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 251 + 252)

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM
Chuẩn mực kiểm toán số 705: Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần
(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 phát hành báo cáo kiểm toán phù hợp với hoàn cảnh thực tế, theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 và trong trường hợp kiểm toán viên kết luận cần phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.

Các dạng ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần

02. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn ba dạng ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, được gọi là "ý kiến kiểm toán ngoại trừ", "ý kiến kiểm toán trái ngược" và "từ chối đưa ra ý kiến". Việc quyết định xem dạng ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần nào là phù hợp phụ thuộc vào:

(a) Bản chất của vấn đề dẫn đến việc kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, cụ thể là do báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu hoặc báo cáo tài chính có thể có sai sót trọng yếu trong trường hợp kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp;

(b) Xét đoán của kiểm toán viên về ảnh hưởng lan tỏa hoặc những ảnh hưởng có thể có của vấn đề *nêu tại mục (a)* đối với báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).

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

toán trong trường hợp đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần 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 quy định và hướng dẫn trong Chuẩn mực này để hiểu và sử dụng đúng đắn kết quả kiểm toán.

Mục tiêu

04. Mục tiêu của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* là đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính một cách rõ ràng, phù hợp, và điều này là cần thiết khi:

(a) Dựa trên bằng chứng kiểm toán đã thu thập được, kiểm toán viên kết luận là tổng thể báo cáo tài chính vẫn còn sai sót trọng yếu; hoặc

(b) Kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để kết luận rằng tổng thể báo cáo tài chính không còn sai sót trọng yếu.

Giải thích thuật ngữ

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

(a) Lan tỏa: Là một thuật ngữ được sử dụng, trong điều kiện có sai sót, để mô tả những ảnh hưởng của sai sót đối với báo cáo tài chính hoặc mô tả những ảnh hưởng sâu, rộng có thể có của sai sót chưa được phát hiện (nếu có) đối với báo cáo tài chính do kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Ảnh hưởng lan tỏa đối với báo cáo tài chính là những ảnh hưởng mà theo xét đoán của kiểm toán viên:

(i) Những ảnh hưởng này không chỉ giới hạn đến một số yếu tố, một số tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của báo cáo tài chính;

(ii) Kể cả chỉ ảnh hưởng giới hạn đến một số yếu tố, một số tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của báo cáo tài chính thì những ảnh hưởng này vẫn đại diện hoặc có thể đại diện cho một phần quan trọng của báo cáo tài chính; hoặc

(iii) Những ảnh hưởng này trong trường hợp liên quan đến các thuyết minh, là vấn đề căn bản để người sử dụng hiểu được báo cáo tài chính.

(b) Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần: Là một trong ba dạng ý kiến: "Ý kiến kiểm toán ngoại trừ", "Ý kiến kiểm toán trái ngược" hoặc "Từ chối đưa ra ý kiến".

II. NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Các trường hợp kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần

06. Kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán khi:

(a) Dựa trên bằng chứng kiểm toán đã thu thập được, kiểm toán viên kết luận là tổng thể báo cáo tài chính vẫn còn sai sót trọng yếu (xem hướng dẫn đoạn A2 - A7 Chuẩn mực này); hoặc

(b) Kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để kết luận rằng tổng thể báo cáo tài chính không còn sai sót trọng yếu (xem hướng dẫn đoạn A8 - A12 Chuẩn mực này).

Xác định dạng ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần

Ý kiến kiểm toán ngoại trừ

07. Kiểm toán viên phải trình bày "ý kiến kiểm toán ngoại trừ" khi:

(a) Dựa trên các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp đã thu thập được, kiểm toán viên kết luận là các sai sót, xét riêng lẻ hay tổng hợp lại, có ảnh hưởng trọng yếu nhưng không lan tỏa đối với báo cáo tài chính; hoặc

(b) Kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán, nhưng kiểm toán viên kết luận rằng những ảnh hưởng có thể có của các sai sót chưa được phát hiện (nếu có) có thể là trọng yếu nhưng không lan tỏa đối với báo cáo tài chính.

Ý kiến kiểm toán trái ngược

08. Kiểm toán viên phải trình bày "ý kiến kiểm toán trái ngược" khi dựa trên các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp đã thu thập được, kiểm toán viên kết luận là các sai sót, xét riêng lẻ hay tổng hợp lại, có ảnh hưởng trọng yếu và lan tỏa đối với báo cáo tài chính.

Từ chối đưa ra ý kiến

09. Kiểm toán viên phải từ chối đưa ra ý kiến khi kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán và kiểm toán viên kết luận rằng những ảnh hưởng có thể có của các sai sót chưa được phát hiện (nếu có) có thể là trọng yếu và lan tỏa đối với báo cáo tài chính.

10. Trong một số rất ít trường hợp liên quan đến nhiều yếu tố không chắc chắn, kiểm toán viên phải từ chối đưa ra ý kiến khi mặc dù đã thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến từng yếu tố không chắc chắn riêng biệt nhưng kiểm toán viên vẫn kết luận rằng không thể đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính do những ảnh hưởng tương tác có thể có của những yếu tố không chắc chắn và những ảnh hưởng lũy kế của những yếu tố này đến báo cáo tài chính.

Hậu quả của việc không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp bởi những hạn chế do Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán áp đặt sau khi kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán đã chấp nhận hợp đồng kiểm toán

11. Sau khi đã chấp nhận hợp đồng kiểm toán, nếu kiểm toán viên nhận thấy Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán áp đặt giới hạn phạm vi kiểm toán khiến cho kiểm toán viên thấy cần phải đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải đề nghị Ban Giám đốc đơn vị xóa bỏ các giới hạn đó.

12. Nếu Ban Giám đốc đơn vị từ chối xóa bỏ các giới hạn đã đề cập trong đoạn 11 nêu trên, kiểm toán viên phải trao đổi vấn đề này với Ban quản trị đơn vị, trừ khi tất cả các thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc đơn vị (theo quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260) và xác định xem liệu có thể thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không.

13. Nếu kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kiểm toán viên phải xác định ảnh hưởng của vấn đề đó như sau:

(a) Nếu kiểm toán viên kết luận rằng những ảnh hưởng có thể có của các sai sót chưa được phát hiện (nếu có) có thể là trọng yếu nhưng không lan tỏa đối với báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ; hoặc

(b) Nếu kiểm toán viên kết luận rằng những ảnh hưởng có thể có của các sai sót chưa được phát hiện (nếu có) có thể là trọng yếu và lan tỏa đối với báo cáo tài chính đến mức việc đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ là chưa đủ để thể hiện mức độ nghiêm trọng của sai sót thì kiểm toán viên phải:

(i) Rút khỏi cuộc kiểm toán, nếu có thể và phù hợp với pháp luật và các quy định (xem hướng dẫn đoạn A13 - A14 Chuẩn mực này); hoặc

(ii) Từ chối đưa ra ý kiến đối với báo cáo tài chính, nếu *kiểm toán viên* không thể hoặc pháp luật và các quy định không cho phép rút khỏi cuộc kiểm toán trước khi phát hành báo cáo kiểm toán.

14. Nếu kiểm toán viên thực hiện như quy định tại đoạn 13(b)(i) nêu trên thì trước khi rút khỏi cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về tất cả những vấn đề liên quan đến các sai sót đã phát hiện trong quá trình kiểm toán mà có thể dẫn đến việc đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (xem hướng dẫn đoạn A15 Chuẩn mực này).

Những vấn đề khác cần xem xét liên quan đến ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến

15. Khi kiểm toán viên thấy cần đưa ra ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến về tổng thể bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)*, báo cáo kiểm toán không được trình bày đồng thời ý kiến kiểm toán dạng chấp nhận toàn phần đối với một báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc đối với một hoặc một số yếu tố, tài khoản, khoản mục cụ thể của một báo cáo tài chính được lập theo cùng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)*. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 805 quy định và hướng dẫn những trường hợp kiểm toán viên được thuê để đưa ra ý kiến kiểm toán riêng biệt về một hoặc một số yếu tố, tài khoản, khoản mục cụ thể của một báo cáo tài chính. Trong những trường

hợp như vậy, trong cùng một báo cáo kiểm toán, việc đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần sẽ mâu thuẫn với ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến của kiểm toán viên đối với tổng thể báo cáo tài chính (xem hướng dẫn đoạn A16 Chuẩn mực này).

Hình thức và nội dung báo cáo kiểm toán khi ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần

Đoạn mô tả cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần

16. Khi kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính, ngoài những yếu tố cụ thể phải trình bày theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700, kiểm toán viên phải trình bày trong báo cáo kiểm toán một đoạn mô tả về vấn đề dẫn đến việc kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần. Kiểm toán viên phải đặt đoạn này ngay trước đoạn ý kiến kiểm toán trong báo cáo kiểm toán và phải sử dụng tiêu đề là "Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ", "Cơ sở của ý kiến kiểm toán trái ngược" hoặc "Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến" một cách thích hợp (xem hướng dẫn đoạn A17 Chuẩn mực này).

17. Nếu có một sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính liên quan đến những số liệu cụ thể của báo cáo tài chính (kể cả những thuyết minh mang tính định lượng), kiểm toán viên phải mô tả và định lượng ảnh hưởng về mặt tài chính của sai sót đó trong đoạn cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, trừ khi điều đó là không thể thực hiện được. Nếu không thể định lượng được ảnh hưởng về mặt tài chính của sai sót, kiểm toán viên phải trình bày điều này trong đoạn cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (xem hướng dẫn đoạn A18 Chuẩn mực này).

18. Nếu có một sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính liên quan đến các thuyết minh bằng lời trên báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải giải thích rõ thuyết minh đó bị sai sót như thế nào trong đoạn cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.

19. Nếu có một sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính liên quan đến việc không thuyết minh thông tin cần phải được thuyết minh, kiểm toán viên phải:

(a) Thảo luận về việc không thuyết minh thông tin với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán;

(b) Mô tả tính chất của thông tin bị bỏ sót trong đoạn cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần;

(c) Trình bày thông tin bị bỏ sót nếu có thể thực hiện được và nếu kiểm toán viên đã thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về thông tin bị bỏ sót, trừ khi pháp luật và các quy định không cho phép (xem hướng dẫn đoạn A19 Chuẩn mực này).

20. Nếu việc đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần là do *kiểm toán viên* không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kiểm toán viên phải trình bày lý do của việc không thể thu thập được bằng

chứng kiểm toán trong đoạn cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.

21. Kể cả trường hợp kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán dạng trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải mô tả trong đoạn cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần về lý do của bất kỳ vấn đề nào khác mà kiểm toán viên nhận thấy cần phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và những ảnh hưởng của vấn đề đó *đến báo cáo tài chính được kiểm toán* (xem hướng dẫn đoạn A20 Chuẩn mực này).

Đoạn ý kiến kiểm toán

22. Khi kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, kiểm toán viên phải sử dụng tiêu đề "Ý kiến kiểm toán ngoại trừ", "Ý kiến kiểm toán trái ngược" hoặc "Từ chối đưa ra ý kiến", tùy trường hợp (xem hướng dẫn đoạn A21, A23 - A24 Chuẩn mực này)

23. Khi kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán dạng ngoại trừ do có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải nêu trong đoạn ý kiến kiểm toán rằng, theo ý kiến của kiểm toán viên, ngoại trừ ảnh hưởng của các vấn đề nêu trong đoạn cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ:

(a) 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], nếu báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về trình bày hợp lý; hoặc

(b) 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], nếu báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về tuân thủ.

Khi *kiểm toán viên đưa ra* ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần do không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kiểm toán viên phải sử dụng cụm từ "ngoại trừ những ảnh hưởng có thể có của những vấn đề ..." trong đoạn ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (xem hướng dẫn đoạn A22 Chuẩn mực này).

24. Khi kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán trái ngược, kiểm toán viên phải trình bày rõ trong đoạn ý kiến kiểm toán rằng, theo ý kiến của kiểm toán viên, do mức độ nghiêm trọng của những vấn đề mô tả trong đoạn "Cơ sở của ý kiến kiểm toán trái ngược":

(a) Báo cáo tài chính đã phản ánh không trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, không phù hợp với [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng], nếu báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về trình bày hợp lý; hoặc

(b) Báo cáo tài chính đã không được lập, trên các khía cạnh trọng yếu, tuân thủ [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng], nếu báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về tuân thủ.

25. Khi kiểm toán viên từ chối đưa ra ý kiến do không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kiểm toán viên phải nêu trong đoạn ý kiến kiểm toán là:

(a) Do mức độ nghiêm trọng của vấn đề mô tả trong đoạn "Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến", kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán và do đó,

(b) Kiểm toán viên không đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính.

Mô tả về trách nhiệm của kiểm toán viên khi kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc ý kiến kiểm toán trái ngược

26. Khi kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc ý kiến kiểm toán trái ngược, kiểm toán viên phải sửa đoạn mô tả về trách nhiệm của kiểm toán viên để thể hiện việc kiểm toán viên tin rằng đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc ý kiến kiểm toán trái ngược đó.

Mô tả về trách nhiệm của kiểm toán viên khi kiểm toán viên từ chối đưa ra ý kiến

27. Khi kiểm toán viên từ chối đưa ra ý kiến do không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kiểm toán viên phải sửa đoạn giới thiệu của báo cáo kiểm toán để thể hiện việc kiểm toán viên đã chấp nhận thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính. Kiểm toán viên cũng phải sửa đoạn mô tả về trách nhiệm của kiểm toán viên và mô tả phạm vi kiểm toán như sau: "Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính trên cơ sở thực hiện kiểm toán theo các Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Tuy nhiên, do những vấn đề mô tả tại đoạn "Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến", chúng tôi không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán".

Trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán

28. Khi kiểm toán viên dự định sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trên báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về những trường hợp dẫn tới việc kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần. Đồng thời, kiểm toán viên cũng phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị về dự thảo cách trình bày ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (xem hướng dẫn đoạn A25 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.

Các dạng ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (hướng dẫn đoạn 02 Chuẩn mực này)

A1. Bảng dưới đây minh họa cách xét đoán của kiểm toán viên về bản chất của vấn đề dẫn tới việc kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và tính chất lan tỏa của các ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của vấn đề đó đối với báo cáo tài chính, cũng như tác động của vấn đề đến loại ý kiến kiểm toán được đưa ra.

Bản chất của vấn đề dẫn tới việc kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần	*Xét đoán của kiểm toán viên về tính chất lan tỏa của các ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của vấn đề đó đối với báo cáo tài chính*	
	Trọng yếu nhưng không lan tỏa	*Trọng yếu và lan tỏa*
Báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu	Ý kiến kiểm toán ngoại trừ	Ý kiến kiểm toán trái ngược
Không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp	Ý kiến kiểm toán ngoại trừ	Từ chối đưa ra ý kiến

Bản chất của sai sót trọng yếu (hướng dẫn đoạn 06(a) Chuẩn mực này)

A2. Theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700, 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 chứa đựng sai sót trọng yếu hay không. Kết luận này cũng bao gồm cả việc đánh giá của kiểm toán viên về những sai sót chưa được điều chỉnh, nếu có, trên báo tài chính theo quy định tại đoạn 04(a) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450.

A3. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450 định nghĩa sai sót là sự khác biệt giữa giá trị, cách phân loại, trình bày hoặc thuyết minh của một khoản mục trên báo cáo tài chính với giá trị, cách phân loại, trình bày hoặc thuyết minh của khoản mục đó theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Theo đó, một sai sót trọng yếu của báo cáo tài chính có thể phát sinh liên quan đến:

(a) Tính thích hợp của các chính sách kế toán được lựa chọn;

(b) Việc áp dụng các chính sách kế toán được lựa chọn; hoặc

(c) Tính thích hợp hoặc tính đầy đủ của các thuyết minh trên báo cáo tài chính.

Tính thích hợp của các chính sách kế toán được lựa chọn

A4. Liên quan đến tính thích hợp của các chính sách kế toán đã được Ban Giám đốc lựa chọn áp dụng, sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính có thể phát sinh khi:

(a) Các chính sách kế toán được lựa chọn không nhất quán với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng; hoặc

(b) Báo cáo tài chính, bao gồm các thuyết minh có liên quan, không trình bày các giao dịch và sự kiện quan trọng nhằm đạt được sự trình bày hợp lý.

A5. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng thường có các quy định về ghi chép kế toán và thuyết minh đối với các thay đổi về chính sách kế toán. Khi đơn vị thay đổi việc lựa chọn các chính sách kế toán quan trọng, báo cáo tài chính có thể có sai sót trọng yếu nếu đơn vị không tuân thủ các quy định *về ghi chép* kế toán và thuyết minh nêu trên.

Áp dụng các chính sách kế toán được lựa chọn

A6. Liên quan đến việc áp dụng các chính sách kế toán được lựa chọn, sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính có thể phát sinh khi:

(a) Ban Giám đốc đơn vị không áp dụng các chính sách kế toán được lựa chọn một cách nhất quán với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, kể cả việc Ban Giám đốc không áp dụng các chính sách kế toán được lựa chọn một cách nhất quán giữa các kỳ kế toán hoặc không nhất quán đối với các giao dịch và sự kiện tương tự (nhất quán trong áp dụng); hoặc

(b) Do phương pháp áp dụng các chính sách kế toán được lựa chọn (như sai sót không có chủ ý khi áp dụng).

Tính thích hợp hoặc tính đầy đủ của các thuyết minh trong báo cáo tài chính

A7. Liên quan đến tính thích hợp hoặc tính đầy đủ của các thuyết minh trong báo cáo tài chính, sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính có thể phát sinh khi:

(a) Báo cáo tài chính không có đủ tất cả các thuyết minh theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(b) Các thuyết minh trong báo cáo tài chính không được trình bày theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng; hoặc

(c) Báo cáo tài chính không cung cấp các thuyết minh cần thiết để đạt được sự trình bày hợp lý.

Bản chất của việc không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp (hướng dẫn đoạn 06(b) Chuẩn mực này)

A8. Việc kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp (cũng được coi là giới hạn phạm vi kiểm toán) có thể phát sinh từ:

(a) Các tình huống ngoài sự kiểm soát của đơn vị;

(b) Các tình huống liên quan đến nội dung hoặc lịch trình thực hiện công việc kiểm toán; hoặc

(c) Các giới hạn do Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đặt ra.

A9. Việc không thể thực hiện được một thủ tục kiểm toán cụ thể nào đó không tạo nên giới hạn phạm vi kiểm toán nếu như kiểm toán viên có thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp bằng cách thực hiện thủ tục thay thế. Nếu không thể thực hiện được thủ tục kiểm toán thay thế, kiểm toán viên phải áp dụng các quy định tại đoạn 07(b) và đoạn 10 Chuẩn mực này, khi thích hợp. Các giới hạn do Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đặt ra có thể có những ảnh hưởng khác đối với cuộc kiểm toán, ví dụ ảnh hưởng đến việc kiểm toán viên đánh giá về rủi ro do gian lận và việc xem xét có nên tiếp tục thực hiện hợp đồng kiểm toán nữa hay không.

A10. Ví dụ về các tình huống ngoài sự kiểm soát của đơn vị bao gồm:

(1) Sổ kế toán, tài liệu kế toán của đơn vị đã bị phá hủy;

(2) Sổ kế toán, tài liệu kế toán của một đơn vị thành viên quan trọng đã bị các cơ quan quản lý Nhà nước tịch thu vô thời hạn.

A11. Ví dụ về các tình huống liên quan đến nội dung hoặc lịch trình thực hiện công việc kiểm toán bao gồm:

(1) Đơn vị phải áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu đối với việc hạch toán khoản đầu tư vào công ty liên kết nhưng kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các thông tin tài chính của công ty liên kết để đánh giá xem phương pháp vốn chủ sở hữu có được áp dụng một cách thích hợp hay không;

(2) Kiểm toán viên không thể chứng kiến kiểm kê hàng tồn kho, do thời điểm được bổ nhiệm làm kiểm toán diễn ra sau ngày đơn vị thực hiện kiểm kê;

(3) Kiểm toán viên xác định rằng chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản là không đầy đủ nhưng các kiểm soát của đơn vị lại không hữu hiệu.

A12. Ví dụ về các tình huống *kiểm toán viên* không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp do các giới hạn mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đặt ra, bao gồm:

(1) Ban Giám đốc đơn vị không cho phép kiểm toán viên chứng kiến kiểm kê hàng tồn kho;

(2) Ban Giám đốc đơn vị không cho phép kiểm toán viên yêu cầu bên thứ ba xác nhận về số dư tài khoản cụ thể.

Hậu quả của việc không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp bởi những hạn chế do Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán áp đặt sau khi kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* đã chấp nhận hợp đồng kiểm toán (hướng dẫn đoạn 13(b) - 14 Chuẩn mực này)

A13. Khả năng *kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán* rút khỏi cuộc kiểm toán có thể phụ thuộc vào các giai đoạn hoàn thành cuộc kiểm toán tại thời điểm mà Ban Giám đốc đơn vị áp đặt giới hạn phạm vi kiểm toán. Nếu kiểm toán viên đã hoàn thành cuộc kiểm toán về cơ bản, trước khi rút khỏi cuộc kiểm toán, kiểm toán viên có thể quyết định hoàn thành cuộc kiểm toán tới mức độ có thể, từ chối đưa ra ý kiến và giải thích về giới hạn phạm vi kiểm toán trong đoạn "Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến".

A14. Trong một số trường hợp nhất định, việc rút khỏi cuộc kiểm toán là không thể thực hiện được nếu pháp luật và các quy định yêu cầu kiểm toán viên phải tiếp tục hợp đồng kiểm toán. Đây có thể là trường hợp mà kiểm toán viên được chỉ định kiểm toán báo cáo tài chính của các đơn vị trong lĩnh vực công. Theo pháp luật và các quy định, kiểm toán viên có thể được chỉ định kiểm toán báo cáo tài chính cho một giai đoạn nhất định hoặc được bổ nhiệm kiểm toán trong một thời gian nhất định và không được phép rút khỏi cuộc kiểm toán trước khi hoàn thành kiểm toán báo cáo tài chính đã được chỉ định hoặc trước khi kết thúc thời gian bổ nhiệm. Theo hướng dẫn tại đoạn A5 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 706, trong trường hợp như vậy, kiểm toán viên có thể thấy cần thiết phải trình bày đoạn "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán.

A15. Khi kiểm toán viên kết luận rằng việc rút khỏi cuộc kiểm toán là cần thiết do giới hạn phạm vi kiểm toán, pháp luật hoặc các quy định nghề nghiệp có thể yêu cầu kiểm toán viên phải trao đổi các vấn đề liên quan đến việc rút khỏi cuộc kiểm toán với các cơ quan chức năng hoặc chủ sở hữu của đơn vị được kiểm toán.

Những vấn đề khác cần xem xét liên quan đến ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

A16. Dưới đây là ví dụ về những trường hợp việc *đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần trong cùng một báo cáo kiểm toán* không mâu thuẫn với ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến của kiểm toán viên:

(1) Trong cùng một báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên đưa ra (1) ý kiến chấp nhận toàn phần về báo cáo tài chính được lập theo một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính; và (2*)* ý kiến kiểm toán trái ngược về chính báo cáo tài chính đó nhưng được lập theo một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác (xem thêm hướng dẫn tại đoạn A32 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700);

(2) *Trong cùng một báo cáo kiểm toán*, kiểm toán viên (1) từ chối đưa ra ý kiến về kết quả hoạt động kinh doanh và lưu chuyển tiền tệ; và (2) ý kiến chấp nhận toàn phần về tình hình tài chính (xem quy định tại đoạn 10 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 510). Trong trường hợp này, kiểm toán viên không từ chối đưa ra ý kiến về tổng thể báo cáo tài chính.

Hình thức và nội dung báo cáo kiểm toán khi ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần

Đoạn mô tả cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (hướng dẫn đoạn 16 - 17, 19, 21 Chuẩn mực này)

A17. Sự nhất quán trong báo cáo kiểm toán giúp người sử dụng dễ hiểu hơn và giúp xác định được những tình huống bất thường phát sinh. Do đó, mặc dù có thể không đạt được sự thống nhất trong cách diễn đạt ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và trong việc trình bày cơ sở cho ý kiến kiểm toán đó thì sự nhất quán về cả hình thức và nội dung của báo cáo kiểm toán vẫn rất cần thiết.

A18. Kiểm toán viên có thể mô tả ảnh hưởng về mặt tài chính của sai sót trọng yếu trong đoạn cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, ví dụ, trường hợp hàng tồn kho bị phản ánh cao hơn giá trị thực, kiểm toán viên có thể định lượng các ảnh hưởng đối với chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp, lợi nhuận trước thuế, lợi nhuận sau thuế và vốn chủ sở hữu.

A19. Việc thuyết minh các thông tin bị bỏ sót trong đoạn cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần sẽ không thể thực hiện được nếu:

(1) Ban Giám đốc đơn vị chưa lập các thuyết minh đó hoặc các thuyết minh đó chưa được cung cấp cho kiểm toán viên; hoặc

(2) Theo xét đoán của kiểm toán viên, việc thuyết minh các thông tin này sẽ làm cho báo cáo kiểm toán quá dài và quá chi tiết.

A20. Ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến liên quan đến một vấn đề cụ thể nêu trong đoạn cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ là chưa đủ để có thể bỏ qua việc trình bày các vấn đề khác được phát hiện mà những vấn đề này có thể dẫn đến ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần. Trong những trường hợp như vậy, việc công bố những vấn đề khác mà kiểm toán viên phát hiện được có thể hữu ích cho người sử dụng báo cáo tài chính.

Đoạn ý kiến kiểm toán (hướng dẫn đoạn 22 - 23 Chuẩn mực này)

A21. Việc trình bày tiêu đề của đoạn này làm cho người sử dụng hiểu rõ ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và chỉ ra loại ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.

A22. Khi kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ, việc sử dụng những cụm từ như "với những giải thích ở trên" hoặc "tùy thuộc vào" trong đoạn ý kiến kiểm toán là không thích hợp bởi như vậy là chưa đủ rõ ràng hoặc chưa đủ thuyết phục.

Ví dụ minh họa về báo cáo kiểm toán

A23. Ví dụ 1 và 2 trong phần Phụ lục là báo cáo kiểm toán có ý kiến kiểm toán ngoại trừ và ý kiến kiểm toán trái ngược khi báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu.

A24. Ví dụ 3 trong phần Phụ lục là báo cáo kiểm toán có ý kiến kiểm toán ngoại trừ do kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Ví dụ 4 là báo cáo kiểm toán dạng từ chối đưa ra ý kiến do kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về một yếu tố riêng lẻ của báo cáo tài chính. Ví dụ 5 là báo cáo kiểm toán từ chối đưa ra ý kiến do kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về nhiều yếu tố trong báo cáo tài chính. Trong ví dụ 4 và 5, ảnh hưởng có thể có đối với báo cáo tài chính do việc không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp là vừa trọng yếu và vừa lan tỏa.

Trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 28 Chuẩn mực này)

A25. Việc trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về những trường hợp dẫn tới việc kiểm toán viên dự định đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và trao đổi về dự thảo cách trình bày ý kiến kiểm toán đó giúp cho:

(1) Kiểm toán viên lưu ý Ban quản trị đơn vị về ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần mà kiểm toán viên dự kiến đưa ra và các lý do (hoặc tình huống) dẫn đến ý kiến này;

(2) Kiểm toán viên tìm kiếm sự đồng tình của Ban quản trị đơn vị về thực chất của những vấn đề dẫn đến ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần hoặc xác nhận những vấn đề chưa thống nhất với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán;

(3) Ban quản trị đơn vị có cơ hội, nếu thích hợp, để cung cấp cho kiểm toán viên những thông tin và giải trình bổ sung liên quan đến vấn đề dẫn đến ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.

Phụ lục

(Hướng dẫn đoạn A23 - A24 Chuẩn mực này)

CÁC VÍ DỤ VỀ BÁO CÁO KIỂM TOÁN CÓ Ý KIẾN KIỂM TOÁN KHÔNG PHẢI LÀ Ý KIẾN CHẤP NHẬN TOÀN PHẦN

Ví dụ 1: Báo cáo kiểm toán có ý kiến kiểm toán ngoại trừ do báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu.

Áp dụng cho trường hợp sau:

(1) Kiểm toán một bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ),* 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;

(2) 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;

(3) Hàng tồn kho bị ghi nhận sai. Sai sót này được coi là trọng yếu nhưng không lan tỏa đối với báo cáo tài chính;

(4) Ngoài việc kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán viên còn 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 ngoại trừ của chúng tôi.

Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Công ty chưa trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho, dẫn đến khoản mục "Hàng tồn kho" (Mã số 140) trên Bảng cân đối kế toán đang được phản ánh theo giá gốc là XXX1 VND thay vì phải phản ánh theo giá trị thuần có thể thực hiện được. Việc ghi nhận như vậy là không tuân thủ chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam. Các tài liệu tại Công ty cho thấy, nếu phản ánh theo giá trị thuần có thể thực hiện được thì khoản mục "Hàng tồn kho" trên Bảng cân đối kế toán sẽ giảm đi là XXX2 VND. Đồng thời, trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, chỉ tiêu "Giá vốn hàng bán" sẽ tăng là XXX2 VND, chỉ tiêu "Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành" và "Lợi nhuận sau thuế" sẽ giảm đi tương ứng là XXX3 VND.

Ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Theo ý kiến của chúng tôi, ngoại trừ ảnh hưởng của vấn đề nêu tại đoạn "Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ", báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực

và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty 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**
(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)	*(Chữ ký, họ và tên)*
Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...	Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

<u>Ví dụ 2:</u> Báo cáo kiểm toán có ý kiến kiểm toán trái ngược do báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu.

Áp dụng cho trường hợp sau:

(1) Kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất, do Ban Giám đốc Công ty mẹ 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;

(2) 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;

(3) Báo cáo tài chính bị sai sót trọng yếu do có một công ty con không được hợp nhất. Sai sót trọng yếu có tính lan tỏa đối với báo cáo tài chính. Kiểm toán viên không thể xác định được ảnh hưởng của sai sót này đối với báo cáo tài chính;

(4) Ngoài việc kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán viên còn 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 trái ngược của chúng tôi.

Cơ sở của ý kiến kiểm toán trái ngược

Như đã trình bày ở thuyết minh X, Tập đoàn (Tổng Công ty) chưa hợp nhất báo cáo tài chính của công ty con DEF mà Tập đoàn (Tổng Công ty) đã mua trong năm 20X1, do chưa xác định được giá trị hợp lý của một số tài sản và khoản nợ phải trả trọng yếu của công ty con tại ngày mua. Do đó, khoản đầu tư này đang được phản ánh trên báo cáo tài chính hợp nhất của Tập đoàn (Tổng Công ty) theo giá gốc. Theo quy định của chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam hiện hành, báo cáo tài chính của công ty con DEF phải được hợp nhất vì công ty con chịu sự kiểm soát của công ty mẹ. Nếu báo cáo tài chính của công ty DEF được hợp nhất, nhiều khoản mục trong báo cáo tài chính hợp nhất kèm theo sẽ bị ảnh hưởng trọng yếu. Các ảnh hưởng đối với báo cáo tài chính hợp nhất do việc không hợp nhất báo cáo tài chính công ty con là chưa thể xác định được.

Ý kiến kiểm toán trái ngược

Theo ý kiến của chúng tôi, do tầm quan trọng của vấn đề nêu tại "Cơ sở của ý kiến kiểm toán trái ngược", báo cáo tài chính hợp nhất đã không 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, không 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**
(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)	*(Chữ ký, họ và tên)*
Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...	Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Ví dụ 3: Báo cáo kiểm toán có ý kiến kiểm toán ngoại trừ do kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

Áp dụng cho trường hợp sau:

(1) Kiểm toán một bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)*, 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;

(2) 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;

(3) Kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến khoản đầu tư vào công ty liên kết tại nước ngoài. Ảnh hưởng của việc không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp được coi là trọng yếu nhưng không lan tỏa đối với báo cáo tài chính;

(4) Ngoài việc kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán viên còn 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 ngoại trừ của chúng tôi.

Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Khoản đầu tư của Công ty ABC vào Công ty DEF, 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 XXX1 VND trên Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1, và phần sở hữu của ABC trong khoản thu nhập ròng là XXX2 VND của DEF được bao gồm trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của ABC cho năm tài chính kết thúc cùng ngày. Chúng tôi không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về giá trị ghi sổ của khoản đầu tư của ABC vào Công ty DEF tại ngày 31/12/20x1 cũng như phần sở hữu của ABC trong khoản thu nhập ròng của Công ty DEF 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 DEF. 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 ảnh hưởng của vấn đề nêu tại đoạn "Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ", báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty 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**
(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)	*(Chữ ký, họ và tên)*
Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...	Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Ví dụ 4: Báo cáo kiểm toán từ chối đưa ra ý kiến do kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về một yếu tố riêng lẻ của báo cáo tài chính.

Áp dụng cho trường hợp sau:

(1) Kiểm toán một bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)*, 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;

(2) 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;

(3) Kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về một yếu tố riêng lẻ của báo cáo tài chính. Cụ thể là, kiểm toán viên không thể thu thập được bằng chứng kiểm toán về thông tin tài chính của khoản đầu tư vào công ty liên doanh mà khoản đầu tư này chiếm hơn 90% giá trị tài sản thuần của công ty. Ảnh hưởng của việc không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp được coi là trọng yếu và lan tỏa đối với báo cáo tài chính;

(4) Ngoài việc kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán viên còn 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 được thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Tuy nhiên, do vấn đề mô tả tại đoạn "Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến", chúng tôi đã không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán.

Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến

Khoản đầu tư của Công ty vào Công ty liên doanh DEF (tại nước X) đang được ghi nhận trên Bảng cân đối kế toán với số tiền là XXX VND, chiếm hơn 90% giá trị tài sản thuần của Công ty tại ngày 31/12/20x1. Chúng tôi đã không được phép tiếp cận với Ban Giám đốc và kiểm toán viên của Công ty DEF cũng như tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên Công ty DEF. Do đó, chúng tôi không thể xác định được liệu có cần điều chỉnh đối với: *(1)* phần tài sản của Công ty trong tài sản của DEF mà Công ty có quyền đồng kiểm soát; *(2)* phần nợ phải trả Công ty trong các khoản nợ phải trả của DEF mà Công ty phải cùng chịu trách nhiệm; *(3)* phần sở hữu của Công ty trong thu nhập, chi phí của DEF trong năm; *(4)* các khoản mục trong Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có) và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

Từ chối đưa ra ý kiến

Do tầm quan trọng của vấn đề nêu tại đoạn "Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến", chúng tôi không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán. Do đó, chúng tôi không thể đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính *đính kèm*.

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**
(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)	*(Chữ ký, họ và tên)*
Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...	Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Ví dụ 5: Báo cáo kiểm toán từ chối đưa ra ý kiến do kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về nhiều yếu tố của báo cáo tài chính.

Áp dụng cho trường hợp sau:

(1) Kiểm toán một bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ),* 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;

(2) 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;

(3) Kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về nhiều yếu tố của báo cáo tài chính. Cụ thể là, kiểm toán viên không thể thu thập được bằng chứng kiểm toán về hàng tồn kho và các khoản phải thu của đơn vị. Ảnh hưởng của việc không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp được coi là trọng yếu và lan tỏa đối với báo cáo tài chính;

(4) Ngoài việc kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán viên còn 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 được thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Tuy nhiên, do vấn đề mô tả tại đoạn "Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến", chúng tôi đã không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán.

Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến

Chúng tôi được bổ nhiệm làm kiểm toán sau ngày 31/12/20x1, do đó, chúng tôi không thể chứng kiến kiểm kê hàng tồn kho tại thời điểm đầu năm và cuối năm. Bằng các thủ tục kiểm toán thay thế, chúng tôi cũng không thể đưa ra ý kiến về số lượng hàng tồn kho tại thời điểm 31/12/20x0 và 20x1, với giá trị được ghi nhận trên Bảng cân đối kế toán lần lượt là XXX1 VND và XXX2 VND. Ngoài ra, việc Công ty áp dụng hệ thống phần mềm máy tính mới để theo dõi tài khoản phải thu vào tháng 9/20x1 đã dẫn đến rất nhiều sai sót trong các khoản phải thu. Tại ngày lập báo cáo kiểm toán này, Ban Giám đốc đơn vị vẫn đang trong quá trình chỉnh sửa các khiếm khuyết của hệ thống và các sai sót của các khoản phải thu. Chúng tôi không thể xác nhận hoặc kiểm tra bằng các phương pháp thay thế khác đối với

tài khoản phải thu được ghi nhận trên Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1 với tổng số tiền XXX3 VND. Do những vấn đề nêu trên, chúng tôi không thể xác định các điều chỉnh cần thiết đối với hàng tồn kho và các khoản phải thu đã được ghi nhận và chưa được ghi nhận, cũng như các yếu tố liên quan của Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có) và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

Từ chối đưa ra ý kiến

Do tầm quan trọng của vấn đề nêu tại đoạn "Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến", chúng tôi không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán. Do đó, chúng tôi không thể đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính *đính kèm*.

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**
(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)	*(Chữ ký, họ và tên)*
Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...	Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM
Chuẩn mực kiểm toán số 706: Đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" và "Vấn đề khác" trong 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 các thông tin bổ sung trong báo cáo kiểm toán khi kiểm toán viên xét thấy cần phải:

(a) Thu hút sự chú ý của người sử dụng đối với các vấn đề được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính mà các vấn đề đó là đặc biệt quan trọng để người sử dụng hiểu được báo cáo tài chính; hoặc

(b) Thu hút sự chú ý của người sử dụng đối với các vấn đề khác, ngoài các vấn đề được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính, mà các vấn đề khác đó là thích hợp để người sử dụng hiểu rõ hơn về cuộc kiểm toán, về trách nhiệm của kiểm toán viên hoặc về báo cáo kiểm toán.

02. Phụ lục 01 và 02 của Chuẩn mực này cung cấp danh sách các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác có quy định cụ thể về việc kiểm toán viên phải bổ sung đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" hoặc "Vấn đề khác" vào báo cáo kiểm toán. Trong các trường hợp đó, kiểm toán viên phải áp dụng các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này liên quan đến hình thức và vị trí các đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" hoặc "Vấn đề khác".

03. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán trong trường hợp có đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" hoặc "Vấn đề khác" 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

04. Mục tiêu của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán*, sau khi đã hình thành ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính, là thu hút sự chú ý của người sử dụng (khi kiểm toán viên xét thấy cần thiết) đối với các vấn đề sau, bằng cách bổ sung các thông tin rõ ràng vào báo cáo kiểm toán:

(a) Một vấn đề đặc biệt quan trọng để người sử dụng hiểu được báo cáo tài chính, mặc dù vấn đề đó đã được trình bày hoặc thuyết minh phù hợp trong báo cáo tài chính; hoặc

(b) Bất kỳ vấn đề nào khác (nếu phù hợp) mà vấn đề khác đó là thích hợp để người sử dụng hiểu rõ hơn về cuộc kiểm toán, về trách nhiệm của kiểm toán viên hoặc về báo cáo kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

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

(a) Đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh": Là đoạn trong báo cáo kiểm toán đề cập đến vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh phù hợp trong báo cáo tài chính mà theo xét đoán của kiểm toán viên, vấn đề đó là đặc biệt quan trọng để người sử dụng hiểu được báo cáo tài chính;

(b) Đoạn "Vấn đề khác": Là đoạn trong báo cáo kiểm toán đề cập đến vấn đề khác, ngoài các vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính, mà theo xét đoán của kiểm toán viên, vấn đề khác đó là thích hợp để người sử dụng hiểu rõ hơn về cuộc kiểm toán, về trách nhiệm của kiểm toán viên hoặc về báo cáo kiểm toán.

II. NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" trong báo cáo kiểm toán

06. Nếu kiểm toán viên thấy cần phải thu hút sự chú ý của người sử dụng đối với một vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính, mà theo xét đoán của kiểm toán viên, vấn đề đó là đặc biệt quan trọng để người sử dụng hiểu được báo cáo tài chính thì kiểm toán viên phải trình bày thêm đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" trong báo cáo kiểm toán, để thể hiện là kiểm toán viên đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp cho thấy vấn đề đó không bị sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính. Đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" chỉ được đề cập đến các thông tin đã được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A2 Chuẩn mực này).

07. Khi trình bày đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" trong báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên phải:

(a) Trình bày đoạn này ngay sau đoạn "Ý kiến của kiểm toán viên" trong báo cáo kiểm toán;

(b) Sử dụng tiêu đề: "Vấn đề cần nhấn mạnh" hoặc "Các vấn đề cần nhấn mạnh";

(c) Thể hiện sự tham chiếu rõ ràng đến vấn đề được nhấn mạnh và đến các thuyết minh liên quan trong báo cáo tài chính có mô tả đầy đủ về vấn đề đó;

(d) Thể hiện là ý kiến của kiểm toán viên không bị thay đổi do ảnh hưởng của vấn đề được nhấn mạnh đó (xem hướng dẫn tại đoạn A3 - A4 Chuẩn mực này).

Đoạn "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán

08. Nếu kiểm toán viên thấy cần phải trao đổi về một vấn đề khác ngoài các vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính, mà theo xét đoán của kiểm toán viên, vấn đề khác đó là thích hợp để người sử dụng hiểu rõ hơn về cuộc kiểm toán, về trách nhiệm của kiểm toán viên hoặc về báo cáo kiểm toán, đồng thời pháp luật và các quy định cũng không cấm việc này thì kiểm toán viên phải trình bày về vấn đề đó trong báo cáo kiểm toán, với tiêu đề "Vấn đề khác" hoặc "Các vấn đề khác". Kiểm toán viên phải trình bày đoạn này ngay sau đoạn "Ý kiến của kiểm toán viên" và đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" (nếu có), hoặc ở một vị trí khác trong báo cáo kiểm toán nếu nội dung đoạn "Vấn đề khác" là thích hợp với phần "Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định" (xem hướng dẫn tại đoạn A5 - A11 Chuẩn mực này).

Trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán

09. Nếu kiểm toán viên dự định trình bày đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" hoặc "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về dự định này và về dự thảo đoạn đó (xem hướng dẫn tại đoạn A12 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.

Đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" trong báo cáo kiểm toán

Các trường hợp có thể cần trình bày đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" (hướng dẫn đoạn 06 Chuẩn mực này)

A1. Ví dụ về các trường hợp kiểm toán viên có thể thấy cần phải trình bày đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh", bao gồm:

(a) Sự không chắc chắn liên quan tới kết quả trong tương lai của các vụ kiện tụng hoặc các quyết định của cơ quan quản lý;

(b) Việc áp dụng một chuẩn mực kế toán mới trước ngày có hiệu lực (nếu được phép) mà việc áp dụng đó có ảnh hưởng lan tỏa đối với báo cáo tài chính;

(c) Một biến cố lớn đã ảnh hưởng hoặc tiếp tục có ảnh hưởng đáng kể đến tình hình tài chính của đơn vị.

A2. Nếu sử dụng rộng rãi đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" sẽ làm giảm tính hữu hiệu của việc kiểm toán viên trao đổi về vấn đề đó. Ngoài ra, việc đưa thêm thông tin vào đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" so với các thông tin đã được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính có thể làm người sử dụng hiểu rằng vấn đề đó đã không

được trình bày hoặc thuyết minh phù hợp *trong báo cáo tài chính*. Do đó, đoạn 06 Chuẩn mực này giới hạn việc sử dụng đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" trong phạm vi các vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính.

Trình bày đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" trong báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 07 Chuẩn mực này)

A3. Việc trình bày đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" trong báo cáo kiểm toán không làm ảnh hưởng đến ý kiến của kiểm toán viên. Đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" không thay thế cho việc:

(a) Kiểm toán viên đưa ý kiến kiểm toán ngoại trừ, trái ngược, hoặc từ chối đưa ra ý kiến, theo yêu cầu thực tế của cuộc kiểm toán cụ thể (xem Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705); hoặc

(b) Ban Giám đốc phải trình bày các thuyết minh trong báo cáo tài chính theo yêu cầu của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

A4. Phụ lục 03 của Chuẩn mực này cung cấp ví dụ minh họa về đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" trong báo cáo kiểm toán có ý kiến kiểm toán ngoại trừ.

Đoạn "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 08 Chuẩn mực này)

Các trường hợp có thể cần trình bày đoạn "Vấn đề khác"

"Vấn đề khác" thích hợp để người sử dụng hiểu rõ hơn về cuộc kiểm toán

A5. Trong rất ít trường hợp, do sự áp đặt của Ban Giám đốc làm giới hạn phạm vi kiểm toán dẫn đến việc kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp và điều này có thể có ảnh hưởng lan tỏa *đối với báo cáo tài chính* nhưng kiểm toán viên không thể rút khỏi hợp đồng kiểm toán (xem đoạn 13(b)(ii) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 về tình huống này). Khi đó, ngoài việc từ chối đưa ra ý kiến kiểm toán theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705, kiểm toán viên có thể thấy cần phải trình bày đoạn "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán để giải thích lý do của việc kiểm toán viên không thể rút khỏi hợp đồng kiểm toán.

"Vấn đề khác" thích hợp để người sử dụng hiểu rõ hơn về trách nhiệm của kiểm toán viên hoặc về báo cáo kiểm toán

A6. Pháp luật và các quy định có thể yêu cầu hoặc cho phép kiểm toán viên trình bày chi tiết về các vấn đề để giải thích thêm về trách nhiệm của kiểm toán viên trong cuộc kiểm toán báo cáo tài chính hoặc về báo cáo kiểm toán. Khi cần thiết, kiểm toán viên có thể sử dụng tiêu đề phụ để mô tả nội dung của đoạn "Vấn đề khác".

A7. Đoạn "Vấn đề khác" không được sử dụng để trình bày về các trách nhiệm báo cáo khác trong trường hợp kiểm toán viên có các trách nhiệm báo cáo khác

ngoài trách nhiệm đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính theo quy định của chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (xem "Các trách nhiệm báo cáo khác" quy định tại đoạn 38 - 39 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700), hoặc khi kiểm toán viên được yêu cầu phải thực hiện và báo cáo về các thủ tục bổ sung cụ thể, hay phải đưa ra ý kiến về các vấn đề cụ thể.

Báo cáo *kiểm toán* về hai báo cáo tài chính trở lên

A8. Một đơn vị có thể lập và trình bày một báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung *(ví dụ, theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam)* và một báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung khác (ví dụ, theo chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế). Đơn vị có thể yêu cầu kiểm toán viên kiểm toán cả hai bộ báo cáo tài chính này. Nếu kiểm toán viên xác định rằng các khuôn khổ về lập và trình bày các báo cáo tài chính đó là có thể chấp nhận được thì kiểm toán viên có thể trình bày đoạn "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán, trong đó nêu rõ đơn vị đã lập một báo cáo tài chính khác theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung khác và kiểm toán viên đã phát hành một báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính đó.

Hạn chế việc cung cấp hoặc sử dụng báo cáo kiểm toán

A9. Báo cáo tài chính được lập cho mục đích đặc biệt có thể được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung vì đối tượng sử dụng dự kiến đã xác định là báo cáo tài chính đó vẫn đáp ứng được các thông tin tài chính mà đối tượng sử dụng cần. Do báo cáo kiểm toán được sử dụng cho các đối tượng dự kiến cụ thể, nên kiểm toán viên cần trình bày thêm đoạn "Vấn đề khác", trong đó nêu rõ là báo cáo kiểm toán chỉ đáp ứng yêu cầu của các đối tượng sử dụng dự kiến và không được cung cấp hoặc cho các bên khác sử dụng.

Trình bày đoạn "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán

A10. Nội dung đoạn "Vấn đề khác" cần thể hiện rõ là vấn đề đó không bắt buộc phải trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính. Đoạn "Vấn đề khác" không được bao gồm các thông tin mà kiểm toán viên bị cấm nêu ra theo yêu cầu của pháp luật và các quy định hoặc các chuẩn mực nghề nghiệp, ví dụ, chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp liên quan đến việc bảo mật thông tin. Đoạn "Vấn đề khác" cũng không bao gồm các thông tin mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán phải cung cấp theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

A11. Vị trí của đoạn "Vấn đề khác" phụ thuộc vào nội dung của thông tin cần trình bày. Nếu việc trình bày đoạn "Vấn đề khác" là để thu hút sự chú ý của người sử dụng đối với vấn đề liên quan đến sự hiểu biết của người sử dụng về cuộc kiểm toán báo cáo tài chính thì đoạn này được đặt ngay sau đoạn "Ý kiến

của kiểm toán viên" và đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" (nếu có). Nếu việc trình bày đoạn "Vấn đề khác" là để thu hút sự chú ý của người sử dụng đối với vấn đề liên quan đến các trách nhiệm báo cáo khác của kiểm toán viên được đề cập trong báo cáo kiểm toán thì đoạn này được đặt trong phần có tiêu đề "Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định". Ngoài ra, khi liên quan đến tất cả các trách nhiệm của kiểm toán viên hoặc hiểu biết của người sử dụng về báo cáo kiểm toán, đoạn "Vấn đề khác" có thể được trình bày thành một phần riêng, sau phần "Báo cáo kiểm toán về Báo cáo tài chính" và phần "Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định".

Trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

A12. Việc trao đổi này giúp Ban quản trị đơn vị được kiểm toán biết được bản chất của các vấn đề cụ thể mà kiểm toán viên dự định sẽ làm nổi bật trong báo cáo kiểm toán và tạo cơ hội cho Ban quản trị nhận được thêm những giải thích rõ ràng từ kiểm toán viên, nếu cần thiết. Khi việc trình bày đoạn "Vấn đề khác" về một vấn đề cụ thể trong báo cáo kiểm toán được lặp lại trong cuộc kiểm toán tiếp theo, kiểm toán viên có thể không cần phải trao đổi lại với Ban quản trị về vấn đề đó trong cuộc kiểm toán sau.

Phụ lục 01

(Hướng dẫn đoạn 02 Chuẩn mực này)

DANH SÁCH CÁC CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM KHÁC CÓ QUY ĐỊNH VỀ ĐOẠN "VẤN ĐỀ CẦN NHẤN MẠNH"

Phụ lục này cung cấp danh sách các đoạn trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác có quy định về việc kiểm toán viên phải trình bày đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" trong báo cáo kiểm toán trong các trường hợp cụ thể. Danh sách này không thay thế cho các quy định và hướng dẫn cụ thể trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác.

(1) Đoạn 19(b) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210;

(2) Đoạn 12(b) và đoạn 16 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560;

(3) Đoạn 19 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 570;

(4) Đoạn 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 800.

Phụ lục 02

(Hướng dẫn đoạn 02 Chuẩn mực này)

DANH SÁCH CÁC CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM KHÁC CÓ QUY ĐỊNH VỀ ĐOẠN "VẤN ĐỀ KHÁC"

Phụ lục này cung cấp danh sách các đoạn trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác có quy định về việc kiểm toán viên phải trình bày đoạn "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán trong các trường hợp cụ thể. Danh sách này không thay thế cho các quy định và hướng dẫn cụ thể trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác.

(1) Đoạn 12(b) và đoạn 16 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560;

(2) Đoạn 13 - 14, 16 - 17 và đoạn 19 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 710;

(3) Đoạn 10(a) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 720.

Phụ lục 03

(Hướng dẫn đoạn A4 Chuẩn mực này)

VÍ DỤ MINH HỌA VỀ BÁO CÁO KIỂM TOÁN CÓ TRÌNH BÀY ĐOẠN "VẤN ĐỀ CẦN NHẤN MẠNH"

Áp dụng cho trường hợp sau:

(1) Kiểm toán một bộ báo cáo tài chính đầy đủ 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;

(2) 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;

(3) Có vấn đề không chắc chắn liên quan đến vụ kiện tụng dở dang;

(4) Việc đơn vị không tuân thủ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng đã dẫn đến ý kiến kiểm toán ngoại trừ;

(5) Ngoài việc kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán viên còn 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 ngoại trừ của chúng tôi.

Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Các khoản đầu tư chứng khoán ngắn hạn của Công ty được trình bày trong báo cáo tài chính với giá trị XXX1 VND. Ban Giám đốc Công ty đã không thực hiện lập dự phòng giảm giá đối với các khoản đầu tư chứng khoán này theo giá thị trường tại ngày 31/12/20x1 theo quy định của chuẩn mực kế toán Việt Nam. Nếu Ban Giám đốc lập dự phòng giảm giá đối với khoản đầu tư chứng khoán này thì khoản mục chi phí tài chính trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh năm nay tăng thêm là XXX2 VND, đồng thời giá trị thuần của khoản đầu tư tài chính ngắn hạn trên Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1 phải giảm đi tương ứng, và các chỉ tiêu thuế và các khoản phải nộp nhà nước, lợi nhuận sau thuế chưa phân phối phải giảm đi lần lượt là XXX3 VND và XXX4 VND.

Ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Theo ý kiến của chúng tôi, ngoại trừ ảnh hưởng của vấn đề nêu tại đoạn "Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ", báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty 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.

Vấn đề cần nhấn mạnh

Chúng tôi lưu ý người đọc đến Thuyết minh X trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính, trong đó mô tả sự không chắc chắn liên quan đến kết quả của vụ kiện mà Công ty bị Công ty DEF kiện. Ý kiến kiểm toán ngoại trừ của chúng tôi không liên quan đến vấn đề này.

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**
(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)	*(Chữ ký, họ và tên)*
Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:…	Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:…

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM
Chuẩn mực kiểm toán số 710: Thông tin so sánh - Dữ liệu tương ứng và báo cáo tài chính so sánh

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

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là "kiểm toán viên")* liên quan tới các thông tin so sánh trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính. Kiểm toán viên phải áp dụng các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 510 liên quan đến số dư đầu kỳ kế toán khi báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên tiền nhiệm kiểm toán hoặc chưa được kiểm toán.

Nội dung của thông tin so sánh

02. Nội dung của các thông tin so sánh được trình bày trên báo cáo tài chính của một đơn vị phụ thuộc vào các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Kiểm toán viên có hai phương pháp tiếp cận khác nhau đối với trách nhiệm báo cáo *của kiểm toán viên* áp dụng cho mỗi loại thông tin so sánh: dữ liệu tương ứng và báo cáo tài chính so sánh. Pháp luật và các quy định thường chỉ rõ phương pháp tiếp cận *mà kiểm toán viên* phải áp dụng, ngoài ra, các điều khoản của hợp đồng kiểm toán cũng có thể quy định cụ thể phương pháp đó.

03. Báo cáo kiểm toán có sự khác biệt căn bản giữa 2 phương pháp là:

(a) Đối với *báo cáo tài chính có thông tin so sánh được trình bày theo phương pháp* dữ liệu tương ứng, kiểm toán viên chỉ phải đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính kỳ hiện tại;

(b) Đối với *báo cáo tài chính có thông tin so sánh được trình bày theo phương pháp* báo cáo tài chính so sánh, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính của từng kỳ kế toán được trình bày trong báo cáo tài chính.

Chuẩn mực này quy định về báo cáo kiểm toán đối với mỗi phương pháp.

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 kiểm toán báo cáo tài chính.

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

Mục tiêu

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

(a) Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc liệu các thông tin so sánh trong báo cáo tài chính đã được trình bày, trên các khía cạnh trọng yếu, theo quy định về thông tin so sánh trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay chưa;

(b) Lập báo cáo kiểm toán phù hợp với trách nhiệm báo cáo của kiểm toán viên.

Giải thích thuật ngữ

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

(a) Thông tin so sánh: Là các số liệu và thuyết minh của một hay nhiều kỳ trước được trình bày trong báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(b) Thông tin so sánh - Dữ liệu tương ứng: Là thông tin so sánh mà trong đó các số liệu và thuyết minh của kỳ trước được trình bày như một phần không thể tách rời của báo cáo tài chính kỳ hiện tại, và phải được xem xét trong mối liên hệ với các số liệu và thuyết minh liên quan đến kỳ hiện tại (gọi là "dữ liệu kỳ hiện tại"). Mức độ chi tiết của các thông tin được trình bày trong các số liệu và thuyết minh tương ứng phụ thuộc vào yêu cầu trình bày và mức độ liên quan đến dữ liệu kỳ hiện tại. *Trường hợp này, kiểm toán viên chỉ đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính của kỳ hiện tại mà không đề cập đến dữ liệu tương ứng;*

(c) *Thông tin so sánh* - Báo cáo tài chính so sánh: Là thông tin so sánh mà trong đó các số liệu và thuyết minh của kỳ trước được trình bày nhằm mục đích so sánh với báo cáo tài chính của kỳ hiện tại *mà không nhất thiết là một phần của báo cáo tài chính kỳ hiện tại*. Mức độ chi tiết của các thông tin được trình bày trong các số liệu và thuyết minh của báo cáo tài chính so sánh này phải tương ứng với mức độ chi tiết của các thông tin trong báo cáo tài chính kỳ hiện tại. Nếu báo cáo tài chính so sánh đã được kiểm toán thì kiểm toán viên phải đề cập đến ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính so sánh khi đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính kỳ hiện tại.

Trong chuẩn mực kiểm toán này, cụm từ “kỳ trước” có trường hợp được hiểu là “các kỳ trước” khi thông tin so sánh bao gồm số liệu và thuyết minh của nhiều hơn một kỳ kế toán.

II. NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Thủ tục kiểm toán

07. Kiểm toán viên phải xác định xem báo cáo tài chính có bao gồm các thông tin so sánh theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được

áp dụng và các thông tin đó có được phân loại phù hợp hay không. Cho mục đích này, kiểm toán viên phải đánh giá xem:

(a) Thông tin so sánh có nhất quán với các số liệu và thuyết minh được trình bày trong kỳ trước hay không, hay đã được trình bày lại (nếu thích hợp);

(b) Chính sách kế toán được phản ánh trong thông tin so sánh có nhất quán với chính sách kế toán được áp dụng trong kỳ hiện tại hay không, hoặc nếu có thay đổi trong chính sách kế toán thì những thay đổi đó đã được hạch toán, trình bày và thuyết minh thỏa đáng hay chưa.

08. Khi thực hiện cuộc kiểm toán kỳ hiện tại, nếu kiểm toán viên nhận thấy có thể có sai sót trọng yếu trong thông tin so sánh, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung cần thiết cho từng trường hợp cụ thể để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm xác định xem sai sót trọng yếu có tồn tại hay không. Nếu kiểm toán viên đã kiểm toán báo cáo tài chính kỳ trước thì kiểm toán viên phải tuân thủ các quy định có liên quan tại đoạn 14 - 17 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560. Nếu báo cáo tài chính kỳ trước được sửa đổi, kiểm toán viên phải xác định xem thông tin so sánh trong báo cáo tài chính kỳ hiện tại có phù hợp với báo cáo tài chính được sửa đổi hay không.

09. Theo quy định tại đoạn 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 580, kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cung cấp giải trình bằng văn bản về các kỳ được đề cập trong ý kiến kiểm toán. Kiểm toán viên cũng phải thu thập giải trình bằng văn bản liên quan đến bất kỳ vấn đề cụ thể nào được trình bày lại nhằm sửa chữa sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính kỳ trước có ảnh hưởng tới thông tin so sánh trong báo cáo tài chính kỳ hiện tại (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).

Báo cáo kiểm toán

Dữ liệu tương ứng

10. Khi báo cáo tài chính có *thông tin so sánh được trình bày theo phương pháp* dữ liệu tương ứng, kiểm toán viên không phải đề cập đến ý kiến về các dữ liệu tương ứng này, trừ các trường hợp theo quy định tại đoạn 11, 12 và 14 Chuẩn mực này (xem hướng dẫn tại đoạn A2 Chuẩn mực này).

11. Nếu báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước đã phát hành có ý kiến kiểm toán ngoại trừ, từ chối đưa ra ý kiến hoặc ý kiến trái ngược và các vấn đề dẫn tới ý kiến kiểm toán đó chưa được xử lý, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần về báo cáo tài chính kỳ hiện tại. Trong đoạn "Cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần", kiểm toán viên phải trình bày theo một trong hai cách sau:

(a) Đề cập đến dữ liệu kỳ hiện tại và cả dữ liệu tương ứng khi mô tả vấn đề dẫn đến ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, nếu ảnh

hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của vấn đề được mô tả là trọng yếu đối với dữ liệu của kỳ hiện tại; hoặc

(b) Giải thích rằng ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần do ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của những vấn đề chưa được xử lý đối với tính có thể so sánh của dữ liệu tương ứng với số liệu của kỳ hiện tại (xem hướng dẫn tại đoạn A3 - A5 Chuẩn mực này).

12. Nếu kiểm toán viên thu thập được bằng chứng kiểm toán cho thấy có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính kỳ trước, trong khi báo cáo kiểm toán đã phát hành về báo cáo tài chính kỳ trước lại có ý kiến chấp nhận toàn phần và báo cáo tài chính chưa trình bày lại các dữ liệu tương ứng cho phù hợp hay chưa đưa ra các thuyết minh thích hợp, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc trái ngược trong báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ hiện tại do có sai sót trọng yếu trong các dữ liệu tương ứng của báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực này).

Báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên tiền nhiệm kiểm toán

13. Trường hợp báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên tiền nhiệm kiểm toán, nếu pháp luật và các quy định không cấm, và kiểm toán viên quyết định thực hiện dẫn chiếu báo cáo của kiểm toán viên tiền nhiệm về những dữ liệu tương ứng thì kiểm toán viên phải trình bày rõ tại đoạn "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán là:

(a) Báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên tiền nhiệm kiểm toán;

(b) Dạng ý kiến kiểm toán mà kiểm toán viên tiền nhiệm đã đưa ra và nếu ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần thì nêu rõ nguyên nhân dẫn đến ý kiến kiểm toán đó;

(c) Ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước (xem hướng dẫn tại đoạn A7 Chuẩn mực này).

Báo cáo tài chính kỳ trước không được kiểm toán

14. Nếu báo cáo tài chính kỳ trước không được kiểm toán, kiểm toán viên phải trình bày rõ tại đoạn "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán là dữ liệu tương ứng *(báo cáo tài chính kỳ trước)* chưa được kiểm toán. Tuy nhiên, theo quy định tại đoạn 06 Chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam số 510, việc trình bày như vậy không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên trong việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để chứng minh rằng số dư đầu kỳ không chứa đựng sai sót có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại.

Báo cáo tài chính so sánh

15. Nếu báo cáo tài chính so sánh được trình bày nhiều kỳ thì kiểm toán viên phải đề cập đến từng kỳ có báo cáo tài chính so sánh đã được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A8 - A9 Chuẩn mực này).

16. Khi đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước trong mối liên hệ với cuộc kiểm toán kỳ hiện tại, nếu ý kiến của kiểm toán viên về báo cáo tài chính kỳ trước có sự khác biệt so với ý kiến kiểm toán đã đưa ra trước đó thì kiểm toán viên phải trình bày rõ tại đoạn "Vấn đề khác" về lý do chi tiết của sự khác biệt, theo quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 706 (xem hướng dẫn tại đoạn A10 Chuẩn mực này).

Báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên tiền nhiệm kiểm toán

17. Trường hợp báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên tiền nhiệm kiểm toán, ngoài việc đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ hiện tại, kiểm toán viên phải trình bày rõ tại đoạn "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán là:

(a) Báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên tiền nhiệm kiểm toán;

(b) Dạng ý kiến kiểm toán mà kiểm toán viên tiền nhiệm đã đưa ra và nếu ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần thì nêu rõ nguyên nhân dẫn đến ý kiến kiểm toán đó;

(c) Ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước.

Nếu báo cáo kiểm toán của kiểm toán viên tiền nhiệm về báo cáo tài chính kỳ trước được phát hành lại cùng thời điểm và được trình bày cùng với báo cáo tài chính kỳ hiện tại thì kiểm toán viên kỳ hiện tại không phải đề cập các nội dung (a), (b), (c) nêu trên trong báo cáo kiểm toán.

18. Nếu kiểm toán viên kết luận rằng có sai sót trọng yếu ảnh hưởng đến báo cáo tài chính kỳ trước nhưng kiểm toán viên tiền nhiệm đã không phát hiện ra và không đề cập trong báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước, kiểm toán viên phải trao đổi về sai sót này với Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trừ khi toàn bộ thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc đơn vị, theo quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam số 260) và yêu cầu thông báo sai sót này cho kiểm toán viên tiền nhiệm. Nếu báo cáo tài chính kỳ trước được sửa đổi và kiểm toán viên tiền nhiệm đồng ý phát hành báo cáo kiểm toán mới về báo cáo tài chính kỳ trước đã sửa đổi, kiểm toán viên chỉ phải đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ hiện tại (xem hướng dẫn tại đoạn A11 Chuẩn mực này).

Báo cáo tài chính kỳ trước không được kiểm toán

19. Nếu báo cáo tài chính kỳ trước không được kiểm toán, kiểm toán viên phải trình bày rõ tại đoạn "Vấn đề khác" rằng báo cáo tài chính so sánh *(báo cáo tài chính kỳ trước)* đã không được kiểm toán. Tuy nhiên, theo quy định tại đoạn 06 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 510, việc trình bày như vậy không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên trong việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để chứng minh rằng số dư đầu kỳ không chứa đựng sai sót có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại.

III. HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

Thủ tục kiểm toán

Giải trình bằng văn bản (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

A1. Đối với *báo cáo tài chính có thông tin so sánh được trình bày theo phương pháp* báo cáo tài chính so sánh, kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cung cấp giải trình bằng văn bản về tất cả các kỳ được đề cập trong ý kiến kiểm toán vì Ban Giám đốc cần khẳng định lại rằng những giải trình bằng văn bản mà Ban Giám đốc đã đưa ra liên quan tới các kỳ trước vẫn còn phù hợp. Đối với *báo cáo tài chính có thông tin so sánh được trình bày theo phương pháp* dữ liệu tương ứng, Ban Giám đốc chỉ phải giải trình bằng văn bản về báo cáo tài chính kỳ hiện tại vì kiểm toán viên chỉ đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính kỳ hiện tại, trong đó có dữ liệu tương ứng. Tuy nhiên, kiểm toán viên cần yêu cầu Ban Giám đốc giải trình bằng văn bản về bất kỳ vấn đề cụ thể nào được trình bày lại nhằm sửa chữa sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính kỳ trước có ảnh hưởng tới thông tin so sánh.

Báo cáo kiểm toán

Dữ liệu tương ứng

Kiểm toán viên không phải đề cập đến ý kiến về các dữ liệu tương ứng (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

A2. Kiểm toán viên không phải đề cập đến ý kiến về các dữ liệu tương ứng mà chỉ phải đưa ý kiến về tổng thể báo cáo tài chính kỳ hiện tại, trong đó có dữ liệu tương ứng.

Trường hợp chưa xử lý vấn đề dẫn đến ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

A3. Nếu báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước đã phát hành có ý kiến kiểm toán ngoại trừ, từ chối đưa ra ý kiến hoặc ý kiến trái ngược và các vấn đề dẫn tới ý kiến kiểm toán đó đã được xử lý, đã được hạch toán và thuyết minh phù hợp trong báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng thì ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ hiện tại không cần đề cập đến ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trước đây.

A4. Có trường hợp ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, và các vấn đề dẫn tới ý kiến kiểm toán đó chưa được xử lý nhưng có thể không ảnh hưởng đến số liệu kỳ hiện tại. Tuy nhiên, kiểm toán viên có thể phải đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ, từ chối đưa ra ý kiến hay ý

kiến trái ngược (nếu thích hợp) đối với báo cáo tài chính kỳ hiện tại do ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của những vấn đề chưa được xử lý đối với tính có thể so sánh của dữ liệu tương ứng với dữ liệu hiện tại.

A5. Ví dụ 1 và 2 trong phụ lục của Chuẩn mực này minh họa về báo cáo kiểm toán trong trường hợp báo cáo kiểm toán kỳ trước có ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và những vấn đề dẫn tới ý kiến kiểm toán đó chưa được xử lý.

Sai sót trong báo cáo tài chính kỳ trước (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

A6. Trường hợp báo cáo tài chính kỳ trước có sai sót nhưng chưa được sửa chữa và chưa phát hành lại báo cáo kiểm toán, nếu dữ liệu tương ứng đã được trình bày lại một cách hợp lý hoặc đã có các thuyết minh phù hợp trong báo cáo tài chính kỳ hiện tại thì báo cáo kiểm toán kỳ hiện tại có thể có đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" để mô tả rõ tình huống và, nếu cần, đề cập đến các thuyết minh trong báo cáo tài chính đã mô tả về những vấn đề đó (xem Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 706).

Báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên tiền nhiệm kiểm toán (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

A7. Ví dụ 3 trong phụ lục của Chuẩn mực này minh họa về báo cáo kiểm toán trong trường hợp báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên tiền nhiệm kiểm toán và pháp luật và các quy định không cấm việc kiểm toán viên dẫn chiếu báo cáo của kiểm toán viên tiền nhiệm về những dữ liệu tương ứng.

Báo cáo tài chính so sánh

Kiểm toán viên phải đề cập đến ý kiến về báo cáo tài chính so sánh (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

A8. Do báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính so sánh áp dụng cho báo cáo tài chính của từng kỳ được trình bày, kiểm toán viên có thể đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ, dạng trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến hay đưa thêm đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" về báo cáo tài chính của một hay nhiều kỳ, trong khi đưa ra ý kiến kiểm toán dạng khác về báo cáo tài chính của một kỳ khác.

A9. Ví dụ 4 trong phụ lục của Chuẩn mực này minh họa về báo cáo kiểm toán trong trường hợp: (1) kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến về cả báo cáo tài chính kỳ hiện tại và kỳ trước trong mối liên hệ với cuộc kiểm toán kỳ hiện tại; và (2) kỳ trước có ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần; và (3) các vấn đề dẫn đến ý kiến kiểm toán đó chưa được xử lý.

Ý kiến của kiểm toán viên kỳ hiện tại về báo cáo tài chính kỳ trước có sự khác biệt so với ý kiến kiểm toán đã đưa ra trước đó (hướng dẫn đoạn 16 Chuẩn mực này)

A10. Khi đề cập đến ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước trong mối liên hệ với cuộc kiểm toán kỳ hiện tại, trong quá trình kiểm toán kỳ hiện tại,

nếu kiểm toán viên nhận biết được những tình huống hoặc sự kiện ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ trước thì ý kiến của kiểm toán viên kỳ hiện tại về báo cáo tài chính kỳ trước có thể có sự khác biệt so với ý kiến kiểm toán đã đưa ra trước đó. Ngoài ra, kiểm toán viên có thể có trách nhiệm báo cáo nhằm ngăn chặn sự tin cậy trong tương lai đối với báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước đã phát hành.

Báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên tiền nhiệm kiểm toán (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A11. Kiểm toán viên tiền nhiệm có thể không phát hành lại được hoặc không muốn phát hành lại báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước. *Trong trường hợp này*, kiểm toán viên kỳ hiện tại có thể cần trình bày thêm đoạn "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán để chỉ ra rằng kiểm toán viên tiền nhiệm đã đưa ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước khi báo cáo tài chính đó chưa được sửa đổi. Ngoài ra, nếu kiểm toán viên kỳ hiện tại được thuê kiểm toán về các sửa đổi trong báo cáo tài chính kỳ trước và thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để chấp nhận sự hợp lý của các sửa đổi đó thì báo cáo kiểm toán kỳ hiện tại có thể trình bày đoạn sau:

"Như một phần của cuộc kiểm toán báo cáo tài chính năm 20x1, chúng tôi đã kiểm toán những điều chỉnh được mô tả trong thuyết minh X được áp dụng để sửa đổi báo cáo tài chính năm 20x0. Theo ý kiến của chúng tôi, những điều chỉnh này là hợp lý và đã được áp dụng thích hợp. Ngoài việc kiểm tra những điều chỉnh này, chúng tôi không thực hiện kiểm toán, soát xét hay áp dụng bất kỳ thủ tục kiểm toán nào đối với báo cáo tài chính năm 20x0 của Công ty và theo đó, chúng tôi không đưa ra ý kiến hay một hình thức đảm bảo nào khác về báo cáo tài chính năm 20x0 xét trên phương diện tổng thể."

Phụ lục
VÍ DỤ MINH HỌA VỀ BÁO CÁO KIỂM TOÁN VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Ví dụ 1 - Dữ liệu tương ứng (hướng dẫn đoạn A5 Chuẩn mực này)

Báo cáo kiểm toán minh họa cho tình huống được mô tả trong đoạn 11(a) Chuẩn mực này, như sau:

(1) Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước đã phát hành có ý kiến kiểm toán ngoại trừ;

(2) Vấn đề dẫn tới ý kiến ngoại trừ chưa được xử lý;

(3) Ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của vấn đề này là trọng yếu đối với dữ liệu kỳ hiện tại và kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần đối với dữ liệu kỳ hiện tại.

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 ngoại trừ của chúng tôi.

Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Như đã nêu trong Thuyết minh X của báo cáo tài chính, Công ty đã không ghi nhận chi phí khấu hao trong báo cáo tài chính, điều này là không phù hợp với các chuẩn mực kế toán Việt Nam. Việc không ghi nhận chi phí khấu hao xuất phát từ quyết định của Ban Giám đốc ở niên độ trước và đã dẫn đến việc chúng tôi phải đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ đối với báo cáo tài chính của niên độ đó. Trên cơ sở áp dụng phương pháp khấu hao đường thẳng và tỷ lệ khấu hao 5% đối với nhà cửa và 20% đối với thiết bị, khoản lỗ trong năm phải tăng thêm là XXX1 VND cho năm 20x1 và XXX2 VND cho năm 20x0, giá trị còn lại của tài sản cố định hữu hình phải được trừ đi giá trị khấu hao lũy kế là XXX1 VND tính đến cuối năm 20x1 và XXX2 VND đến cuối năm 20x0 và lỗ lũy kế phải tăng lên là XXX1 VND cho năm 20x1 và XXX2 VND cho năm 20x0.

Ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Theo ý kiến của chúng tôi, ngoại trừ ảnh hưởng của vấn đề nêu tại đoạn "Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ", báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty 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**
(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)	*(Chữ ký, họ và tên)*
Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...	Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

<u>Ví dụ 2</u> - Dữ liệu tương ứng (hướng dẫn đoạn A5 Chuẩn mực này)

Báo cáo kiểm toán minh họa cho tình huống được mô tả trong đoạn 11(b) Chuẩn mực này, như sau:

(1) Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước đã phát hành có ý kiến kiểm toán ngoại trừ;

(2) Vấn đề dẫn tới ý kiến ngoại trừ chưa được xử lý;

(3) Ảnh hưởng có thể có của vấn đề này là không trọng yếu đối với dữ liệu kỳ hiện tại nhưng kiểm toán viên vẫn cần phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần đối với dữ liệu kỳ hiện tại, do ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của vấn đề chưa được xử lý đối với tính có thể so sánh của dữ liệu tương ứng với dữ liệu kỳ hiện tại.

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 ngoại trừ của chúng tôi.

Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Vì được Công ty ABC bổ nhiệm làm kiểm toán vào giữa năm 20x0 nên chúng tôi đã không thể chứng kiến việc kiểm kê thực tế hàng tồn kho tại thời điểm đầu năm 20x0 và các thủ tục kiểm toán thay thế cũng không cung cấp cho chúng tôi đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp đối với số lượng hàng tồn kho tại thời điểm đó. Do số dư hàng tồn kho đầu năm có ảnh hưởng đến kết quả hoạt động kinh doanh trong năm của đơn vị, chúng tôi không thể xác định liệu có cần điều chỉnh đối với chỉ tiêu lợi nhuận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và số dư lợi nhuận chưa phân phối đầu năm trong Bảng cân đối kế toán của năm 20x0 hay không. Do đó, chúng tôi đã không thể đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x0. Chúng tôi cũng không thể đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1, do ảnh hưởng có thể có của vấn đề trên đối với tính có thể so sánh của dữ liệu tương ứng với dữ liệu kỳ hiện tại.

Ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Theo ý kiến của chúng tôi, ngoại trừ ảnh hưởng có thể có của vấn đề nêu tại đoạn "Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ" đến các dữ liệu tương ứng, 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**
(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)	*(Chữ ký, họ và tên)*
Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...	Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

<u>Ví dụ 3</u> - Dữ liệu tương ứng (hướng dẫn đoạn A7 Chuẩn mực này)

Báo cáo kiểm toán minh họa cho tình huống được mô tả trong đoạn 13 Chuẩn mực này, như sau:

(1) Báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên tiền nhiệm kiểm toán;

(2) Pháp luật và các quy định không cấm và kiểm toán viên quyết định thực hiện dẫn chiếu báo cáo của kiểm toán viên tiền nhiệm về những dữ liệu tương ứng.

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.

Vấn đề khác

Báo cáo tài chính của Công ty ABC cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x0 đã được kiểm toán bởi kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán khác. Kiểm toán viên này đã đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính này tại ngày 31/03/20x1.

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**
(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)	*(Chữ ký, họ và tên)*
Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...	Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

<u>Ví dụ 4</u> - Báo cáo tài chính so sánh (hướng dẫn đoạn A9 Chuẩn mực này)

Báo cáo minh họa cho tình huống được mô tả trong đoạn 15 *(và A9 Chuẩn mực này)*, như sau:

(1) Kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến về cả báo cáo tài chính kỳ hiện tại và kỳ trước trong mối liên hệ với cuộc kiểm toán kỳ hiện tại;

(2) Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước đã phát hành có ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần;

(3) Vấn đề dẫn tới ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần chưa được xử lý;

(4) Ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của vấn đề nêu trên đối với dữ liệu kỳ hiện tại là trọng yếu đối với cả báo cáo tài chính kỳ hiện tại và báo cáo tài chính kỳ trước và kiểm toán viên cần phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.

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

và ngày 31/12/20x0, 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 các 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 ngoại trừ của chúng tôi.

Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Như đã nêu trong Thuyết minh X của báo cáo tài chính, Công ty đã không ghi nhận chi phí khấu hao trong báo cáo tài chính, điều này là không phù hợp với các chuẩn mực kế toán Việt Nam. Việc không ghi nhận chi phí khấu hao xuất phát từ quyết định của Ban Giám đốc ở niên độ trước và đã dẫn đến việc chúng tôi phải đưa ý kiến kiểm toán ngoại trừ đối với báo cáo tài chính của niên độ đó. Trên cơ sở áp dụng phương pháp khấu hao đường thẳng và tỷ lệ khấu hao 5% đối với nhà cửa và 20% đối với thiết bị, khoản lỗ trong năm phải tăng thêm là XXX1 VND cho

năm 20x1 và XXX2 VND cho năm 20x0, giá trị còn lại của tài sản cố định hữu hình phải được trừ đi giá trị khấu hao lũy kế là XXX1 VND tính đến cuối năm 20x1 và XXX2 VND đến cuối năm 20x0 và lỗ lũy kế phải tăng lên là XXX1 VND cho năm 20x1 và XXX2 VND cho năm 20x0.

Ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Theo ý kiến của chúng tôi, ngoại trừ ảnh hưởng của vấn đề nêu tại đoạn "Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ", báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty ABC tại ngày 31/12/20x1 và tại ngày 31/12/20x0, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho các năm tài chính kết thúc cùng ngày trên, 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**
(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)	*(Chữ ký, họ và tên)*
Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...	Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM
Chuẩn mực kiểm toán số 720: Các thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán

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

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là "kiểm toán viên")* liên quan đến các thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán và báo cáo kiểm toán. Nếu không có yêu cầu cụ thể nào khác nêu trong hợp đồng kiểm toán thì kiểm toán viên không phải đưa ra ý kiến về các thông tin khác và kiểm toán viên cũng không có trách nhiệm phải xác định liệu các thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính đã kiểm toán đã được trình bày đúng hay chưa. Tuy nhiên, kiểm toán viên cần xem xét các thông tin khác này vì tính tin cậy của báo cáo tài chính đã được kiểm toán có thể bị suy giảm do có thể tồn tại những điểm không nhất quán trọng yếu giữa báo cáo tài chính đã được kiểm toán và các thông tin khác (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).

02. Trong Chuẩn mực này, "Tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán" được hiểu là các báo cáo thường niên (hay các tài liệu tương tự) được phát hành cho các chủ sở hữu *(hoặc các bên thứ ba như ngân hàng, nhà cung cấp, khách hàng, cơ quan thuế, nhà đầu tư tương lai...)*, trong đó có báo cáo tài chính đã được kiểm toán và báo cáo kiểm toán kèm theo. Chuẩn mực này cũng có thể được áp dụng cho các tài liệu khác như bản thông tin công bố khi phát hành chứng khoán *(bản cáo bạch)* như quy định tại đoạn 02 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 (xem hướng dẫn tại đoạn A2 Chuẩn mực này).

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

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 kiểm toán.

Mục tiêu

04. Kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* phải thực hiện các biện pháp phù hợp trong trường hợp tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán và báo cáo kiểm toán còn chứa đựng các thông tin khác có thể làm giảm độ tin cậy của báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

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

(a) Các thông tin khác: Là các thông tin tài chính hoặc phi tài chính (ngoài báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán), theo luật hoặc thông lệ, được trình bày trong tài liệu có báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A3 - A4 Chuẩn mực này);

(b) Điểm không nhất quán: Là mâu thuẫn giữa thông tin khác với thông tin trong báo cáo tài chính đã được kiểm toán. Điểm không nhất quán trọng yếu có thể làm phát sinh nghi ngờ về kết luận kiểm toán từ những bằng chứng kiểm toán đã thu thập được và có thể còn làm phát sinh nghi ngờ về cơ sở để kiểm toán viên đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính;

(c) Thông tin sai lệch: Là các thông tin khác không liên quan tới các vấn đề được nêu trong báo cáo tài chính đã được kiểm toán và các thông tin này được trình bày hoặc công bố không chính xác. Thông tin sai lệch trọng yếu có thể làm giảm độ tin cậy của tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán.

II. NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Xem xét các thông tin khác

06. Kiểm toán viên phải xem xét các thông tin khác để xác định các điểm không nhất quán trọng yếu so với báo cáo tài chính đã được kiểm toán (nếu có).

07. Kiểm toán viên phải thực hiện các biện pháp tiếp cận phù hợp với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán để có được các thông tin khác trước ngày lập báo cáo kiểm toán. Nếu không thể thu thập các thông tin khác trước ngày lập báo cáo kiểm toán thì kiểm toán viên cần xem xét các thông tin khác ngay khi có thể (xem hướng dẫn tại đoạn A5 Chuẩn mực này).

Điểm không nhất quán trọng yếu

08. Khi xem xét các thông tin khác, nếu kiểm toán viên phát hiện ra điểm không nhất quán trọng yếu thì kiểm toán viên phải xác định xem liệu có cần sửa đổi báo cáo tài chính đã được kiểm toán hoặc sửa đổi các thông tin khác hay không.

Điểm không nhất quán trọng yếu được xác định trong các thông tin khác thu thập trước ngày lập báo cáo kiểm toán

09. Nếu việc sửa đổi báo cáo tài chính đã được kiểm toán là cần thiết nhưng Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không chấp nhận sửa đổi thì kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705.

10. Nếu việc sửa đổi các thông tin khác là cần thiết nhưng Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không chấp nhận sửa đổi thì kiểm toán viên phải trao đổi vấn đề

này với Ban quản trị (trừ khi tất cả thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc) theo quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260, và:

(a) Trình bày trong báo cáo kiểm toán đoạn "Vấn đề khác" mô tả các điểm không nhất quán trọng yếu theo quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 706; hoặc

(b) Không phát hành báo cáo kiểm toán; hoặc

(c) Rút khỏi hợp đồng kiểm toán - nếu pháp luật và các quy định cho phép (xem hướng dẫn tại đoạn A6 - A7 Chuẩn mực này).

Điểm không nhất quán trọng yếu được xác định trong các thông tin khác thu thập sau ngày lập báo cáo kiểm toán

11. Nếu việc sửa đổi báo cáo tài chính đã được kiểm toán là cần thiết thì kiểm toán viên phải thực hiện các quy định có liên quan trong đoạn 10 - 17 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560.

12. Nếu việc sửa đổi các thông tin khác là cần thiết và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đồng ý sửa đổi thì kiểm toán viên phải tiến hành thêm một số thủ tục cần thiết tùy từng trường hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A8 Chuẩn mực này).

13. Nếu việc sửa đổi các thông tin khác là cần thiết nhưng Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không đồng ý sửa đổi thì kiểm toán viên phải thông báo với Ban quản trị những lưu ý của kiểm toán viên về các thông tin khác (trừ khi tất cả thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc) và tiến hành thêm các biện pháp phù hợp khác (xem hướng dẫn tại đoạn A9 Chuẩn mực này).

Thông tin sai lệch trọng yếu

14. Khi xem xét các thông tin khác để xác định những điểm không nhất quán trọng yếu, nếu phát hiện ra thông tin sai lệch trọng yếu thì kiểm toán viên phải trao đổi vấn đề này với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A10 Chuẩn mực này).

15. Sau khi trao đổi, nếu xét thấy chưa thỏa đáng, kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán tham khảo ý kiến của bên thứ ba có đủ năng lực, như chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị và kiểm toán viên phải xem xét các ý kiến này.

16. Nếu kiểm toán viên kết luận có điểm sai lệch trọng yếu trong các thông tin khác nhưng Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không chấp nhận sửa đổi thì kiểm toán viên phải thông báo với Ban quản trị những lưu ý của kiểm toán viên về các thông tin khác (trừ khi tất cả thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc) và tiến hành thêm các biện pháp phù hợp khác (xem hướng dẫn tại đoạn A11 Chuẩn mực này).

III. HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

Phạm vi áp dụng

Các trách nhiệm bổ sung theo yêu cầu của pháp luật và các quy định đối với các thông tin khác (hướng dẫn đoạn 01 Chuẩn mực này)

A1. Theo yêu cầu của pháp luật và các quy định, kiểm toán viên có thể có thêm một số trách nhiệm đối với các thông tin khác không thuộc phạm vi của Chuẩn mực này. Ví dụ, pháp luật có thể yêu cầu kiểm toán viên phải thực hiện một số thủ tục để xác định các thông tin khác như các dữ liệu bổ sung bắt buộc hoặc phải đưa ý kiến về độ tin cậy của các chỉ tiêu trình bày trong các thông tin khác. Khi có những nghĩa vụ như vậy thì các trách nhiệm bổ sung của kiểm toán viên được xác định theo tính chất của cuộc kiểm toán hoặc được quy định bởi pháp luật, các quy định và chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp. Nếu các thông tin khác này bị bỏ sót hoặc trình bày sai lệch thì kiểm toán viên có thể phải nêu rõ vấn đề này trong báo cáo kiểm toán theo yêu cầu của pháp luật và các quy định khác.

Tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 02 Chuẩn mực này)

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A2. Nếu pháp luật hoặc các quy định không yêu cầu thì các đơn vị nhỏ thường không phát hành các tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán. Tuy nhiên, pháp luật và các quy định có thể yêu cầu Ban quản trị đơn vị được kiểm toán lập các tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán. Ví dụ về các thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán của các đơn vị nhỏ là báo cáo lãi lỗ chi tiết và báo cáo kế toán quản trị.

Định nghĩa về các thông tin khác (hướng dẫn đoạn 05(a) Chuẩn mực này)

A3. Các thông tin khác có thể bao gồm:

(1) Báo cáo của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về các hoạt động của đơn vị;

(2) Bản tổng hợp thông tin tài chính hoặc các điểm lưu ý;

(3) Các thông tin về nhân sự;

(4) Kế hoạch sử dụng vốn;

(5) Chỉ tiêu tài chính;

(6) Danh sách nhân sự chủ chốt (Hội đồng quản trị, Ban Giám đốc...);

(7) Các thông tin được lựa chọn khác.

A4. Theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thông tin khác không bao gồm:

(1) Một bài báo hoặc thông báo, như thư giới thiệu kèm theo tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán và báo cáo kiểm toán;

(2) Thông tin nằm trong các phân tích, chỉ dẫn;

(3) Thông tin trên các trang web của đơn vị được kiểm toán (*trừ Báo cáo thường niên)*.

Xem xét các thông tin khác (hướng dẫn đoạn 07 Chuẩn mực này)

A5. Việc thu thập các thông tin khác trước ngày lập báo cáo kiểm toán cho phép kiểm toán viên có thể cùng Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán giải quyết một cách kịp thời các điểm không nhất quán trọng yếu và các thông tin sai lệch trọng yếu. Kiểm toán viên và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cần thỏa thuận về việc thông báo kịp thời các thông tin khác cho kiểm toán viên ngay khi các thông tin này phát sinh.

Điểm không nhất quán trọng yếu

Điểm không nhất quán trọng yếu được xác định trong các thông tin khác thu thập trước ngày lập báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

A6. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không chấp nhận sửa đổi các thông tin khác thì kiểm toán viên có thể cân nhắc sự cần thiết phải thực hiện các biện pháp bổ sung trên cơ sở ý kiến tư vấn của chuyên gia tư vấn pháp luật.

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

A7. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, kiểm toán viên có thể không được phép rút khỏi hợp đồng kiểm toán hoặc không được phép không phát hành báo cáo kiểm toán. Trong trường hợp như vậy, kiểm toán viên có thể gửi báo cáo tới cơ quan chức năng phù hợp để trình bày về các điểm không nhất quán trọng yếu đó.

Điểm không nhất quán trọng yếu được xác định trong các thông tin khác thu thập sau ngày lập báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 12 - 13 Chuẩn mực này)

A8. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đồng ý sửa đổi các thông tin khác, kiểm toán viên có thể tiến hành các bước, bao gồm xem xét lại những công việc của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán để đảm bảo những người nhận được báo cáo tài chính, báo cáo kiểm toán phát hành trước đây và các thông tin khác đã được thông báo đầy đủ về việc sửa đổi này.

A9. Nếu việc sửa đổi các thông tin khác là cần thiết nhưng Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không đồng ý sửa đổi, kiểm toán viên cần tiến hành thêm các biện pháp thích hợp, như tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật.

Thông tin sai lệch trọng yếu (hướng dẫn đoạn 14 - 16 Chuẩn mực này)

A10. Khi thảo luận với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về các thông tin sai lệch trọng yếu, kiểm toán viên có thể vẫn không đánh giá được tính chính xác của một số thuyết minh trong các thông tin khác và câu trả lời của Ban Giám đốc đơn vị đối với các câu hỏi của kiểm toán viên, và kiểm toán viên có thể kết luận rằng chắc chắn vẫn có những khác biệt trong xét đoán hoặc ý kiến của kiểm toán viên và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán.

A11. Nếu kiểm toán viên kết luận là có thông tin sai lệch trọng yếu nhưng Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán từ chối sửa đổi thì kiểm toán viên cần tiến hành thêm các biện pháp thích hợp, như tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật./.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 800: Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt

(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 (VSA) có số hiệu từ *nhóm* 100 đến *nhóm* 700 được áp dụng cho cuộc kiểm toán báo cáo tài chính. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn các vấn đề mà kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là "kiểm toán viên")* cần lưu ý khi áp dụng các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam nêu trên cho cuộc kiểm toán báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt.

02. Chuẩn mực này được áp dụng cho cuộc kiểm toán một bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 805 quy định và hướng dẫn các vấn đề cần lưu ý khi kiểm toán một báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán một yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của một báo cáo tài chính.

03. Quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này không thay thế quy định và hướng dẫn của các chuẩn mực khác. Chuẩn mực này cũng không quy định và hướng dẫn tất cả các vấn đề cần lưu ý có thể liên quan đến tình huống cụ thể của cuộc kiểm toán.

04. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt.

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 các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt.

Mục tiêu

05. Khi áp dụng các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam trong cuộc kiểm toán báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, mục tiêu của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* là xử lý phù hợp đối với các vấn đề cần lưu ý liên quan đến:

(a) Việc chấp nhận hợp đồng kiểm toán;

(b) Việc lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán;

(c) Hình thành ý kiến và lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính.

Giải thích thuật ngữ

06. 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 đặc biệt: 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 đặc biệt (xem hướng dẫn tại đoạn A4 Chuẩn mực này);

(b) Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt: Là khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được xây dựng để đáp ứng nhu cầu về thông tin tài chính của những người sử dụng cụ thể. Đoạn 13(a) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 quy định 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 (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A4 Chuẩn mực này).

07. Thuật ngữ "Báo cáo tài chính" trong Chuẩn mực này có nghĩa là "một bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) cho mục đích đặc biệt, kể cả các thuyết minh có liên quan". Các thuyết minh có liên quan thường gồm bản tóm tắt các chính sách kế toán chủ yếu và các thông tin giải thích khác. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng quy định về hình thức, nội dung của báo cáo tài chính và những bộ phận tạo thành một bộ báo cáo tài chính đầy đủ.

II. NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Lưu ý khi chấp nhận hợp đồng kiểm toán

Tính có thể chấp nhận được của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính

08. Đoạn 06(a) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 quy định kiểm toán viên phải xác định tính có thể chấp nhận được của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

Khi kiểm toán báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên phải tìm hiểu về (xem hướng dẫn tại đoạn A5 - A8 Chuẩn mực này):

(a) Mục đích của việc lập báo cáo tài chính;

(b) Người sử dụng dự kiến;

(c) Các bước mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã thực hiện để xác định rằng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng là có thể chấp nhận được trong hoàn cảnh cụ thể của đơn vị.

Lưu ý khi lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán

09. Đoạn 18 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 quy định kiểm toán viên phải tuân thủ tất cả các chuẩn mực kiểm toán có liên quan đến cuộc kiểm toán. Khi lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, kiểm

toán viên phải xác định liệu việc áp dụng các chuẩn mực kiểm toán có liên quan có yêu cầu các vấn đề cần lưu ý trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A9 - A12 Chuẩn mực này).

10. Đoạn 11(c) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 quy định kiểm toán viên phải tìm hiểu về việc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán của đơn vị. Trong trường hợp báo cáo tài chính được lập và trình bày theo các điều khoản của thỏa thuận cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên phải tìm hiểu về những diễn giải quan trọng của thỏa thuận trong hợp đồng mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán thể hiện trong việc lập báo cáo tài chính đó. Một diễn giải được coi là quan trọng khi áp dụng một diễn giải hợp lý khác sẽ tạo nên sự khác biệt trọng yếu trong các thông tin được trình bày trong báo cáo tài chính.

Lưu ý khi hình thành ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán

11. Khi hình thành ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên phải áp dụng các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 (xem hướng dẫn tại đoạn A13 Chuẩn mực này).

Mô tả khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng

12. Đoạn 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 quy định 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. Trong trường hợp báo cáo tài chính được lập và trình bày theo các điều khoản của thỏa thuận cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên phải đánh giá xem liệu báo cáo tài chính có mô tả thích hợp từng diễn giải quan trọng của thỏa thuận trong hợp đồng mà báo cáo tài chính được lập và trình bày căn cứ vào diễn giải đó.

13. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 quy định và hướng dẫn về hình thức và nội dung của báo cáo kiểm toán. Trong trường hợp báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt:

(a) Báo cáo kiểm toán phải mô tả mục đích của việc lập báo cáo tài chính và nếu cần, phải mô tả về đối tượng sử dụng báo cáo tài chính dự kiến, hoặc tham chiếu đến phần thuyết minh có các thông tin đó trong báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt;

(b) Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán được lựa chọn khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính để lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, trong báo cáo kiểm toán, việc giải thích về trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đối với báo cáo tài chính cũng phải đề cập đến trách nhiệm của Ban Giám đốc trong việc xác định xem khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng là có thể chấp nhận được trong hoàn cảnh cụ thể của đơn vị hay không.

Thông báo cho người đọc về việc báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt

14. Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt phải bao gồm đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" nhằm thông báo cho người sử dụng báo cáo kiểm toán là báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt và do đó, báo cáo tài chính này có thể không phù hợp cho mục đích khác. Kiểm toán viên phải trình bày đoạn nhấn mạnh này với một tiêu đề phù hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A14 - A15 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.

Giải thích thuật ngữ "Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt" (hướng dẫn đoạn 06 Chuẩn mực này)

A1. Ví dụ về khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt:

(1) Cơ sở kế toán thuế được áp dụng để lập một bộ báo cáo tài chính đính kèm với bản quyết toán thuế của đơn vị;

(2) Cơ sở kế toán thực thu, thực chi được áp dụng để lập báo cáo về dòng tiền của đơn vị, theo yêu cầu của các chủ nợ;

(3) Các quy định về báo cáo tài chính do cơ quan quản lý Nhà nước đặt ra để đáp ứng các yêu cầu riêng của cơ quan quản lý Nhà nước; hoặc

(4) Các quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính theo các điều khoản của thỏa thuận trong hợp đồng, ví dụ thỏa thuận hợp đồng phát hành trái phiếu, hợp đồng vay hoặc hiệp định tài trợ cho dự án.

A2. Có trường hợp khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt được dựa trên một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được xây dựng bởi tổ chức chịu trách nhiệm xây dựng và ban hành chuẩn mực hoặc theo pháp luật và các quy định, tuy nhiên không tuân thủ tất cả các quy định của khuôn khổ đó. Ví dụ, một thỏa thuận yêu cầu phải lập báo cáo tài chính theo hầu hết, nhưng không phải tất cả, các chuẩn mực về lập và trình bày báo cáo tài chính của nước X. Khi các thỏa thuận cho mục đích đặc biệt là có thể chấp nhận được trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng kiểm toán, báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt không nên mô tả khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng để thể hiện sự tuân thủ hoàn toàn khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được xây dựng bởi tổ chức chịu trách nhiệm xây dựng và ban hành chuẩn mực hoặc theo pháp luật và các quy định. Trong ví dụ của thỏa thuận nêu trên, việc mô tả khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có

thể tham chiếu đến các quy định của thỏa thuận về lập báo cáo tài chính, thay vì tham chiếu đến các chuẩn mực về lập và trình bày báo cáo tài chính của nước X.

A3. Trong trường hợp mô tả tại đoạn A2 Chuẩn mực này, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt có thể không phải là khuôn khổ về trình bày hợp lý, ngay cả khi khuôn khổ đó được xây dựng dựa trên một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính là khuôn khổ về trình bày hợp lý. Nguyên nhân là do khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt có thể không tuân thủ tất cả các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được xây dựng bởi tổ chức chịu trách nhiệm xây dựng và ban hành chuẩn mực hoặc theo pháp luật và các quy định mà các quy định đó là cần thiết để đạt được sự trình bày hợp lý của báo cáo tài chính.

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 đặc biệt có thể là báo cáo tài chính duy nhất mà đơn vị lập ra. Trong trường hợp đó, báo cáo tài chính có thể có những đối tượng sử dụng khác ngoài những đối tượng được xác định theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính. Mặc dù báo cáo tài chính này có thể được lưu hành rộng rãi nhưng trong trường hợp này, báo cáo tài chính vẫn được coi là báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt theo quy định của các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các quy định tại đoạn 13 - 14 Chuẩn mực này nhằm tránh sự hiểu lầm về mục đích lập báo cáo tài chính.

Lưu ý khi chấp nhận hợp đồng kiểm toán

Tính có thể chấp nhận được của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 08 Chuẩn mực này)

A5. Đối với báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, nhu cầu thông tin tài chính của người sử dụng dự kiến là một yếu tố quan trọng để xác định tính có thể chấp nhận được của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng trong việc lập báo cáo tài chính.

A6. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể bao gồm các chuẩn mực về lập và trình bày báo cáo tài chính được xây dựng bởi tổ chức chịu trách nhiệm xây dựng và ban hành các chuẩn mực áp dụng cho báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt. Trong trường hợp đó, các chuẩn mực trên sẽ được coi là có thể chấp nhận được cho mục đích đặc biệt nếu tổ chức chịu trách nhiệm xây dựng và ban hành chuẩn mực đảm bảo tuân theo một quy trình minh bạch, được xây dựng có xem xét đến quan điểm của các bên hữu quan. Pháp luật và các quy định có thể quy định cụ thể về khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán phải sử dụng để lập báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt đối với một loại hình doanh nghiệp nào đó. Ví dụ, cơ quan quản lý Nhà nước có thể đặt ra các quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính để đáp

ứng các yêu cầu riêng của cơ quan quản lý Nhà nước. Nếu không có mâu thuẫn, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đó sẽ được coi là có thể chấp nhận được đối với báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt mà đơn vị lập.

A7. Khi có các quy định mang tính pháp lý bổ sung cho các chuẩn mực về lập và trình bày báo cáo tài chính quy định tại đoạn A6 Chuẩn mực này, theo quy định tại đoạn 18 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210, kiểm toán viên phải xác định xem có bất kỳ sự mâu thuẫn nào giữa các quy định pháp lý và các chuẩn mực về lập và trình bày báo cáo tài chính hay không, và nếu có mâu thuẫn thì kiểm toán viên phải xác định các hành động phải thực hiện.

A8. Ngoài các trường hợp đã hướng dẫn trong đoạn A6 và A7 Chuẩn mực này, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể bao gồm các quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính theo thỏa thuận, hoặc các nguồn tài liệu khác. Trong trường hợp đó, tính có thể chấp nhận được của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng kiểm toán được kiểm toán viên xác định bằng cách xem xét liệu khuôn khổ đó có thể hiện các đặc điểm thường thấy của các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể chấp nhận được như mô tả tại Phụ lục 02 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 hay không. Đối với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định tầm quan trọng của các đặc điểm thường thấy của các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể chấp nhận được đối với một thỏa thuận cụ thể. Ví dụ, với mục đích xác định giá trị tài sản thuần của đơn vị tại thời điểm thanh lý (bán), người bán và người mua phải thống nhất rằng các ước tính mang tính thận trọng cho các khoản dự phòng nợ phải thu khó đòi là phù hợp với nhu cầu của họ, mặc dù thông tin tài chính đó là khác biệt khi đối chiếu với cùng thông tin đó nhưng được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung.

Lưu ý khi lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

A9. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 yêu cầu kiểm toán viên phải tuân thủ: (a) chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, bao gồm cả tính độc lập, liên quan đến hợp đồng kiểm toán báo cáo tài chính, và (b) tất cả các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam có liên quan đến cuộc kiểm toán. Đoạn 14, 18, 22 - 23 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 cũng yêu cầu kiểm toán viên phải tuân thủ tất cả các quy định của từng chuẩn mực kiểm toán, trừ khi trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán, toàn bộ chuẩn mực kiểm toán đó là không liên quan đến cuộc kiểm toán; hoặc một số quy định là không phù hợp bởi vì quy định đó phải được áp dụng có điều kiện và điều kiện đó lại không tồn tại. Trong trường hợp ngoại lệ, kiểm toán viên có thể xét thấy cần phải thực hiện khác với một quy định nào đó của một chuẩn mực kiểm toán, bằng cách thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế để đạt được mục tiêu của quy định đó.

A10. Kiểm toán viên cần lưu ý khi áp dụng một số quy định của các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam trong cuộc kiểm toán báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt. Ví dụ, theo quy định tại đoạn 02 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320, những xét đoán về các vấn đề trọng yếu đối với người sử dụng báo cáo tài chính phải dựa trên việc xem xét các nhu cầu chung về thông tin tài chính của nhóm người sử dụng. Tuy nhiên, khi kiểm toán báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, những xét đoán này phải dựa trên việc xem xét các nhu cầu thông tin tài chính của người sử dụng dự kiến.

A11. Đối với báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, ví dụ, báo cáo tài chính được lập và trình bày theo các điều khoản thỏa thuận cho mục đích đặc biệt, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể thống nhất với người sử dụng dự kiến về mức giá trị mà các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán có giá trị dưới mức đó sẽ không phải sửa chữa hoặc điều chỉnh. Sự tồn tại của mức giá trị đó không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên trong việc xác định mức trọng yếu theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 để phục vụ lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt.

A12. Việc trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán theo các quy định và hướng dẫn của chuẩn mực kiểm toán Việt Nam được căn cứ vào mối liên hệ giữa Ban quản trị và báo cáo tài chính được kiểm toán, cụ thể là Ban quản trị có chịu trách nhiệm giám sát việc lập và trình bày báo cáo tài chính đó hay không. Đối với báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, Ban quản trị đơn vị được kiểm toán có thể không có trách nhiệm giám sát này; ví dụ, khi các thông tin tài chính chỉ được lập riêng cho Ban Giám đốc sử dụng. Trường hợp này, các quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260 có thể không liên quan đến cuộc kiểm toán báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, trừ khi kiểm toán viên cũng thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính cho mục đích chung của đơn vị; hoặc kiểm toán viên đã nhất trí với Ban quản trị đơn vị là sẽ trao đổi với Ban quản trị về các vấn đề có liên quan được phát hiện trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt.

Lưu ý khi hình thành ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

A13. Phụ lục của Chuẩn mực này cung cấp các ví dụ minh họa về báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt.

Thông báo cho người đọc về việc báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

A14. Báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt có thể được sử dụng cho các mục đích ngoài dự kiến ban đầu. Ví dụ, cơ quan quản lý Nhà nước có thể yêu cầu các đơn

vị phải công khai báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt *trên các phương tiện thông tin đại chúng*. Để tránh hiểu lầm, kiểm toán viên phải thông báo cho người sử dụng báo cáo kiểm toán rằng báo cáo tài chính được kiểm toán được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, do đó, có thể không phù hợp cho mục đích khác.

Hạn chế việc lưu hành hoặc sử dụng báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

A15. Ngoài việc thông báo cho người sử dụng theo quy định tại đoạn 14 Chuẩn mực này, kiểm toán viên có thể thấy cần thiết phải nêu rõ báo cáo kiểm toán chỉ được dự kiến cung cấp cho những người sử dụng cụ thể. Tùy theo pháp luật và các quy định, kiểm toán viên có thể yêu cầu đơn vị hạn chế trong việc lưu hành hoặc sử dụng báo cáo kiểm toán. Trong trường hợp đó, đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" trong báo cáo kiểm toán như quy định tại đoạn 14 Chuẩn mực này có thể được mở rộng để trình bày cả các vấn đề khác, đồng thời, tiêu đề của đoạn đó cũng được sửa đổi tương ứng.

Phụ lục

(Hướng dẫn đoạn A13 Chuẩn mực này)

VÍ DỤ VỀ BÁO CÁO KIỂM TOÁN VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH CHO MỤC ĐÍCH ĐẶC BIỆT

Ví dụ 1:

Báo cáo kiểm toán về một bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) được lập theo các quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính theo điều khoản thỏa thuận cho mục đích đặc biệt (trong ví dụ này là khuôn khổ về tuân thủ).

Áp dụng cho trường hợp sau:

(1) Báo cáo tài chính do Ban Giám đốc đơn vị lập theo các quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính theo điều khoản thỏa thuận cho mục đích đặc biệt (khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt) để đảm bảo tuân thủ các điều khoản thỏa thuận cho mục đích đặc biệt đó. Ban Giám đốc không được lựa chọn khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính;

(2) Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng là khuôn khổ về tuân thủ;

(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) Đối tượng được nhận và sử dụng báo cáo kiểm toán là hạn chế.

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. Báo cáo tài chính này đã được Ban Giám đốc Công ty ABC lập theo các quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính tại phần Z của thỏa thuận ngày 01/01/20x1 giữa Công ty ABC và Công ty DEF ("Thỏa thuận").

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày báo cáo tài chính theo các quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính tại phần Z của Thỏa thuận 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 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 theo các quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính tại phần Z của Thỏa thuận.

Chính sách kế toán và giới hạn về đối tượng nhận và sử dụng báo cáo kiểm toán

Không phủ nhận ý kiến nêu trên, chúng tôi lưu ý người đọc báo cáo tài chính đến Thuyết minh X của báo cáo tài chính mô tả chính sách kế toán. Báo cáo tài chính này được lập để giúp Công ty ABC tuân thủ các quy định về lập báo cáo tài chính theo quy định của Thỏa thuận nêu trên. Vì thế, báo cáo tài chính này có thể không phù hợp để sử dụng vào mục đích khác. Báo cáo kiểm toán của chúng tôi chỉ dành riêng cho Công ty ABC và Công ty DEF và không được cung cấp cho bên nào khác ngoài Công ty ABC và Công ty DEF.

[(Hà Nội), ngày... tháng... năm...]

Công ty kiểm toán XYZ	
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:...

Ví dụ 2:

Báo cáo kiểm toán về một bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) được lập theo cơ sở kế toán thuế (trong ví dụ này là khuôn khổ về tuân thủ).

Áp dụng cho trường hợp sau:

(1) Báo cáo tài chính do Ban Giám đốc của một công ty hợp danh lập theo cơ sở kế toán thuế (khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt) để giúp các bên góp vốn lập Báo cáo thuế thu nhập doanh nghiệp. Ban Giám đốc không được lựa chọn khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính;

(2) Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng là khuôn khổ về tuân thủ;

(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) Đối tượng được nhận báo cáo kiểm toán là hạn chế.

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 hợp danh 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. Báo cáo tài chính này đã được Ban Giám đốc Công ty hợp danh ABC lập theo cơ sở kế toán thuế của nước (X).

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày báo cáo tài chính theo cơ sở kế toán thuế của nước (X) 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 của Công ty hợp danh ABC cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 đã được lập, trên các khía cạnh trọng yếu, tuân thủ theo... [mô tả Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp được áp dụng].

Chính sách kế toán và giới hạn về đối tượng nhận báo cáo kiểm toán

Không phủ nhận ý kiến nêu trên, chúng tôi lưu ý người đọc báo cáo tài chính đến Thuyết minh X của báo cáo tài chính mô tả chính sách kế toán. Báo cáo tài chính này được lập để giúp bên góp vốn của Công ty hợp danh ABC lập Báo cáo thuế thu nhập doanh nghiệp của các bên góp vốn. Vì thế, báo cáo tài chính này có thể không phù hợp để sử dụng vào mục đích khác. Báo cáo kiểm toán của chúng tôi chỉ dành riêng cho Công ty hợp danh ABC và các bên góp vốn của Công ty và không được cung cấp cho bên nào khác ngoài Công ty hợp danh ABC và các bên góp vốn của Công ty.

[(Hà Nội), ngày... tháng... năm...]

Công ty kiểm toán XYZ	
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:...

Ví dụ 3:

Báo cáo kiểm toán về một bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) được lập theo *yêu cầu riêng trong* quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính của cơ quan quản lý Nhà nước (trong ví dụ này là khuôn khổ về trình bày hợp lý).

Áp dụng cho trường hợp sau:

(1) Báo cáo tài chính do Ban Giám đốc đơn vị lập theo các quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính theo yêu cầu riêng của cơ quan quản lý Nhà nước (khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt) để đáp ứng các quy định của cơ quan quản lý đó. Ban Giám đốc không được lựa chọn khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính;

(2) Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng 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;

(4) Đối tượng được nhận hoặc sử dụng báo cáo kiểm toán là không hạn chế;

(5) Đoạn "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán đề cập đến việc kiểm toán viên đã phát hành báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính cùng kỳ kế toán đó của Công ty ABC, được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung.

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. Báo cáo tài chính này đã được Ban Giám đốc Công ty ABC lập theo các quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính tại phần Y của văn bản Z.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày báo cáo tài chính theo các quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính tại phần Y của

văn bản Z 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 các quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính tại phần Y của văn bản Z.

Chính sách kế toán

Không phủ nhận ý kiến nêu trên, chúng tôi lưu ý người đọc báo cáo tài chính đến Thuyết minh X của báo cáo tài chính mô tả chính sách kế toán. Báo cáo tài chính này được lập để giúp Công ty ABC đáp ứng các yêu cầu của cơ quan quản lý DEF. Vì thế, báo cáo tài chính này có thể không phù hợp để sử dụng cho mục đích khác.

Vấn đề khác

Công ty ABC đã lập một bộ báo cáo tài chính riêng cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 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 chúng tôi đã phát hành báo cáo kiểm toán riêng về báo cáo tài chính đó cho các chủ sở hữu của Công ty ABC vào ngày 31/3/20x2.

[(Hà Nội), ngày... tháng... năm...]

Công ty kiểm toán XYZ	
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:...

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM
Chuẩn mực kiểm toán số 805: Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ và khi kiểm toán các yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của báo cáo tài chính

(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 (VSA) có số hiệu từ 100 đến 700 được áp dụng cho cuộc kiểm toán báo cáo tài chính và nếu cần, cũng được vận dụng cho cuộc kiểm toán thông tin tài chính quá khứ. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn các vấn đề mà kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là "kiểm toán viên")* cần lưu ý khi áp dụng các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam nêu trên cho cuộc kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán một yếu tố, tài khoản, khoản mục cụ thể của một báo cáo tài chính. Báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố, tài khoản, khoản mục cụ thể này có thể được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung hoặc theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt. Khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố, tài khoản, khoản mục cụ thể được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên cũng phải áp dụng các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 800 (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A4 Chuẩn mực này).

02. Chuẩn mực kiểm toán này không áp dụng cho báo cáo của kiểm toán viên đơn vị thành viên mà báo cáo đó được phát hành dựa trên kết quả công việc kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên theo yêu cầu của nhóm kiểm toán tập đoàn để phục vụ mục đích kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn (xem Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 600).

03. Các quy định và hướng dẫn của chuẩn mực kiểm toán này không thay thế các quy định và hướng dẫn của các chuẩn mực khác. Chuẩn mực kiểm toán này cũng không quy định và hướng dẫn tất cả các vấn đề cần lưu ý có thể liên quan đến tình huống cụ thể của cuộc kiểm toán.

04. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là "kiểm toán viên") phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình kiểm toán các báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố, tài khoản, khoản mục cụ thể của một 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 các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Mục tiêu

05. Mục tiêu của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán*, khi áp dụng các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam cho kiểm toán các báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố, tài khoản, khoản mục cụ thể của một báo cáo tài chính, là tập trung vào các lưu ý liên quan đến:

(a) Chấp nhận hợp đồng kiểm toán;

(b) Lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán; và

(c) Hình thành ý kiến và lập báo cáo kiểm toán về các báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc về yếu tố, tài khoản, khoản mục cụ thể của một báo cáo tài chính.

Giải thích thuật ngữ

06. Trong Chuẩn mực kiểm toán này:

(a) "Yếu tố của một báo cáo tài chính" hoặc "Yếu tố": Được hiểu là "một yếu tố, một tài khoản hoặc một khoản mục của một báo cáo tài chính";

(b) "Chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế": 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;

(c) Một báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc một yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính phải bao gồm cả các thuyết minh liên quan kèm theo. Các thuyết minh liên quan thường bao gồm bản tóm tắt các chính sách kế toán quan trọng và các thông tin giải thích khác liên quan đến báo cáo tài chính *riêng lẻ* hoặc yếu tố *của một báo cáo tài chính*.

II. NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Lưu ý khi chấp nhận hợp đồng kiểm toán

Áp dụng các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam

07. Đoạn 18 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 quy định kiểm toán viên phải tuân thủ tất cả các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam liên quan đến cuộc kiểm toán. Khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, kiểm toán viên vẫn phải áp dụng quy định này, ngay cả khi kiểm toán viên được bổ nhiệm để kiểm toán bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* của đơn vị. Nếu không được bổ nhiệm để kiểm toán bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* của đơn vị, kiểm toán viên phải xác định xem có thể thực hiện được việc kiểm toán báo cáo

tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A5 - A6 Chuẩn mực này).

Tính có thể chấp nhận được của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính

08. Đoạn 06(a) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 quy định kiểm toán viên phải xác định xem khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được đơn vị áp dụng trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính là có thể chấp nhận được hay không. Khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, để thực hiện quy định này, kiểm toán viên còn phải xác định xem việc áp dụng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có cung cấp đầy đủ các thuyết minh thích hợp để người sử dụng có thể hiểu được các thông tin trong báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc trong yếu tố được kiểm toán, và hiểu được ảnh hưởng của các giao dịch và sự kiện trọng yếu đối với các thông tin trong báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc trong yếu tố được kiểm toán đó hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A7 Chuẩn mực này).

Dạng ý kiến kiểm toán

09. Đoạn 10(e) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 quy định trong điều khoản của hợp đồng kiểm toán phải dự kiến về hình thức và nội dung các báo cáo mà kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* sẽ phát hành. Trường hợp kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải xem xét liệu dạng ý kiến kiểm toán dự kiến đã phù hợp với hoàn cảnh cụ thể hay chưa (xem hướng dẫn tại đoạn A8 - A9 Chuẩn mực này).

Lưu ý khi lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán

10. Đoạn 02 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 quy định các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam áp dụng cho cuộc kiểm toán báo cáo tài chính và nếu cần, cũng được vận dụng cho các cuộc kiểm toán thông tin tài chính quá khứ (theo giải thích thuật ngữ tại đoạn 13(f) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, thuật ngữ "Báo cáo tài chính" thường có nghĩa là một bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng). Khi lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, khi cần thiết, kiểm toán viên phải áp dụng tất cả các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A10 - A14 Chuẩn mực này).

Lưu ý khi hình thành ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán

11. Khi hình thành ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải áp dụng các quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700, khi cần thiết, được vận dụng cho phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A15 - A16 Chuẩn mực này).

Báo cáo kiểm toán đối với bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) và đối với báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính

12. Nếu kiểm toán viên thực hiện hợp đồng kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính kết hợp với hợp đồng kiểm toán bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* của đơn vị, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán riêng cho từng hợp đồng kiểm toán.

13. Đơn vị có thể phát hành báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính đã được kiểm toán cùng với bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán. Nếu kiểm toán viên kết luận rằng việc trình bày báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính không thể hiện rõ sự phân biệt với bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)*, kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sửa đổi cách trình bày. Theo đoạn 15 và 16 Chuẩn mực này, kiểm toán viên cũng phải thể hiện rõ sự phân biệt giữa ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính với ý kiến kiểm toán về bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)*. Nếu chưa đảm bảo phân biệt rõ giữa các ý kiến kiểm toán này thì kiểm toán viên chưa được phát hành báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính.

Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" hoặc đoạn "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán về bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* của đơn vị

14. Nếu ý kiến kiểm toán về bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* của đơn vị không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, hoặc báo cáo kiểm toán có đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" hoặc đoạn "Vấn đề khác", kiểm toán viên phải xác định ảnh hưởng có thể có đến báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của báo cáo tài chính. Nếu thích hợp, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, hoặc phải trình bày đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" hoặc đoạn "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán (xem hướng dẫn đoạn A17 Chuẩn mực này).

15. Trong trường hợp kiểm toán viên kết luận rằng cần phải đưa ra ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến đối với tổng thể bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* của đơn vị, đoạn 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 quy định kiểm toán viên không được trình bày trên cùng một báo cáo kiểm toán cả hai ý kiến kiểm toán sau: (1) ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể là một bộ phận hợp thành của bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)*; và (2) ý kiến trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến đối với bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)*. Kiểm toán viên không được trình bày như vậy vì ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể có thể mâu thuẫn với ý

kiến trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến đối với bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* (xem hướng dẫn đoạn A18 Chuẩn mực này).

16. Có trường hợp kiểm toán viên kết luận rằng cần phải đưa ra ý kiến kiểm toán dạng trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến đối với tổng thể bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* của đơn vị, tuy nhiên, khi kiểm toán riêng một yếu tố cụ thể trong bộ báo cáo tài chính đó thì kiểm toán viên lại thấy cần đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần đối với yếu tố đó. Kiểm toán viên chỉ được thực hiện điều này, nếu:

(a) Pháp luật và các quy định không cấm;

(b) Ý kiến chấp nhận toàn phần đối với yếu tố cụ thể trong bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* được trình bày trong một báo cáo kiểm toán riêng mà báo cáo đó không được công bố cùng với báo cáo kiểm toán có ý kiến trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến về tổng thể bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* của đơn vị;

(c) Yếu tố cụ thể không chiếm tỷ trọng lớn trong bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* của đơn vị.

17. Do báo cáo tài chính riêng lẻ là một bộ phận quan trọng của bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)*, cho dù báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính riêng lẻ có được công bố cùng với báo cáo kiểm toán về bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* hay không thì kiểm toán viên cũng không được đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính riêng lẻ nếu kiểm toán viên đã đưa ra ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến đối với tổng thể bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)*.

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. Đoạn 13(g) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 định nghĩa thuật ngữ "Thông tin tài chính trong quá khứ" là thông tin được trình bày bằng thuật ngữ tài chính liên quan đến một đơn vị cụ thể, phát sinh chủ yếu từ hệ thống kế toán của đơn vị, phản ánh các sự kiện kinh tế đã xảy ra trong các kỳ trước hoặc các điều kiện kinh tế tại một thời điểm trong quá khứ.

A2. Đoạn 13(f) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 định nghĩa "Báo cáo tài chính" là sự trình bày một cách hệ thống về các thông tin tài chính trong quá khứ, bao gồm các thuyết minh có liên quan, với mục đích công bố thông tin về tình hình tài chính và các nghĩa vụ của đơn vị tại một thời điểm hoặc những thay đổi trong một thời kỳ, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính. Thuật ngữ "Báo cáo tài chính" thường có nghĩa là một bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

A3. Theo đoạn 02 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam được áp dụng khi kiểm toán viên thực hiện cuộc kiểm toán báo cáo tài chính và nếu cần, cũng được vận dụng trong trường hợp kiểm toán thông tin tài chính khác trong quá khứ, như kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn các trường hợp kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính (Phụ lục 01 của Chuẩn mực này cung cấp ví dụ về các thông tin tài chính khác trong quá khứ).

A4. Ngoài cuộc kiểm toán thông tin tài chính quá khứ, các hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác được thực hiện theo Chuẩn mực về hợp đồng đảm bảo (VSAE) số 3000 (*). *((*): Xem ghi chú tại đoạn cuối Chuẩn mực này).*

Lưu ý khi chấp nhận hợp đồng kiểm toán

Áp dụng các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (hướng dẫn đoạn 07 Chuẩn mực này)

A5. Đoạn 14 và 18 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 quy định kiểm toán viên phải tuân thủ (a) chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, bao gồm cả tính độc lập liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính; và (b) tất cả các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam liên quan đến cuộc kiểm toán. Đoạn 22 - 23 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 cũng quy định kiểm toán viên phải tuân thủ tất cả các quy định của từng chuẩn mực kiểm toán, trừ khi, xét trên bối cảnh của cuộc kiểm toán đang thực hiện thì toàn bộ chuẩn mực kiểm toán đó không liên quan đến cuộc kiểm toán hoặc một số yêu cầu nào đó là không phù hợp bởi vì yêu cầu đó phải được áp dụng có điều kiện và điều kiện đó lại không tồn tại trong cuộc kiểm toán. Trong trường hợp ngoại lệ, nếu kiểm toán viên phải đánh giá sự cần thiết của việc thực hiện khác so với một yêu cầu nào đó của một chuẩn mực kiểm toán thì kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế để đạt được mục tiêu đặt ra.

A6. Khi kiểm toán viên không được thuê kiểm toán bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* của đơn vị, kiểm toán viên có thể không tuân thủ được các quy định của các chuẩn mực kiểm toán liên quan đến cuộc kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên thường không có được sự hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ, như hiểu biết của một kiểm toán viên thực hiện kiểm toán bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)*. Kiểm toán viên cũng không có được các bằng chứng kiểm toán về chất lượng tổng thể của các tài liệu, sổ kế toán hoặc các thông tin kế toán khác mà các bằng chứng này có thể thu thập được nếu thực hiện kiểm toán bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)*. Do đó, kiểm toán viên có thể cần thu thập thêm bằng chứng để chứng thực cho các bằng chứng kiểm toán đã thu thập từ tài liệu, sổ kế toán. Khi kiểm toán một yếu tố cụ thể của một báo cáo

tài chính, một số chuẩn mực kiểm toán quy định công việc kiểm toán phải thực hiện có khi không phù hợp với yếu tố được kiểm toán. Ví dụ, mặc dù các quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 570 có thể phù hợp với một cuộc kiểm toán chuyên đề về các khoản phải thu nhưng việc tuân thủ các quy định của Chuẩn mực này có thể không khả thi do yêu cầu quá cao. Nếu kiểm toán viên kết luận không thể thực hiện được cuộc kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính theo quy định của các chuẩn mực kiểm toán thì kiểm toán viên có thể thảo luận với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về việc thực hiện một hình thức dịch vụ khác phù hợp hơn.

Tính có thể chấp nhận được của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 08 Chuẩn mực này)

A7. Một báo cáo tài chính riêng lẻ hay một yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính có thể được lập phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng mà khuôn khổ đó được xây dựng dựa trên cơ sở của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính áp dụng cho việc lập và trình bày một bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* do cơ quan, tổ chức có chức năng soạn thảo chuẩn mực ban hành (ví dụ, Chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế (IFRS)). Trong trường hợp này, để xác định xem khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể chấp nhận được hay không, kiểm toán viên cần phải đánh giá liệu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho việc lập và trình bày bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đó có đảm bảo cho việc trình bày báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính có đủ thuyết minh thích hợp hay không.

Dạng ý kiến kiểm toán (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

A8. Theo quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, dạng ý kiến kiểm toán mà kiểm toán viên đưa ra phụ thuộc vào khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và phụ thuộc vào pháp luật và các quy định có liên quan. Theo quy định tại đoạn 35 - 36 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700:

(a) Khi đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần đối với bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* 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]";*

(b) Khi đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần đối với bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* 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].

A9. Đối với báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể không quy định rõ việc trình bày báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính. Điều này có thể xảy ra trong trường hợp khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng được dựa trên cơ sở khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính áp dụng cho việc lập và trình bày một bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* do cơ quan, tổ chức có chức năng soạn thảo chuẩn mực ban hành (ví dụ, Chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế (IFRS)). Khi đó, kiểm toán viên cần xem xét dạng ý kiến kiểm toán dự kiến đưa ra có phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

Lưu ý khi lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

A10. Kiểm toán viên cần xem xét kỹ lưỡng để xác định các chuẩn mực kiểm toán được coi là có liên quan đến cuộc kiểm toán. Ngay cả trong cuộc kiểm toán một yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, về nguyên tắc, các Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240, số 550 và số 570 vẫn được coi là có liên quan đến cuộc kiểm toán, vì yếu tố được kiểm toán có thể bị sai sót do gian lận, do ảnh hưởng của các nghiệp vụ với các bên liên quan hoặc do việc áp dụng không đúng giả định về tính hoạt động liên tục theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

A11. Ngoài ra, theo quy định tại đoạn 02 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam được áp dụng cho cuộc kiểm toán báo cáo tài chính và nếu cần, cũng được vận dụng cho cuộc kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính. Ví dụ, các giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc về bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* sẽ được thay thế bằng các giải trình bằng văn bản về việc trình bày báo cáo tài chính riêng lẻ hay về yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

A12. Khi thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính đồng thời với cuộc kiểm toán bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)*, kiểm toán viên có thể sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được từ cuộc kiểm toán bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* cho cuộc kiểm toán một báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính. Tuy nhiên, các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam quy định kiểm toán viên phải lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính nhằm thu thập đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của báo cáo tài chính đó.

A13. Từng báo cáo tài chính cấu thành nên bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* và nhiều yếu tố của các báo cáo tài chính đó, kể cả các thuyết minh liên quan, có liên quan với nhau. Do đó, khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, kiểm toán viên có thể không xem xét được báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố của một báo cáo tài chính đó một cách riêng rẽ với nhau. Để đạt được mục tiêu kiểm toán, kiểm toán viên có thể cần thực hiện các thủ tục kiểm toán trong mối quan hệ với các khoản mục có liên quan với nhau.

A14. Ngoài ra, mức trọng yếu được xác định đối với báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính có thể thấp hơn mức trọng yếu được xác định đối với bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* của đơn vị được kiểm toán. Điều này sẽ ảnh hưởng đến nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán cũng như ảnh hưởng đến việc đánh giá các sai sót chưa điều chỉnh.

Lưu ý khi hình thành ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

A15. Đoạn 13(e) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 quy định khi hình thành ý kiến kiểm toán, kiểm toán viên phải đánh giá xem 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 các thông tin được trình bày trong báo cáo tài chính hay không. Đối với báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, điều quan trọng là báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của báo cáo tài chính đó đã bao gồm cả các thuyết minh liên quan, theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, phải cung cấp đầy đủ các thuyết minh giúp người sử dụng hiểu được ảnh hưởng các thông tin được trình bày trong báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố của một báo cáo tài chính, cũng như 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 riêng lẻ hay yếu tố của một báo cáo tài chính.

A16. Phụ lục 02 của Chuẩn mực này cung cấp ví dụ minh họa về báo cáo kiểm toán đối với báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính.

Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" hoặc đoạn "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán về bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) của đơn vị (hướng dẫn đoạn 14 - 15 Chuẩn mực này)

A17. Báo cáo kiểm toán về bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* có thể có ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, có đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" hoặc đoạn "Vấn đề khác" nhưng vấn đề dẫn đến ý kiến kiểm toán đó không liên quan đến báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể được kiểm toán. Trong trường hợp này, kiểm toán viên vẫn có thể xét thấy cần trình bày trong báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài

chính đoạn "Vấn đề khác" để dẫn chiếu đến vấn đề nêu trong báo cáo kiểm toán về bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)*, vì kiểm toán viên đánh giá điều này là thích hợp để giúp người sử dụng báo cáo hiểu về báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể được kiểm toán hoặc hiểu về báo cáo kiểm toán liên quan (xem đoạn 06 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 706).

A18. Theo hướng dẫn tại đoạn A8 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 510 và đoạn A16 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705, trong báo cáo kiểm toán về bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)*, kiểm toán viên được phép: (1) từ chối đưa ra ý kiến về kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ (nếu phù hợp); đồng thời (2) đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần về tình hình tài chính của đơn vị, vì việc từ chối đưa ra ý kiến chỉ liên quan đến kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ mà không liên quan đến tổng thể báo cáo tài chính.

(*) Ghi chú: Chuẩn mực về hợp đồng đảm bảo (VSAE) số 3000 nêu tại Đoạn A4 Chuẩn mực này sẽ được ban hành sau.

Phụ lục 01

(Hướng dẫn đoạn A3 Chuẩn mực này)

VÍ DỤ VỀ CÁC YẾU TỐ, TÀI KHOẢN HOẶC KHOẢN MỤC CỤ THỂ CỦA MỘT BÁO CÁO TÀI CHÍNH

(1) Các tài khoản phải thu, dự phòng nợ phải thu khó đòi, hàng tồn kho, bao gồm cả các thuyết minh liên quan;

(2) Danh mục tài sản thuê ngoài quản lý, bao gồm cả các thuyết minh liên quan;

(3) Biểu tăng, giảm tài sản cố định hữu hình, bao gồm cả các thuyết minh liên quan;

(4) Kế hoạch trả nợ của một tài sản thuê tài chính, bao gồm cả các thuyết minh chi tiết;

(5) Danh sách phân chia lợi nhuận hoặc thưởng cho nhân viên, bao gồm cả các thuyết minh chi tiết.

Phụ lục 02

(Hướng dẫn đoạn A16 Chuẩn mực này)

VÍ DỤ MINH HỌA VỀ BÁO CÁO KIỂM TOÁN VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH RIÊNG LẺ VÀ YẾU TỐ CỤ THỂ CỦA MỘT BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Ví dụ 1:

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính riêng lẻ được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho ***mục đích chung*** (trong ví dụ này là khuôn khổ về trình bày hợp lý)

Áp dụng cho trường hợp sau:

(1) Kiểm toán Bảng cân đối kế toán (tức là một báo cáo tài chính riêng lẻ);

(2) Bảng cân đối kế toán do Ban Giám đốc đơn vị lập theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính của Việt Nam (hoặc theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam) liên quan đến lập Bảng cân đối kế toán;

(3) Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng là 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;

(4) Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán phản ánh trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị đối với báo cáo tài chính theo quy định tại 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 Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1 của Công ty ABC và bản tóm tắt các chính sách kế toán quan trọng và các thông tin thuyết minh khác kèm theo, *được lập ngày..., từ trang... đến trang....* (sau đây gọi là "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 tính hữu hiệu 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, 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**
(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)	*(Chữ ký, họ và tên)*
Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...	Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Ví dụ 2:

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính riêng lẻ được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính ***cho mục đích đặc biệt*** (trong ví dụ này là khuôn khổ về trình bày hợp lý)

Áp dụng cho trường hợp sau:

(1) Kiểm toán Báo cáo thu chi (tức là một báo cáo tài chính riêng lẻ);

(2) Báo cáo tài chính do Ban Giám đốc đơn vị lập theo cơ sở kế toán thực thu, thực chi nhằm đáp ứng yêu cầu thông tin về dòng tiền của bên cho vay. Ban Giám đốc được lựa chọn khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính;

(3) Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng là khuôn khổ về trình bày hợp lý được xây dựng nhằm thỏa mãn nhu cầu về thông tin tài chính của một số đối tượng sử dụng cụ thể;

(4) Không hạn chế đối tượng nhận và sử dụng báo cáo kiểm toán.

Công ty kiểm toán Z
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 thu chi của Công ty ABC cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 và bản tóm tắt các chính sách kế toán quan trọng và các thông tin thuyết minh khác kèm theo, *được lập ngày..., từ trang... đến trang....* (sau đây gọi là "báo cáo tài chính"). Báo cáo tài chính này đã được Ban Giám đốc lập theo cơ sở kế toán thực thu, thực chi như mô tả tại Thuyết minh X.

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 cơ sở kế toán thực thu, thực chi như mô tả tại Thuyết minh X; bao gồm việc xác định cơ sở kế toán thực thu, thực chi là cơ sở có thể chấp nhận được cho 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 tính hữu hiệu 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 *đính kèm* đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình thu, chi của Công ty ABC cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1, phù hợp với cơ sở kế toán thực thu, thực chi như mô tả tại Thuyết minh X.

Cơ sở kế toán

Không phủ nhận ý kiến nêu trên, chúng tôi lưu ý người đọc báo cáo tài chính đến Thuyết minh X của báo cáo tài chính mô tả cơ sở kế toán. Báo cáo tài chính này được lập để cung cấp thông tin cho Bên cho vay Y. Vì thế, báo cáo này có thể không phù hợp để sử dụng vào mục đích khác.

[(Hà Nội), ngày... tháng... năm...]

Công ty kiểm toán Z	
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:...

Ví dụ 3:

Báo cáo kiểm toán về yếu tố, tài khoản, khoản mục cụ thể của một báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính ***vì mục đích đặc biệt*** (trong ví dụ này là khuôn khổ về tuân thủ)

Áp dụng cho trường hợp sau:

(1) Kiểm toán khoản mục "dự phòng bồi thường phát sinh nhưng chưa được ghi nhận" của một danh mục bảo hiểm (tức là, một yếu tố, tài khoản hay khoản mục của một báo cáo tài chính);

(2) Thông tin tài chính này do Ban Giám đốc đơn vị lập theo quy định về trích lập dự phòng tài chính theo quy định của pháp luật. Ban Giám đốc không được lựa chọn khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính;

(3) Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng là khuôn khổ về tuân thủ được xây dựng để đáp ứng nhu cầu về thông tin tài chính của một số đối tượng sử dụng cụ thể;

(4) Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán phản ánh trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị đối với báo cáo tài chính theo quy định tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210;

(5) Đối tượng được nhận báo cáo kiểm toán là hạn chế.

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 Bảng kê các khoản dự phòng bồi thường phát sinh nhưng chưa được ghi nhận của Công ty Bảo hiểm ABC tại ngày 31/12/20x1, *được lập ngày....., từ trang..... đến trang.....* kèm theo (sau đây gọi tắt là "Bảng kê"). Bảng kê này do Ban Giám đốc Công ty lập phù hợp với [mô tả quy định về báo cáo trích lập dự phòng].

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm lập Bảng kê theo [mô tả quy định về báo cáo trích lập dự phòng] và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập Bảng kê 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 Bảng kê 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 Bảng kê 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 Bảng kê. 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 Bảng kê 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 Bảng kê 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 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 Bảng kê.

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, các thông tin tài chính trình bày trong Bảng kê các khoản dự phòng bồi thường phát sinh nhưng chưa được ghi nhận của Công ty Bảo hiểm ABC cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 đã được lập, trên các khía cạnh trọng yếu, tuân thủ [mô tả quy định về báo cáo trích lập dự phòng].

Cơ sở kế toán và giới hạn về đối tượng nhận báo cáo kiểm toán

Không phủ nhận ý kiến nêu trên, chúng tôi lưu ý người đọc Bảng kê đến Thuyết minh X của Bảng kê mô tả cơ sở kế toán. Bảng kê này được lập để giúp Công ty Bảo hiểm ABC đáp ứng yêu cầu của Cơ quan quản lý Nhà nước. Vì thế, Bảng kê này có thể không phù hợp để sử dụng vào mục đích khác. Báo cáo kiểm toán của chúng tôi chỉ dành riêng cho Công ty Bảo hiểm ABC và Cơ quan quản lý Nhà nước và không được cung cấp cho bên nào khác ngoài Công ty Bảo hiểm ABC và Cơ quan quản lý Nhà nước.

[(Hà Nội), ngày... tháng... năm...]

Công ty kiểm toán XYZ	
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:...

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 810: Dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt

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

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là "kiểm toán viên")* liên quan tới việc đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt được trích từ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán viên đó kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam.

02. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện hợp đồng và đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt.

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

Mục tiêu

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

(a) Xác định tính hợp lý khi chấp nhận hợp đồng dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt;

(b) Trong trường hợp ký kết hợp đồng dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt:

(i) Đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt, trên cơ sở đánh giá các kết luận đã rút ra từ những bằng chứng được thu thập;

(ii) Trình bày ý kiến một cách rõ ràng bằng văn bản, đồng thời trình bày cơ sở cho ý kiến đó.

Giải thích thuật ngữ

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

(a) Tiêu thức áp dụng: Là tiêu thức được Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán áp dụng để lập và trình bày báo cáo tài chính tóm tắt (*xem thêm đoạn 06(a) và A3 - A7 Chuẩn mực này*);

(b) Báo cáo tài chính *(đầy đủ)* được kiểm toán: Là bộ báo cáo tài chính *đầy đủ* đã được kiểm toán viên kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam và báo cáo tài chính tóm tắt được trích từ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* này (xem đoạn 13(f) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 giải thích thuật ngữ "Báo cáo tài chính");

(c) Báo cáo tài chính tóm tắt: Là các thông tin tài chính quá khứ được trích từ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* nhưng có ít thông tin chi tiết hơn so với báo cáo tài chính *(đầy đủ)* và vẫn được trình bày theo cấu trúc nhất quán với báo cáo tài chính *(đầy đủ)*, thể hiện các nguồn lực hoặc nghĩa vụ kinh tế của đơn vị tại cùng một thời điểm hoặc trong cùng một thời kỳ (xem đoạn 13(f) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200). Các nước khác có thể sử dụng các thuật ngữ khác để mô tả thông tin tài chính quá khứ.

II. NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Chấp nhận hợp đồng *dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt*

05. Kiểm toán viên chỉ được chấp nhận hợp đồng dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này khi đã thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính *(đầy đủ)* mà báo cáo tài chính tóm tắt được trích từ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* này (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).

06. Trước khi chấp nhận hợp đồng dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt, kiểm toán viên phải (xem hướng dẫn tại đoạn A2 Chuẩn mực này):

(a) Xác định xem các tiêu thức áp dụng có thể chấp nhận được hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A3 - A7 Chuẩn mực này);

(b) Yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cam kết về việc Ban Giám đốc hiểu và thừa nhận các trách nhiệm của mình đối với việc:

(i) Lập và trình bày báo cáo tài chính tóm tắt theo các tiêu thức áp dụng;

(ii) Đảm bảo báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán được cung cấp dễ dàng cho người sử dụng báo cáo tài chính tóm tắt mà không có khó khăn, cản trở nào. Trường hợp pháp luật và các quy định có quy định là báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán không nhất thiết phải cung cấp cho người sử dụng báo cáo tài chính tóm tắt và có quy định các tiêu thức cho việc lập báo cáo tài chính tóm tắt thì trong báo cáo tài chính tóm tắt phải trình bày rõ các quy định này;

(iii) Đính kèm báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt vào tài liệu có báo cáo tài chính tóm tắt và chỉ ra rằng kiểm toán viên đã đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt đó;

(c) Thỏa thuận với Ban Giám đốc về dạng ý kiến của kiểm toán viên đối với báo cáo tài chính tóm tắt (xem quy định tại đoạn 09 - 11 Chuẩn mực này).

07. Nếu kiểm toán viên kết luận rằng các tiêu thức áp dụng là không phù hợp hoặc không thể có được cam kết của Ban Giám đốc theo quy định tại đoạn 06(b) Chuẩn mực này, kiểm toán viên không được chấp nhận hợp đồng dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt, trừ khi theo yêu cầu của pháp luật và các quy định. Hợp đồng dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt thực hiện theo yêu cầu của pháp luật và các quy định như vậy không được coi là tuân thủ Chuẩn mực này. Khi đó, báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt không được chỉ ra rằng dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt đã được thực hiện tuân thủ theo Chuẩn mực này. Trong điều khoản của hợp đồng dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt, kiểm toán viên phải ghi rõ những dẫn chiếu phù hợp về thực trạng này. Đồng thời, kiểm toán viên cũng phải xác định ảnh hưởng có thể có đối với hợp đồng kiểm toán báo cáo tài chính *(đầy đủ)* mà báo cáo tài chính tóm tắt được trích từ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* này.

Nội dung các thủ tục

08. Để làm cơ sở đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục sau và bất kỳ thủ tục nào khác mà kiểm toán viên thấy cần thiết:

(a) Đánh giá xem liệu báo cáo tài chính tóm tắt có trình bày thỏa đáng nội dung các thông tin tóm tắt và có xác định rõ bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán hay không;

(b) Khi báo cáo tài chính tóm tắt không được đính kèm với báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán, kiểm toán viên phải đánh giá xem báo cáo tài chính tóm tắt có trình bày rõ:

(i) Cá nhân hoặc nguồn nào có thể cung cấp báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán; hoặc

(ii) Pháp luật và các quy định có quy định về việc không nhất thiết phải cung cấp báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán cho người sử dụng báo cáo tài chính tóm tắt và quy định các tiêu thức cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính tóm tắt;

(c) Đánh giá xem báo cáo tài chính tóm tắt có công bố thỏa đáng các tiêu thức áp dụng hay không;

(d) So sánh báo cáo tài chính tóm tắt với các thông tin liên quan trong báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán để xác định xem báo cáo tài chính tóm tắt có phù hợp hoặc có thể được tính toán lại từ các thông tin liên quan trong báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán hay không;

(e) Đánh giá xem báo cáo tài chính tóm tắt có được lập và trình bày dựa trên các tiêu thức áp dụng hay không;

(f) Xét từ mục đích lập báo cáo tài chính tóm tắt, đánh giá xem báo cáo tài chính tóm tắt có đủ các thông tin cần thiết và được trình bày tổng hợp ở mức độ thích hợp để tránh dẫn đến hiểu lầm trong các trường hợp cụ thể hay không;

(g) Đánh giá xem bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán có được cung cấp dễ dàng cho người sử dụng báo cáo tài chính tóm tắt mà không có những cản trở nào hay không, trừ khi pháp luật và các quy định có quy định là bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán không nhất thiết phải cung cấp cho người sử dụng báo cáo tài chính tóm tắt và có quy định các tiêu thức cho việc lập báo cáo tài chính tóm tắt (xem hướng dẫn tại đoạn A8 Chuẩn mực này).

Dạng ý kiến của kiểm toán viên

09. Khi kiểm toán viên kết luận rằng ý kiến chấp nhận toàn phần về báo cáo tài chính tóm tắt là phù hợp, trừ khi pháp luật và các quy định có yêu cầu khác, ý kiến của kiểm toán viên phải sử dụng mẫu câu sau (xem hướng dẫn tại đoạn A9 Chuẩn mực này):

"Báo cáo tài chính tóm tắt đã phản ánh nhất quán, trên các khía cạnh trọng yếu, với báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán, phù hợp với [tiêu thức áp dụng]" *(xem hướng dẫn tại đoạn A3 - A7 Chuẩn mực này).*

10. Nếu pháp luật và các quy định yêu cầu mẫu ý kiến của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt khác với quy định tại đoạn 09 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải:

(a) Áp dụng các thủ tục theo quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực này và các thủ tục cần thiết khác để hỗ trợ cho kiểm toán viên đưa ra ý kiến theo mẫu mà pháp luật và các quy định yêu cầu;

(b) Đánh giá xem người sử dụng báo cáo tài chính tóm tắt có thể hiểu lầm ý kiến của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt hay không và, nếu vậy, liệu có cần trình bày thêm các giải thích bổ sung trong báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt để hạn chế những hiểu lầm có thể xảy ra hay không.

11. Trong trường hợp tại đoạn 10(b) Chuẩn mực này, nếu kiểm toán viên kết luận rằng các giải thích bổ sung trong báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt không thể giúp hạn chế những hiểu lầm có thể xảy ra, kiểm toán viên không được chấp nhận hợp đồng dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt, trừ khi theo yêu cầu của pháp luật và các quy định. Hợp đồng dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt thực hiện theo yêu cầu của pháp luật và các quy định như vậy không được coi là tuân thủ Chuẩn mực này. Khi đó, báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt không được chỉ ra rằng dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt đã được thực hiện tuân thủ theo Chuẩn mực này.

Lịch trình công việc và các sự kiện phát sinh sau ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính *(đầy đủ)*

12. Báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt có thể được lập sau ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính *(đầy đủ)*. Trong trường hợp đó, báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt phải chỉ ra rằng báo cáo tài chính tóm tắt và báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán không phản ánh ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính *(đầy đủ)* mà các sự kiện đó có thể cần phải điều chỉnh hoặc thuyết minh trên báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A10 Chuẩn mực này).

13. Kiểm toán viên có thể nhận thấy các sự kiện đã có tại ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính *(đầy đủ)* cần phải xem xét thêm mà kiểm toán viên chưa phát hiện ra trước đó. Trong trường hợp này, kiểm toán viên không được phát hành báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt cho đến khi kết thúc việc thực hiện các lưu ý liên quan đến báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán theo quy định tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560.

Báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt

Các yếu tố của báo cáo của kiểm toán viên

14. Báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt phải bao gồm những yếu tố sau (xem hướng dẫn tại đoạn A15; đoạn 17 - 18 Chuẩn mực này quy định thêm những yếu tố bổ sung trong báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt, được áp dụng trong trường hợp báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính *(đầy đủ)* có ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần):

(a) Tiêu đề báo cáo chỉ rõ đây là báo cáo của kiểm toán viên độc lập (xem hướng dẫn tại đoạn A11 Chuẩn mực này);

(b) Người nhận báo cáo (xem hướng dẫn tại đoạn A12 Chuẩn mực này);

(c) Đoạn mở đầu của báo cáo phải:

(i) Xác định báo cáo tài chính tóm tắt mà kiểm toán viên đưa ra ý kiến, kể cả tiêu đề của mỗi báo cáo trong báo cáo tài chính tóm tắt (xem hướng dẫn tại đoạn A13 Chuẩn mực này);

(ii) Xác định báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán;

(iii) Tham chiếu tới báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính *(đầy đủ)*, ngày lập báo cáo kiểm toán đó và ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán (đoạn 17 - 18 Chuẩn mực này quy định trong trường hợp ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính *(đầy đủ)* không phải là ý kiến dạng chấp nhận toàn phần thì cần phải trình bày thêm các nội dung khác ngoài các quy định của đoạn này);

(iv) Chỉ ra rằng báo cáo tài chính tóm tắt và báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán không phản ánh ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính *(đầy đủ)*, nếu ngày lập báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt diễn ra sau ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính *(đầy đủ)*;

(v) Chỉ ra rằng báo cáo tài chính tóm tắt không bao gồm tất cả các thuyết minh theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho báo cáo tài chính *(đầy đủ)*, và không thể đọc báo cáo tài chính tóm tắt để thay thế cho báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán;

(d) Mô tả trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đối với báo cáo tài chính tóm tắt, trong đó giải thích thêm rằng Ban Giám đốc chịu trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính tóm tắt theo các tiêu thức áp dụng;

(e) Chỉ ra rằng trách nhiệm của kiểm toán viên là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt dựa trên các thủ tục theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán này;

(f) Một đoạn trình bày rõ ý kiến của kiểm toán viên (xem đoạn 09 - 11 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 hợp đồng dịch vụ và của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ. Trên chữ ký của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ phải đóng dấu của doanh nghiệp kiểm toán (hoặc chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán) phát hành báo cáo*;

(h) Ngày lập báo cáo *(xem thêm quy định tại đoạn 16 Chuẩn mực này);*

(i) Tên và địa chỉ doanh nghiệp kiểm toán.

15. Nếu người nhận báo cáo tài chính tóm tắt khác với người nhận báo cáo kiểm toán về bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)*, kiểm toán viên phải đánh giá tính phù hợp của các đối tượng nhận báo cáo (xem hướng dẫn tại đoạn A12 Chuẩn mực này).

16. Ngày lập báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt không được trước:

(a) Ngày mà kiểm toán viên thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp để làm căn cứ đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt, kể cả bằng chứng về việc báo cáo tài chính tóm tắt đã được lập và các cấp có thẩm quyền đã xác nhận rằng họ chịu trách nhiệm về báo cáo tài chính tóm tắt *(xem hướng dẫn tại đoạn A14 Chuẩn mực này)*;

(b) Ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính *(đầy đủ)*.

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (đầy đủ) có ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến dạng chấp nhận toàn phần; có đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" hoặc có đoạn "Vấn đề khác" (xem hướng dẫn tại đoạn A15 Chuẩn mực này)

17. Khi báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính *(đầy đủ)* có ý kiến kiểm toán ngoại trừ; có đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" hoặc có đoạn "Vấn đề khác" nhưng kiểm toán viên xác định rằng báo cáo tài chính tóm tắt là nhất quán, trên các khía cạnh trọng yếu, hoặc được trích hợp lý từ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán, phù hợp với các tiêu thức áp dụng, thì ngoài các yếu tố quy định tại đoạn 14 Chuẩn mực này, báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt phải:

(a) Chỉ ra rằng báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính *(đầy đủ)* có ý kiến kiểm toán ngoại trừ; có đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" hoặc có đoạn "Vấn đề khác";

(b) Mô tả:

(i) Cơ sở để đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ đối với báo cáo tài chính *(đầy đủ)* và ý kiến ngoại trừ đó; hoặc đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" hoặc đoạn "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính *(đầy đủ)*;

(ii) Ảnh hưởng của vấn đề trên đến báo cáo tài chính tóm tắt, nếu có.

18. Khi báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính *(đầy đủ)* có ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến, thì ngoài các yếu tố quy định tại đoạn 14 Chuẩn mực này, báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt phải:

(a) Chỉ ra rằng báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính *(đầy đủ)* có ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến;

(b) Mô tả cơ sở cho ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến;

(c) Chỉ ra rằng do ảnh hưởng của ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến, kiểm toán viên không thể đưa ra ý kiến *(từ chối đưa ra ý kiến)* về báo cáo tài chính tóm tắt.

Ý kiến trái ngược về báo cáo tài chính tóm tắt

19. Nếu báo cáo tài chính tóm tắt không nhất quán, trên các khía cạnh trọng yếu, và không được trích phù hợp từ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán, theo các tiêu thức áp dụng và Ban Giám đốc đơn vị không đồng ý thực hiện các điều chỉnh cần thiết thì kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến trái ngược về báo cáo tài chính tóm tắt (xem hướng dẫn tại đoạn A15 Chuẩn mực này).

Hạn chế đối với việc cung cấp, sử dụng hoặc cảnh báo người đọc báo cáo về cơ sở kế toán

20. Khi báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính *(đầy đủ)* bị hạn chế trong việc cung cấp, sử dụng, hoặc báo cáo kiểm toán đó có cảnh báo người đọc rằng báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt thì trong báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt, kiểm toán viên phải nêu rõ hạn chế hoặc cảnh báo tương tự.

Thông tin so sánh

21. Nếu báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán có thông tin so sánh nhưng báo cáo tài chính tóm tắt lại không có thông tin so sánh thì kiểm toán viên phải xác định xem việc thiếu thông tin so sánh có phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ hay không. Trong báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt, kiểm toán viên phải xác định ảnh hưởng của việc không trình bày thông tin so sánh nếu thấy bất hợp lý (xem hướng dẫn tại đoạn A16 Chuẩn mực này).

22. Nếu báo cáo tài chính tóm tắt có thông tin so sánh mà thông tin so sánh đó do kiểm toán viên khác kiểm toán thì báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt cũng phải trình bày các nội dung theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 710 (xem hướng dẫn tại đoạn A17 Chuẩn mực này).

Các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán được trình bày cùng với báo cáo tài chính tóm tắt

23. Kiểm toán viên phải đánh giá xem các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán được trình bày cùng với báo cáo tài chính tóm tắt có được tách biệt rõ ràng với báo cáo tài chính tóm tắt hay không. Nếu kiểm toán viên kết luận rằng việc trình bày các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán không được tách biệt rõ ràng với báo cáo tài chính tóm tắt thì kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán thay đổi cách trình bày cho rõ ràng các thông tin này. Nếu Ban Giám đốc không đồng ý thay đổi, kiểm toán viên phải trình bày trong báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt là các thông tin bổ sung này chưa được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A18 Chuẩn mực này).

Các thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính tóm tắt

24. Kiểm toán viên phải xem xét các thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính tóm tắt và báo cáo của kiểm toán viên để phát hiện những điểm không nhất quán trọng yếu so với báo cáo tài chính tóm tắt (nếu có). Khi xem xét các thông tin khác, nếu phát hiện có điểm không nhất quán trọng yếu thì kiểm toán viên phải xác định xem cần sửa đổi báo cáo tài chính tóm tắt hay cần sửa đổi các thông tin khác; nếu nhận thấy có thông tin sai lệch trọng yếu thì kiểm toán viên phải thảo luận vấn đề này với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A19 Chuẩn mực này).

Sự liên quan của kiểm toán viên

25. Nếu kiểm toán viên nhận thấy đơn vị được kiểm toán dự định công bố báo cáo tài chính tóm tắt được trình bày trong tài liệu có báo cáo tài chính tóm tắt là báo cáo đó đã được kiểm toán viên đưa ra ý kiến nhưng đơn vị dự định sẽ không đính kèm báo cáo của kiểm toán viên thì kiểm toán viên phải đề nghị Ban Giám đốc đơn vị đính kèm báo cáo của kiểm toán viên vào tài liệu đó. Nếu Ban Giám đốc không thực hiện như vậy thì kiểm toán viên phải xác định và thực hiện những

hành động phù hợp để ngăn cản Ban Giám đốc gắn tên của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán vào báo cáo tài chính tóm tắt nằm trong tài liệu đó (xem hướng dẫn tại đoạn A20 Chuẩn mực này).

26. Kiểm toán viên có thể được thuê kiểm toán báo cáo tài chính *(đầy đủ)* nhưng lại không được thuê để thực hiện dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt. Trong trường hợp này, nếu kiểm toán viên nhận thấy đơn vị dự định công bố trong tài liệu các thông tin về kiểm toán viên và thông tin là báo cáo tài chính tóm tắt đã được trích từ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* do kiểm toán viên kiểm toán thì kiểm toán viên phải đảm bảo rằng:

(a) Các thông tin về kiểm toán viên chỉ được công bố gắn với báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính *(đầy đủ)*;

(b) Việc công bố thông tin không gây hiểu nhầm là kiểm toán viên đã thực hiện dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt.

Nếu không đảm bảo các yêu cầu tại điểm (a) và (b) thì kiểm toán viên phải đề nghị Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán thay đổi việc công bố thông tin để đảm bảo các yêu cầu đó, hoặc đề nghị Ban Giám đốc không công bố thông tin về kiểm toán viên trong tài liệu này. Thay vào đó, đơn vị có thể thuê cùng một kiểm toán viên vừa thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính *(đầy đủ)* và vừa thực hiện dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt thì đơn vị mới được công bố báo cáo và kiểm toán viên liên quan trong tài liệu này. Nếu Ban Giám đốc không thay đổi việc công bố thông tin, không xóa bỏ các thông tin về kiểm toán viên hoặc không công bố báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt trong tài liệu có báo cáo tài chính tóm tắt thì kiểm toán viên phải xác định và thực hiện những hành động phù hợp để ngăn cản việc Ban Giám đốc công bố thông tin về kiểm toán viên (xem hướng dẫn tại đoạn A20 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.

Chấp nhận hợp đồng *dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt* (hướng dẫn đoạn 05 - 06 Chuẩn mực này)

A1. Việc kiểm toán báo cáo tài chính *(đầy đủ)* mà báo cáo tài chính tóm tắt được trích từ báo cáo đó sẽ giúp kiểm toán viên có những hiểu biết cần thiết để thực hiện đầy đủ trách nhiệm của mình đối với báo cáo tài chính tóm tắt theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này. Nếu kiểm toán viên không kiểm toán báo cáo tài chính *(đầy đủ)* mà báo cáo tài chính tóm tắt được trích từ báo cáo đó thì việc áp dụng Chuẩn mực này không cung cấp đầy đủ bằng chứng thích hợp để kiểm toán viên làm căn cứ đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt.

A2. Việc Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cam kết về các vấn đề được mô tả tại đoạn 06 Chuẩn mực này có thể được coi là bằng chứng về việc Ban Giám đốc đã chấp nhận bằng văn bản đối với các điều khoản của hợp đồng dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt.

Tiêu thức áp dụng (hướng dẫn đoạn 06(a) Chuẩn mực này)

A3. Việc lập báo cáo tài chính tóm tắt yêu cầu Ban Giám đốc phải xác định thông tin nào cần phải được phản ánh trong báo cáo tài chính tóm tắt để đảm bảo tính nhất quán, trên các khía cạnh trọng yếu, so với báo cáo tài chính *(đầy đủ)* hoặc thể hiện việc trích là phù hợp từ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán. Bản chất của báo cáo tài chính tóm tắt là chứa đựng các thông tin tổng hợp và có ít thông tin thuyết minh, do đó, sẽ có rủi ro là báo cáo tài chính tóm tắt có thể không chứa đựng các thông tin cần thiết để tránh hiểu lầm trong hoàn cảnh cụ thể. Rủi ro này tăng lên khi không có các tiêu thức được xây dựng để lập báo cáo tài chính tóm tắt.

A4. Các yếu tố có thể ảnh hưởng đến việc kiểm toán viên xác định tính có thể chấp nhận được của các tiêu thức áp dụng, bao gồm:

(1) Đặc điểm của đơn vị;

(2) Mục đích của báo cáo tài chính tóm tắt;

(3) Thông tin cần thiết đối với người sử dụng dự kiến của báo cáo tài chính tóm tắt;

(4) Liệu tiêu thức áp dụng trong báo cáo tài chính tóm tắt có đảm bảo không dẫn đến hiểu lầm trong hoàn cảnh cụ thể hay không.

A5. Các tổ chức có thẩm quyền hoặc được thừa nhận trong việc xây dựng chuẩn mực, pháp luật và các quy định có thể đặt ra các tiêu thức để lập báo cáo tài chính tóm tắt. Tương tự như đối với báo cáo tài chính *(đầy đủ)*, đã được giải thích tại đoạn A3 và A8 - A9 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210, kiểm toán viên có thể giả định là các tiêu thức đó có thể chấp nhận được.

A6. Khi không có các tiêu thức để lập báo cáo tài chính tóm tắt, Ban Giám đốc đơn vị có thể tự đặt ra các tiêu thức dựa trên thông lệ của một ngành nghề cụ thể. Tiêu thức có thể được coi là chấp nhận được trong hoàn cảnh cụ thể sẽ dẫn đến báo cáo tài chính tóm tắt có các nội dung sau:

(a) Công bố nguồn gốc của báo cáo tài chính tóm tắt và xác định rõ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán;

(b) Mô tả rõ cá nhân hoặc nguồn nào có thể cung cấp báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán; hoặc nếu pháp luật và các quy định có quy định rõ là không cần phải cung cấp bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán cho người sử dụng báo cáo tài chính tóm tắt và quy định các tiêu thức cho việc lập báo cáo tài chính tóm tắt thì phải mô tả rõ các quy định đó;

(c) Công bố đầy đủ các tiêu thức áp dụng;

(d) Chấp nhận hoặc tính toán lại các thông tin liên quan trong báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán;

(e) Chứa đựng các thông tin cần thiết và được tổng hợp ở mức độ phù hợp để tránh hiểu lầm trong các trường hợp cụ thể - xét từ mục đích của báo cáo tài chính tóm tắt.

A7. Việc công bố nguồn gốc của báo cáo tài chính tóm tắt và xác định rõ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán, như hướng dẫn tại đoạn A6(a) Chuẩn mực này, có thể được trình bày với tiêu đề như: "Báo cáo tài chính tóm tắt được trích từ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* cho năm tài chính kết thúc ngày 31 tháng 12 năm 20X1 đã được kiểm toán".

Đánh giá sự sẵn có của báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 08(g) Chuẩn mực này)

A8. Khi đánh giá xem báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán có được cung cấp dễ dàng cho người sử dụng báo cáo tài chính tóm tắt mà không có khó khăn, cản trở nào hay không, các yếu tố có thể ảnh hưởng đến đánh giá của kiểm toán viên bao gồm:

(1) Báo cáo tài chính tóm tắt có mô tả rõ là báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán có thể nhận được từ cá nhân hoặc từ nguồn nào hay không;

(2) Báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán có được công khai trên các phương tiện thông tin đại chúng hay không;

(3) Ban Giám đốc đơn vị đã xây dựng quy trình để người sử dụng báo cáo tài chính tóm tắt có thể dễ dàng tiếp cận với bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán hay chưa.

Dạng ý kiến của kiểm toán viên (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

A9. Dựa trên việc đánh giá các bằng chứng thu thập được từ việc thực hiện các thủ tục quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực này, nếu kiểm toán viên kết luận là báo cáo tài chính tóm tắt đã phản ánh nhất quán với báo cáo tài chính đầy đủ và ý kiến kiểm toán là chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính tóm tắt thì kiểm toán viên có thể đưa ra ý kiến theo mẫu câu quy định tại đoạn 09 Chuẩn mực này.

Lịch trình công việc và các sự kiện phát sinh sau ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (*đầy đủ*) (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

A10. Các thủ tục quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực này thường được thực hiện trong hoặc ngay sau cuộc kiểm toán báo cáo tài chính *(đầy đủ)*. Khi đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt sau khi hoàn thành cuộc kiểm toán báo cáo tài chính *(đầy đủ)*, kiểm toán viên không cần phải thu thập thêm bằng chứng kiểm toán về báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán, hoặc không cần đưa ra ý kiến về ảnh

hưởng của các sự kiện phát sinh sau ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính *(đầy đủ)* vì báo cáo tài chính tóm tắt chỉ được trích từ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán và không cập nhật cho báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đó.

Báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt

Các yếu tố của báo cáo của kiểm toán viên

Tiêu đề (hướng dẫn đoạn 14(a) Chuẩn mực này)

A11. Tiêu đề báo cáo của kiểm toán viên *về báo cáo tài chính tóm tắt* phải chỉ rõ đó là báo cáo của kiểm toán viên độc lập, ví dụ *"Báo cáo của kiểm toán độc lập"*, xác nhận và khẳng định kiểm toán viên đã 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 của kiểm toán độc lập với các báo cáo do các đối tượng khác phát hành.

Người nhận báo cáo (hướng dẫn đoạn 14(b), 15 Chuẩn mực này)

A12. Khi đánh giá tính phù hợp của người nhận báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt, các yếu tố có thể ảnh hưởng đến việc đánh giá của kiểm toán viên bao gồm: các điều khoản của hợp đồng dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt, đặc điểm của đơn vị và mục đích của báo cáo tài chính tóm tắt.

Đoạn mở đầu của báo cáo (hướng dẫn đoạn 14(c)(i) Chuẩn mực này)

A13. Nếu kiểm toán viên biết được báo cáo tài chính tóm tắt sẽ được đưa vào một tài liệu có các thông tin khác, kiểm toán viên cần phải xem xét, xác định rõ số trang mà báo cáo tài chính tóm tắt được trình bày, nếu hình thức trình bày cho phép. Điều này sẽ giúp người sử dụng báo cáo xác định rõ báo cáo tài chính tóm tắt mà báo cáo của kiểm toán viên tham chiếu đến.

Các cấp có thẩm quyền lập và chịu trách nhiệm về báo cáo tài chính tóm tắt (hướng dẫn đoạn 16(a) Chuẩn mực này)

A14. Việc xác định các cấp có thẩm quyền kết luận báo cáo tài chính tóm tắt đã được lập và họ chịu trách nhiệm về báo cáo tài chính tóm tắt phụ thuộc vào các điều khoản của hợp đồng dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt, đặc điểm của đơn vị và mục đích của báo cáo tài chính tóm tắt.

Ví dụ minh họa (hướng dẫn đoạn 14, 17 - 18, 19 Chuẩn mực này)

A15. Phụ lục của Chuẩn mực này cung cấp các ví dụ minh họa về báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt, bao gồm:

(a) Báo cáo của kiểm toán viên có ý kiến chấp nhận toàn phần (ví dụ 1, 2 Phụ lục);

(b) Báo cáo của kiểm toán viên khi báo cáo tài chính tóm tắt được trích từ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán mà kiểm toán viên đã đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đó (ví dụ 3, 4 Phụ lục);

(c) Báo cáo của kiểm toán viên có ý kiến *trái ngược* (ví dụ 5 Phụ lục).

Thông tin so sánh (hướng dẫn đoạn 21 - 22 Chuẩn mực này)

A16. Nếu báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán có các thông tin so sánh thì luôn có giả định là báo cáo tài chính tóm tắt cũng có các thông tin so sánh. Thông tin so sánh trong báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán có thể được trình bày theo phương pháp dữ liệu tương ứng hoặc phương pháp báo cáo tài chính so sánh. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 710 quy định và hướng dẫn sự khác nhau giữa các phương pháp này có ảnh hưởng đến báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính như thế nào, cũng như việc tham chiếu đến kiểm toán viên khác đã kiểm toán báo cáo tài chính kỳ trước.

A17. Khi kiểm toán viên xác định sự hợp lý của việc không trình bày thông tin so sánh, các yếu tố có thể ảnh hưởng đến việc xác định này bao gồm: tính chất và mục đích của báo cáo tài chính tóm tắt, các tiêu thức áp dụng và các thông tin mà người sử dụng báo cáo tài chính tóm tắt cần.

Các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán được trình bày cùng với báo cáo tài chính tóm tắt (hướng dẫn đoạn 23 Chuẩn mực này)

A18. Đoạn 46 - 47 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 quy định và hướng dẫn trường hợp các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán được trình bày cùng với báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán. Các quy định và hướng dẫn này cũng có thể được vận dụng tùy theo hoàn cảnh cụ thể để đáp ứng quy định tại đoạn 23 Chuẩn mực này.

Các thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính tóm tắt (hướng dẫn đoạn 24 Chuẩn mực này)

A19. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 720 quy định và hướng dẫn liên quan đến việc xem xét các thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán và báo cáo kiểm toán, và cách xử lý đối với điểm không nhất quán trọng yếu và thông tin sai lệch trọng yếu. Các quy định và hướng dẫn này cũng có thể được vận dụng tùy theo hoàn cảnh cụ thể để đáp ứng quy định tại đoạn 24 Chuẩn mực này.

Sự liên quan của kiểm toán viên (hướng dẫn đoạn 25 - 26 Chuẩn mực này)

A20. Khi Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không thực hiện theo đề nghị của kiểm toán viên, các hành động phù hợp mà kiểm toán viên có thể thực hiện bao gồm: thông báo cho người sử dụng báo cáo của kiểm toán viên và bên thứ ba sử dụng báo cáo về những tham chiếu không phù hợp đến kiểm toán viên. Việc thực hiện của kiểm toán viên phụ thuộc vào quyền và nghĩa vụ pháp lý của kiểm toán viên. Vì vậy, kiểm toán viên có thể tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật.

Phụ lục

(Hướng dẫn đoạn A15 Chuẩn mực này)

VÍ DỤ MINH HỌA VỀ BÁO CÁO CỦA KIỂM TOÁN VIÊN VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH TÓM TẮT

Ví dụ 1 (hướng dẫn đoạn A15(a) Chuẩn mực này):

Báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt có ý kiến chấp nhận toàn phần. Báo cáo tài chính tóm tắt được lập theo các tiêu thức được quy định bởi pháp luật và các quy định.

Áp dụng cho trường hợp sau:

(1) Ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính *(đầy đủ)* là ý kiến chấp nhận toàn phần;

(2) Pháp luật và các quy định có quy định về các tiêu thức đối với việc lập báo cáo tài chính tóm tắt;

(3) Báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt được lập sau ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính *(đầy đủ)* mà báo cáo tài chính tóm tắt được trích từ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đó.

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

BÁO CÁO CỦA KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP
VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH TÓM TẮT

Kính gửi: [Người nhận báo cáo]

Báo cáo tài chính tóm tắt kèm theo, *được lập ngày..., từ trang... đến trang....*, bao gồm Bảng cân đối kế toán tóm tắt tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh tóm tắt, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu tóm tắt (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ tóm tắt cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, và Bản thuyết minh báo cáo tài chính tóm tắt, được trích từ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 của Công ty ABC đã được kiểm toán. Chúng tôi đã đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính *(đầy đủ)* này tại Báo cáo kiểm toán lập ngày 15/02/20x2. Báo cáo tài chính này và báo cáo tài chính tóm tắt không phản ánh ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau ngày lập Báo cáo kiểm toán nói trên.

Báo cáo tài chính tóm tắt không bao gồm tất cả các thuyết minh cần phải công bố theo [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho việc lập báo cáo tài chính *(đầy đủ)* của Công ty ABC]. Do đó, việc đọc báo cáo tài chính tóm tắt không thể thay thế cho việc đọc báo cáo tài chính *(đầy đủ)* của Công ty ABC.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày báo cáo tài chính tóm tắt theo [tiêu thức được quy định bởi pháp luật và các quy định].

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt dựa trên các thủ tục mà chúng tôi đã thực hiện theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 810 - "Dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt".

Ý kiến của Kiểm toán viên

Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính tóm tắt - được trích từ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 của Công ty ABC đã được kiểm toán - đã phản ánh nhất quán, trên các khía cạnh trọng yếu, với báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán, phù hợp với [tiêu thức được quy định bởi pháp luật và các quy định].

[(Hà Nội), ngày... tháng... năm...]

Công ty kiểm toán XYZ	
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:…

<u>Ví dụ 2</u> (hướng dẫn đoạn A15(a) Chuẩn mực này):

Báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt có ý kiến chấp nhận toàn phần. Báo cáo tài chính tóm tắt được lập theo các tiêu thức do Ban Giám đốc đơn vị tự xây dựng và các tiêu thức đó được công bố đầy đủ trong báo cáo tài chính tóm tắt.

Áp dụng cho trường hợp sau:

(1) Ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính *(đầy đủ)* là ý kiến chấp nhận toàn phần;

(2) Ban Giám đốc tự xây dựng các tiêu thức đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính tóm tắt và đã công bố đầy đủ về các tiêu thức này trong thuyết minh X. Kiểm toán viên đánh giá các tiêu thức này là có thể chấp nhận được đối với hoàn cảnh cụ thể của đơn vị.

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

BÁO CÁO CỦA KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP
VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH TÓM TẮT

Kính gửi: [Người nhận báo cáo]

Báo cáo tài chính tóm tắt kèm theo, *được lập ngày..., từ trang... đến trang....*, bao gồm Bảng cân đối kế toán tóm tắt tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh tóm tắt, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu tóm tắt (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ tóm tắt cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, và Bản thuyết minh báo cáo tài chính tóm tắt, được trích từ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 của Công ty ABC đã được kiểm toán. Chúng tôi đã đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính *(đầy đủ)* này tại Báo cáo kiểm toán lập ngày 15/02/20x2. Báo cáo tài chính này và báo cáo tài chính tóm tắt không phản ánh ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau ngày lập Báo cáo kiểm toán nói trên.

Báo cáo tài chính tóm tắt không bao gồm tất cả các thuyết minh cần phải công bố theo [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho việc lập báo cáo tài chính *(đầy đủ)* của Công ty ABC]. Do đó, việc đọc báo cáo tài chính tóm tắt không thể thay thế cho việc đọc báo cáo tài chính *(đầy đủ)* của Công ty ABC.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày báo cáo tài chính tóm tắt theo tiêu thức được mô tả tại thuyết minh X.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt dựa trên các thủ tục mà chúng tôi đã thực hiện theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 810 - "Dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt".

Ý kiến của Kiểm toán viên

Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính tóm tắt - được trích từ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 của Công ty ABC đã được kiểm toán - đã phản ánh nhất quán, trên các khía cạnh trọng yếu với báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán, phù hợp với tiêu thức được mô tả tại thuyết minh X.

[(Hà Nội), ngày... tháng... năm...]

Công ty kiểm toán XYZ	
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:…

Ví dụ 3 (hướng dẫn đoạn A15(b) Chuẩn mực này):

Báo cáo của kiểm toán viên khi báo cáo tài chính tóm tắt được trích từ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán mà kiểm toán viên đã đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ đối với báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đó

Áp dụng cho trường hợp sau:

(1) Ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính *(đầy đủ)* là ý kiến ngoại trừ;

(2) Ban Giám đốc tự xây dựng các tiêu thức đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính tóm tắt và đã công bố đầy đủ về các tiêu thức này trong thuyết minh X. Kiểm toán viên đánh giá các tiêu thức này là có thể chấp nhận được đối với hoàn cảnh cụ thể của đơn vị.

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

BÁO CÁO CỦA KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP
VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH TÓM TẮT

Kính gửi: [Người nhận báo cáo]

Báo cáo tài chính tóm tắt kèm theo, *được lập ngày..., từ trang... đến trang....*, bao gồm Bảng cân đối kế toán tóm tắt tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh tóm tắt, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu tóm tắt (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ tóm tắt cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, và Bản thuyết minh báo cáo tài chính tóm tắt, được trích từ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 của Công ty ABC đã được kiểm toán. Chúng tôi đã đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ đối với báo cáo tài chính *(đầy đủ)* này tại Báo cáo kiểm toán lập ngày 15/02/20x2 (xem dưới đây). Báo cáo tài chính này và báo cáo tài chính tóm tắt không phản ánh ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau ngày lập Báo cáo kiểm toán nói trên.

Báo cáo tài chính tóm tắt không bao gồm tất cả các thuyết minh cần phải công bố theo [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho việc lập báo cáo tài chính *(đầy đủ)* của Công ty ABC]. Do đó, việc đọc báo cáo tài chính tóm tắt không thể thay thế cho việc đọc báo cáo tài chính *(đầy đủ)* của Công ty ABC.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày báo cáo tài chính tóm tắt theo tiêu thức được mô tả tại thuyết minh X.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt dựa trên các thủ tục mà chúng tôi đã thực hiện theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 810 - "Dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt".

Ý kiến của Kiểm toán viên

Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính tóm tắt - được trích từ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 của Công ty ABC đã được kiểm toán - đã phản ánh nhất quán, trên các khía cạnh trọng yếu với báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán, phù hợp với tiêu thức được mô tả tại thuyết minh X. Tuy nhiên, báo cáo tài chính tóm tắt bị sai sót tương ứng với sai sót của báo cáo tài chính *(đầy đủ)* cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 của Công ty ABC đã được kiểm toán.

Chúng tôi đã mô tả về sai sót của báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán trong ý kiến kiểm toán ngoại trừ tại Báo cáo kiểm toán lập ngày 15/02/20x2. Ý kiến kiểm toán ngoại trừ của chúng tôi là do Công ty chưa trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho, dẫn đến khoản mục "Hàng tồn kho" (mã số 140) trên Bảng cân đối kế toán đang được phản ánh theo giá gốc là XXX1 VND thay vì phải phản ánh theo giá trị thuần có thể thực hiện được. Việc ghi nhận như vậy là không tuân thủ chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam. Các tài liệu tại Công ty cho thấy, nếu phản ánh theo giá trị thuần có thể thực hiện được thì khoản mục "Hàng tồn kho" trên Bảng cân đối kế toán sẽ giảm đi là XXX2 VND. Đồng thời, trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, chỉ tiêu "Giá vốn hàng bán" sẽ tăng là XXX2 VND, chỉ tiêu "Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành" và "Lợi nhuận sau thuế" sẽ giảm đi tương ứng là XXX3 VND. Ý kiến kiểm toán ngoại trừ của chúng tôi đã chỉ ra rằng, ngoại trừ ảnh hưởng của vấn đề nêu trên, 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**
(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)	*(Chữ ký, họ và tên)*
Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...	Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:…

Ví dụ 4 (hướng dẫn đoạn A15(b) Chuẩn mực này):

Báo cáo của kiểm toán viên khi báo cáo tài chính tóm tắt được trích từ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán mà kiểm toán viên đã đưa ra ý kiến kiểm toán trái ngược đối với báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đó.

Áp dụng cho trường hợp sau:

(1) Ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính *(đầy đủ)* là ý kiến trái ngược;

(2) Ban Giám đốc tự xây dựng các tiêu thức đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính tóm tắt và đã công bố đầy đủ về các tiêu thức này trong thuyết minh X. Kiểm toán viên đánh giá các tiêu thức này là có thể chấp nhận được đối với hoàn cảnh cụ thể của đơn vị.

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

BÁO CÁO CỦA KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP
VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH TÓM TẮT

Kính gửi: [Người nhận báo cáo]

Báo cáo tài chính tóm tắt kèm theo, *được lập ngày..., từ trang... đến trang...*, bao gồm Bảng cân đối kế toán tóm tắt tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh tóm tắt, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu tóm tắt (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ tóm tắt cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, và Bản thuyết minh báo cáo tài chính tóm tắt, được trích từ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 của Công ty ABC đã được kiểm toán. Báo cáo tài chính *(đầy đủ)* này và báo cáo tài chính tóm tắt không phản ánh ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau ngày lập Báo cáo kiểm toán nói trên.

Báo cáo tài chính tóm tắt không bao gồm tất cả các thuyết minh cần phải công bố theo [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho việc lập báo cáo tài chính *(đầy đủ)* của Công ty ABC]. Do đó, việc đọc báo cáo tài chính tóm tắt không thể thay thế cho việc đọc báo cáo tài chính *(đầy đủ)* của Công ty ABC.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày báo cáo tài chính tóm tắt theo tiêu thức được mô tả tại thuyết minh X.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về cáo cáo tài chính tóm tắt dựa trên các thủ tục mà chúng tôi thực hiện theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 810 - "Dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt".

Từ chối đưa ra ý kiến

Tại Báo cáo kiểm toán lập ngày 15/02/20x2, chúng tôi đã đưa ra ý kiến kiểm toán trái ngược về báo cáo tài chính cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 của Công ty ABC. Cơ sở của ý kiến kiểm toán trái ngược là [mô tả cơ sở ý kiến trái ngược]. Ý kiến kiểm toán trái ngược chỉ ra rằng [mô tả ý kiến trái ngược].

Do ảnh hưởng nghiêm trọng của vấn đề nêu trên, chúng tôi không thể đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 của Công ty ABC.

[(Hà Nội), ngày... tháng... năm...]

Công ty kiểm toán XYZ	
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:...

<u>Ví dụ 5</u> (hướng dẫn đoạn A15(c) Chuẩn mực này):

Báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính tóm tắt có ý kiến trái ngược

Áp dụng cho trường hợp sau:

(1) Ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính *(đầy đủ)* là ý kiến chấp nhận toàn phần;

(2) Pháp luật và các quy định có quy định về các tiêu thức đối với việc lập báo cáo tài chính tóm tắt;

(3) Kiểm toán viên kết luận rằng không thể đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính tóm tắt.

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

BÁO CÁO CỦA KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP
VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH TÓM TẮT

Kính gửi: [Người nhận báo cáo]

Báo cáo tài chính tóm tắt kèm theo, *được lập ngày..., từ trang... đến trang....*, bao gồm Bảng cân đối kế toán tóm tắt tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt

động kinh doanh tóm tắt, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu tóm tắt (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ tóm tắt cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, và Bản thuyết minh báo cáo tài chính tóm tắt, được trích từ báo cáo tài chính *(đầy đủ)* cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 của Công ty ABC đã được kiểm toán. Chúng tôi đã đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính *(đầy đủ)* này tại Báo cáo kiểm toán lập ngày 15/02/20x2. Báo cáo tài chính này và báo cáo tài chính tóm tắt không phản ánh ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau ngày lập Báo cáo kiểm toán nói trên.

Báo cáo tài chính tóm tắt không bao gồm tất cả các thuyết minh cần phải công bố theo [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho việc lập báo cáo tài chính (*đầy đủ*) của Công ty ABC]. Do đó, việc đọc báo cáo tài chính tóm tắt không thể thay thế cho việc đọc báo cáo tài chính *(đầy đủ)* của Công ty ABC.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày báo cáo tài chính tóm tắt theo [tiêu thức được quy định bởi pháp luật và các quy định].

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt dựa trên các thủ tục mà chúng tôi thực hiện theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 810 - "Dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt".

Cơ sở của ý kiến trái ngược

[Mô tả vấn đề dẫn đến báo cáo tài chính tóm tắt không phản ánh nhất quán, trên các khía cạnh trọng yếu với báo cáo tài chính *(đầy đủ)* đã được kiểm toán, phù hợp với tiêu thức áp dụng].

Ý kiến trái ngược

Theo ý kiến của chúng tôi, do ảnh hưởng nghiêm trọng của vấn đề mô tả tại đoạn "Cơ sở của ý kiến trái ngược", báo cáo tài chính tóm tắt nêu trên không phản ánh nhất quán, trên các khía cạnh trọng yếu với báo cáo tài chính *(đầy đủ)* cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 của Công ty ABC đã được kiểm toán, phù hợp với [tiêu thức được quy định bởi pháp luật và các quy định].

[(Hà Nội), ngày... tháng... năm...]

Công ty kiểm toán XYZ	
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:…

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