giám đốc* của đơn vị có báo cáo tài chính được kiểm toán.

Mở đầu của báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 23 Chuẩn mực này)

A17. Mở đầu của báo cáo kiểm toán nói rõ rằng kiểm toán viên đã kiểm toán các báo cáo tài chính kèm theo của đơn vị, bao gồm [nêu đầy đủ tiêu đề của từng báo cáo tài chính cấu thành bộ báo cáo tài chính đầy đủ theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, nêu rõ ngày kết thúc kỳ kế toán hoặc kỳ kế toán của từng báo cáo tài chính] và phần tóm tắt các chính sách kế toán quan trọng và các thuyết minh khác.

A18. Nếu kiểm toán viên biết được rằng các báo cáo tài chính đã được kiểm toán sẽ được đưa vào một tài liệu trong đó chứa các thông tin khác (như báo cáo thường niên), kiểm toán viên cần phải xem xét, nếu hình thức trình bày cho phép, xác định rõ số trang mà báo cáo tài chính đã kiểm toán được trình bày. Điều này sẽ giúp người sử dụng báo cáo xác định rõ báo cáo tài chính mà báo cáo kiểm toán tham chiếu đến.

A19. Báo cáo kiểm toán trình bày ý kiến kiểm toán về một bộ báo cáo tài chính đầy đủ theo định nghĩa trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Ví dụ, phần lớn các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung quy định một bộ báo cáo tài chính đầy đủ gồm: Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ, phần tóm tắt các chính sách kế toán quan trọng và các thuyết minh khác. Tại một số nước, *cũng như tại Việt Nam,* các thông tin bổ sung cũng có thể được coi là một phần không thể tách rời của báo cáo tài chính.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc đối với báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 26 Chuẩn mực này)

A20. Đoạn 13(j) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 trình bày cơ sở để tiến hành cuộc kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam liên quan đến trách nhiệm của Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp). Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) chịu trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, bao gồm cả việc trình bày hợp lý báo cáo tài chính trong các trường hợp cần thiết. Ban Giám đốc cũng chịu trách nhiệm đối với kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo việc lập báo cáo tài chính không còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn. Đoạn mô tả về trách nhiệm của Ban Giám đốc trong báo cáo kiểm toán đề cập đến cả hai trách nhiệm trên của Ban Giám đốc vì điều này giúp giải thích cho người sử dụng báo cáo về cơ sở tiến hành kiểm toán.

A21. Trong một số trường hợp cần thiết, kiểm toán viên có thể bổ sung thêm vào đoạn mô tả về trách nhiệm của Ban Giám đốc trong đoạn 26 Chuẩn mực này để phản ánh thêm các trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính theo quy định của của từng nước hoặc do bản chất của đơn vị được kiểm toán.

A22. Đoạn 26 Chuẩn mực này nhất quán với phần mô tả trách nhiệm được thỏa thuận trong hợp đồng kiểm toán hoặc các thỏa thuận phù hợp khác bằng văn bản theo yêu cầu của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 (đoạn 06(b)(i) - (ii)). Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 tạo cho kiểm toán viên một sự linh hoạt nhất định khi giải thích rằng, nếu pháp luật và các quy định có đề cập đến trách nhiệm của Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, kiểm toán viên có thể quyết định dựa trên xét đoán của mình rằng pháp luật và các quy định đã bao hàm các trách nhiệm của Ban Giám đốc tương đương với các trách nhiệm được nêu ra trong Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210. Kiểm toán viên có thể sử dụng các ngôn từ theo pháp luật và các quy định để mô tả các trách nhiệm tương đương đó trong hợp đồng kiểm toán, thư hẹn kiểm toán hoặc các thỏa thuận phù hợp khác bằng văn bản. Trong trường hợp này, các ngôn từ đó cũng có thể được sử dụng trong báo cáo kiểm toán để mô tả trách nhiệm của Ban Giám đốc như đoạn 26 Chuẩn mực này yêu cầu. Trong các trường hợp khác, kể cả trường hợp kiểm toán viên quyết định không sử dụng các ngôn từ theo pháp luật và các quy định trong hợp đồng kiểm toán, thì các ngôn từ của đoạn 26 Chuẩn mực này được sử dụng.

A23. Tại Việt Nam, pháp luật và các quy định có liên quan đến trách nhiệm của Ban Giám đốc có thể đề cập cụ thể đến trách nhiệm đối với sự đầy đủ của chứng từ kế toán, sổ kế toán hoặc hệ thống kế toán. Do các chứng từ kế toán, sổ kế toán, và hệ thống kế toán là một phần không thể tách rời của kiểm soát nội bộ (theo định nghĩa trong đoạn 04(c) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315), nên đoạn mô tả về trách nhiệm của Ban Giám đốc trong Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 và đoạn 26 Chuẩn mực này không đề cập đến các trách nhiệm này của Ban Giám đốc.

Trách nhiệm của kiểm toán viên (hướng dẫn đoạn 29 - 30 Chuẩn mực này)

A24. Báo cáo kiểm toán nêu rõ trách nhiệm của kiểm toán viên là đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán, nhằm phân biệt rõ trách nhiệm của kiểm toán viên với trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

A25. Việc tham chiếu đến các chuẩn mực được áp dụng sẽ giúp người sử dụng báo cáo kiểm toán ý thức được rằng công việc kiểm toán đã được thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán đã được ban hành.

A26. Theo đoạn 20 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* không được tuyên bố trong báo cáo kiểm toán là đã tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam nếu kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* không đảm bảo tuân thủ các yêu cầu của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 và toàn bộ các chuẩn mực kiểm toán khác liên quan đến cuộc kiểm toán.

Ý kiến của kiểm toán viên (hướng dẫn đoạn 35 - 37 Chuẩn mực này)

Ngôn từ trong ý kiến kiểm toán theo pháp luật và các quy định

A27. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 giải thích rằng trong một số trường hợp, pháp luật hoặc các quy định khác có thể có những yêu cầu về ngôn từ trong báo cáo kiểm toán (đặc biệt là ý kiến kiểm toán) khác một cách đáng kể so với quy định của các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Trong trường hợp này, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 yêu cầu kiểm toán viên phải đánh giá:

(a) Liệu người sử dụng báo cáo tài chính có hiểu sai về mức độ đảm bảo đạt được trong cuộc kiểm toán báo cáo tài chính hay không và, nếu như vậy,

(b) Liệu các thuyết minh bổ sung trong báo cáo kiểm toán có thể giúp người đọc báo cáo kiểm toán hiểu đúng hay không.

Nếu kiểm toán viên xét thấy các thuyết minh bổ sung trong báo cáo kiểm toán không thể giúp người đọc báo cáo kiểm toán hiểu đúng, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 yêu cầu kiểm toán viên không được chấp nhận hợp đồng kiểm toán, trừ khi pháp luật và các quy định yêu cầu kiểm toán viên phải chấp nhận. Theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210, một cuộc kiểm toán được tiến hành theo yêu cầu của pháp luật và các quy định nói trên không được coi là tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Do đó, kiểm toán viên không được đề cập trong báo cáo kiểm toán rằng cuộc kiểm toán đã được tiến hành theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (xem đoạn 21 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210).

"Phản ánh *trung thực và* hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu"

A28. Pháp luật và các quy định liên quan đến việc kiểm toán báo cáo tài chính ở Việt Nam quy định việc sử dụng cụm từ "phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu". Nếu pháp luật và các quy định yêu cầu sử dụng các thuật ngữ khác nhau thì cũng không ảnh hưởng đến yêu cầu đối với kiểm toán viên trong việc đánh giá sự trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về trình bày hợp lý được quy định tại đoạn 14 Chuẩn mực này.

Mô tả về thông tin trình bày trong báo cáo tài chính

A29. Trong trường hợp báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về trình bày hợp lý, kiểm toán viên cần nêu rõ trong ý kiến kiểm toán rằng báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, các thông tin mà báo

cáo tài chính phải trình bày, ví dụ, nhiều khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung yêu cầu báo cáo tài chính phải trình bày về tình hình tài chính của đơn vị tại ngày kết thúc kỳ kế toán, kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho kỳ kế toán kết thúc cùng ngày.

Mô tả về khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và ảnh hưởng của khuôn khổ này đến ý kiến kiểm toán

A30. Việc chỉ rõ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng trong ý kiến kiểm toán giúp người sử dụng báo cáo kiểm toán hiểu về bối cảnh đưa ra ý kiến kiểm toán mà không nhằm mục đích hạn chế việc đánh giá theo yêu cầu trong đoạn 14 Chuẩn mực này. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính áp dụng được thể hiện bằng các cụm từ như: "… theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam" hoặc "… theo các nguyên tắc kế toán được áp dụng rộng rãi tại nước…"

A31. Khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng bao gồm các chuẩn mực kế toán và các yêu cầu của pháp luật và các quy định, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đó được chỉ rõ bằng cụm từ "… theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính". Đoạn 18 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 đề cập đến các trường hợp có sự mâu thuẫn giữa các yêu cầu của chuẩn mực kế toán và các yêu cầu của pháp luật và các quy định.

A32. Như đã nêu rõ trong đoạn A8 Chuẩn mực này, báo cáo tài chính có thể được lập và trình bày theo hai khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, đều là các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Theo đó, mỗi khuôn khổ được xem xét riêng biệt khi hình thành ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính, và ý kiến kiểm toán theo đoạn 35 - 36 Chuẩn mực này tham chiếu đến cả hai khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính như sau:

(a) Nếu báo cáo tài chính tuân thủ từng khuôn khổ riêng thì hai ý kiến kiểm toán được đưa ra: (1) ý kiến kiểm toán về việc báo cáo tài chính được lập phù hợp với một trong hai khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (ví dụ chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam) và (2) ý kiến kiểm toán về việc báo cáo tài chính được lập phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính còn lại (ví dụ chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế). Những ý kiến này có thể được trình bày riêng hoặc trình bày trong cùng một câu (ví dụ, "báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, đồng thời phù hợp với các chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế").

(b) Nếu báo cáo tài chính chỉ tuân thủ một trong hai khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, kiểm toán viên có thể đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần là báo cáo tài chính được lập và trình bày phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được tuân thủ đó (ví dụ chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam) và đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần liên quan đến khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính còn lại (ví dụ chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế) theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705.

A33. Như đã nêu trong đoạn A10 Chuẩn mực này, báo cáo tài chính có thể tuân thủ một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và kèm theo thuyết minh về mức độ tuân thủ đối với một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác. Như đã giải thích trong đoạn A46 Chuẩn mực này, thông tin bổ sung này thuộc phạm vi của ý kiến kiểm toán vì nó không thể được tách biệt rõ ràng khỏi báo cáo tài chính.

(a) Nếu thuyết minh sai về mức độ tuân thủ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác nói trên, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705.

(b) Nếu thuyết minh không sai, nhưng kiểm toán viên nhận thấy thuyết minh đó là quan trọng để giúp người sử dụng hiểu đúng về báo cáo tài chính, kiểm toán viên cần bổ sung một đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh", theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 706, để hướng sự chú ý đến thuyết minh đó.

Các trách nhiệm báo cáo khác (hướng dẫn đoạn 38 - 39 Chuẩn mực này)

A34. Ở Việt Nam, kiểm toán viên có thể có thêm trách nhiệm báo cáo về các vấn đề khác, ngoài trách nhiệm đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính theo quy định của các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Ví dụ, kiểm toán viên có thể được yêu cầu báo cáo về các vấn đề nhất định mà kiểm toán viên phát hiện ra trong quá trình kiểm toán. Ngoài ra, kiểm toán viên có thể phải thực hiện và báo cáo về một số thủ tục kiểm toán bổ sung hoặc đưa ra ý kiến về một số vấn đề cụ thể, ví dụ về sự đầy đủ của các chứng từ kế toán, sổ kế toán của đơn vị.

A35. Trong một số trường hợp, pháp luật và các quy định có liên quan có thể yêu cầu hoặc cho phép kiểm toán viên báo cáo về các trách nhiệm khác này trong báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính. Trong các trường hợp khác, kiểm toán viên có thể phải hoặc được phép báo cáo về các trách nhiệm này trong một báo cáo riêng.

A36. Các trách nhiệm báo cáo khác này được trình bày trong một mục riêng của báo cáo kiểm toán để phân biệt rõ các trách nhiệm này với trách nhiệm đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Mục riêng này có thể bao gồm các tiêu đề nhỏ, nếu phù hợp, để khái quát nội dung của các đoạn mô tả các trách nhiệm báo cáo khác.

Chữ ký của kiểm toán viên (hướng dẫn đoạn 40 Chuẩn mực này)

A37. Báo cáo kiểm toán phải có 2 chữ ký của 2 kiểm toán viên hành nghề, dưới mỗi chữ ký phải ghi rõ họ và tên, số đăng ký hành nghề kiểm toán. Chữ ký thứ nhất trên báo cáo kiểm toán là của kiểm toán viên hành nghề được giao phụ trách cuộc kiểm toán và chữ ký thứ hai là của người đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp kiểm toán hoặc người được ủy quyền bằng văn bản của người đại diện theo pháp luật. Người đại diện theo pháp luật hoặc người được ủy quyền bằng văn bản của người đại diện theo pháp luật được ký báo cáo kiểm toán phải là thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán.

Kiểm toán viên hành nghề được giao phụ trách cuộc kiểm toán chịu trách nhiệm ký tên trên báo cáo kiểm toán là người có vai trò quan trọng ngay sau thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán, chịu trách nhiệm trực tiếp trong việc chỉ đạo, thực hiện, giám sát, soát xét công việc của nhóm kiểm toán. Doanh nghiệp kiểm toán quy định cụ thể trách nhiệm, nghĩa vụ của kiểm toán viên hành nghề được giao phụ trách cuộc kiểm toán.

Trên chữ ký của người đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp kiểm toán hoặc người được ủy quyền phải đóng dấu của doanh nghiệp kiểm toán (hoặc chi nhánh) chịu trách nhiệm phát hành báo cáo kiểm toán. Giữa các trang của báo cáo kiểm toán và báo cáo tài chính đã được kiểm toán phải đóng dấu giáp lai bằng dấu của doanh nghiệp kiểm toán (hoặc chi nhánh).

Ngày lập báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 41 Chuẩn mực này)

A38. Ngày lập báo cáo kiểm toán sẽ thông báo cho người sử dụng báo cáo kiểm toán biết rằng kiểm toán viên đã xem xét ảnh hưởng của các sự kiện và giao dịch phát sinh mà kiểm toán viên biết được cho tới thời điểm ký báo cáo kiểm toán. Trách nhiệm của kiểm toán viên đối với các sự kiện và giao dịch phát sinh sau ngày lập báo cáo kiểm toán được quy định tại đoạn 10 - 17 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560.

A39. Do ý kiến mà kiểm toán viên đưa ra là ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính và việc lập và trình bày báo cáo tài chính là trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, nên kiểm toán viên không thể kết luận là đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp cho đến khi kiểm toán viên đã thu thập được bằng chứng chứng tỏ rằng tất cả các báo cáo cấu thành bộ báo cáo tài chính, kể cả các thuyết minh liên quan đã được lập và Ban Giám đốc chịu trách nhiệm đối với các báo cáo này.

A40. Pháp luật và các quy định của một số nước quy định rõ các cá nhân hay bộ phận (ví dụ, thành viên Hội đồng quản trị) chịu trách nhiệm xác nhận rằng tất cả các báo cáo cấu thành bộ báo cáo tài chính, kể cả các thuyết minh liên quan đã được lập, đồng thời xác định rõ quy trình phê duyệt cần thiết. Trong trường hợp này, kiểm toán viên phải thu thập bằng chứng về việc báo cáo tài chính đã được

phê duyệt trước khi đề ngày lập báo cáo kiểm toán. Tuy nhiên, ở các nước khác, quá trình phê duyệt báo cáo tài chính không được quy định trong pháp luật và các quy định. Trong trường hợp này, kiểm toán viên cần xem xét các thủ tục mà đơn vị áp dụng trong việc lập và phê duyệt báo cáo tài chính cùng với việc xem xét cơ cấu tổ chức quản lý và quản trị của đơn vị để xác định các cá nhân hoặc bộ phận có thẩm quyền xác nhận rằng tất cả các báo cáo cấu thành bộ báo cáo tài chính, kể cả các thuyết minh liên quan đã được lập. Trong một vài trường hợp, pháp luật và các quy định xác định thời điểm trong quy trình lập báo cáo tài chính mà cuộc kiểm toán dự kiến được hoàn thành.

A41. Một số nước có quy định là báo cáo tài chính phải được các cổ đông phê duyệt lần cuối trước khi phát hành rộng rãi cho công chúng. Trong trường hợp này, sự phê duyệt cuối cùng của các cổ đông không phải là một thủ tục cần thiết để kiểm toán viên đưa ra kết luận đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Ngày phê duyệt báo cáo tài chính theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam là ngày mà cấp có thẩm quyền của đơn vị xác định rằng tất cả các báo cáo cấu thành bộ báo cáo tài chính, kể cả các thuyết minh liên quan đã được lập, hoặc là ngày mà cấp có thẩm quyền của đơn vị xác nhận trách nhiệm của họ đối với các báo cáo tài chính này, tùy theo ngày nào diễn ra sớm hơn.

Báo cáo kiểm toán theo yêu cầu của pháp luật và các quy định (hướng dẫn đoạn 43 Chuẩn mực này)

A42. Đoạn A55 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 giải thích rằng kiểm toán viên có thể phải tuân thủ các yêu cầu của pháp luật và các quy định, ngoài việc tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Trong trường hợp này, kiểm toán viên có thể phải sử dụng cách trình bày hoặc ngôn từ trong báo cáo kiểm toán khác với quy định trong chuẩn mực này. Như đã giải thích trong đoạn 04 Chuẩn mực này, khi cuộc kiểm toán đã được tiến hành theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, sự nhất quán trong báo cáo kiểm toán sẽ nâng cao độ tin cậy của báo cáo kiểm toán bằng việc tạo điều kiện nhận diện rõ ràng hơn các cuộc kiểm toán được tiến hành theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Nếu sự khác biệt giữa các yêu cầu của pháp luật và các quy định so với các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam chỉ liên quan đến cách trình bày và ngôn từ trong báo cáo kiểm toán và báo cáo kiểm toán bao gồm các nội dung tối thiểu được quy định đoạn 43(a) - (i) Chuẩn mực này thì báo cáo kiểm toán có thể tham chiếu đến các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Theo đó, trong những trường hợp như vậy, kiểm toán viên được coi là đã tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, cho dù cách trình bày và ngôn từ trong báo cáo kiểm toán là tuân theo các yêu cầu của pháp luật và các quy định. Nếu các yêu cầu của pháp luật và các quy định không mâu thuẫn với các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, việc áp dụng cách trình bày và ngôn từ theo chuẩn mực này giúp người sử dụng báo cáo kiểm toán dễ dàng nhận ra rằng báo

cáo kiểm toán được lập dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán được thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 đề cập đến các trường hợp pháp luật và các quy định yêu cầu về cách trình bày và ngôn từ trong báo cáo kiểm toán khác đáng kể so với yêu cầu của các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam).

Báo cáo kiểm toán cho các cuộc kiểm toán được tiến hành theo cả chuẩn mực kiểm toán Việt Nam và chuẩn mực kiểm toán khác (hướng dẫn đoạn 44 Chuẩn mực này)

A43. Kiểm toán viên có thể nêu rõ trong báo cáo kiểm toán là cuộc kiểm toán đã được tiến hành theo đồng thời chuẩn mực kiểm toán Việt Nam và chuẩn mực kiểm toán quốc tế *hoặc chuẩn mực kiểm toán của một quốc gia khác* khi kiểm toán viên tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam đồng thời cũng tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán quốc tế *hoặc chuẩn mực kiểm toán của một quốc gia khác* có liên quan đến cuộc kiểm toán (xem đoạn A56 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200).

A44. Việc tham chiếu đến cả chuẩn mực kiểm toán Việt Nam và chuẩn mực kiểm toán quốc tế *hoặc chuẩn mực kiểm toán của một quốc gia khác* là không phù hợp nếu có mâu thuẫn giữa các yêu cầu của các chuẩn mực này dẫn tới việc kiểm toán viên đưa ra ý kiến khác nhau hoặc không trình bày một đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" theo yêu cầu của các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam trong những trường hợp cụ thể. Ví dụ, chuẩn mực kiểm toán *của một quốc gia khác* không cho phép kiểm toán viên trình bày trong báo cáo kiểm toán một đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" về tính hoạt động liên tục của đơn vị, trong khi đoạn 19 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 570 lại yêu cầu kiểm toán viên phải trình bày đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" trong trường hợp đó. Trong trường hợp này, báo cáo kiểm toán chỉ được tham chiếu đến các chuẩn mực kiểm toán (chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, chuẩn mực kiểm toán quốc tế hoặc *chuẩn mực kiểm toán của một quốc gia khác*) mà kiểm toán viên tuân thủ trong quá trình lập báo cáo kiểm toán.

Các thông tin bổ sung được trình bày cùng báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 46 - 47 Chuẩn mực này)

A45. Trong một số trường hợp, đơn vị được kiểm toán có thể được pháp luật và các quy định yêu cầu hoặc có thể tự nguyện lựa chọn trình bày cùng với báo cáo tài chính các thông tin bổ sung mà khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng không yêu cầu. Ví dụ, thông tin bổ sung có thể được trình bày để tăng thêm sự hiểu biết của người sử dụng báo cáo tài chính đối với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hoặc giải thích thêm về một số khoản mục cụ thể trên báo cáo tài chính. Thông tin này thường được trình bày trong các phụ lục hoặc thuyết minh bổ sung.

A46. Kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán về các thông tin bổ sung không thể được tách biệt rõ ràng với báo cáo tài chính do nội dung và cách trình bày các thông tin đó. Ví dụ, các thuyết minh báo cáo tài chính phải có phần giải thích về mức độ tuân thủ của báo cáo tài chính đó với một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác. Kiểm toán viên cũng phải đưa ra ý kiến kiểm toán về các phụ lục hoặc thuyết minh bổ sung mà báo cáo tài chính tham chiếu đến.

A47. Nếu đoạn mô tả về các báo cáo cấu thành bộ báo cáo tài chính trong phần mở đầu của báo cáo kiểm toán đã tham chiếu đầy đủ đến các thuyết minh thì phần mở đầu báo kiểm toán không cần phải nêu cụ thể về các thông tin bổ sung thuộc phạm vi ý kiến kiểm toán.

A48. Pháp luật và các quy định có thể không yêu cầu phải kiểm toán thông tin bổ sung và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể không yêu cầu kiểm toán viên đưa các thông tin bổ sung vào phạm vi kiểm toán báo cáo tài chính.

A49. Kiểm toán viên có thể đánh giá liệu cách trình bày các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán có thể gây hiểu lầm là các thông tin bổ sung này đã được kiểm toán hay không, ví dụ, vị trí các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán trong báo cáo tài chính và các thông tin bổ sung đã được kiểm toán, và liệu các thông tin đó có được ghi rõ là "chưa được kiểm toán" hay không.

A50. Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể thay đổi cách trình bày đối với các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán, làm cho các thông tin đó có thể bị hiểu là đã được kiểm toán, ví dụ:

(1) Bỏ đi các tham chiếu từ báo cáo tài chính đến các phụ lục bổ sung chưa được kiểm toán hoặc đến các thuyết minh chưa được kiểm toán để phân biệt rõ các thông tin đã được kiểm toán và chưa được kiểm toán.

(2) Đặt các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán ngoài báo cáo tài chính, hoặc nếu có thể, ít nhất gộp các thuyết minh chưa được kiểm toán và đặt cuối cùng sau các thuyết minh bắt buộc trong báo cáo tài chính và nêu rõ là các thuyết minh đó chưa được kiểm toán. Các thuyết minh chưa được kiểm toán bị trình bày lẫn với các thuyết minh đã được kiểm toán có thể bị hiểu sai là đã được kiểm toán.

A51. Thông tin bổ sung chưa được kiểm toán không có nghĩa là kiểm toán viên không có trách nhiệm xem xét các thông tin đó để xác định điểm không nhất quán trọng yếu so với báo cáo tài chính đã được kiểm toán. Trách nhiệm của kiểm toán viên đối với các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán nhất quán với các trách nhiệm được quy định tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 720.

Phụ lục
(Hướng dẫn đoạn A14 Chuẩn mực này)
VÍ DỤ MINH HỌA VỀ BÁO CÁO KIỂM TOÁN VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Ví dụ 1:

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính được lập theo ***khuôn khổ về trình bày hợp lý*** được xây dựng nhằm thỏa mãn nhu cầu chung về thông tin tài chính của đông đảo người sử dụng.

Ví dụ 1(a): **Áp dụng cho trường hợp sau:**

(1) Kiểm toán một bộ báo cáo tài chính đầy đủ;

(2) Báo cáo tài chính do Ban Giám đốc đơn vị lập cho mục đích chung theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính,

(3) Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán nêu rõ trách nhiệm của Ban Giám đốc đối với báo cáo tài chính theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210;

(4) Kiểm toán viên chỉ có trách nhiệm kiểm toán báo cáo tài chính.

Công ty kiểm toán XYZ
Địa chỉ, điện thoại, fax...
Số:.../20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính kèm theo của Công ty ABC, *được lập ngày..., từ trang... đến trang....,* bao gồm Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày và Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính của Công ty theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính của Công ty có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên đã xem xét kiểm soát nội bộ của Công ty liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Công ty. Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán của chúng tôi.

Ý kiến của Kiểm toán viên

Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty ABC tại ngày 31/12/20x1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

[(Hà Nội), ngày... tháng... năm...]

Công ty kiểm toán XYZ	
Tổng Giám đốc	**Kiểm toán viên**
(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)	*(Họ và tên, chữ ký)*
Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:…	Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:…

Ví dụ 1(b): **Áp dụng cho trường hợp sau:**

(1) Kiểm toán một bộ báo cáo tài chính đầy đủ;

(2) Báo cáo tài chính do Ban Giám đốc đơn vị lập cho mục đích chung theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính;

(3) Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán nêu rõ trách nhiệm của Ban Giám đốc đối với báo cáo tài chính theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210;

(4) Ngoài trách nhiệm kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán viên có trách nhiệm báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định.

Công ty kiểm toán XYZ
Địa chỉ, điện thoại, fax...
Số:.../20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính kèm theo của Công ty ABC, *được lập ngày..., từ trang... đến trang....,* bao gồm Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày và Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính của Công ty theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính của Công ty có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên đã xem xét kiểm soát nội bộ của Công ty liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Công ty. Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán của chúng tôi.

Ý kiến của Kiểm toán viên

Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty ABC tại ngày 31/12/20x1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định

[Hình thức và nội dung của mục này trong báo cáo kiểm toán sẽ thay đổi tùy thuộc vào trách nhiệm báo cáo khác của kiểm toán viên.]

[(Hà Nội), ngày... tháng... năm...]

Công ty kiểm toán XYZ	
Tổng Giám đốc	**Kiểm toán viên**
(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)	*(Họ và tên, chữ ký)*
Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:…	Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:…

Ví dụ 1(c): **Áp dụng cho trường hợp sau:**

(1) Hai doanh nghiệp kiểm toán liên danh thực hiện hợp đồng kiểm toán

(2) Kiểm toán một bộ báo cáo tài chính đầy đủ;

(3) Báo cáo tài chính do Ban Giám đốc đơn vị lập cho mục đích chung theo Chuẩn mực kế toán, Chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính;

(4) Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán nêu rõ trách nhiệm của Ban Giám đốc đối với báo cáo tài chính theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210;

(5) Ngoài trách nhiệm kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán viên có trách nhiệm báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định.

Công ty kiểm toán XYZ	**Công ty kiểm toán DEF**
Địa chỉ, điện thoại, fax...	**Địa chỉ, điện thoại, fax...**
Số:... /20x2	

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính

Chúng tôi (Công ty kiểm toán XYZ và Công ty kiểm toán DEF) đã kiểm toán báo cáo tài chính kèm theo của Công ty ABC, *được lập ngày..., từ trang... đến trang....,* bao gồm Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày và Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính của Công ty theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để

đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính của Công ty có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên đã xem xét kiểm soát nội bộ của Công ty liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Công ty. Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán của chúng tôi.

Ý kiến của Kiểm toán viên

Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty ABC tại ngày 31/12/20x1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định

[Hình thức và nội dung của mục này trong báo cáo kiểm toán sẽ thay đổi tùy thuộc vào trách nhiệm báo cáo khác của kiểm toán viên.]

[(Hà Nội), ngày... tháng... năm...]

Công ty kiểm toán XYZ		**Công ty kiểm toán DEF**	
Tổng Giám đốc	**Kiểm toán viên**	**Tổng Giám đốc**	**Kiểm toán viên**
(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)	*(Họ và tên, chữ ký)*	*(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)*	*(Họ và tên, chữ ký)*
Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:…	Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:…	Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:…	Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:…

Ví dụ 2:

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính được lập theo ***khuôn khổ về tuân thủ*** được xây dựng nhằm thỏa mãn nhu cầu chung về thông tin tài chính của đông đảo người sử dụng.

Áp dụng cho trường hợp sau:

(1) Kiểm toán một bộ báo cáo tài chính đầy đủ theo yêu cầu của pháp luật và các quy định;

(2) Báo cáo tài chính do Ban Giám đốc đơn vị lập cho mục đích chung theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính của Việt Nam (là khuôn khổ, gồm pháp luật và các quy định, được xây dựng nhằm thỏa mãn nhu cầu chung về thông tin tài chính của đông đảo người sử dụng báo cáo tài chính, nhưng không phải là khuôn khổ về trình bày hợp lý);

(3) Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán nêu rõ trách nhiệm của Ban Giám đốc đối với báo cáo tài chính theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210.

Công ty kiểm toán XYZ
Địa chỉ, điện thoại, fax...
Số:.../20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính kèm theo của Công ty ABC, *được lập ngày..., từ trang... đến trang....,* bao gồm Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày và Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày báo cáo tài chính của Công ty tuân thủ [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng] và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày Báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực

kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc báo cáo tài chính của Công ty có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên đã xem xét kiểm soát nội bộ của Công ty liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Công ty. Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán của chúng tôi.

Ý kiến của Kiểm toán viên

Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính của Công ty ABC cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12 /20x1 đã được lập trên các khía cạnh trọng yếu, tuân thủ [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng].

[(Hà Nội), ngày... tháng... năm...]

Công ty kiểm toán XYZ	
Tổng Giám đốc	**Kiểm toán viên**
(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)	*(Họ và tên, chữ ký)*
Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:…	Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:…

Ví dụ 3:

Báo cáo kiểm toán về ***báo cáo tài chính hợp nhất*** được lập theo khuôn khổ về trình bày hợp lý được xây dựng nhằm thỏa mãn nhu cầu chung về thông tin tài chính của đông đảo người sử dụng.

Ví dụ 3(a): **Áp dụng cho trường hợp sau:**

(1) Kiểm toán báo tài chính hợp nhất do Ban Tổng Giám đốc công ty mẹ *(Tập đoàn, Tổng Công ty)* lập cho mục đích chung theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất;

(2) Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán tập đoàn nêu rõ trách nhiệm của Ban Tổng Giám đốc đối với báo cáo tài chính hợp nhất theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210;

(3) Kiểm toán viên chỉ có trách nhiệm kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất.

Công ty kiểm toán XYZ
Địa chỉ, điện thoại, fax...
Số:.../20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất kèm theo của Tập đoàn (Tổng Công ty) ABC, *được lập ngày..., từ trang... đến trang....,* bao gồm Bảng cân đối kế toán hợp nhất tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu hợp nhất (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất cho năm tài chính kết thúc cùng ngày và Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất.

Trách nhiệm của Ban Tổng Giám đốc

Ban Tổng Giám đốc Tập đoàn (Tổng Công ty) chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính hợp nhất của Tập đoàn (Tổng Công ty) theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Tổng Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính hợp nhất dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính hợp nhất của Tập đoàn (Tổng Công ty) có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính hợp nhất. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính hợp nhất do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên đã xem xét kiểm soát nội bộ của Tập đoàn (Tổng Công ty) liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Tập đoàn (Tổng Công ty). Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Tổng Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính hợp nhất.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp để làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán của chúng tôi .

Ý kiến của Kiểm toán viên

Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính hợp nhất đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Tập đoàn (Tổng Công ty) ABC tại ngày 31/12/20x1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất.

[(Hà Nội), ngày... tháng... năm...]

Công ty kiểm toán XYZ	
Tổng Giám đốc	**Kiểm toán viên**
(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)	*(Họ và tên, chữ ký)*
Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:…	Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:…

Ví dụ 3(b): **Áp dụng cho trường hợp sau:**

(1) Kiểm toán báo tài chính hợp nhất do Ban Tổng Giám đốc công ty mẹ (Tập đoàn, Tổng Công ty) lập cho mục đích chung theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất;

(2) Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán tập đoàn nêu rõ trách nhiệm của Ban Tổng Giám đốc đối với báo cáo tài chính hợp nhất theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210;

(3) Ngoài trách nhiệm kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất, kiểm toán viên có trách nhiệm báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định.

Công ty kiểm toán XYZ
Địa chỉ, điện thoại, fax...
Số:.../20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính hợp nhất

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất kèm theo của Tập đoàn (Tổng Công ty) ABC, *được lập ngày..., từ trang... đến trang....,* bao gồm Bảng cân đối kế toán hợp nhất tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu hợp nhất (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất cho năm tài chính kết thúc cùng ngày và Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất.

Trách nhiệm của Ban Tổng Giám đốc

Ban Tổng Giám đốc Tập đoàn (Tổng Công ty) chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính hợp nhất của Tập đoàn (Tổng Công ty) theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Tổng Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính hợp nhất dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn

mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính hợp nhất của Tập đoàn (Tổng Công ty) có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính hợp nhất. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính hợp nhất do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên đã xem xét kiểm soát nội bộ của Tập đoàn (Tổng Công ty) liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Tập đoàn (Tổng Công ty). Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Tổng Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính hợp nhất.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp để làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán của chúng tôi.

Ý kiến của Kiểm toán viên

Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính hợp nhất đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Tập đoàn (Tổng Công ty) ABC tại ngày 31/12/20x1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất.

Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định

[Hình thức và nội dung của mục này trong báo cáo kiểm toán sẽ thay đổi tùy thuộc vào trách nhiệm báo cáo khác của kiểm toán viên.]

[(Hà Nội), ngày... tháng... năm...]

Công ty kiểm toán XYZ	
Tổng Giám đốc	**Kiểm toán viên**
(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)	*(Họ và tên, chữ ký)*
Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:…	Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:…

(Xem tiếp Công báo số 253 + 254)

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