

HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

- Quyết định Số: 120/1999/QĐ-BTC ngày 27/09/1999, đợt 1 (4 CM)
- Quyết định Số: 219/2000/QĐ-BTC ngày 29/12/2000, đợt 2 (6 CM)
- Quyết định Số: 143/2001/QĐ-BTC ngày 21/12/2001, đợt 3 (6 CM)
- Quyết định Số: 28/2003/QĐ-BTC ngày 14/03/2003, đợt 4 (5 CM)
- Quyết định Số: 195/2003/QĐ-BTC ngày 28/11/2003, đợt 5 (6 CM)
- Quyết định Số: 03/2005/QĐ-BTC ngày 18/01/2005, đợt 6 (6CM)
- Quyết định Số: 101/2005/QĐ-BTC ngày 29/12/2005, đợt 7 (4CM)

TT	Tên chuẩn mục	Mã số	Quyền
1.	Mục tiêu và nguyên tắc cơ bản chi phối kiểm toán báo cáo tài chính	200	I
2.	Hợp đồng kiểm toán	210	I
3.	Kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán	220	IV
4.	Hồ sơ kiểm toán	230	I
5.	Gian lận và Sai sót	240	III
6.	Xem xét tính tuân thủ pháp luật và các quy định trong KT BCTC	250	II
7.	Lập kế hoạch kiểm toán	300	III
8.	Hiểu biết về tình hình kinh doanh	310	II
9.	Tính trọng yếu trong kiểm toán	320	IV
10.	Đánh giá rủi ro và kiểm soát nội bộ	400	III
11.	Bảng chứng kiểm toán	500	II
12.	Bảng chứng kiểm toán bổ sung đối với các khoản mục và sự kiện ĐB	501	IV
13.	Kiểm toán năm đầu tiên - số dư đầu năm tài chính	510	II
14.	Quy trình phân tích	520	II
15.	Lấy mẫu kiểm toán và các thủ tục lựa chọn khác	530	III
16.	Kiểm toán các ước tính kế toán	540	III
17.	Các sự kiện phát sinh sau ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính	560	IV
18.	Giải trình của Giám đốc	580	II
19.	Sử dụng tư liệu của kiểm toán viên khác	600	IV
20.	Sử dụng tư liệu của kiểm toán nội bộ	610	III
21.	Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính	700	I
22.	Chuẩn mục kiểm toán môi trường tin học	401	V
23.	Các bên liên quan	550	V
24.	Hoạt động liên tục	570	V
25.	Báo cáo kiểm toán về những công việc kiểm toán đặc biệt	800	V
26.	Công tác soát xét báo cáo tài chính	910	V
27.	Kiểm tra thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thoả thuận trước	920	V
28.	Các yếu tố cần xem xét khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài	402	VI
29.	Sử dụng tư liệu của chuyên gia	620	VI
30.	Thông tin có tính so sánh	710	VI
31.	Những thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính đã kiểm toán	720	VI
32.	Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính	930	VI
33.	Kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành	1000	VI
34.	Trao đổi các vấn đề quan trọng phát sinh khi kiểm toán với Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán	260	VII
35.	Thủ tục kiểm toán trên cơ sở đánh giá rủi ro	330	VII
36.	Thông tin xác nhận từ bên ngoài	505	VII
37.	Kiểm toán việc xác định và trình bày giá trị hợp lý	545	VII
38.	Chuẩn mục đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán		
39.			

40.			
-----	--	--	--

Cơ quan ban hành chuẩn mực kế toán, kiểm toán là Bộ Tài chính.

**HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM**

CHUẨN MỰC SỐ 200

**"MỤC TIÊU VÀ NGUYÊN TẮC CƠ BẢN
CHI PHỐI KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH "**

(Ban hành theo Quyết định số 120/1999/QĐ-BTC
ngày 27 tháng 9 năm 1999 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUI ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là qui định và hướng dẫn áp dụng các mục tiêu và nguyên tắc cơ bản chi phối kiểm toán báo cáo tài chính.

02. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải luôn nắm vững mục tiêu kiểm toán là đưa ra ý kiến về sự trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính trên cơ sở các nguyên tắc cơ bản chi phối kiểm toán báo cáo tài chính.

03. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính và được vận dụng cho kiểm toán thông tin tài chính khác và các dịch vụ liên quan của công ty kiểm toán.

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ những qui định của chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán và cung cấp dịch vụ liên quan khác.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về mục tiêu và nguyên tắc cơ bản qui định trong chuẩn mực này trong quá trình phối hợp công việc với công ty kiểm toán và kiểm toán viên cũng như khi xử lý các quan hệ liên quan đến các thông tin đã được kiểm toán.

Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

04. Báo cáo tài chính: Là hệ thống báo cáo được lập theo chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhận) phản ánh các thông tin kinh tế, tài chính chủ yếu của đơn vị.

05. Trọng yếu: Là thuật ngữ dùng để thể hiện tầm quan trọng của một thông tin (một số liệu kế toán) trong báo cáo tài chính.

Thông tin được coi là trọng yếu có nghĩa là nếu thiếu thông tin đó hay thiếu chính xác của thông tin đó sẽ ảnh hưởng đến các quyết định của người sử dụng báo cáo tài chính. Mức độ trọng yếu tùy thuộc vào tầm quan trọng của thông tin hay của sai sót được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể. Tính trọng yếu của thông tin phải xem xét cả trên tiêu chuẩn định lượng và định tính.

06. Đảm bảo: Là sự hài lòng của kiểm toán viên về độ tin cậy của các kết luận hoặc bằng chứng kiểm toán thu thập được, hoặc do đơn vị đưa ra cho người sử dụng.

Để có được sự đảm bảo này, kiểm toán viên cần đánh giá các bằng chứng thu thập được khi thực hiện kiểm toán và hình thành kết luận. Mức độ hài lòng có được dẫn đến mức độ đảm bảo tùy thuộc vào việc thực hiện và kết quả thực hiện các thủ tục kiểm toán.

07. Đảm bảo hợp lý: Là trong một cuộc kiểm toán, kiểm toán viên đưa ra một mức độ đảm bảo cao nhưng không phải là tuyệt đối. Có nghĩa là báo cáo tài chính đã được kiểm toán không còn chứa đựng những sai sót trọng yếu so với ý kiến của kiểm toán viên trong báo cáo kiểm toán.

08. Trung thực: Là thông tin tài chính và tài liệu kế toán phản ánh đúng sự thật nội dung, bản chất và giá trị của nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

09. Hợp lý: Là thông tin tài chính và tài liệu kế toán phản ánh trung thực, cần thiết và phù hợp về không gian, thời gian và sự kiện được nhiều người thừa nhận.

10. Hợp pháp: Là thông tin tài chính và tài liệu kế toán phản ánh đúng pháp luật, đúng chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhận).

NỘI DUNG CHUẨN MỤC

Mục tiêu của kiểm toán báo cáo tài chính

11. Mục tiêu của kiểm toán báo cáo tài chính là giúp cho kiểm toán viên và công ty kiểm toán đưa ra ý kiến xác nhận rằng báo cáo tài chính có được lập trên cơ sở chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhận), có tuân thủ pháp luật liên quan và có phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu hay không?

Mục tiêu của kiểm toán báo cáo tài chính còn giúp cho đơn vị được kiểm toán thấy rõ những tồn tại, sai sót để khắc phục nhằm nâng cao chất lượng thông tin tài chính của đơn vị.

12. Ý kiến của kiểm toán viên làm tăng thêm sự tin cậy của báo cáo tài chính, nhưng người sử dụng báo cáo tài chính không thể cho rằng ý kiến của kiểm toán viên là sự đảm bảo về khả năng tồn tại của doanh nghiệp trong tương lai cũng như hiệu quả và hiệu lực điều hành của bộ máy quản lý.

Nguyên tắc cơ bản chi phối kiểm toán báo cáo tài chính

13. Các nguyên tắc cơ bản chi phối kiểm toán báo cáo tài chính, gồm:

- Tuân thủ pháp luật của Nhà nước;
- Tuân thủ nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp;
- Tuân thủ chuẩn mực kiểm toán;
- Kiểm toán viên phải có thái độ hoài nghi mang tính nghề nghiệp.

14. Kiểm toán viên phải luôn luôn coi trọng và chấp hành đúng pháp luật của Nhà nước trong quá trình hành nghề kiểm toán.

15. Kiểm toán viên phải tuân thủ các nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp kiểm toán, như sau:

- a) Độc lập;
- b) Chính trực;
- c) Khách quan;
- d) Năng lực chuyên môn và tính thận trọng;
- e) Tính bí mật;
- f) Tư cách nghề nghiệp;
- g) Tuân thủ chuẩn mực chuyên môn.

16. Độc lập: Độc lập là nguyên tắc hành nghề cơ bản của kiểm toán viên.

Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên phải thực sự không bị chi phối hoặc tác động bởi bất kỳ lợi ích vật chất hoặc tinh thần nào làm ảnh hưởng đến sự trung thực, khách quan và độc lập nghề nghiệp của mình. Kiểm toán viên không được nhân làm kiểm toán cho các đơn vị mà mình có quan hệ kinh tế hoặc quyền lợi kinh tế như góp vốn cổ phần, cho vay hoặc vay vốn từ khách hàng, hoặc là cổ đông chi phối của khách hàng, hoặc có ký kết hợp đồng gia công, dịch vụ, đại lý tiêu thụ hàng hoá,...

Kiểm toán viên không được nhân làm kiểm toán ở những đơn vị mà bản thân có quan hệ họ hàng thân thuộc (như bố, mẹ, vợ, chồng, con cái, anh chị em ruột) với những người trong bộ máy quản lý (Hội đồng quản trị, Ban Giám đốc, các trưởng, phó phòng và những người tương đương) trong đơn vị được kiểm toán.

Kiểm toán viên không được vừa làm dịch vụ kế toán (như trực tiếp ghi chép, giữ sổ kế toán và lập báo cáo tài chính) vừa làm dịch vụ kiểm toán cho cùng một khách hàng.

Trong quá trình kiểm toán, nếu có sự hạn chế về tính độc lập thì kiểm toán viên phải tìm cách loại bỏ sự hạn chế này. Nếu không loại bỏ được thì kiểm toán viên phải nêu rõ điều này trong báo cáo kiểm toán.

17. Chính trực: Kiểm toán viên phải thẳng thắn, trung thực và có chính kiến rõ ràng.

18. Khách quan: Kiểm toán viên phải công bằng, tôn trọng sự thật và không được thành kiến, thiên vị.

19. Năng lực chuyên môn và tính thận trọng: Kiểm toán viên phải thực hiện công việc kiểm toán với đầy đủ năng lực chuyên môn cần thiết, với sự thận trọng cao nhất và tinh thần làm việc chuyên cần. Kiểm toán viên có nhiệm vụ duy trì, cập nhật và nâng cao kiến thức trong hoạt động thực tiễn, trong môi trường pháp lý và các tiến bộ kỹ thuật để đáp ứng yêu cầu công việc.

20. Tính bí mật : Kiểm toán viên phải bảo mật các thông tin có được trong quá trình kiểm toán, không được tiết lộ bất cứ một thông tin nào khi chưa được phép của người có thẩm quyền, trừ khi có nghĩa vụ phải công khai theo yêu cầu của pháp luật hoặc trong phạm vi quyền hạn nghề nghiệp của mình.

Chuẩn mực số 200- Mục tiêu và nguyên tắc cơ bản chi phối kiểm toán BCTC

21. Tư cách nghề nghiệp: Kiểm toán viên phải trau dồi và bảo vệ uy tín nghề nghiệp, không được gây ra những hành vi làm giảm uy tín nghề nghiệp.

22. Tuân thủ chuẩn mực chuyên môn: Kiểm toán viên phải thực hiện công việc kiểm toán theo những kỹ thuật và chuẩn mực chuyên môn đã qui định trong chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (hoặc chuẩn mực kiểm toán quốc tế được Việt Nam chấp nhận) và các quy định pháp luật hiện hành.

23. Kiểm toán viên phải tuân thủ chuẩn mực kiểm toán Việt Nam hoặc chuẩn mực kiểm toán quốc tế được Việt Nam chấp nhận. Các chuẩn mực kiểm toán này qui định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc và thủ tục cơ bản liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính.

24. Kiểm toán viên phải có thái độ hoài nghi mang tính nghề nghiệp trong quá trình lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán và phải luôn ý thức rằng có thể tồn tại những tình huống dẫn đến những sai sót trọng yếu trong các báo cáo tài chính. Ví dụ: Khi nhận được bản giải trình của Giám đốc đơn vị, kiểm toán viên không được thừa nhận ngay các giải trình đó đã là đúng, mà phải tìm được những bằng chứng cần thiết chứng minh cho giải trình đó.

Phạm vi kiểm toán

25. “Phạm vi kiểm toán” là những công việc và thủ tục kiểm toán cần thiết mà kiểm toán viên phải xác định và thực hiện trong quá trình kiểm toán để đạt được mục tiêu kiểm toán. Thủ tục kiểm toán phải được xác định trên cơ sở chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (hoặc chuẩn mực kiểm toán quốc tế được chấp nhận), phù hợp yêu cầu của tổ chức nghề nghiệp, phù hợp qui định của pháp luật và các thoả thuận trong hợp đồng kiểm toán.

Đảm bảo hợp lý

26. Kiểm toán viên thực hiện kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (hoặc chuẩn mực kiểm toán quốc tế được chấp nhận) để có được một sự đảm bảo hợp lý rằng báo cáo tài chính nếu có sai sót trọng yếu thì đã được kiểm toán viên phát hiện và trình bày trong báo cáo kiểm toán. Báo cáo tài chính đã được kiểm toán, nói chung không còn (hoặc không có) sai sót trọng yếu. “Đảm bảo hợp lý” là khái niệm liên quan đến việc thu thập bằng chứng kiểm toán cần thiết giúp kiểm toán viên và công ty kiểm toán kết luận rằng không còn sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính. Khái niệm “đảm bảo hợp lý” liên quan đến toàn bộ quá trình kiểm toán.

27. Khả năng phát hiện ra sai sót trọng yếu của kiểm toán viên bị giới hạn do những hạn chế tiềm tàng sau đây:

- . Sử dụng phương pháp kiểm tra chọn mẫu và áp dụng các thử nghiệm;
- . Những hạn chế tiềm tàng của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ (Ví dụ: Khả năng xảy ra thông đồng, lập chứng từ giả, ...);
- . Phần lớn các bằng chứng kiểm toán thường có tính xét đoán và thuyết phục nhiều hơn sự đảm bảo chắc chắn và khẳng định.

28. Để đưa ra ý kiến kiểm toán, kiểm toán viên chủ yếu phải dựa vào sự đánh giá, xét đoán riêng của mình, đặc biệt liên quan đến việc:

- . Thu thập bằng chứng kiểm toán;
- . Rút ra kết luận dựa trên các bằng chứng kiểm toán thu thập được, (Ví dụ: Đánh giá tính hợp lý của các ước tính kế toán như khấu hao TSCĐ, lập dự phòng, ...).

Trách nhiệm đối với báo cáo tài chính

29. Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán chịu trách nhiệm lập, trình bày trung thực, hợp lý báo cáo tài chính theo đúng chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp thuận) và các quy định có liên quan.

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán chịu trách nhiệm kiểm tra, chuẩn bị và trình bày ý kiến của mình về báo cáo tài chính.

Việc kiểm toán báo cáo tài chính không làm giảm nhẹ trách nhiệm của Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán đối với báo cáo tài chính.

Chuẩn mực số 210- Hợp đồng kiểm toán

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỰC SỐ 210

"HỢP ĐỒNG KIỂM TOÁN"

(Ban hành theo Quyết định số 120/1999/QĐ-BTC
ngày 27 tháng 9 năm 1999 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUI ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là qui định các nguyên tắc và nội dung cơ bản của các thoả thuận giữa công ty kiểm toán với khách hàng về các điều khoản và điều kiện :

a) Của hợp đồng kiểm toán;

b) Về trách nhiệm của công ty kiểm toán và khách hàng khi thực hiện hoặc thay đổi các điều khoản của hợp đồng kiểm toán.

Chuẩn mực này cũng hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc và nội dung cơ bản của hợp đồng kiểm toán.

Việc ký kết và thực hiện hợp đồng kiểm toán phải phù hợp với quy định của Pháp luật về Hợp đồng kinh tế và Chuẩn mực kiểm toán này.

02. Công ty kiểm toán và khách hàng phải cùng nhau thống nhất về các điều khoản và điều kiện của hợp đồng kiểm toán. Các điều khoản và điều kiện đã thoả thuận phải được ghi trong hợp đồng kiểm toán hoặc các hình thức văn bản cam kết phù hợp khác.

03. Chuẩn mực này áp dụng cho việc lập và thực hiện hợp đồng kiểm toán báo cáo tài chính và được vận dụng cho việc lập và thực hiện hợp đồng kiểm toán thông tin tài chính khác và các dịch vụ liên quan của công ty kiểm toán.

Trường hợp công ty kiểm toán cung cấp dịch vụ liên quan khác, như tư vấn thuế, tư vấn tài chính, kế toán, ... thì việc ký kết hợp đồng tư vấn riêng là cần thiết.

Kiểm toán viên, công ty kiểm toán và khách hàng phải thực hiện các qui định của chuẩn mực này trong việc thoả thuận và thực hiện hợp đồng kiểm toán.

Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

04. Hợp đồng kiểm toán: Là sự thoả thuận bằng văn bản giữa các bên tham gia ký kết (công ty kiểm toán, khách hàng) về các điều khoản và điều kiện thực hiện kiểm toán của khách hàng và công ty kiểm toán, trong đó xác định mục tiêu, phạm vi kiểm toán, quyền và trách nhiệm của mỗi bên, hình thức báo cáo kiểm toán, thời gian thực hiện và các điều khoản về phí, về xử lý khi tranh chấp hợp đồng.

Hợp đồng kiểm toán phải được lập và ký chính thức trước khi tiến hành công việc kiểm toán nhằm bảo vệ lợi ích của khách hàng và của công ty kiểm toán.

Nội dung chuẩn mực

05. Công ty kiểm toán và khách hàng khi ký kết hợp đồng kiểm toán, hợp đồng dịch vụ hoặc ký văn bản cam kết khác thay cho hợp đồng phải tuân thủ các quy định của pháp luật hiện hành về hợp đồng kinh tế.

06. Hợp đồng kiểm toán phải có đầy đủ các điều khoản chung của hợp đồng kinh tế theo qui định hiện hành, có thể thay đổi phù hợp với sự thoả thuận của các bên, nhưng phải bao gồm các yếu tố chủ yếu sau đây:

- Số hiệu văn bản; ngày, tháng, năm ký hợp đồng;

- Tên, địa chỉ, số tài khoản và ngân hàng giao dịch của các bên;

Chuẩn mực số 210- Hợp đồng kiểm toán

- Nội dung dịch vụ;
- Chất lượng hoặc yêu cầu kỹ thuật của công việc;
- Điều kiện nghiệm thu, giao nhận;
- Các biện pháp bảo đảm thực hiện hợp đồng;
- Trách nhiệm do vi phạm hợp đồng;
- Giá cả và phương thức thanh toán;
- Thời hạn có hiệu lực của hợp đồng;
- Ngôn ngữ sử dụng trong hợp đồng;
- Số lượng bản hợp đồng chính thức và nơi quản lý.
- Họ tên, chức vụ, chữ ký người đại diện (hoặc người được uỷ quyền) đóng dấu của các bên tham gia ký hợp đồng;
- Các thoả thuận khác.

Ngoài những yếu tố chủ yếu nói trên, hợp đồng kiểm toán còn có những nội dung sau:

- Mục đích, phạm vi và nội dung kiểm toán hoặc dịch vụ khác;
- Trách nhiệm của Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính;
- Trách nhiệm của khách hàng trong việc cung cấp chứng từ, tài liệu kế toán và những thông tin khác liên quan đến công việc kiểm toán;
- Phạm vi kiểm toán phải phù hợp và tuân thủ pháp luật và các chính sách, chế độ hiện hành;
- Hình thức báo cáo kiểm toán hoặc hình thức khác thể hiện kết quả kiểm toán;
- Có điểm nói rõ là trên thực tế có những rủi ro khó tránh khỏi do bản chất và những hạn chế vốn có của kiểm toán cũng như của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ, do ngoài khả năng của kiểm toán viên trong việc phát hiện ra những sai sót; (Ví dụ: Có những tài liệu giải trình sai vẫn không phát hiện ra).

07. Công ty kiểm toán có thể bổ sung thêm các nội dung sau vào hợp đồng kiểm toán:

- Những điều khoản liên quan đến việc lập kế hoạch kiểm toán;
- Trách nhiệm của khách hàng trong việc cung cấp bằng văn bản sự đảm bảo về những thông tin đã cung cấp liên quan đến kiểm toán;
- Mô tả hình thức các loại thư, báo cáo khác mà công ty kiểm toán có thể gửi cho khách hàng (như thư quản lý, bản giải trình của Giám đốc, thư xác nhận của người thứ 3 ...);
- Cơ sở tính phí kiểm toán, loại tiền dùng để thanh toán, tỷ giá (nếu có).

08. Trong trường hợp cần thiết, các bên tham gia hợp đồng có thể thoả thuận để bổ sung vào hợp đồng kiểm toán các nội dung sau:

- Các điều khoản liên quan đến việc tham gia của các kiểm toán viên và chuyên gia khác vào một số công việc trong quá trình kiểm toán;
- Các điều khoản liên quan đến việc tham gia của các kiểm toán viên nội bộ và nhân viên khác của khách hàng;
- Đối với trường hợp kiểm toán lần đầu, những thủ tục cần thực hiện với kiểm toán viên và công ty kiểm toán đã kiểm toán năm trước (nếu có);
- Tranh chấp và điều kiện xử lý tranh chấp hợp đồng;
- Giới hạn trách nhiệm tài chính của công ty kiểm toán và kiểm toán viên khi xảy ra rủi ro kiểm toán;
- Tham chiếu các thoả thuận khác giữa công ty kiểm toán với khách hàng.

09. Hợp đồng kiểm toán phải được Giám đốc (hoặc người đứng đầu, hoặc người được uỷ quyền theo qui định của pháp luật) công ty kiểm toán và khách hàng ký tên, đóng dấu theo qui định hiện hành.

Trường hợp hai hoặc nhiều công ty kiểm toán cùng thực hiện chung một cuộc kiểm toán thì hợp đồng kiểm toán phải ghi đủ các thông tin liên quan đến các bên và phải có đủ chữ ký của người có thẩm quyền và đóng dấu của các bên tham gia hợp đồng.

Ngôn ngữ sử dụng trong hợp đồng kiểm toán là Tiếng Việt Nam, hoặc Tiếng Việt Nam và một thứ tiếng nước ngoài khác theo thoả thuận của các bên.

Chuẩn mực số 210- Hợp đồng kiểm toán

Hợp đồng kiểm toán phải lưu ít nhất một bản chính thức kèm theo phụ lục hợp đồng (nếu có) ở mỗi bên tham gia ký hợp đồng.

10. Khi hoàn thành công việc theo thoả thuận trong hợp đồng kiểm toán, các bên ký hợp đồng phải làm thủ tục thanh lý hợp đồng và lập “Biên bản thanh lý hợp đồng kiểm toán” theo qui định hiện hành, gồm các điểm chủ yếu sau:

- Số hiệu và ngày tháng lập biên bản thanh lý hợp đồng;
- Người đại diện các bên hợp đồng thực hiện việc thanh lý;
- Nội dung, chất lượng công việc đã hoàn thành và đã bàn giao;
- Tình hình và trách nhiệm thanh toán phí dịch vụ;
- Họ tên, chức vụ, chữ ký người đại diện, đóng dấu của các bên tham gia hợp đồng;
- Biên bản thanh lý hợp đồng được lưu ở các bên tham gia ký kết hợp đồng kiểm toán.

Kiểm toán đơn vị cấp dưới

11. Trường hợp công ty kiểm toán thực hiện kiểm toán đơn vị cấp trên (Tổng công ty, công ty, ...) đồng thời thực hiện kiểm toán đơn vị cấp dưới (Công ty, chi nhánh trực thuộc, phụ thuộc, ...) thì phải xem xét các yếu tố sau để quyết định việc lập và ký hợp đồng kiểm toán riêng cho đơn vị cấp dưới:

- . Người chịu trách nhiệm chọn công ty kiểm toán cho đơn vị cấp dưới;
- . Yêu cầu cần có báo cáo kiểm toán riêng cho đơn vị cấp dưới;
- . Những yêu cầu pháp lý;
- . Phạm vi kiểm toán do công ty kiểm toán khác thực hiện;
- . Mức độ kiểm soát hoặc phân cấp quản lý của đơn vị cấp trên đối với đơn vị cấp dưới;
- . Mức độ độc lập của Giám đốc đơn vị cấp dưới.

12. Trường hợp hợp đồng kiểm toán đã được ký giữa đơn vị cấp trên với công ty kiểm toán ở Việt Nam thì công ty kiểm toán và khách hàng là đơn vị cấp dưới không phải ký hợp đồng kiểm toán; Công ty kiểm toán và đơn vị cấp dưới phải tuân thủ theo hợp đồng kiểm toán đã ký giữa đơn vị cấp trên với công ty kiểm toán.

Trường hợp đơn vị cấp dưới có những thoả thuận riêng về phạm vi, đối tượng kiểm toán, thời gian thực hiện, mức phí, yêu cầu lập báo cáo kiểm toán riêng hoặc yêu cầu riêng biệt khác thì công ty kiểm toán và đơn vị cấp dưới có thể thoả thuận để ký hợp đồng riêng hoặc một bản phụ lục bổ sung kèm theo hợp đồng do cấp trên đã ký.

Hợp đồng kiểm toán nhiều năm

13. Công ty kiểm toán và khách hàng được phép ký hợp đồng kiểm toán cho nhiều năm tài chính. Trường hợp hợp đồng kiểm toán đã được ký cho nhiều năm, trong mỗi năm công ty kiểm toán và khách hàng phải cân nhắc xem nếu có những điểm cần phải thay đổi, bổ sung thì phải thoả thuận bằng văn bản về những điều khoản và điều kiện thay đổi của hợp đồng cho năm kiểm toán hiện hành. Văn bản này được coi là phụ lục của hợp đồng kiểm toán đã ký trước đó.

14. Hợp đồng kiểm toán được lập lại cho năm kiểm toán hiện hành khi phát sinh các trường hợp sau:

- . Khách hàng yêu cầu thay đổi mục đích và phạm vi kiểm toán;
- . Một số điều khoản quan trọng của hợp đồng kiểm toán phải sửa đổi;
- . Có những thay đổi lớn trong tổ chức bộ máy quản lý của khách hàng, trong Hội đồng quản trị hay trong tỷ lệ góp vốn của khách hàng;
- . Có những thay đổi cơ bản về bản chất và qui mô hoạt động kinh doanh của khách hàng;
- . Những yêu cầu pháp lý.

Chấp nhận sửa đổi hợp đồng

15. Trong quá trình thực hiện kiểm toán theo hợp đồng, trường hợp khách hàng có yêu cầu sửa đổi một số điều khoản của hợp đồng làm cho mức độ đảm bảo của kiểm toán giảm đi thì công ty kiểm toán phải xem xét có chấp nhận yêu cầu này của khách hàng hay không.

16. Khi khách hàng yêu cầu công ty kiểm toán sửa đổi hợp đồng vì các lý do như có sự hiểu nhầm về tính chất của kiểm toán hay dịch vụ liên quan khác đã nêu trong hợp đồng ban đầu, hoặc yêu cầu giới hạn về phạm vi kiểm toán ..., thì công ty kiểm toán phải xem xét kỹ lưỡng lý do của những yêu cầu này, đặc biệt là những hậu quả do giới hạn phạm vi kiểm toán.

Chuẩn mực số 210- Hợp đồng kiểm toán

17. Lý do sửa đổi hợp đồng được coi là hợp lý nếu có những biến động lớn trong kinh doanh ảnh hưởng trực tiếp đến nhu cầu của khách hàng hoặc có những hiểu lầm về tính chất của dịch vụ. Ngược lại, nếu những biến động này dựa trên những thông tin không chính xác, không đầy đủ hoặc không hợp lý thì các lý do khách hàng yêu cầu sửa đổi hợp đồng là không được chấp nhận.

18. Trước khi chấp nhận sửa đổi hợp đồng kiểm toán, ngoài những vấn đề nêu trên, công ty kiểm toán phải tính đến những hậu quả của sự sửa đổi hợp đồng về mặt pháp lý hoặc các nghĩa vụ khác.

19. Nếu công ty kiểm toán coi sự sửa đổi hợp đồng là hợp lý và nếu những công việc kiểm toán đã hoàn thành vẫn tuân thủ chuẩn mực kiểm toán áp dụng cho hợp đồng sửa đổi này, thì báo cáo kiểm toán được lập sẽ tuân theo những điều khoản đã sửa đổi của hợp đồng. Để tránh hiểu lầm cho người sử dụng, báo cáo kiểm toán không đề cập đến:

a) Hợp đồng ban đầu, hoặc:

b) Bất cứ thủ tục nào đã thực hiện theo hợp đồng ban đầu, trừ khi hợp đồng sửa đổi có qui định phải tuân thủ một số điều khoản đã có trong hợp đồng ban đầu.

20. Mọi trường hợp có sửa đổi các điều khoản của hợp đồng, công ty kiểm toán và khách hàng đều phải thống nhất bằng văn bản về những điều khoản mới.

21. Công ty kiểm toán sẽ không chấp nhận thay đổi hợp đồng nếu không có đủ lý do chính đáng. Ví dụ: Trong quá trình thực hiện hợp đồng kiểm toán, kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán liên quan đến khoản nợ phải thu, trong khi khách hàng yêu cầu sửa đổi hợp đồng để tránh đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận từng phần hoặc từ chối đưa ra ý kiến.

22. Nếu công ty kiểm toán không thể chấp nhận sửa đổi hợp đồng và không được phép tiếp tục thực hiện hợp đồng ban đầu, thì công ty kiểm toán phải đình chỉ ngay công việc kiểm toán và phải thông báo cho các bên theo qui định của hợp đồng và các qui định có liên quan, như người đại diện ký hợp đồng, Hội đồng quản trị hoặc các cổ đông về những lý do dẫn đến việc chấm dứt hợp đồng kiểm toán.

23. Nếu một trong các bên hoặc tất cả các bên tham gia ký kết hợp đồng kiểm toán yêu cầu chấm dứt hợp đồng thì các bên phải cùng nhau thoả thuận cách xử lý về chấm dứt hợp đồng theo đúng quy định của pháp luật. Biên bản chấm dứt hợp đồng kiểm toán phải được lưu ở các bên tham gia ký hợp đồng kiểm toán.

24. Để đơn giản về mặt thủ tục, một số dịch vụ tư vấn không thường xuyên, thực hiện trong một thời gian ngắn thì có thể không lập hợp đồng dịch vụ nhưng phải có văn bản cam kết giữa các bên về dịch vụ cung cấp (Ví dụ: Thư hẹn kiểm toán).

25. Nếu khách hàng và công ty kiểm toán sử dụng văn bản cam kết khác thay cho hợp đồng kiểm toán thì văn bản cam kết phải đảm bảo các điều khoản và điều kiện cơ bản của hợp đồng kiểm toán.

26. Ví dụ Hợp đồng kiểm toán (Phụ lục số 01).

27. Ví dụ Hợp đồng kiểm toán (Trường hợp 2 công ty kiểm toán cùng thực hiện một cuộc kiểm toán - Phụ lục số 02).

28. Ví dụ Thư hẹn kiểm toán (Trường hợp thay cho hợp đồng kiểm toán - Phụ lục số 03).

Chuẩn mực số 210- Hợp đồng kiểm toán

PHỤ LỤC SỐ 01 Ví dụ Hợp đồng kiểm toán

CÔNG TY KIỂM TOÁN:....
CỘNG HOÀ XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
(Địa chỉ, điện thoại, fax)

Độc lập - Tự do - Hạnh phúc _____

Số: /HĐKT Ngày tháng năm

HỢP ĐỒNG KIỂM TOÁN **V/v: Kiểm toán Báo cáo tài chính năm của Công ty ...**

Căn cứ ... (Pháp lệnh Hợp đồng kinh tế và Nghị định số ngày..... của Chính phủ, qui định chi tiết việc thi hành Pháp lệnh Hợp đồng kinh tế);

Căn cứ ... (Nghị định số 07/CP ngày 29/01/1994 của Chính phủ ban hành Quy chế kiểm toán độc lập trong nền kinh tế quốc dân);

Thực hiện chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 về Hợp đồng kiểm toán;

Bên A: Công ty (Dưới đây gọi tắt là Bên A)

Đại diện là Ông (Bà) :
Chức vụ :
Điện thoại :
Fax :
Địa chỉ :
Tài khoản số : tại ngân hàng

Bên B: Công ty kiểm toán (Dưới đây gọi tắt là Bên B)

Đại diện là Ông (Bà) :
Chức vụ :
Điện thoại :
Fax :
Địa chỉ :
Tài khoản số : tại ngân hàng

Sau khi thoả thuận, hai bên nhất trí ký hợp đồng này gồm các điều khoản sau:

Điều 1: Nội dung dịch vụ.

Bên B sẽ cung cấp cho Bên A dịch vụ kiểm toán Báo cáo tài chính năm ... kết thúc ngày.../.../... (hoặc ...).

Điều 2: Luật định và chuẩn mực.

Dịch vụ kiểm toán được tiến hành theo... (quy chế kiểm toán độc lập), theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (hoặc Chuẩn mực kiểm toán quốc tế được Việt Nam chấp nhận). Các chuẩn mực này đòi hỏi Bên B phải lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng báo cáo tài chính không còn chứa đựng những sai sót trọng yếu. Công việc kiểm toán bao gồm việc kiểm tra và thực hiện các thử nghiệm cơ bản các bằng chứng cho những khoản mục và những

Chuẩn mực số 210- Hợp đồng kiểm toán

thông tin trong báo cáo tài chính. Công việc kiểm toán cũng bao gồm việc đánh giá các chính sách kế toán được áp dụng, các ước tính và xét đoán quan trọng của Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.

Do bản chất và những hạn chế vốn có của kiểm toán cũng như của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ, có những rủi ro khó tránh khỏi, ngoài khả năng của kiểm toán viên và công ty kiểm toán trong việc phát hiện hết sai sót.

Điều 3: Trách nhiệm và quyền hạn của các bên.

3.1/ Trách nhiệm của Bên A:

- . Lưu giữ và quản lý chứng từ, sổ kế toán, báo cáo tài chính và các tài liệu có liên quan đến Bên A một cách an toàn, bí mật theo qui định của Nhà nước;
- . Bảo đảm cung cấp kịp thời, đầy đủ cho Bên B các thông tin cần thiết có liên quan đến cuộc kiểm toán bao gồm chứng từ, sổ kế toán, báo cáo tài chính và các tài liệu liên quan khác;
- . Báo cáo tài chính dùng để kiểm toán phải được Bên A ký và đóng dấu chính thức trước khi cung cấp cho Bên B. Việc lập báo cáo tài chính và công bố các thông tin khác là trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán. Trách nhiệm này đòi hỏi hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ phải thích đáng, sự lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán và việc đảm bảo an toàn cho các tài sản của đơn vị;
- . Bên B có thể yêu cầu Bên A xác nhận bằng văn bản sự đảm bảo về các thông tin và tài liệu liên quan đến cuộc kiểm toán đã cung cấp cho Bên B;
- . Cử nhân viên của Bên A tham gia, phối hợp với Bên B và tạo điều kiện thuận lợi để Bên B có thể xem xét tất cả chứng từ, sổ kế toán và các thông tin khác cần thiết cho cuộc kiểm toán.

...

3.2/ Trách nhiệm của Bên B:

- . Bên B bảo đảm tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán hiện hành (như Điều 2);
- . Xây dựng và thông báo cho Bên A nội dung, kế hoạch kiểm toán. Thực hiện kế hoạch kiểm toán theo đúng nguyên tắc độc lập, khách quan và bí mật;
- . Cử kiểm toán viên và chuyên gia có năng lực, kinh nghiệm thực hiện công việc kiểm toán (hoặc cử đúng danh sách kiểm toán viên đã thoả thuận).

Điều 4: Báo cáo kiểm toán.

Sau khi hoàn thành cuộc kiểm toán, Bên B sẽ cung cấp cho Bên A:

- . Báo cáo kiểm toán;
- . Thư quản lý (nếu có) sẽ đề cập đến những điểm thiếu sót cần khắc phục và ý kiến đề xuất của kiểm toán viên nhằm cải tiến hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ;
- . Báo cáo kiểm toán và Thư quản lý (nếu có) được lập gồm bộ bằng Tiếng Việt, bộ bằng Tiếng (Anh), trong đó bản tiếng Việt là bản gốc; Công ty giữ bản Tiếng Việt và bản Tiếng (Anh), Công ty kiểm toán giữ bản Tiếng Việt và bản Tiếng (Anh).

.....

Điều 5: Phí dịch vụ và phương thức thanh toán.

- Tổng số phí dịch vụ là : (Bằng chữ);
- Phương thức thanh toán (theo thoả thuận).

Phí này sẽ được thanh toán bằng tiền mặt hoặc chuyển khoản, bằng tiền đồng Việt Nam hoặc đồng ngoại tệ theo tỷ giá ...

Nếu Bên A có yêu cầu Bên B cung cấp dịch vụ tư vấn thuế, tư vấn tài chính, kế toán, ... thì nội dung công việc và mức phí sẽ được thoả thuận sau, ngoài hợp đồng này (nếu chưa ghi tại Điều 1 và Điều 5).

Điều 6: Cam kết thực hiện và thời gian hoàn thành.

Hai bên cam kết thực hiện tất cả các điều khoản đã ghi trong Hợp đồng. Trong quá trình thực hiện, nếu phát sinh vướng mắc, hai bên phải kịp thời thông báo cho nhau và trao đổi, tìm giải pháp

Chuẩn mực số 210- Hợp đồng kiểm toán

thích hợp. Mọi thông tin phải được thông báo trực tiếp cho mỗi bên bằng văn bản theo địa chỉ đã ghi trên đây.

Thời gian hoàn thành cuộc kiểm toán là ngày kể từ ngày ký hợp đồng.

Điều 7: Hiệu lực, ngôn ngữ và thời hạn hợp đồng.

Hợp đồng này được lập thành bản Tiếng Việt, ... bản Tiếng (Anh) trong đó bản Tiếng Việt là bản gốc và có hiệu lực từ ngày có đủ chữ ký và đóng dấu. Mỗi bên giữ ... bản Tiếng Việt,... bản Tiếng (Anh).

Hợp đồng này có giá trị thực hiện cho đến khi thanh lý hợp đồng hoặc hai bên cùng nhất trí hủy bỏ hợp đồng.

ĐẠI DIỆN BÊN B ĐẠI DIỆN BÊN A
CÔNG TY KIỂM TOÁN CÔNG TY

Giám đốc Giám đốc
(Họ tên, chữ ký, đóng dấu) (Họ tên, chữ ký, đóng dấu)

PHỤ LỤC SỐ 02

Ví dụ Hợp đồng kiểm toán

(Trường hợp 2 công ty kiểm toán cùng thực hiện một cuộc kiểm toán)

CÔNG TY KIỂM TOÁN A CÔNG TY KIỂM TOÁN B
(Địa chỉ, điện thoại, fax) (Địa chỉ, điện thoại, fax)

CỘNG HOÀ XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM

Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

Số: /HĐKT , Ngày tháng năm

HỢP ĐỒNG KIỂM TOÁN

V/v: Kiểm toán báo cáo tài chính năm ... của Công ty ABC

Căn cứ ... (Pháp lệnh Hợp đồng kinh tế và Nghị định số ngày..... của Chính phủ, qui định chi tiết việc thi hành Pháp lệnh Hợp đồng kinh tế);

Căn cứ ... (Nghị định số 07/CP ngày 29/01/1994 của Chính phủ ban hành Quy chế kiểm toán độc lập trong nền kinh tế quốc dân);

Thực hiện chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 về Hợp đồng kiểm toán;

Theo yêu cầu của Công ty ABC về việc bổ nhiệm Công ty kiểm toán A và Công ty kiểm toán B cùng tiến hành kiểm toán báo cáo tài chính kết thúc ngày ... tháng ... năm của Công ty ABC.

Bên A: Công ty ABC Dưới đây gọi tắt là Bên A

Đại diện là Ông (Bà) :
Chức vụ :
Điện thoại :
Fax :
Địa chỉ :
Tài khoản số : tại ngân hàng

Bên B, gồm: Dưới đây gọi tắt là Bên B
Công ty kiểm toán A

Chuẩn mực số 210- Hợp đồng kiểm toán

Điều 6: Cam kết thực hiện và thời gian hoàn thành: (như Phụ lục số 01).

Điều 7: Hiệu lực, ngôn ngữ và thời hạn hợp đồng (như Phụ lục số 01).

ĐẠI DIỆN BÊN B	ĐẠI DIỆN BÊN A
Công ty kiểm toán a	Công ty abc
Giám đốc	Giám đốc
(Họ tên, chữ ký, đóng dấu)	(Họ tên, chữ ký, đóng dấu)

CÔNG TY KIỂM TOÁN B
Giám đốc
(Họ tên, chữ ký, đóng dấu)

Chuẩn mực số 210- Hợp đồng kiểm toán

Ví dụ Thư hẹn kiểm toán

CÔNG TY KIỂM TOÁN A
(Địa chỉ, điện thoại, fax)

....., Ngày tháng năm ..

Kính gửi: Công ty ABC
Số 12, Phố P. Hà Nội, Việt Nam

Người nhận: Ông (Bà)
Giám đốc

V/v: Cung cấp dịch vụ chuyên ngành kế toán, kiểm toán
cho Công ty ABC

Thưa Ông (Bà),
Công ty Kiểm toán A xin gửi tới Ông (Bà) lời chào trân trọng và lời cảm ơn về sự tín nhiệm của Ông (Bà) tới những dịch vụ chuyên ngành của chúng tôi trong những năm qua.
Chúng tôi hân hạnh được gửi tới Ông (Bà) bức thư này về dịch vụ kiểm toán Báo cáo tài chính năm... kết thúc ngày tháng năm của Công ty ABC.

Công việc thực hiện

Kiểm toán báo cáo tài chính

. Chúng tôi sẽ tiến hành kiểm toán báo cáo tài chính cho năm tài chính... kết thúc ngày.../.../..., tuân theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (hoặc chuẩn mực kiểm toán quốc tế được chấp nhận) và các qui định hiện hành của Việt Nam.

. Công ty ABC có trách nhiệm lưu giữ chứng từ, sổ kế toán, các tài liệu liên quan; có trách nhiệm lập, ký báo cáo tài chính và cung cấp đầy đủ, kịp thời tài liệu theo yêu cầu của chúng tôi.

. Chúng tôi có trách nhiệm kiểm tra và trình bày ý kiến về báo cáo tài chính; lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán nhằm đưa ra sự đảm bảo hợp lý rằng các báo cáo tài chính không còn chứa đựng những sai sót trọng yếu. Chúng tôi cũng đánh giá việc thực hiện chuẩn mực và chế độ kế toán của Công ty.

. Do bản chất và những hạn chế vốn có của kiểm toán cũng như của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ có những rủi ro khó tránh khỏi, ngoài khả năng của kiểm toán viên và công ty kiểm toán trong việc phát hiện hết sai sót.

. Kết thúc cuộc kiểm toán, chúng tôi sẽ cung cấp cho Ông (Bà) ... bản Báo cáo kiểm toán và Thư quản lý (nếu có) bằng Tiếng Việt và Tiếng (Anh) đề cập đến những điểm thiếu sót của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ mà chúng tôi đã phát hiện ra.

. Chúng tôi chịu trách nhiệm của mình theo qui định của pháp luật về kiểm toán độc lập báo cáo tài chính.

. Công việc được hoàn thành sau ngày, kể từ ngày bức thư này được Ông (Bà) chấp nhận chính thức.

(Có thể nêu các loại dịch vụ khác, các cam kết về trách nhiệm của Giám đốc Công ty ABC và trách nhiệm của Công ty kiểm toán).

Phí dự tính

Chúng tôi xác định giá phí cho từng loại dịch vụ khác nhau dựa trên mức độ phức tạp và hiệu quả thực tế của công việc hoàn thành. Ngoài ra chúng tôi sẽ tính thêm một số chi phí khác trên cơ sở chứng từ phát sinh thực tế.

Chuẩn mực số 210- Hợp đồng kiểm toán

Chúng tôi dự tính mức phí kiểm toán cho năm tài chính kết thúc ngày ../../... làVND (Bằng chữ), và mức chi phí khác không vượt quá VND.

Chúng tôi rất vui lòng được giải đáp những thắc mắc của Ông (Bà) nếu có.

Nếu Ông (Bà) chấp thuận Thư hẹn này của chúng tôi, xin vui lòng ký tên xác nhận dưới đây và gửi lại cho chúng tôi một (01) bản.

Chúng tôi hy vọng sớm nhận được sự xác nhận của Ông (Bà).

Xin chân thành cảm ơn !

Kính thư

ĐẠI DIỆN CÔNG TY KIỂM TOÁN A

Giám đốc

(Họ tên, chữ ký, đóng dấu)

Chúng tôi đã đọc và nhất trí với các điều khoản nêu trên

ĐẠI DIỆN CÔNG TY ABC

Giám đốc

(Họ tên, chữ ký, đóng dấu)

**HỆ THỐNG
CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN VIỆT NAM**

CHUẨN MỤC SỐ 230

"HỒ SƠ KIỂM TOÁN"

*(Ban hành theo Quyết định số 120/1999/QĐ-BTC
ngày 27 tháng 9 năm 1999 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUI ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là qui định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc và thủ tục cơ bản liên quan đến việc lập, thu thập, phân loại, sử dụng và lưu trữ hồ sơ kiểm toán báo cáo tài chính.

02. Kiểm toán viên phải thu thập và lưu trong hồ sơ kiểm toán mọi tài liệu, thông tin cần thiết liên quan đến cuộc kiểm toán đủ để làm cơ sở cho việc hình thành ý kiến kiểm toán của mình và chứng minh rằng cuộc kiểm toán đã được thực hiện theo đúng các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (hoặc chuẩn mực kiểm toán quốc tế được chấp nhận).

03. Hồ sơ kiểm toán dùng để:

- Lưu trữ những bằng chứng thu được trong quá trình thực hiện kiểm toán, và làm cơ sở cho việc đưa ra ý kiến của kiểm toán viên;
- Trợ giúp cho việc lập kế hoạch và thực hiện công việc kiểm toán;
- Trợ giúp cho việc kiểm tra, soát xét và đánh giá chất lượng công việc kiểm toán;
- Trợ giúp cho việc xử lý các phát sinh sau cuộc kiểm toán.

04. Chuẩn mực này áp dụng cho việc lập hồ sơ kiểm toán báo cáo tài chính và được vận dụng cho việc lập hồ sơ kiểm toán thông tin tài chính khác và lập hồ sơ các dịch vụ liên quan của công ty kiểm toán.

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thực hiện những qui định của chuẩn mực này trong việc lập, thu thập, phân loại, sử dụng và lưu trữ hồ sơ kiểm toán.

Căn cứ vào chuẩn mực này, công ty kiểm toán phải quy định cụ thể nội dung, quy trình lập và lưu trữ hồ sơ kiểm toán thuộc công ty.

Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

05. Hồ sơ kiểm toán: Là các tài liệu do kiểm toán viên lập, thu thập, phân loại, sử dụng và lưu trữ. Tài liệu trong hồ sơ kiểm toán được thể hiện trên giấy, trên phim, ảnh, trên phương tiện tin học hay bất kỳ phương tiện lưu trữ nào khác theo qui định của pháp luật hiện hành.

Hồ sơ kiểm toán chung: Là hồ sơ kiểm toán chứa đựng các thông tin chung về khách hàng liên quan tới hai hay nhiều cuộc kiểm toán trong nhiều năm tài chính của một khách hàng.

Hồ sơ kiểm toán năm: Là hồ sơ kiểm toán chứa đựng các thông tin về khách hàng chỉ liên quan tới cuộc kiểm toán một năm tài chính.

NỘI DUNG CHUẨN MỤC

Nội dung và hình thức hồ sơ kiểm toán

06. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên phải lập hồ sơ kiểm toán đầy đủ và chi tiết sao cho kiểm toán viên khác hoặc người có trách nhiệm kiểm tra (soát xét) đọc sẽ hiểu được toàn bộ về cuộc kiểm toán.

07. Kiểm toán viên phải ghi chép và lưu giữ trong hồ sơ kiểm toán của mình tất cả các tài liệu và thông tin liên quan đến:

- a) Kế hoạch kiểm toán;

b) Việc thực hiện cuộc kiểm toán: Nội dung, chương trình và phạm vi của các thủ tục đã được thực hiện;

c) Kết quả của các thủ tục đã thực hiện;

d) Những kết luận mà kiểm toán viên rút ra từ những bằng chứng kiểm toán thu thập được.

Hồ sơ kiểm toán phải ghi lại tất cả những suy luận của kiểm toán viên về những vấn đề cần xét đoán chuyên môn và các kết luận liên quan. Đối với những vấn đề khó xử lý về nguyên tắc hay khó xét đoán chuyên môn, ngoài việc đưa ra kết luận, kiểm toán viên còn phải lưu giữ những thông tin có thực, cần thiết đã thu thập được. Hồ sơ kiểm toán phải lưu giữ kết quả kiểm tra, soát xét chất lượng kiểm toán của từng cấp có thẩm quyền theo qui định của công ty kiểm toán.

08. Hồ sơ kiểm toán không thể và không phải thu thập tất cả mọi tài liệu, thông tin liên quan đến cuộc kiểm toán. Phạm vi và nội dung mỗi hồ sơ kiểm toán được lập tùy thuộc vào sự đánh giá của kiểm toán viên. Hồ sơ kiểm toán phải đảm bảo đầy đủ cơ sở cho kiểm toán viên đưa ra ý kiến nhận xét của mình và đảm bảo cho kiểm toán viên khác không tham gia vào cuộc kiểm toán và người kiểm tra, soát xét hiểu được công việc kiểm toán và cơ sở ý kiến của kiểm toán viên. Kiểm toán viên khác chỉ thấu hiểu chi tiết cuộc kiểm toán sau khi trao đổi với kiểm toán viên lập hồ sơ kiểm toán đó.

09. Hình thức và nội dung hồ sơ kiểm toán phụ thuộc vào các yếu tố chủ yếu sau:

- + Mục đích và nội dung cuộc kiểm toán;
- + Hình thức Báo cáo kiểm toán;
- + Đặc điểm và tính phức tạp của hoạt động kinh doanh của khách hàng;
- + Bản chất và thực trạng của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng;

- + Phương pháp và kỹ thuật kiểm toán được sử dụng trong quá trình kiểm toán;
- + Nhu cầu về hướng dẫn, kiểm tra và soát xét những công việc do trợ lý kiểm toán và cộng tác viên thực hiện trong một số trường hợp cụ thể;

- + Trường hợp có đồng thời từ hai (2) công ty kiểm toán trở lên cùng thực hiện cuộc kiểm toán.

10. Hồ sơ kiểm toán được lập theo mẫu biểu và qui trình kiểm toán do công ty kiểm toán quy định. Kiểm toán viên được phép sử dụng các mẫu biểu, giấy tờ làm việc, các bảng phân tích và các tài liệu khác của khách hàng, nhưng phải bảo đảm rằng các tài liệu đã được lập một cách đúng đắn.

11. Hồ sơ kiểm toán được lập và sắp xếp phù hợp với từng khách hàng và cho từng hợp đồng kiểm toán tùy theo điều kiện và yêu cầu của kiểm toán viên và công ty kiểm toán. Việc sử dụng các tài liệu theo mẫu quy định (bản câu hỏi, mẫu thư, cấu trúc hồ sơ mẫu,..) giúp kiểm toán viên nâng cao hiệu quả trong việc lập và kiểm tra hồ sơ, tạo điều kiện cho việc phân công công việc và kiểm tra chất lượng kiểm toán.

12. Mỗi hồ sơ kiểm toán được lập và lưu trữ thành hai (2) loại:

- . Hồ sơ kiểm toán chung;

- . Hồ sơ kiểm toán năm.

13. Hồ sơ kiểm toán chung, thường gồm:

- + Tên và số hiệu hồ sơ; ngày, tháng lập và ngày, tháng lưu trữ;

- + Các thông tin chung về khách hàng:

- . Các ghi chép hoặc bản sao các tài liệu pháp lý, thoả thuận và biên bản quan trọng: Quyết định thành lập, Điều lệ công ty, Giấy phép thành lập (Giấy phép đầu tư; Hợp đồng liên doanh), đăng ký kinh doanh, bố cáo, biên bản họp Hội đồng quản trị, họp Ban Giám đốc...(Tên, địa chỉ, chức năng và phạm vi hoạt động, cơ cấu tổ chức...);

- . Các thông tin liên quan đến môi trường kinh doanh, môi trường pháp luật có ảnh hưởng đến hoạt động kinh doanh của khách hàng; quá trình phát triển của khách hàng;

- + Các tài liệu về thuế: Các văn bản, chế độ thuế riêng trong lĩnh vực hoạt động của khách hàng được cơ quan thuế cho phép, các tài liệu về thực hiện nghĩa vụ thuế hàng năm;

- + Các tài liệu về nhân sự: Các thoả ước lao động, các qui định riêng của khách hàng về nhân sự; Qui định về quản lý và sử dụng quỹ lương; ...

- + Các tài liệu về kế toán:

. Văn bản chấp thuận chế độ kế toán được áp dụng (nếu có);
. Các nguyên tắc kế toán áp dụng: Phương pháp xác định giá trị hàng tồn kho, phương pháp tính dự phòng,....;

+ Các hợp đồng hoặc thoả thuận với bên thứ ba (3) có hiệu lực trong thời gian dài (ít nhất cho hai (2) năm tài chính): Hợp đồng kiểm toán, hợp đồng cho thuê, hợp đồng bảo hiểm, thoả thuận vay...;

+ Các tài liệu khác.

Hồ sơ kiểm toán chung được cập nhật hàng năm khi có sự thay đổi liên quan đến các tài liệu đề cập trên đây.

14. Hồ sơ kiểm toán năm, thường gồm:

+ Các thông tin về người lập, người kiểm tra (soát xét) hồ sơ kiểm toán:

. Họ tên kiểm toán viên, trợ lý kiểm toán viên thực hiện kiểm toán và lập hồ sơ kiểm toán;

. Họ tên người kiểm tra (soát xét), ngày tháng kiểm tra;

. Họ tên người xét duyệt, ngày tháng xét duyệt.

+ Các văn bản về tài chính, kế toán, thuế,...của cơ quan Nhà nước và cấp trên liên quan đến năm tài chính;

+ Báo cáo kiểm toán, thư quản lý, báo cáo tài chính và các báo cáo khác,..(bản dự thảo và bản chính thức);

+ Hợp đồng kiểm toán, thư hẹn kiểm toán, phụ lục hợp đồng (nếu có) và bản thanh lý hợp đồng;

+ Những bằng chứng về kế hoạch chiến lược, kế hoạch kiểm toán chi tiết, chương trình làm việc và những thay đổi của kế hoạch đó;

+ Những bằng chứng về thay đổi hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng;

+ Những bằng chứng và kết luận trong việc đánh giá rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và những đánh giá khác;

+ Những bằng chứng đánh giá của kiểm toán viên về những công việc và kết luận của kiểm toán viên nội bộ;

+ Các sự kiện phát sinh sau khi kết thúc niên độ;

+ Những ghi chép về nội dung, chương trình và phạm vi của những thủ tục kiểm toán được thực hiện và kết quả thu được;

+ Những phân tích của kiểm toán viên về các nghiệp vụ kinh tế phát sinh và số dư các tài khoản;

+ Những phân tích về các tỷ lệ, xu hướng quan trọng đối với tình hình hoạt động của khách hàng;

+ Những bằng chứng về việc kiểm tra và soát xét của kiểm toán viên và người có thẩm quyền đối với những công việc do kiểm toán viên, trợ lý kiểm toán viên hoặc chuyên gia khác thực hiện;

+ Các chi tiết về những thủ tục kiểm toán mà kiểm toán viên khác thực hiện khi kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị cấp dưới;

+ Các thư từ liên lạc với các kiểm toán viên khác, các chuyên gia khác và các bên hữu quan;

+ Các văn bản hoặc những chú giải về những vấn đề đã trao đổi với khách hàng, kể cả các điều khoản của hợp đồng kiểm toán;

+ Bản giải trình của Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán

+ Bản xác nhận do khách hàng hoặc người thứ ba gửi tới;

+ Các kết luận của kiểm toán viên về những vấn đề trọng yếu của cuộc kiểm toán, bao gồm cả những vấn đề bất thường (nếu có) cùng với các thủ tục mà kiểm toán viên đã thực hiện để giải quyết các vấn đề đó;

+ Các tài liệu liên quan khác.

15. Trường hợp có từ hai (2) công ty kiểm toán trở lên cùng thực hiện một cuộc kiểm toán thì hồ sơ kiểm toán được lập theo sự phân công công việc của từng bên. Để tạo thành các bộ hồ sơ hoàn chỉnh làm cơ sở soát xét, phát hành báo cáo kiểm toán và lưu trữ hồ sơ, khi chuẩn bị kết thúc cuộc kiểm toán, mỗi bên phải copy cho nhau các hồ sơ thuộc phần công việc của công ty mình.

Tính bí mật, an toàn, lưu giữ và sở hữu hồ sơ kiểm toán

16. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải giữ bí mật và bảo đảm an toàn hồ sơ kiểm toán.

Hồ sơ kiểm toán phải lưu trữ trong một khoảng thời gian đủ để đáp ứng yêu cầu hành nghề và phù hợp với qui định chung của pháp luật về bảo quản, lưu trữ hồ sơ tài liệu do Nhà nước quy định và quy định riêng của tổ chức nghề nghiệp và của từng công ty kiểm toán.

Hồ sơ kiểm toán được sắp xếp, lưu giữ một cách thuận lợi, khoa học theo một trật tự dễ tìm, dễ lấy, dễ tra cứu và được lưu giữ, quản lý tập trung tại nơi lưu giữ hồ sơ của công ty. Trường hợp công ty có các chi nhánh, hồ sơ kiểm toán được lưu tại nơi đóng dấu báo cáo kiểm toán.

17. Hồ sơ kiểm toán thuộc quyền sở hữu và là tài sản của công ty kiểm toán. Khách hàng hay bên thứ ba có quyền xem xét, sử dụng một phần hoặc toàn bộ tài liệu này khi được sự đồng ý của Giám đốc (hoặc người đứng đầu) công ty kiểm toán hoặc theo quy định của Nhà nước và tổ chức nghề nghiệp.

Kiểm toán viên được phép cung cấp một phần hoặc toàn bộ tài liệu làm việc trong hồ sơ kiểm toán của mình cho khách hàng tùy theo từng trường hợp cụ thể do công ty kiểm toán quyết định. Trong mọi trường hợp, tài liệu làm việc của kiểm toán viên không thể thay thế chứng từ kế toán, báo cáo tài chính của khách hàng./.

HỆ THỐNG

CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỤC SỐ 700

BÁO CÁO KIỂM TOÁN VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH

*(Ban hành theo Quyết định số 120/1999/QĐ-BTC
ngày 27 tháng 9 năm 1999 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc và thủ tục cơ bản đối với nội dung và hình thức của báo cáo kiểm toán do kiểm toán viên và công ty kiểm toán công bố sau khi thực hiện công việc kiểm toán báo cáo tài chính của một đơn vị.

02. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải soát xét và đánh giá những kết luận rút ra từ các bằng chứng thu thập được và sử dụng những kết luận này để làm cơ sở cho ý kiến của mình về báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán.

Trong ý kiến đánh giá của kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xác định mức độ phù hợp của báo cáo tài chính với chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành hoặc được chấp nhận, cũng như xác định sự tuân thủ theo các quy định pháp lý có liên quan khi lập báo cáo tài chính.

03. Báo cáo kiểm toán phải có phần ghi rõ ý kiến của kiểm toán viên và công ty kiểm toán về toàn bộ báo cáo tài chính đã được kiểm toán.

04. Chuẩn mực này áp dụng cho việc lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính và được vận dụng cho việc lập báo cáo kiểm toán thông tin tài chính khác và lập báo cáo kết quả các dịch vụ liên quan của công ty kiểm toán.

05. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ những quy định của chuẩn mực này trong quá trình kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán để công bố kết quả kiểm toán báo cáo tài chính.

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

Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

06. Báo cáo kiểm toán: Là loại báo cáo bằng văn bản do kiểm toán viên và công ty kiểm toán lập và công bố để nêu rõ ý kiến chính thức của mình về báo cáo tài chính của một đơn vị đã được kiểm toán.

07. Phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu: Nghĩa là ý kiến của kiểm toán viên đưa ra trên báo cáo kiểm toán một sự đảm bảo chắc chắn rằng báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu; nhưng không đảm bảo tuyệt đối rằng không có bất kỳ một sai sót nào trên báo cáo tài chính đã được kiểm toán. Kiểm toán viên chỉ quan tâm đến các yếu tố trọng yếu của các báo cáo tài chính.

Nội dung Chuẩn mực

Các yếu tố cơ bản của một báo cáo kiểm toán

08. Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính gồm các yếu tố cơ bản và được trình bày theo thứ tự sau:

a) Tên và địa chỉ công ty kiểm toán;

b) Số hiệu báo cáo kiểm toán;

c) Tiêu đề báo cáo kiểm toán;

d) Người nhận báo cáo kiểm toán;

e) Mở đầu của báo cáo kiểm toán:

. Nêu đối tượng của cuộc kiểm toán báo cáo tài chính;

. Nêu trách nhiệm của Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán và trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán;

f) Phạm vi và căn cứ thực hiện cuộc kiểm toán:

. Nêu chuẩn mực kiểm toán đã áp dụng để thực hiện cuộc kiểm toán;

. Nêu những công việc và thủ tục kiểm toán mà kiểm toán viên đã thực hiện;

g) Ý kiến của kiểm toán viên và công ty kiểm toán về báo cáo tài chính đã được kiểm toán.

h) Địa điểm và thời gian lập báo cáo kiểm toán;

i) Chữ ký và đóng dấu.

Báo cáo kiểm toán phải được trình bày nhất quán về hình thức và kết cấu để người đọc hiểu thống nhất và dễ nhận biết khi có tình huống bất thường xảy ra.

09. Tên và địa chỉ công ty kiểm toán:

Báo cáo kiểm toán phải nêu rõ tên, biểu tượng, địa chỉ giao dịch, số điện thoại, số fax và số hiệu liên lạc khác của công ty hoặc chi nhánh công ty kiểm toán phát hành báo cáo kiểm toán.

Trường hợp có từ hai (02) công ty kiểm toán trở lên cùng thực hiện một (01) cuộc kiểm toán thì phải ghi đủ các thông tin nêu trên của các công ty cùng ký báo cáo kiểm toán.

10. Số hiệu báo cáo kiểm toán:

Báo cáo kiểm toán phải ghi rõ số hiệu phát hành báo cáo kiểm toán của công ty hoặc chi nhánh công ty kiểm toán theo từng năm (số đăng ký chính thức trong hệ thống văn bản của công ty hoặc chi nhánh công ty kiểm toán).

11. Tiêu đề báo cáo kiểm toán:

Báo cáo kiểm toán phải có tiêu đề rõ ràng và thích hợp để phân biệt với báo cáo do người khác lập. Báo cáo kiểm toán được phép sử dụng tiêu đề “Báo cáo kiểm toán”, hoặc “Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính”, hoặc “Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính năm... của Công ty...”.

12. Người nhận báo cáo kiểm toán:

Báo cáo kiểm toán phải ghi rõ người được nhận báo cáo kiểm toán phù hợp với Hợp đồng kiểm toán. Người nhận có thể là Hội đồng quản trị, Giám đốc, hoặc các cổ đông đơn vị được kiểm toán. Ví dụ: “Kính gửi: Hội đồng quản trị và Tổng Giám đốc Tổng công ty...”.

Báo cáo kiểm toán phải được đính kèm với báo cáo tài chính được kiểm toán.

Mở đầu của báo cáo kiểm toán

13. Báo cáo kiểm toán phải ghi rõ các báo cáo tài chính là đối tượng của cuộc kiểm toán cũng như ghi rõ ngày lập và phạm vi niên độ tài chính mà báo cáo tài chính đó phản ánh.

14. Báo cáo kiểm toán phải khẳng định rõ ràng việc lập báo cáo tài chính là thuộc trách nhiệm của Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán. Trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả kiểm toán của mình.

15. Báo cáo tài chính phản ánh các thông tin kinh tế, tài chính của doanh nghiệp. Việc lập báo cáo tài chính đòi hỏi Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị phải tuân thủ chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành hoặc được chấp nhận; Phải lựa chọn các nguyên tắc và phương pháp kế toán cũng như phải đưa ra các ước tính kế toán và các xét đoán thích hợp. Ngược lại trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán là kiểm tra các thông tin trên báo cáo tài chính và đưa ra ý kiến về báo cáo này.

16. Ví dụ đoạn mở đầu, như sau:

“Chúng tôi (*) đã kiểm toán báo cáo tài chính gồm: Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/X, Báo cáo kết quả kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và Thuyết minh báo cáo tài chính năm tài chính kết thúc ngày 31/12/X được lập ngày ... của Công ty ABC từ trang ... đến trang ... kèm theo.

Việc lập và trình bày báo cáo tài chính này thuộc trách nhiệm của Giám đốc (hoặc người đứng đầu) công ty. Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về các báo cáo này căn cứ trên kết quả kiểm toán của chúng tôi”.

(*) Trường hợp có từ hai (02) công ty kiểm toán trở lên cùng thực hiện một (01) cuộc kiểm toán thì phải ghi rõ: “Chúng tôi (Công ty kiểm toán A và Công ty kiểm toán B) đã kiểm toán ...”.

Phạm vi và căn cứ thực hiện cuộc kiểm toán

17. Báo cáo kiểm toán phải nêu rõ phạm vi và căn cứ thực hiện cuộc kiểm toán bằng cách khẳng định rằng công việc kiểm toán đã được thực hiện theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, hoặc chuẩn mực kiểm toán quốc tế được chấp nhận.

Điều đó chỉ khả năng của kiểm toán viên thực hiện các thủ tục kiểm toán xét thấy cần thiết tùy theo từng tình huống cụ thể. Thủ tục này là cần thiết để đảm bảo cho người đọc báo cáo kiểm toán hiểu rằng cuộc kiểm toán đã được thực hiện theo các chuẩn mực và thông lệ được thừa nhận. Trong trường hợp riêng biệt, kiểm toán viên đã thực hiện các thủ tục kiểm toán khác thì cần phải ghi rõ trong báo cáo kiểm toán.

18. Báo cáo kiểm toán phải ghi rõ là công việc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện để có được sự đảm bảo hợp lý là các báo cáo tài chính không còn chứa đựng những sai sót trọng yếu.

19. Báo cáo kiểm toán phải nêu rõ các công việc đã thực hiện, gồm:

- a- Các phương pháp kiểm toán (chọn mẫu, thử nghiệm cơ bản,...) những bằng chứng kiểm toán đủ để xác minh được thông tin trong báo cáo tài chính;
- b- Đánh giá việc tuân thủ chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhận); Các nguyên tắc và phương pháp kế toán được áp dụng để lập báo cáo tài chính;
- c- Đánh giá các ước tính kế toán và xét đoán quan trọng đã được Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán thực hiện khi lập báo cáo tài chính;
- d- Đánh giá việc trình bày toàn bộ tình hình tài chính trên các báo cáo tài chính.

20. Báo cáo kiểm toán phải nêu rõ là cuộc kiểm toán đã cung cấp những cơ sở hợp lý để làm căn cứ cho ý kiến của kiểm toán viên.

21. Ví dụ đoạn nêu phạm vi và căn cứ thực hiện cuộc kiểm toán, như sau:

“Chúng tôi đã thực hiện công việc kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (hoặc Chuẩn mực kiểm toán Quốc tế được chấp nhận). Các chuẩn mực này yêu cầu công việc kiểm toán lập kế hoạch và thực hiện để có sự đảm bảo hợp lý là các báo cáo tài chính không còn chứa đựng các sai sót trọng yếu. Chúng tôi đã thực hiện việc kiểm tra theo phương pháp chọn mẫu và áp dụng các thử nghiệm cần thiết, các bằng chứng xác minh những thông tin trong báo cáo tài chính; đánh giá việc tuân thủ các chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành, (hoặc được chấp nhận), các nguyên tắc và phương pháp kế toán được áp dụng, các ước tính và xét đoán quan trọng của Giám đốc cũng như cách trình bày tổng quát các báo cáo tài chính. Chúng tôi cho rằng công việc kiểm toán của chúng tôi đã đưa ra những cơ sở hợp lý để làm căn cứ cho ý kiến của chúng tôi.”

Ý kiến của kiểm toán viên và công ty kiểm toán

22. Báo cáo kiểm toán phải nêu rõ ý kiến của kiểm toán viên và công ty kiểm toán về các báo cáo tài chính trên phương diện phản ánh (hoặc trình bày) trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu, trên phương diện tuân thủ các chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhận), và việc tuân thủ các quy định pháp lý có liên quan.

23. Khi đánh giá sự tuân thủ chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành để lập báo cáo tài chính, cần đánh giá trên phương diện tuân thủ chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam hiện hành (hoặc chuẩn mực kế toán quốc tế, hoặc chuẩn mực và chế độ kế toán thông dụng khác được cơ quan có thẩm quyền chấp nhận) bằng mẫu câu, như:

"Báo cáo tài chính được lập phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam hiện hành (hoặc chuẩn mực kế toán Quốc tế, hoặc chuẩn mực và chế độ kế toán thông dụng khác được Bộ Tài chính chấp nhận tại văn bản số... ngày...) và phù hợp với các quy định pháp lý có liên quan".

24. Ngoài ý kiến đã được nêu ra về tính trung thực và hợp lý mà báo cáo tài chính phản ánh và sự tuân thủ chuẩn mực và chế độ kế toán đã nêu ở đoạn 07, 23 nêu trên, báo cáo kiểm toán còn phải đưa ra ý kiến về tính tuân thủ của báo cáo tài chính đối với các quy định pháp lý có liên quan khác.

25. Ví dụ, đoạn nêu ý kiến được đưa ra như sau:

“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/X, cũng như kết quả kinh doanh và các luồng lưu chuyển tiền tệ trong năm tài chính kết thúc tại ngày 31/12/X, phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam hiện hành và các quy định pháp lý có liên quan”.

26. Trường hợp không xác định được chuẩn mực kế toán được sử dụng để lập báo cáo tài chính là của quốc gia nào thì tên của nước - nơi doanh nghiệp khách hàng hoạt động phải được nêu ra trong báo cáo kiểm toán.

Khi báo cáo tài chính được gửi ra ngoài Việt Nam thì trong báo cáo kiểm toán của mình, kiểm toán viên phải nhắc đến các nguyên tắc và chuẩn mực kế toán Việt Nam đã áp dụng, ví dụ bằng một đoạn như:

“Phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam hiện hành”.

hoặc: “Phù hợp với các nguyên tắc và chuẩn mực kế toán phổ biến được Việt Nam chấp nhận...”.

Thông tin cụ thể này cho phép người sử dụng báo cáo tài chính biết chính xác các nguyên tắc và chuẩn mực kế toán đã được áp dụng để lập báo cáo tài chính. Trong trường hợp báo cáo tài chính được lập ra để sử dụng ở ngoài Việt Nam (Ví dụ: Báo cáo tài chính được dịch ra ngôn ngữ, hoặc chuyển đổi ra đơn vị tiền tệ khác bản báo cáo tài chính gốc) kiểm toán viên cần xác định xem có cần ghi rõ chuẩn mực kế toán quốc tế hoặc chuẩn mực và chế độ kế toán khác được chấp nhận đã sử dụng để lập báo cáo tài chính trong phần thuyết minh báo cáo tài chính hay không?

Địa điểm và thời gian lập báo cáo kiểm toán

27. Báo cáo kiểm toán phải ghi rõ ngày, tháng, năm kết thúc toàn bộ công việc kiểm toán. Điều này cho phép người sử dụng báo cáo tài chính biết rằng kiểm toán viên đã xem xét đến các sự kiện (nếu có) ảnh hưởng đến báo cáo tài chính, hoặc báo cáo kiểm toán cho đến tận ngày ký báo cáo kiểm toán.

Báo cáo kiểm toán phải ghi rõ địa điểm (Tỉnh, Thành phố) của công ty hoặc chi nhánh công ty kiểm toán chịu trách nhiệm phát hành báo cáo kiểm toán.

28. Ngày ký báo cáo kiểm toán không được ghi trước ngày Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị ký báo cáo tài chính. Trường hợp báo cáo tài chính được điều chỉnh và lập lại trong quá trình kiểm toán thì ngày ký báo cáo kiểm toán được phép ghi cùng ngày với ngày ký báo cáo tài chính.

Chữ ký và đóng dấu

29. Báo cáo kiểm toán phải ký rõ tên của kiểm toán viên đã đăng ký hành nghề kiểm toán ở Việt Nam - Người chịu trách nhiệm kiểm toán, và ký rõ tên của Giám đốc (hoặc người được uỷ quyền) của công ty (hoặc chi nhánh công ty) kiểm toán chịu trách nhiệm phát hành báo cáo kiểm toán.

Dưới mỗi chữ ký nói trên phải ghi rõ họ và tên, số hiệu giấy đăng ký hành nghề kiểm toán ở Việt Nam. Trên chữ ký của Giám đốc (hoặc người được uỷ quyền) phải đóng dấu của công ty (hoặc chi nhánh) chịu trách nhiệm phát hành báo cáo kiểm toán. Giữa các trang của báo cáo kiểm toán và báo cáo tài chính đã được kiểm toán phải đóng dấu giáp lai.

Phù hợp với thông lệ chung của Quốc tế, Giám đốc (hoặc người được uỷ quyền) được phép ký bằng tên của Công ty kiểm toán thay cho chữ ký tên của mình, nhưng vẫn phải ghi rõ họ và tên, số hiệu giấy phép hành nghề kiểm toán ở Việt Nam của chính mình, và đóng dấu công ty kiểm toán.

30. Trường hợp có từ hai (02) công ty kiểm toán cùng thực hiện một (01) cuộc kiểm toán thì báo cáo kiểm toán phải được ký bởi Giám đốc (hoặc người được uỷ quyền) của đủ các công ty kiểm toán theo đúng thủ tục ghi ở đoạn 29. Trường hợp này kiểm toán viên chịu trách nhiệm kiểm toán không phải ký tên trên báo cáo kiểm toán.

(Xem Phụ lục số 06)

31. “Người được uỷ quyền” ký báo cáo kiểm toán có thể là Phó Giám đốc công ty, Giám đốc hoặc Phó Giám đốc chi nhánh và phải là người có giấy phép hành nghề kiểm toán ở Việt Nam và phải được Giám đốc công ty uỷ quyền bằng văn bản.

32. Ngôn ngữ trình bày trên báo cáo kiểm toán là tiếng Việt Nam hoặc tiếng Việt Nam và một thứ tiếng nước ngoài khác đã thoả thuận trên hợp đồng kiểm toán.

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính hợp nhất

33. Báo cáo kiểm toán phải lập riêng cho từng cuộc kiểm toán báo cáo tài chính của từng đơn vị khách hàng (Công ty, đơn vị có tư cách pháp nhân độc lập) theo thoả thuận ghi trên hợp đồng kiểm toán.

Trường hợp kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất của Tổng công ty, theo thoả thuận trên hợp đồng kiểm toán, nếu kiểm toán báo cáo tài chính cho từng công ty độc lập của Tổng công ty thì phải lập báo cáo kiểm toán cho từng công ty độc lập. Nếu kiểm toán báo cáo tài chính cho từng đơn vị phụ thuộc trong Tổng công ty, thì được phép lập báo cáo kiểm toán hoặc “Biên bản kiểm toán”. Biên bản kiểm toán này phải bao gồm các nội dung cơ bản của báo cáo kiểm toán.

(Xem Phụ lục số 07)

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính hợp nhất của Tổng công ty phải được lập dựa trên kết quả kiểm toán được thực hiện đối với các đơn vị thành viên, và kết quả kiểm tra báo cáo tài chính hợp nhất.

Các loại ý kiến của kiểm toán viên về báo cáo tài chính

34. Căn cứ kết quả kiểm toán, kiểm toán viên đưa ra một trong các loại ý kiến về báo cáo tài chính, như sau:

- Ý kiến chấp nhận toàn phần;
- Ý kiến chấp nhận từng phần;
- Ý kiến từ chối (hoặc ý kiến không thể đưa ra ý kiến);
- Ý kiến không chấp nhận (hoặc ý kiến trái ngược).

Ý kiến chấp nhận toàn phần

35. Báo cáo kiểm toán đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần được trình bày trong trường hợp kiểm toán viên và công ty kiểm toán cho rằng báo cáo tài chính phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của đơn vị được kiểm toán, và phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam hiện hành (hoặc được chấp nhận). ý kiến chấp nhận toàn phần cũng có hàm ý rằng tất cả các thay đổi về nguyên tắc kế toán và các tác động của chúng đã được xem xét, đánh giá một cách đầy đủ và đã được đơn vị nêu rõ trong phần thuyết minh báo cáo tài chính. Ví dụ:

“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/X, cũng như kết quả kinh doanh và các luồng lưu chuyển tiền tệ trong năm tài chính kết thúc tại ngày 31/12/X, phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam hiện hành và các quy định pháp lý có liên quan”.

36. ý kiến chấp nhận toàn phần được áp dụng cho cả trường hợp báo cáo tài chính được kiểm toán có những sai sót nhưng đã được kiểm toán viên phát hiện và đơn vị đã điều chỉnh theo ý kiến của kiểm toán viên; Báo cáo tài chính sau khi điều chỉnh đã được kiểm toán viên chấp nhận. Trường hợp này thường dùng mẫu câu: “Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính sau khi đã điều chỉnh theo ý kiến của kiểm toán viên, đã phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu...”.

37. ý kiến chấp nhận toàn phần còn được áp dụng cho cả trường hợp báo cáo kiểm toán có một đoạn nhận xét để làm sáng tỏ một số yếu tố ảnh hưởng không trọng yếu đến báo cáo tài chính, nhưng không có ảnh hưởng đến báo cáo kiểm toán. Đoạn nhận xét này thường đặt sau đoạn đưa ra ý kiến nhằm giúp người đọc đánh giá ảnh hưởng của các yếu tố ảnh hưởng đến báo cáo tài chính. Ví dụ:

“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/X, cũng như kết quả kinh doanh và các luồng lưu chuyển tiền tệ trong năm tài chính kết thúc tại ngày 31/12/X, phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam hiện hành và các quy định pháp lý có liên quan.

Ở đây chúng tôi không phủ nhận ý kiến chấp nhận toàn phần như trên, mà chỉ muốn lưu ý người đọc báo cáo tài chính đến điểm X trong phần thuyết minh báo cáo tài chính: Công ty ABC đã đưa vào sử dụng công trình xây dựng có giá trị XX VNĐ, 3 tháng trước ngày kết thúc niên độ tài chính, nhưng chưa ghi tăng tài sản cố định, chưa tính khấu hao và cũng chưa lập dự phòng. Điều này cần được thuyết minh rõ ràng trong báo cáo tài chính...”.

38. ý kiến chấp nhận toàn phần không có nghĩa là báo cáo tài chính được kiểm toán là hoàn toàn đúng, mà có thể có sai sót nhưng sai sót đó là không trọng yếu.

(Xem Phụ lục số 01)

Ý kiến chấp nhận từng phần

39. Báo cáo kiểm toán đưa ra ý kiến chấp nhận từng phần được trình bày trong trường hợp kiểm toán viên và công ty kiểm toán cho rằng báo cáo tài chính chỉ phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của đơn vị, nếu không bị ảnh hưởng bởi yếu tố tùy thuộc (hoặc ngoại trừ) mà kiểm toán viên đã nêu ra trong báo cáo kiểm toán. Điều này cũng có nghĩa là nếu các yếu tố do kiểm toán viên nêu ra trong báo cáo kiểm toán có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính thì báo cáo tài chính đó đã không phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu.

Yếu tố tùy thuộc là yếu tố trọng yếu nhưng không chắc chắn, như các vấn đề liên quan đến tính liên tục hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, hoặc một khoản doanh thu có thể không được công nhận làm ảnh hưởng đến kết quả kinh doanh của công ty.

40. Yếu tố tùy thuộc do kiểm toán viên nêu ra thường liên quan đến các sự kiện có thể xảy ra trong tương lai, nằm ngoài khả năng kiểm soát của đơn vị và kiểm toán viên. Việc đưa ra yếu tố tùy thuộc cho phép kiểm toán viên hoàn thành trách nhiệm kiểm toán của mình nhưng cũng làm cho người đọc báo cáo tài chính phải lưu ý và tiếp tục theo dõi khi sự kiện có thể xảy ra.

Ví dụ về báo cáo kiểm toán có yếu tố tùy thuộc:

“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/X, cũng như kết quả kinh doanh và các luồng lưu chuyển tiền tệ trong năm tài chính kết thúc tại ngày 31/12/X, phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam hiện hành và các quy định pháp lý có liên quan, tùy thuộc vào:

- Khoản doanh thu XX VNĐ được chấp nhận;
- Khoản chi XY VNĐ được Hội đồng quản trị thông qua”.

(Xem Phụ lục số 02)

41. ý kiến chấp nhận từng phần được đưa ra trong trường hợp kiểm toán viên cho rằng không thể đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần, và những phần không chấp nhận do không đồng ý với Giám đốc hay do công việc kiểm toán bị giới hạn, là quan trọng nhưng không liên quan tới một số lượng lớn các khoản mục tới mức có thể dẫn đến “ý kiến từ chối, hoặc ý kiến không chấp nhận”. ý kiến chấp nhận từng phần còn được thể hiện bởi thuật ngữ “ngoại trừ” ảnh hưởng của các vấn đề không được chấp nhận, bằng mẫu câu: “ngoại trừ những ảnh hưởng (nếu có) của những vấn đề nêu trên, báo cáo tài chính phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu...”.

(Xem Phụ lục số 03)

Ý kiến từ chối (hoặc ý kiến không thể đưa ra ý kiến)

42. ý kiến từ chối (hoặc ý kiến không thể đưa ra ý kiến) được đưa ra trong trường hợp hậu quả của việc giới hạn phạm vi kiểm toán là quan trọng hoặc thiếu thông tin liên quan đến một số lượng lớn các khoản mục tới mức mà kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ và thích hợp các bằng chứng kiểm toán để có thể cho ý kiến về báo cáo tài chính, bằng mẫu câu: “Theo ý kiến của chúng tôi, vì các lý do nêu trên, chúng tôi không thể đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính...”.

(Xem Phụ lục số 04)

Ý kiến không chấp nhận (hoặc ý kiến trái ngược)

43. ý kiến không chấp nhận (hoặc ý kiến trái ngược) được đưa ra trong trường hợp các vấn đề không thống nhất với Giám đốc là quan trọng hoặc liên quan đến một số lượng lớn các khoản mục đến mức độ mà kiểm toán viên cho rằng ý kiến chấp nhận từng phần là chưa đủ để thể hiện tính chất và mức độ sai sót trọng yếu của báo cáo tài chính, bằng mẫu câu: "Theo ý kiến của chúng tôi, vì ảnh hưởng trọng yếu của những vấn đề nêu trên, báo cáo tài chính phản ánh không trung thực và không hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu...".

(Xem Phụ lục số 05)

Mỗi khi kiểm toán viên đưa ra ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (ý kiến chấp nhận từng phần, ý kiến từ chối, hoặc ý kiến không chấp nhận) thì phải mô tả rõ ràng trong báo cáo kiểm toán tất cả những lý do chủ yếu dẫn đến ý kiến đó và định lượng, nếu được, những ảnh hưởng đến báo cáo tài chính. Thông thường, các thông tin này được ghi trong một đoạn riêng nằm trước đoạn đưa ra ý kiến của kiểm toán viên, và có thể tham chiếu đến một đoạn thuyết minh chi tiết hơn trong báo cáo tài chính (nếu có).

44. Những tình huống dẫn đến ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.

Kiểm toán viên không thể đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần trong trường hợp xảy ra một trong các tình huống có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, như :

a- Phạm vi công việc kiểm toán bị giới hạn;

b- Không nhất trí với Giám đốc đơn vị được kiểm toán về việc lựa chọn và áp dụng chuẩn mực và chế độ kế toán, hoặc sự không phù hợp của các thông tin ghi trong báo cáo tài chính hoặc phần thuyết minh báo cáo tài chính.

Các tình huống nêu trên có thể dẫn đến ý kiến chấp nhận từng phần, ý kiến từ chối, hoặc ý kiến không chấp nhận.

Phạm vi công việc kiểm toán bị giới hạn:

45. Phạm vi công việc kiểm toán bị giới hạn đôi khi là do khách hàng áp đặt (Ví dụ: Trường hợp các điều khoản của hợp đồng kiểm toán thoả thuận rằng kiểm toán viên không được thực hiện một số thủ tục kiểm toán mà kiểm toán viên cho là cần thiết). Tuy nhiên, nếu kiểm toán viên cho rằng giới hạn này lớn đến mức có thể dẫn đến ý kiến từ chối, thì hợp đồng bị giới hạn này sẽ không được coi là hợp đồng kiểm toán, trừ khi kiểm toán viên bị bắt buộc về mặt pháp luật. Trường hợp hợp đồng kiểm toán trái với nghĩa vụ pháp lý của mình thì kiểm toán viên nên từ chối.

46. Phạm vi công việc kiểm toán bị giới hạn có thể do hoàn cảnh thực tế (Ví dụ: Kế hoạch kiểm toán không cho phép kiểm toán viên tham gia kiểm kê hàng tồn kho). Giới hạn cũng có thể do các tài liệu kế toán không đầy đủ, hoặc là do kiểm toán viên không thể thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết. Trong trường hợp này, kiểm toán viên phải cố gắng thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế để có thể thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp để làm cơ sở cho ý kiến chấp nhận toàn phần.

47. Trường hợp do giới hạn phạm vi công việc kiểm toán dẫn đến ý kiến chấp nhận từng phần hoặc ý kiến từ chối, thì báo cáo kiểm toán phải mô tả các giới hạn này và những điều chỉnh liên quan đến báo cáo tài chính, nếu không có sự giới hạn này.

48. Ví dụ về phạm vi kiểm toán bị giới hạn:

“...Chúng tôi đã không thể tham gia kiểm kê hàng tồn kho vào ngày 31/12/X, vì tại thời điểm đó chúng tôi chưa được bổ nhiệm làm kiểm toán. Với những tài liệu hiện có ở đơn vị, chúng tôi cũng không thể kiểm tra được tính đúng đắn của số lượng hàng tồn kho tại thời điểm trên bằng các thủ tục kiểm toán khác.

Theo ý kiến chúng tôi, ngoại trừ những ảnh hưởng (nếu có) đến báo cáo tài chính vì lý do nêu trên, báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu...”

Hoặc:

“...Do những hạn chế từ phía đơn vị mà chúng tôi đã không kiểm tra được toàn bộ doanh thu, cũng không nhận được đủ các bản xác nhận nợ phải thu từ khách hàng, và vì tính trọng yếu của các sự kiện này, chúng tôi từ chối đưa ra ý kiến của mình về báo cáo tài chính của đơn vị”.

Không nhất trí với Giám đốc đơn vị được kiểm toán:

49. Trường hợp kiểm toán viên không nhất trí với Giám đốc một số vấn đề, như việc lựa chọn và áp dụng chuẩn mực và chế độ kế toán, hay sự không phù hợp của các thông tin ghi trong báo cáo tài chính hoặc phần thuyết minh báo cáo tài chính.

Nếu những điểm không nhất trí với Giám đốc là trọng yếu đối với báo cáo tài chính, thì kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến chấp nhận từng phần hoặc ý kiến không chấp nhận.

50. Ví dụ về không nhất trí với Giám đốc:

“... Như đã nêu trong phần thuyết minh X của báo cáo tài chính, đơn vị đã không tính khấu hao TSCĐ, trong khi TSCĐ này đã thực sự được sử dụng trên 6 tháng, với mức khấu hao đáng lẽ phải tính là XXX VNĐ. Do vậy, chi phí kinh doanh đã bị thiếu và giá trị thuần của TSCĐ đã cao hơn thực tế với giá trị tương đương XXX VNĐ, làm cho lãi tăng giả tạo XXX VNĐ.

Theo ý kiến của chúng tôi, ngoại trừ ảnh hưởng (nếu có) đến báo cáo tài chính của sự kiện trên, báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu...”

Hoặc:

“... Ngày 25/3/X, Công ty đã cho vay một khoản tiền lớn là XXX VNĐ, đến ngày 31/12/X vẫn chưa làm xong thủ tục xác nhận nợ. Điều đó cần thiết phải ghi rõ trong phần thuyết minh báo cáo tài chính...”

Theo ý kiến của chúng tôi, ngoại trừ ảnh hưởng (nếu có) của việc bỏ sót phần thuyết minh nói trên, báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu...”

Hoặc:

“... Trong báo cáo tài chính, giá trị TSCĐ là XXX VNĐ; khoản vay công ty B là XY VNĐ đã không phản ánh trong sổ kế toán và không có chứng từ kế toán xác minh...”

Theo ý kiến của chúng tôi, vì ảnh hưởng trọng yếu của những vấn đề nói trên, báo cáo tài chính đã phản ánh không trung thực và không hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu...”

51. Phụ lục Báo cáo kiểm toán:

Trong một số trường hợp thấy cần thiết phải bổ sung thêm thông tin về kết quả của cuộc kiểm toán đã được trình bày trên báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên được phép lập thêm phần Phụ lục đính kèm báo cáo kiểm toán, như: Phần trình bày rõ thêm các thông tin về yếu tố ngoại trừ, bảng tính số liệu chi tiết, các kiến nghị của kiểm toán viên,...

52. Thư quản lý:

Để giúp đơn vị chấn chỉnh công tác quản lý tài chính, kế toán, xây dựng và hoàn thiện hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên và công ty kiểm toán được phép lưu hành Thư quản lý.

Thư quản lý mô tả về từng sự kiện cụ thể, gồm: Hiện trạng thực tế, khả năng rủi ro, kiến nghị của kiểm toán viên và ý kiến của người quản lý liên quan đến sự kiện đó. Thư quản lý được trình bày về một hay nhiều sự kiện do kiểm toán viên quyết định.

Thư quản lý là một phần kết quả của cuộc kiểm toán, nhưng không nhất thiết phải đính kèm báo cáo kiểm toán.

53. Phụ lục

Phụ lục số 01: Ví dụ Báo cáo kiểm toán chấp nhận toàn phần;

Phụ lục số 02: Ví dụ Báo cáo kiểm toán chấp nhận toàn phần
(có đoạn ghi thêm ý kiến);

Phụ lục số 03: Ví dụ Báo cáo kiểm toán chấp nhận từng phần
(ý kiến ngoại trừ);

Phụ lục số 04: Ví dụ Báo cáo kiểm toán có ý kiến từ chối
(không thể đưa ra ý kiến);

Phụ lục số 05: Ví dụ Báo cáo kiểm toán có ý kiến không chấp nhận
(ý kiến trái ngược);

Phụ lục số 06: Ví dụ Báo cáo kiểm toán do hai công ty kiểm toán cùng
thực hiện một cuộc kiểm toán;

Phụ lục số 07: Ví dụ Biên bản kiểm toán.

**PHỤ LỤC SỐ 01: VÍ DỤ BÁO CÁO KIỂM TOÁN CHẤP NHẬN
TOÀN PHẦN**

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ Địa chỉ, điện thoại, fax...Số :.....

**BÁO CÁO KIỂM TOÁN
VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH NĂM ... CỦA CÔNG TY ABC**

Kính gửi: Hội đồng quản trị và Giám đốc Công ty ABC

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính gồm: Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/X, Báo cáo kết quả kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và Thuyết minh báo cáo tài chính năm tài chính kết thúc ngày 31/12/X được lập ngày ... của Công ty ABC từ trang ... đến trang ... kèm theo.

Việc lập và trình bày báo cáo tài chính này thuộc trách nhiệm của Giám đốc công ty. Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về các báo cáo này căn cứ trên kết quả kiểm toán của chúng tôi.

Cơ sở ý kiến:

Chúng tôi đã thực hiện công việc kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu công việc kiểm toán lập kế hoạch và thực hiện để có sự đảm bảo hợp lý rằng các báo cáo tài chính không còn chứa đựng các sai sót trọng yếu. Chúng tôi đã thực hiện việc kiểm tra theo phương pháp chọn mẫu và áp dụng các thử nghiệm cần thiết, các bằng chứng xác minh những thông tin trong báo cáo tài chính; đánh giá việc tuân thủ các chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhận), các nguyên tắc và phương pháp kế toán được áp dụng, các ước tính và xét đoán quan trọng của Giám đốc cũng như cách trình bày tổng quát các báo cáo tài chính. Chúng tôi cho rằng công việc kiểm toán của chúng tôi đã đưa ra những cơ sở hợp lý để làm căn cứ cho ý kiến 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/X, cũng như kết quả kinh doanh và các luồng lưu chuyển tiền tệ trong năm tài chính kết thúc tại ngày 31/12/X, phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam hiện hành và các quy định pháp lý có liên quan.

Hà Nội, ngày... tháng... năm ...

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ **Kiểm toán viên**

Giám đốc (Họ và tên, chữ ký)

(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu) Số đăng ký hành nghề...

Số đăng ký hành nghề...

**PHỤ LỤC SỐ 02:
VÍ DỤ BÁO CÁO KIỂM TOÁN CHẤP NHẬN TOÀN PHẦN
(CÓ ĐOẠN GHI THÊM Ý KIẾN)**

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ Địa chỉ, điện thoại, fax...Số :.....

**BÁO CÁO KIỂM TOÁN
VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH NĂM ... CỦA CÔNG TY ABC**

Kính gửi: Hội đồng quản trị và Giám đốc Công ty ABC

Chúng tôi đã ... (Xem Phụ lục số 01).

Cơ sở ý kiến:

(Xem Phụ lục số 01)

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/X, cũng như kết quả kinh doanh và các luồng lưu chuyển tiền tệ trong năm tài chính kết thúc tại ngày 31/12/X, phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam hiện hành và các quy định pháp lý có liên quan, tùy thuộc vào:

- Khoản doanh thu XX VNĐ được chấp nhận;
- Khoản chi XY VNĐ được Hội đồng quản trị thông qua.

Hà Nội, ngày... tháng... năm ...

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ **Kiểm toán viên**
Giám đốc (Họ và tên, chữ ký)
(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu) Số đăng ký hành nghề...
Số đăng ký hành nghề...

PHỤ LỤC SỐ 03 : VÍ DỤ BÁO CÁO KIỂM TOÁN CHẤP NHẬN
TỪNG PHẦN
(ý kiến ngoại trừ)

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ Địa chỉ, điện thoại, fax...Số :.....

BÁO CÁO KIỂM TOÁN
VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH NĂM ... CỦA CÔNG TY ABC

Kính gửi: Hội đồng quản trị và Giám đốc Công ty ABC

Chúng tôi đã... (Xem Phụ lục số 01).

Cơ sở ý kiến:

(Xem Phụ lục số 01)

Ý kiến của kiểm toán viên:

Chúng tôi đã không thể tham gia kiểm kê hàng tồn kho vào ngày 31/12/X, vì tại thời điểm đó chúng tôi chưa được bổ nhiệm làm kiểm toán. Với những tài liệu hiện có ở đơn vị chúng tôi cũng không thể kiểm tra được đúng đắn số lượng hàng tồn kho tại thời điểm trên bằng các thủ tục kiểm toán khác.

Theo ý kiến chúng tôi, ngoại trừ những ảnh hưởng (nếu có) đến báo cáo tài chính vì lý do 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/X, cũng như kết quả kinh doanh và các luồng lưu chuyển tiền tệ trong năm tài chính kết thúc tại ngày 31/12/X, phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam hiện hành và các quy định pháp lý có liên quan.

Hà Nội, ngày... tháng... năm ...

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ **Kiểm toán viên**
Giám đốc (Họ và tên, chữ ký)
(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu) Số đăng ký hành nghề...

Số đăng ký hành nghề...

PHỤ LỤC SỐ 04: VÍ DỤ BÁO CÁO KIỂM TOÁN CÓ Ý KIẾN TỪ CHỐI
(không thể đưa ra ý kiến)

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZĐịa chỉ, điện thoại, fax...Số :.....

BÁO CÁO KIỂM TOÁN
VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH NĂM ... CỦA CÔNG TY ABC

Kính gửi: Hội đồng quản trị và Giám đốc Công ty ABC

Chúng tôi đã... (Xem Phụ lục số 01).

Cơ sở ý kiến:

(Xem Phụ lục số 01)

Ý kiến của kiểm toán viên:

Do những hạn chế từ phía đơn vị mà chúng tôi đã không thể kiểm tra được toàn bộ doanh thu, cũng không nhận được đủ các bản xác nhận nợ phải thu từ khách hàng, và vì tính trọng yếu của các sự kiện này, chúng tôi từ chối đưa ra ý kiến (hoặc không thể đưa ra ý kiến) của mình về báo cáo tài chính của đơn vị.

Hà Nội, ngày... tháng... năm ...

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ

Kiểm toán viên

Giám đốc (Họ và tên, chữ ký)

(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)

Số đăng ký hành nghề...

Số đăng ký hành nghề...

PHỤ LỤC SỐ 05: VÍ DỤ BÁO CÁO KIỂM TOÁN CÓ Ý KIẾN KHÔNG CHẤP NHẬN
(ý kiến trái ngược)

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZĐịa chỉ, điện thoại, fax...Số :.....

BÁO CÁO KIỂM TOÁN
VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH NĂM ... CỦA CÔNG TY ABC

Kính gửi: Hội đồng quản trị và Giám đốc Công ty ABC

Chúng tôi đã... (Xem Phụ lục số 01).

Cơ sở ý kiến:

(Xem Phụ lục số 01)

Ý kiến của kiểm toán viên:

Trong báo cáo tài chính, giá trị TSCĐ là XXX VNĐ; khoản vay công ty B là XY VNĐ đã không phản ánh trong sổ kế toán và không có chứng từ kế toán xác minh...

Theo ý kiến chúng tôi, vì ảnh hưởng trọng yếu của những vấn đề nói trên, báo cáo tài chính đã phản ánh không trung thực và không hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của công ty ABC tại ngày 31/12/X, cũng như kết quả kinh doanh và các luồng lưu chuyển tiền tệ trong năm tài chính kết thúc tại ngày 31/12/X, không phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam hiện hành và các quy định pháp lý có liên quan.

Hà Nội, ngày... tháng... năm ...

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ

Kiểm toán viên

Giám đốc

(Họ và tên, chữ ký)

(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)

Số đăng ký hành nghề...

Số đăng ký hành nghề...

**PHỤ LỤC SỐ 06: VÍ DỤ BÁO CÁO KIỂM TOÁN DO HAI CÔNG TY
KIỂM TOÁN CÙNG THỰC HIỆN MỘT CUỘC KIỂM TOÁN**

CÔNG TY KIỂM TOÁN A Địa chỉ, điện thoại, fax...Số:.....

CÔNG TY KIỂM TOÁN B Địa chỉ, điện
thoại, fax...

**BÁO CÁO KIỂM TOÁN
VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH NĂM ... CỦA CÔNG TY ABC**

Kính gửi: Hội đồng quản trị và Giám đốc Công ty ABC

Chúng tôi (Công ty kiểm toán A và Công ty kiểm toán B) đã kiểm toán báo cáo tài chính gồm: Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/X, Báo cáo kết quả kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và Thuyết minh báo cáo tài chính năm tài chính kết thúc ngày 31/12/X được lập ngày ... của Công ty ABC từ trang ... đến trang ... kèm theo.

Việc lập và trình bày báo cáo tài chính này thuộc trách nhiệm của Giám đốc công ty. Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về các báo cáo này căn cứ trên kết quả kiểm toán của chúng tôi.

Cơ sở ý kiến:

(Xem Phụ lục số 01)

Ý kiến của kiểm toán viên:

(Xem Phụ lục số 01, 02, 03, 04, 05)

Hà Nội, ngày... tháng... năm ...

CÔNG TY KIỂM TOÁN A

CÔNG TY KIỂM TOÁN B

Giám đốc

Giám đốc

(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)

(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)

Số đăng ký hành nghề...

Số đăng ký hành nghề...

PHỤ LỤC SỐ 07: VÍ DỤ BIÊN BẢN KIỂM TOÁN

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ Địa chỉ, điện thoại, fax...Số :.....

BIÊN BẢN KIỂM TOÁN

Thực hiện kế hoạch kiểm toán tại Tổng công ty X, Tổ kiểm toán Công ty kiểm toán XYZ đã tiến hành kiểm toán báo cáo tài chính năm kết thúc ngày 31/12/X, gồm: Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và Thuyết minh báo cáo tài chính của Xí nghiệp ABC (là đơn vị phụ thuộc Tổng Công ty X) được lập ngày ... (kèm theo).

Hôm nay, ngày... tại Văn phòng Xí nghiệp ABC, chúng tôi, gồm có:

1- Đại diện Xí nghiệp ABC:

Ông (Bà)...

Chức vụ...

2- Đại diện Công ty kiểm toán:

Ông (Bà)...

Chức vụ...

cùng nhau thống nhất các vấn đề liên quan tới kết quả kiểm toán cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/X của Xí nghiệp ABC, như sau:

Tổ kiểm toán thuộc Công ty Kiểm toán XYZ đã thực hiện công việc kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, đã kiểm tra chứng từ, sổ sách, báo cáo tài chính, thực hiện kiểm kê kho hàng... từ ngày ... đến ngày kết quả như sau:

I- Tổ chức và chức năng, nhiệm vụ của Xí nghiệp ABC:

- Xí nghiệp ABC được thành lập theo Quyết định số ... ngày ...

- Chức năng, nhiệm vụ...

II- Chế độ kế toán áp dụng:

Xí nghiệp ABC thực hiện công tác kế toán theo chế độ kế toán Việt Nam (hoặc...).

Hình thức kế toán là hình thức Nhật ký chung (hoặc...)

(Nêu các chính sách kế toán chủ yếu mà Xí nghiệp ABC đã áp dụng)

III- Số liệu kế toán:

1- Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/X

2- Tổng hợp doanh thu và thu nhập khác năm X

3- Tổng hợp chi phí năm X

4- Số liệu khác...

(Ghi lại những số liệu điều chỉnh đã có sự nhất trí hoặc những số liệu chưa nhất trí, kèm theo các báo cáo tài chính trước khi kiểm toán và báo cáo tài chính sau khi đã điều chỉnh theo ý kiến của kiểm toán viên - nếu có)

IV- Các vấn đề tồn tại liên quan đến hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ ở Xí nghiệp ABC:

(Mô tả từng vấn đề còn tồn tại, ảnh hưởng có thể có đến báo cáo tài chính, gợi ý cách thức giải quyết, và ý kiến tiếp thu hay giải trình của Giám đốc (hoặc người đại diện Xí nghiệp)).

Ý kiến nhận xét của kiểm toán viên:

Theo ý kiến của kiểm toán viên, báo cáo tài chính của Xí nghiệp ABC đã... (chi tiết ý kiến của kiểm toán viên)

Ý kiến của Ban Giám đốc Xí nghiệp ABC (nếu có)

(Nếu hai bên cùng nhất trí ý kiến của kiểm toán viên thì ghi chung câu: “Biên bản kiểm toán này đã được hai bên cùng nhất trí”).
Biên bản này được lập thành hai (2) bản, Xí nghiệp ABC giữ một bản, Công ty kiểm toán XYZ giữ một bản.

..., ngày ... tháng ... năm ...

ĐẠI DIỆN XÍ NGHIỆP ABC **Giám đốc(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)** ĐẠI DIỆN CÔNG TY KIỂM
TOÁN XYZ **Kiểm toán viên(Họ và tên, chữ ký) Số đăng ký hành nghề...**

HỆ THỐNG
CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỤC SỐ 250

**XEM XÉT TÍNH TUÂN THỦ PHÁP LUẬT VÀ CÁC
QUY ĐỊNH TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH**
(Ban hành theo Quyết định số 219/2000/QĐ-BTC
ngày 29 tháng 12 năm 2000 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUI ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc, thủ tục cơ bản liên quan đến kiểm toán viên và công ty kiểm toán khi xem xét tính tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị được kiểm toán trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.
02. **Khi lập kế hoạch và thực hiện các thủ tục kiểm toán, khi đánh giá kết quả và lập báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải chú ý đến vấn đề đơn vị được kiểm toán không tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính.** Mặc dù trong một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính không thể phát hiện hết mọi hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan.
03. Việc đánh giá và xác định hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định nói chung không phải là trách nhiệm nghề nghiệp của kiểm toán viên và công ty kiểm toán. Trường hợp phải xác định hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tham khảo ý kiến của chuyên gia pháp luật hoặc cơ quan chức năng có liên quan.
04. Quy định và hướng dẫn về trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán trong việc xem xét “gian lận và sai sót” trong một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính được quy định trong một chuẩn mực riêng khác mà không quy định trong chuẩn mực này.
05. Chuẩn mực này áp dụng cho cuộc kiểm toán báo cáo tài chính và cũng được vận dụng cho kiểm toán thông tin tài chính khác và các dịch vụ liên quan của công ty kiểm toán. Chuẩn mực này không áp dụng cho cuộc kiểm toán tuân thủ do công ty kiểm toán thực hiện được lập thành hợp đồng riêng. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ các quy định của chuẩn mực này khi xem xét tính tuân thủ pháp luật và các quy định trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.

Đơn vị được kiểm toán và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các nguyên tắc và thủ tục quy định trong chuẩn mực này để thực hiện trách nhiệm của mình và để phối hợp công việc với kiểm toán viên và công ty kiểm toán giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

06. *Pháp luật và các quy định*: Là những văn bản quy phạm pháp luật do các cơ quan có thẩm quyền ban hành (Quốc hội, Ủy ban Thường vụ Quốc hội, Chủ tịch nước, Chính phủ, Thủ tướng Chính phủ, các Bộ và cơ quan ngang Bộ, cơ quan thuộc Chính phủ; văn bản liên tịch của các cơ quan, tổ chức có thẩm quyền, Hội đồng Nhân dân và Ủy ban Nhân dân các cấp và các cơ quan khác theo quy định của pháp luật); các văn bản do cấp trên, hội nghề nghiệp, Hội đồng quản trị và Giám đốc quy định

không trái với pháp luật, liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh và quản lý kinh tế, tài chính, kế toán thuộc lĩnh vực của đơn vị.

07. *Không tuân thủ*: Là chỉ những hành vi thực hiện sai, bỏ sót, thực hiện không đầy đủ, không kịp thời hoặc không thực hiện pháp luật và các quy định dù là vô tình hay cố ý của đơn vị. Những hành vi này bao gồm hành vi của tập thể, cá nhân dưới danh nghĩa đơn vị hoặc của những người đại diện cho đơn vị gây ra. Chuẩn mực này không đề cập đến hành vi không tuân thủ do tập thể hoặc cá nhân của đơn vị gây ra nhưng không liên quan đến báo cáo tài chính của đơn vị.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán trong việc tuân thủ pháp luật và các quy định

08. Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán có trách nhiệm đảm bảo cho đơn vị tuân thủ đúng pháp luật và các quy định hiện hành; ngăn ngừa, phát hiện và xử lý những hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định trong đơn vị.
09. Đơn vị được kiểm toán phải áp dụng các biện pháp và thủ tục nhằm ngăn ngừa, phát hiện những hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, gồm:
- Nắm bắt kịp thời yêu cầu của pháp luật và các quy định liên quan đến hoạt động của đơn vị, và có các biện pháp để thực hiện những yêu cầu đó;
 - Thiết lập và vận hành một hệ thống kiểm soát nội bộ thích hợp và hiệu quả;
 - Xây dựng và thực hiện các quy tắc trong hoạt động kinh doanh của đơn vị, có biện pháp theo dõi, khen thưởng, kỷ luật kịp thời;
 - Sử dụng dịch vụ tư vấn pháp luật, kể cả dịch vụ tư vấn tài chính, kế toán để thực hiện đúng các yêu cầu của pháp luật và các quy định;
 - Tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ phù hợp với quy mô và yêu cầu của đơn vị;
 - Lưu trữ đầy đủ các văn bản pháp luật và các quy định liên quan mà đơn vị phải tuân thủ và những tài liệu có liên quan đến các vụ tranh chấp, kiện tụng.

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

10. Trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán là phải tuân thủ pháp luật và các qui định. Thông qua việc kiểm toán báo cáo tài chính hàng năm, kiểm toán viên và công ty kiểm toán sẽ giúp cho đơn vị được kiểm toán ngăn ngừa, phát hiện một phần các hành vi không tuân thủ pháp luật và các qui định.
11. Công việc kiểm toán luôn phải chịu rủi ro kiểm toán là rất khó phát hiện hết mọi sai sót làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, kể cả khi cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và tiến hành thận trọng, đúng theo chuẩn mực kiểm toán. Nguyên nhân rủi ro kiểm toán gồm:
- Hệ thống kiểm soát nội bộ và hệ thống kế toán của đơn vị không đáp ứng được đầy đủ yêu cầu của các văn bản pháp luật và các quy định có liên quan đến hoạt động và báo cáo tài chính của đơn vị;
 - Hệ thống kiểm soát nội bộ và hệ thống kế toán có những hạn chế tiềm tàng trong việc ngăn ngừa và phát hiện sai phạm, nhất là những sai phạm do hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định;
 - Kiểm toán viên sử dụng phương pháp chọn mẫu;
 - Bằng chứng kiểm toán thường có tính xét đoán và thuyết phục nhiều hơn là tính khẳng định chắc chắn;
 - Đơn vị có thể cố tình che giấu những vi phạm của mình (Ví dụ: Thông đồng, che giấu, giả mạo chứng từ, cố tình hạch toán sai...) hoặc cố tình cung cấp sai thông tin cho kiểm toán viên.
12. **Khi lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải có thái độ thận trọng nghề nghiệp** (theo quy định tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200), **phải chú ý**

- đến hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định dẫn đến sai sót ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính.** Khi phát hiện thấy một hành vi cố ý không tuân thủ pháp luật và các quy định, kiểm toán viên phải tính đến khả năng đơn vị còn có những vi phạm khác nữa. Ngược lại, nếu hành vi là vô tình, kiểm toán viên không nhất thiết phải áp dụng yêu cầu trên.
13. Trường hợp luật pháp qui định hoặc một hợp đồng kiểm toán có yêu cầu phải báo cáo về việc tuân thủ những điều khoản nhất định của các quy định pháp luật, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải lập kế hoạch để kiểm tra việc tuân thủ của đơn vị được kiểm toán về những điều khoản này.
 14. **Để lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên phải có sự hiểu biết tổng thể về pháp luật và các quy định liên quan đến hoạt động và ngành nghề kinh doanh của đơn vị được kiểm toán; phải nắm được cách thức, biện pháp thực hiện pháp luật và các quy định của đơn vị.** Kiểm toán viên phải chú ý đến các quy định mà nếu vi phạm những quy định này sẽ gây ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, hoặc ảnh hưởng đến khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán.
 15. Để hiểu biết tổng thể về pháp luật và các quy định có liên quan đến đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên áp dụng những biện pháp sau đây:
 - Sử dụng các kiến thức hiện có liên quan đến hoạt động và ngành nghề kinh doanh của đơn vị;
 - Yêu cầu đơn vị cung cấp và giải trình về những qui định và thủ tục nội bộ của đơn vị liên quan đến việc tuân thủ pháp luật và các quy định;
 - Trao đổi với lãnh đạo đơn vị về pháp luật và các quy định có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính của đơn vị;
 - Xem xét các qui định và thủ tục giải quyết cụ thể của đơn vị khi xảy ra tranh chấp hoặc xử phạt;
 - Thảo luận với những cơ quan chức năng liên quan, chuyên gia tư vấn pháp luật và cá nhân khác để hiểu biết thêm về pháp luật và các quy định liên quan đến hoạt động của đơn vị.
 16. **Dựa trên những hiểu biết tổng thể về pháp luật và các quy định liên quan đến hoạt động của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tiến hành các thủ tục cần thiết để xác định hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định liên quan đến quá trình lập báo cáo tài chính, đặc biệt phải chú ý đến các thủ tục sau:**
 - Trao đổi với Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán về việc tuân thủ pháp luật và các quy định;
 - Trao đổi với các cơ quan chức năng có liên quan.
 17. **Kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc không tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính. Kiểm toán viên phải có những hiểu biết đầy đủ về pháp luật và các quy định nhằm mục đích xem xét tính tuân thủ pháp luật và các qui định khi kiểm toán cơ sở dẫn liệu liên quan đến các thông tin trên báo cáo tài chính.**
 18. Khi những văn bản pháp luật và các quy định liên quan đến hoạt động của đơn vị và ngành kinh doanh có thay đổi trong từng giai đoạn, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xem xét tính tuân thủ những quy định này trong quan hệ phù hợp về mặt thời gian với việc lập báo cáo tài chính.
 19. Ngoài những nguyên tắc và thủ tục đã nêu trong các đoạn 16, 17 và 18, kiểm toán viên và công ty kiểm toán không cần thực hiện những thủ tục kiểm tra khác đối với việc tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị, nếu những thủ tục đó nằm ngoài phạm vi kiểm toán báo cáo tài chính.
 20. **Việc thực hiện các thủ tục kiểm toán báo cáo tài chính sẽ giúp cho kiểm toán viên và công ty kiểm toán phát hiện ra những hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định.**

21. **Kiểm toán viên phải thu thập được bản giải trình của Giám đốc và các tài liệu của đơn vị liên quan đến hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định thực tế đã xảy ra hoặc có thể xảy ra làm ảnh hưởng đến tính trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính.**
22. Sau khi tiến hành các thủ tục xem xét đúng theo yêu cầu của chuẩn mực này, nếu không thu được các bằng chứng về hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định thì kiểm toán viên có quyền xem như đơn vị đã tuân thủ pháp luật và các quy định.

Các thủ tục phải thực hiện khi phát hiện hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định

23. Kiểm toán viên phải luôn chú ý tới các dấu hiệu dẫn đến hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị. Một số dấu hiệu chủ yếu này được nêu tại Phụ lục số 01.
24. **Khi phát hiện ra những thông tin liên quan đến hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tìm hiểu rõ tính chất của hành vi, hoàn cảnh phát sinh hành vi và những thông tin liên quan để đánh giá ảnh hưởng có thể có đến báo cáo tài chính.**
25. Khi xét thấy các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải xem xét đến:
 - Khả năng xảy ra hậu quả về tài chính, thậm chí dẫn đến rủi ro buộc đơn vị được kiểm toán phải ngừng hoạt động;
 - Sự cần thiết phải giải trình hậu quả về tài chính trong phần Thuyết minh báo cáo tài chính;
 - Mức độ ảnh hưởng đến tính trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính.
26. **Khi có nghi ngờ hoặc khi đã phát hiện có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, kiểm toán viên phải ghi lại và lưu hồ sơ kiểm toán những phát hiện đó và thảo luận với Giám đốc (hoặc người đứng đầu) của đơn vị được kiểm toán.** Hồ sơ lưu bao gồm bản trích sao chứng từ, sổ kế toán, biên bản họp và các tài liệu khác có liên quan.
27. Trường hợp Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị không cung cấp đầy đủ thông tin chứng minh rằng đơn vị tuân thủ pháp luật và các quy định thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần thảo luận, trao đổi với các chuyên gia tư vấn pháp luật hoặc cơ quan chức năng có liên quan về các hành vi bị nghi ngờ là không tuân thủ ảnh hưởng đến báo cáo tài chính. Việc trao đổi này giúp cho kiểm toán viên và công ty kiểm toán hiểu rõ thêm về những hậu quả xảy ra và những biện pháp phải tiếp tục thực hiện.
28. **Trường hợp không thể thu thập được đầy đủ thông tin để xóa bỏ nghi ngờ về hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xem xét ảnh hưởng của việc thiếu bằng chứng và phải trình bày điều đó trong báo cáo kiểm toán.**
29. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải phân tích hậu quả của việc không tuân thủ pháp luật và các quy định liên quan đến công việc kiểm toán, nhất là đối với độ tin cậy vào các bản giải trình của Giám đốc.** Kiểm toán viên phải đánh giá lại rủi ro và xem xét lại các bản giải trình của Giám đốc trong các trường hợp:
 - Hệ thống kiểm soát nội bộ không phát hiện và không ngăn ngừa được hành vi không tuân thủ;
 - Hành vi không tuân thủ không được nêu trong bản giải trình, đặc biệt là những hành vi mà đơn vị cố tình che giấu.

Thông báo những hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định

Thông báo cho Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán

30. **Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên phải thông báo cho Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị về các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định do kiểm toán viên phát**

hiện được. Kiểm toán viên được phép không phải thông báo những hành vi không tuân thủ nếu xác định là không gây hậu quả đáng kể, trừ trường hợp kiểm toán viên và đơn vị có thoả thuận khác.

31. Nếu kiểm toán viên và công ty kiểm toán xác định các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định là cố ý và có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính thì phải thông báo ngay phát hiện của mình bằng văn bản cho Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị.
32. Nếu kiểm toán viên và công ty kiểm toán phát hiện Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị có liên quan đến các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính thì phải tham khảo ý kiến của chuyên gia pháp luật và báo cáo lên cấp cao hơn của đơn vị được kiểm toán.

Thông báo cho người sử dụng báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính

33. Nếu kiểm toán viên kết luận là những hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính nhưng không được phản ánh đúng trong báo cáo tài chính mặc dù kiểm toán viên đã đề nghị sửa đổi, điều chỉnh thì kiểm toán viên phải đưa ra *ý kiến chấp nhận từng phần*, hoặc *ý kiến không chấp nhận*.
34. Nếu đơn vị không tạo điều kiện cho kiểm toán viên thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đánh giá các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, thì kiểm toán viên phải đưa ra *ý kiến chấp nhận từng phần*, hoặc *ý kiến từ chối đưa ra ý kiến* vì bị hạn chế về phạm vi kiểm toán.
35. Nếu không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng về các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định đã xảy ra thì kiểm toán viên phải xem xét ảnh hưởng của nó đến báo cáo kiểm toán.

Thông báo cho cơ quan chức năng có liên quan

36. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán có trách nhiệm bảo mật các thông tin, số liệu của khách hàng. Tuy nhiên, nếu đơn vị được kiểm toán có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định thì tùy theo yêu cầu của pháp luật, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thông báo hành vi đó cho cơ quan chức năng có liên quan. Trường hợp này, kiểm toán viên được phép trao đổi trước với chuyên gia tư vấn pháp luật.
- Kiểm toán viên và công ty kiểm toán rút khỏi hợp đồng kiểm toán**
37. Khi xét thấy đơn vị được kiểm toán không có biện pháp cần thiết để xử lý các hành vi, hoặc những biểu hiện không tuân thủ pháp luật và các quy định, kể cả những hành vi không ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, thì công ty kiểm toán được phép chấm dứt hợp đồng kiểm toán. Công ty kiểm toán phải cân nhắc kỹ lưỡng và trao đổi với chuyên gia tư vấn pháp luật trước khi đưa ra quyết định này.
 38. Khi kiểm toán viên khác được thay thế yêu cầu cung cấp thông tin về khách hàng, kiểm toán viên hiện tại phải có trách nhiệm:
 - Nếu khách hàng cho phép thảo luận về công việc của họ thì kiểm toán viên hiện tại phải đưa ra những thông tin về hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, lý do chấm dứt hợp đồng và khuyến nghị với kiểm toán viên khác được thay thế nên từ chối hoặc chấp nhận hợp đồng;
 - Nếu khách hàng không cho phép thảo luận về công việc của họ thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán hiện tại cũng phải thông báo về việc không cho phép này cho kiểm toán viên được thay thế./.

PHỤ LỤC SỐ 01

Các dấu hiệu chủ yếu dẫn đến hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định

- Đã có sự kiểm tra, thanh tra, điều tra của cơ quan chức năng có liên quan về việc vi phạm pháp luật và các qui định, như vay mượn, quan hệ thanh toán, tiền phạt ...;
- Có những khoản thanh toán không rõ ràng, hoặc cho các đối tượng là những người có chức, có quyền vay;
- Các khoản chi phí trả cho các dịch vụ quá cao so với các doanh nghiệp khác cùng ngành hoặc so với giá trị bản thân dịch vụ nhận được;
- Giá cả mua bán quá cao hoặc quá thấp so với mức giá của thị trường;
- Doanh nghiệp có những quan hệ không bình thường với những công ty có nhiều đặc quyền, kinh doanh quá thuận lợi hoặc những công ty có vấn đề nghi vấn;

Chuẩn mực 250 - Xem xét tính tuân thủ pháp luật và các quy định trong kiểm toán báo cáo tài chính

- Thanh toán hàng hoá và dịch vụ cho một nước khác với nước sản xuất hoặc cung cấp hàng hoá, dịch vụ đó;
- Không có chứng từ mua bán hợp lệ, thích hợp khi thanh toán;
- Chấp hành không đúng, không đầy đủ chế độ kế toán phải thực hiện;
- Những nghiệp vụ thu, chi không được phê duyệt hoặc những nghiệp vụ ghi chép sai quy định;
- Đơn vị đã bị tố giác, hoặc đã có dư luận không tốt trên các phương tiện thông tin đại chúng hoặc từ xã hội;
- Kết quả sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp không ổn định, báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh thường xuyên biến động;
- Chi phí quản lý, chi phí quảng cáo quá cao;
- Bổ nhiệm kế toán trưởng không đúng quy định;
- Thực hiện chế độ kiểm kê không đúng quy định.

---@@@---

HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỰC SỐ 310

HIỂU BIẾT VỀ TÌNH HÌNH KINH DOANH

*(Ban hành theo Quyết định số 219/2000/QĐ-BTC
ngày 29 tháng 12 năm 2000 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc, thủ tục cơ bản để tìm hiểu tình hình kinh doanh và việc sử dụng những hiểu biết đó trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.
02. **Để thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải có hiểu biết cần thiết, đầy đủ về tình hình kinh doanh nhằm đánh giá và phân tích được các sự kiện, nghiệp vụ và thực tiễn hoạt động của đơn vị được kiểm toán mà theo kiểm toán viên thì có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, đến việc kiểm tra của kiểm toán viên hoặc đến báo cáo kiểm toán.** Ví dụ: Kiểm toán viên sử dụng sự hiểu biết về tình hình kinh doanh để xác định rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và xác định nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán.
03. Hiểu biết cần thiết của kiểm toán viên để thực hiện một cuộc kiểm toán bao gồm những hiểu biết tổng quan về nền kinh tế, lĩnh vực hoạt động của đơn vị, hiểu biết cụ thể hơn về tổ chức và hoạt động của đơn vị được kiểm toán. Mức độ hiểu biết về đơn vị của kiểm toán viên không nhất thiết phải như Ban Giám đốc của đơn vị được kiểm toán.

Nội dung cụ thể những vấn đề cần hiểu biết khi thực hiện một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính được trình bày trong Phụ lục số 01. Kiểm toán viên được phép bổ sung thêm các nội dung vào danh mục này và cũng được phép không phải áp dụng tất cả danh mục này cho một cuộc kiểm toán cụ thể.

04. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính và cũng được vận dụng cho kiểm toán thông tin tài chính khác và các dịch vụ có liên quan của công ty kiểm toán.

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ các quy định của chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Thu thập thông tin

05. Trước khi chấp nhận một hợp đồng kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thu thập những thông tin sơ bộ về lĩnh vực hoạt động, loại hình doanh nghiệp, hình thức sở hữu, công nghệ sản xuất, tổ chức bộ máy quản lý và thực tiễn hoạt động của đơn vị, qua đó đánh giá khả năng có thể thu thập được những thông tin (hiểu biết) cần thiết về tình hình kinh doanh để thực hiện công việc kiểm toán.

06. Sau khi chấp nhận hợp đồng kiểm toán, kiểm toán viên phải thu thập những thông tin chi tiết cần thiết ngay từ khi bắt đầu công việc kiểm toán. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên phải luôn xem xét, đánh giá, cập nhật và bổ sung thêm các thông tin mới.
07. Việc thu thập các thông tin cần thiết về tình hình kinh doanh của đơn vị là một quá trình tích lũy liên tục, bao gồm việc thu thập, đánh giá và đối chiếu thông tin thu thập được với các bằng chứng kiểm toán ở tất cả các giai đoạn của quá trình kiểm toán. Ví dụ: Các thông tin đã thu thập ở giai đoạn lập kế hoạch vẫn phải được tiếp tục cập nhật và bổ sung thêm ở các giai đoạn kế tiếp để kiểm toán viên hiểu biết đầy đủ hơn về hoạt động của đơn vị.
08. Đối với hợp đồng kiểm toán năm sau, kiểm toán viên phải cập nhật và đánh giá lại những thông tin đã thu thập trước đây, nhất là những thông tin trong hồ sơ kiểm toán các năm trước. Kiểm toán viên phải chú ý đến các vấn đề tồn tại đã phát hiện trong năm trước và thực hiện các thủ tục nhằm phát hiện ra những thay đổi đáng kể phát sinh sau lần kiểm toán trước.
09. Kiểm toán viên thu thập thông tin về tình hình kinh doanh từ các nguồn như:
 - Kinh nghiệm thực tiễn về đơn vị và ngành nghề kinh doanh của đơn vị được kiểm toán trên báo cáo tổng kết, biên bản làm việc, báo chí;
 - Hồ sơ kiểm toán năm trước;
 - Trao đổi với Giám đốc, kế toán trưởng hoặc cán bộ, nhân viên của đơn vị được kiểm toán;
 - Trao đổi với kiểm toán viên nội bộ và xem xét báo cáo kiểm toán nội bộ của đơn vị được kiểm toán;
 - Trao đổi với kiểm toán viên khác và với các nhà tư vấn đã cung cấp dịch vụ cho đơn vị được kiểm toán hoặc hoạt động trong cùng lĩnh vực với đơn vị được kiểm toán;
 - Trao đổi với chuyên gia, đối tượng bên ngoài có hiểu biết về đơn vị được kiểm toán (Ví dụ: Chuyên gia kinh tế, cơ quan cấp trên, khách hàng, nhà cung cấp, các đối thủ cạnh tranh...);
 - Tham khảo các ấn phẩm liên quan đến lĩnh vực hoạt động của đơn vị được kiểm toán (Ví dụ: Số liệu thống kê của Chính phủ, báo chí chuyên ngành, thông tin của ngân hàng, thông tin của thị trường chứng khoán...);
 - Các văn bản pháp lý và các quy định có ảnh hưởng đến đơn vị được kiểm toán;
 - Khảo sát thực tế văn phòng, nhà xưởng của đơn vị được kiểm toán;
 - Các tài liệu do đơn vị được kiểm toán cung cấp (Ví dụ: Nghị quyết và biên bản các cuộc họp, tài liệu gửi cho các cổ đông hay cho cơ quan cấp trên, báo cáo quản lý nội bộ, báo cáo tài chính định kỳ, các chính sách về quản lý kinh tế, tài chính, thuế, hệ thống kế toán, tài liệu kiểm soát nội bộ, quy định về quyền hạn, chức năng, nhiệm vụ của từng bộ phận trong đơn vị...).

Sử dụng hiểu biết

10. Những hiểu biết về tình hình kinh doanh là cơ sở quan trọng để kiểm toán viên đưa ra các xét đoán chuyên môn. Mức độ hiểu biết tình hình kinh doanh và việc sử dụng các hiểu biết này một cách hợp lý sẽ trợ giúp kiểm toán viên trong các công việc:
 - Đánh giá rủi ro và xác định các vấn đề đáng chú ý;
 - Lập kế hoạch và thực hiện công việc kiểm toán một cách hiệu quả;
 - Đánh giá bằng chứng kiểm toán;
 - Cung cấp dịch vụ tốt hơn cho đơn vị được kiểm toán.
11. Trong quá trình kiểm toán, hiểu biết về tình hình kinh doanh là rất quan trọng để giúp kiểm toán viên xét đoán trên các khía cạnh cụ thể sau:
 - Đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát;

- Phân tích rủi ro kinh doanh và các phương án giải quyết của Giám đốc (hoặc người đứng đầu);
 - Xây dựng kế hoạch và chương trình kiểm toán;
 - Xác định mức độ trọng yếu và đánh giá sự phù hợp của mức độ trọng yếu đó trong quá trình kiểm toán;
 - Đánh giá về sự đầy đủ và tính thích hợp của các bằng chứng kiểm toán;
 - Đánh giá các ước tính kế toán và giải trình của Giám đốc;
 - Xác định các vùng phải chú ý đặc biệt trong việc kiểm toán và các kỹ năng kiểm toán cần thiết;
 - Xác định các bên liên quan và nghiệp vụ phát sinh giữa các bên liên quan;
 - Xác định các thông tin có mâu thuẫn ;
 - Xác định các tình huống bất thường (Ví dụ: Gian lận hoặc không tuân thủ pháp luật và các qui định; số liệu thống kê mâu thuẫn với số liệu báo cáo tài chính...);
 - Đặt ra câu hỏi thăm dò và đánh giá mức độ hợp lý của các câu trả lời;
 - Xem xét sự phù hợp của chế độ kế toán, các thông tin trình bày trên báo cáo tài chính.
12. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán sử dụng các trợ lý kiểm toán được phân công thực hiện công việc kiểm toán cũng phải đảm bảo đạt được sự hiểu biết nhất định về tình hình kinh doanh để thực hiện công việc của mình.** Ngoài ra, các trợ lý phải thực hiện việc thu thập thông tin bổ sung đáp ứng yêu cầu công việc của mình và trao đổi các thông tin đó với các thành viên khác của nhóm.
13. **Để sử dụng hiệu quả các hiểu biết về tình hình kinh doanh, kiểm toán viên phải đánh giá, xem xét mức độ ảnh hưởng tổng thể từ những hiểu biết của mình đến báo cáo tài chính của đơn vị, cũng như sự phù hợp của các cơ sở dẫn liệu trong báo cáo tài chính so với những hiểu biết của kiểm toán viên về tình hình kinh doanh./**

PHỤ LỤC SỐ 01

Những nội dung cụ thể kiểm toán viên phải hiểu biết về tình hình kinh doanh của đơn vị được kiểm toán

A- Hiểu biết chung về nền kinh tế:

- Thực trạng nền kinh tế (Ví dụ: Suy thoái, tăng trưởng kinh tế,...);
- Các tỷ lệ lãi suất và khả năng tài chính của nền kinh tế;
- Mức độ lạm phát và giá trị đơn vị tiền tệ;
- Các chính sách của Chính phủ:
 - + Chính sách tiền tệ ngân hàng (Ví dụ: Mức lãi suất, tỉ giá hối đoái, hạn mức tín dụng,...);
 - + Chính sách tài chính;
 - + Chính sách thuế (Ví dụ: Thuế giá trị gia tăng; thuế xuất nhập khẩu; thuế thu nhập doanh nghiệp,...);
 - + Chính sách khuyến khích đầu tư (Ví dụ: Các chương trình trợ giúp của Chính phủ,...).
- Biến động thị trường chứng khoán và các tỷ lệ đảm bảo an toàn trong hoạt động kinh doanh của đơn vị được kiểm toán;
- Kiểm soát ngoại hối và tỉ giá ngoại tệ.

B- Môi trường và lĩnh vực hoạt động của đơn vị được kiểm toán:

- Các yêu cầu về môi trường và các vấn đề liên quan;
- Thị trường và cạnh tranh;
- Đặc điểm hoạt động kinh doanh (liên tục hay theo thời vụ);
- Các thay đổi trong công nghệ sản xuất, kinh doanh;
- Rủi ro kinh doanh (Ví dụ: Công nghệ cao, thị hiếu của thị trường, cạnh tranh,...);
- Sự thu hẹp hay mở rộng quy mô kinh doanh;
- Các điều kiện bất lợi (Ví dụ: Cung, cầu tăng hoặc giảm, chiến tranh, giá cả,...);
- Các tỷ suất quan trọng và các số liệu thống kê về hoạt động kinh doanh hàng năm;
- Chuẩn mực, chế độ kế toán và các vấn đề liên quan;
- Các quy định pháp luật và các chính sách, chế độ cụ thể có liên quan;
- Các nguồn cung cấp (Ví dụ: Hàng hóa, dịch vụ, lao động,...) và giá cả.

C- Nhân tố nội tại của đơn vị được kiểm toán:

1- Các đặc điểm quan trọng về sở hữu và quản lý

- Hội đồng quản trị:
 - + Số lượng uỷ viên và thành phần;
 - + Uy tín và kinh nghiệm của từng cá nhân;
 - + Tính độc lập đối với Giám đốc và kiểm soát hoạt động của Giám đốc;
 - + Các cuộc họp định kỳ;
 - + Sự tồn tại và phạm vi hoạt động của Ban kiểm soát;
 - + Sự tồn tại và tác động của quy chế hoạt động của đơn vị;
 - + Những thay đổi về các cố vấn chuyên môn (nếu có).
- Giám đốc (người đứng đầu) và bộ máy điều hành:
 - + Thay đổi nhân sự (Ví dụ: Giám đốc, Phó Giám đốc, Kế toán trưởng,...);
 - + Kinh nghiệm và uy tín;
 - + Thu nhập;
 - + Các cán bộ tài chính chủ chốt và vị trí của họ trong đơn vị;

- + Kế toán trưởng và nhân viên kế toán;
 - + Các chế độ khuyến khích vật chất, khen thưởng, kỷ luật;
 - + Sử dụng các ước tính kế toán và dự toán;
 - + Phân cấp quyền hạn và trách nhiệm trong bộ máy điều hành;
 - + Áp lực đối với Giám đốc (hoặc người đứng đầu);
 - + Các hệ thống thông tin quản lý.
-
- Loại hình doanh nghiệp (Ví dụ: Nhà nước, tập thể, tư nhân, cổ phần, trách nhiệm hữu hạn, doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài...);
 - Lĩnh vực, phạm vi và đối tượng được phép kinh doanh;
 - Thời hạn được phép hoạt động;
 - Các chủ sở hữu vốn và các bên liên quan (Ví dụ: Trong nước, ngoài nước, uy tín và kinh nghiệm, ...);
 - Cơ cấu vốn (những thay đổi gần đây hay dự kiến trong tương lai, ...);
 - Sơ đồ tổ chức bộ máy sản xuất, kinh doanh;
 - Phạm vi hoạt động;
 - Cơ sở sản xuất, kinh doanh chính và các chi nhánh, đại lý;
 - Sơ đồ tổ chức bộ máy quản lý;
 - Các mục tiêu quản lý và kế hoạch chiến lược;
 - Thu hẹp hay mở rộng hoạt động kinh doanh (đã lên kế hoạch hay đã thực hiện gần đây);
 - Các nguồn và biện pháp tài chính;
 - Chức năng và chất lượng hoạt động của bộ phận kiểm toán nội bộ (nếu có);
 - Quan niệm và thái độ của Giám đốc đối với hệ thống kiểm soát nội bộ;
 - Công ty kiểm toán và kiểm toán viên các năm trước.

2- Tình hình kinh doanh của đơn vị

(Sản phẩm, thị trường, các nhà cung cấp, chi phí, các hoạt động nghiệp vụ)

- Đặc điểm và qui mô hoạt động sản xuất, kinh doanh;
- Các điều kiện sản xuất, kho bãi, văn phòng;
- Các vấn đề về nhân lực (Ví dụ: Số lượng, chất lượng lao động, sự phân bố nhân lực, nguồn cung cấp, mức lương, quy chế nhân viên, thoả ước lao động tập thể và công đoàn, việc thực hiện chế độ hưu trí và quy định của Chính phủ về lao động,...);
- Sản phẩm, dịch vụ và thị trường (Ví dụ: Các khách hàng và hợp đồng chính, các điều khoản về thanh toán, tỷ lệ lợi nhuận gộp, phần thị trường chiếm lĩnh, các đối thủ cạnh tranh, xuất khẩu, các chính sách giá cả, danh tiếng các mặt hàng, bảo hành, đơn đặt hàng, xu hướng, chiến lược và mục tiêu tiếp thị, quy trình sản xuất,...);
- Các nhà cung cấp hàng hoá và dịch vụ quan trọng (Ví dụ: Các hợp đồng dài hạn, mức độ ổn định của nhà cung cấp, các điều kiện thanh toán, các hình thức nhập khẩu, các hình thức cung ứng,...);
- Hàng tồn kho (Ví dụ: Địa điểm, số lượng, chất lượng, quy cách,...);
- Lợi thế thương mại, quyền sử dụng nhãn hiệu, bằng phát minh sáng chế...;
- Các khoản chi phí quan trọng;
- Nghiên cứu và phát triển;
- Các tài sản, công nợ, nghiệp vụ bằng ngoại tệ và các nghiệp vụ bảo hiểm rủi ro hối đoái;
- Luật pháp và các quy định có ảnh hưởng lớn đến đơn vị được kiểm toán;
- Các hệ thống thông tin quản lý (Tình trạng hiện tại, dự kiến thay đổi, ...);
- Cơ cấu nợ vay, các điều khoản thu hẹp và giới hạn nợ.

3- Khả năng tài chính

(Các nhân tố liên quan đến tình hình tài chính và khả năng sinh lợi của đơn vị được kiểm toán)

- Các tỷ suất quan trọng và số liệu thống kê về hoạt động kinh doanh;
- Xu hướng biến động của kết quả tài chính.

4- Môi trường lập báo cáo

(Các tác động khách quan có ảnh hưởng đến Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị trong việc lập các báo cáo tài chính)

5- Yếu tố luật pháp

- Môi trường và các quy định pháp luật;
- Các chính sách tài chính và chính sách thuế ;
- Các yêu cầu đối với báo cáo kiểm toán;
- Những người sử dụng báo cáo tài chính.

---@@@---

HỆ THỐNG
CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỤC SỐ 500

BẢNG CHỨNG KIỂM TOÁN
(Ban hành theo Quyết định số 219/2000/QĐ-BTC
ngày 29 tháng 12 năm 2000 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUI ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc, thủ tục cơ bản đối với số lượng và chất lượng các bằng chứng kiểm toán phải thu thập khi kiểm toán báo cáo tài chính.
02. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến của mình về báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán.**
03. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính và cũng được vận dụng cho kiểm toán thông tin tài chính khác và các dịch vụ có liên quan của công ty kiểm toán.

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ các qui định của chuẩn mực này trong quá trình thu thập và xử lý bằng chứng 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 chuẩn mực này để phối hợp công việc và xử lý các mối quan hệ liên quan đến quá trình cung cấp và thu thập bằng chứng kiểm toán.

04. Bằng chứng kiểm toán được thu thập bằng sự kết hợp thích hợp giữa các thủ tục thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản. Trong một số trường hợp, bằng chứng kiểm toán chỉ có thể thu thập được bằng thử nghiệm cơ bản.

Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

05. *Bằng chứng kiểm toán*: Là tất cả các tài liệu, thông tin do kiểm toán viên thu thập được liên quan đến cuộc kiểm toán và dựa trên các thông tin này kiểm toán viên hình thành nên ý kiến của mình. Bằng chứng kiểm toán bao gồm các tài liệu, chứng từ, sổ kế toán, báo cáo tài chính và các tài liệu, thông tin từ những nguồn khác.
06. *Thử nghiệm kiểm soát (kiểm tra hệ thống kiểm soát)*: Là việc kiểm tra để thu thập bằng chứng kiểm toán về sự thiết kế phù hợp và sự vận hành hữu hiệu của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ.
07. *Thử nghiệm cơ bản (kiểm tra cơ bản)*: Là việc kiểm tra để thu thập bằng chứng kiểm toán liên quan đến báo cáo tài chính nhằm phát hiện ra những sai sót trọng yếu làm ảnh hưởng đến báo cáo tài chính. “Thử nghiệm cơ bản” gồm:

- a/ Kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ và số dư;
- b/ Quy trình phân tích.

Nội dung chuẩn mực

Bảng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp

08. Kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp cho mỗi loại ý kiến của mình. Sự "đầy đủ" và tính "thích hợp" luôn đi liền với nhau và được áp dụng cho các bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các thủ tục thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản. "Đầy đủ" là tiêu chuẩn thể hiện về số lượng bằng chứng kiểm toán; "Thích hợp" là tiêu chuẩn thể hiện chất lượng, độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán. Thông thường kiểm toán viên dựa trên các bằng chứng mang tính xét đoán và thuyết phục nhiều hơn là tính khẳng định chắc chắn. Bằng chứng kiểm toán thường thu được từ nhiều nguồn, nhiều dạng khác nhau để làm căn cứ cho cùng một cơ sở dẫn liệu.
09. Trong quá trình hình thành ý kiến của mình, kiểm toán viên không nhất thiết phải kiểm tra tất cả các thông tin có sẵn. Kiểm toán viên được phép đưa ra kết luận về số dư tài khoản, các nghiệp vụ kinh tế hoặc hệ thống kiểm soát nội bộ trên cơ sở kiểm tra chọn mẫu theo phương pháp thống kê hoặc theo xét đoán cá nhân.
10. Đánh giá của kiểm toán viên về sự đầy đủ và tính thích hợp của bằng chứng kiểm toán chủ yếu phụ thuộc vào:
- . Tính chất, nội dung và mức độ rủi ro tiềm tàng của toàn bộ báo cáo tài chính, từng số dư tài khoản hoặc từng loại nghiệp vụ;
 - . Hệ thống kế toán, hệ thống kiểm soát nội bộ và sự đánh giá về rủi ro kiểm soát;
 - . Tính trọng yếu của khoản mục được kiểm tra;
 - . Kinh nghiệm từ các lần kiểm toán trước;
 - . Kết quả các thủ tục kiểm toán, kể cả các sai sót hoặc gian lận đã được phát hiện;
 - . Nguồn gốc, độ tin cậy của các tài liệu, thông tin.
11. **Khi thu thập bằng chứng kiểm toán từ các thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên phải xem xét sự đầy đủ và tính thích hợp của các bằng chứng làm cơ sở cho việc đánh giá của mình về rủi ro kiểm soát.**
12. Kiểm toán viên cần thu thập bằng chứng kiểm toán từ hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ về các phương diện:
- Thiết kế:* Hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ được thiết kế sao cho có khả năng ngăn ngừa, phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu;
- Thực hiện:* Hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ tồn tại và hoạt động một cách hữu hiệu trong suốt thời kỳ xem xét.
13. **Khi thu thập bằng chứng kiểm toán từ các thử nghiệm cơ bản, kiểm toán viên phải xem xét sự đầy đủ và tính thích hợp của các bằng chứng từ các thử nghiệm cơ bản kết hợp với các bằng chứng thu được từ thử nghiệm kiểm soát nhằm khẳng định cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính.**
14. *Cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính:* Là căn cứ của các khoản mục và thông tin trình bày trong báo cáo tài chính do Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị chịu trách nhiệm lập trên cơ sở các chuẩn mực và chế độ kế toán qui định phải được thể hiện rõ ràng hoặc có cơ sở đối với từng chỉ tiêu trong báo cáo tài chính.

Cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính phải có các tiêu chuẩn sau:

a/ *Hiện hữu:* Một tài sản hay một khoản nợ phản ánh trên báo cáo tài chính thực tế phải tồn tại (có thực) vào thời điểm lập báo cáo;

b/ *Quyền và nghĩa vụ*: Một tài sản hay một khoản nợ phản ánh trên báo cáo tài chính đơn vị phải có quyền sở hữu hoặc có trách nhiệm hoàn trả tại thời điểm lập báo cáo;

c/ *Phát sinh*: Một nghiệp vụ hay một sự kiện đã ghi chép thì phải đã xảy ra và có liên quan đến đơn vị trong thời kỳ xem xét;

d/ *Đầy đủ*: Toàn bộ tài sản, các khoản nợ, nghiệp vụ hay giao dịch đã xảy ra có liên quan đến báo cáo tài chính phải được ghi chép hết các sự kiện liên quan;

e/ *Đánh giá*: Một tài sản hay một khoản nợ được ghi chép theo giá trị thích hợp trên cơ sở chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được thừa nhận);

f/ *Chính xác*: Một nghiệp vụ hay một sự kiện được ghi chép theo đúng giá trị của nó, doanh thu hay chi phí được ghi nhận đúng kỳ, đúng khoản mục và đúng về toán học.

g/ *Trình bày và công bố*: Các khoản mục được phân loại, diễn đạt và công bố phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhận).

15. Bảng chứng kiểm toán phải được thu thập cho từng cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính. Bảng chứng liên quan đến một cơ sở dẫn liệu (như sự hiện hữu của hàng tồn kho) không thể bù đắp cho việc thiếu bằng chứng liên quan đến cơ sở dẫn liệu khác (như giá trị của hàng tồn kho đó). Nội dung, lịch trình và phạm vi của các thử nghiệm cơ bản được thay đổi tùy thuộc vào từng cơ sở dẫn liệu. Các thử nghiệm có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán cho nhiều cơ sở dẫn liệu cùng một lúc (như việc thu hồi các khoản phải thu có thể cung cấp bằng chứng cho sự hiện hữu và giá trị của các khoản phải thu đó).
16. Độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán phụ thuộc vào nguồn gốc (ở bên trong hay ở bên ngoài); hình thức (hình ảnh, tài liệu, hoặc lời nói) và từng trường hợp cụ thể. Việc đánh giá độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán dựa trên các nguyên tắc sau đây:
 - . Bảng chứng có nguồn gốc từ bên ngoài đơn vị đáng tin cậy hơn bằng chứng có nguồn gốc từ bên trong;
 - . Bảng chứng có nguồn gốc từ bên trong đơn vị có độ tin cậy cao hơn khi hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ hoạt động có hiệu quả;
 - . Bảng chứng do kiểm toán viên tự thu thập có độ tin cậy cao hơn bằng chứng do đơn vị cung cấp;
 - . Bảng chứng dưới dạng văn bản, hình ảnh đáng tin cậy hơn bằng chứng ghi lại lời nói.
17. Bảng chứng kiểm toán có sức thuyết phục cao hơn khi có được thông tin từ nhiều nguồn và nhiều loại khác nhau cùng xác nhận. Trường hợp này kiểm toán viên có thể có được độ tin cậy cao hơn đối với bằng chứng kiểm toán so với trường hợp thông tin có được từ những bằng chứng riêng rẽ. Ngược lại, trường hợp bằng chứng có từ nguồn này mâu thuẫn với bằng chứng có từ nguồn khác, thì kiểm toán viên phải xác định những thủ tục kiểm tra bổ sung cần thiết để giải quyết mâu thuẫn trên.
18. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên phải xem xét mối quan hệ giữa chi phí cho việc thu thập bằng chứng kiểm toán với lợi ích của các thông tin đó. Khó khăn và chi phí phát sinh để thu thập bằng chứng không phải là lý do để bỏ qua một số thủ tục kiểm toán cần thiết.
19. Khi có nghi ngờ liên quan đến cơ sở dẫn liệu có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải thu thập thêm bằng chứng kiểm toán để loại trừ sự nghi ngờ đó. **Nếu không thể thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp, kiểm toán viên sẽ phải đưa ra ý kiến chấp nhận từng phần, hoặc ý kiến không thể đưa ra ý kiến.**

Phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán

20. Kiểm toán viên thu thập bằng chứng kiểm toán bằng các phương pháp sau: kiểm tra, quan sát, điều tra, xác nhận, tính toán và quy trình phân tích. Việc thực hiện các phương pháp này một phần tùy thuộc vào thời gian thu thập được bằng chứng kiểm toán.
21. *Kiểm tra*: Là việc soát xét chứng từ, sổ kế toán, báo cáo tài chính và các tài liệu có liên quan hoặc việc kiểm tra các tài sản hữu hình. Việc kiểm tra nói trên cung cấp bằng chứng có độ tin cậy cao hay thấp tùy thuộc vào nội dung, nguồn gốc của các bằng chứng và tùy thuộc vào hiệu quả của hệ thống kiểm soát nội bộ đối với quy trình xử lý tài liệu đó. Bốn nhóm tài liệu chủ yếu sau đây cung cấp cho kiểm toán viên các bằng chứng với độ tin cậy khác nhau:
- . Tài liệu do bên thứ ba lập và lưu giữ;
 - . Tài liệu do bên thứ ba lập và đơn vị được kiểm toán lưu giữ;
 - . Tài liệu do đơn vị được kiểm toán lập và bên thứ ba lưu giữ;
 - . Tài liệu do đơn vị được kiểm toán lập và lưu giữ.
- Việc kiểm tra tài sản hữu hình cung cấp bằng chứng tin cậy về tính hiện hữu của tài sản, nhưng không hẳn là bằng chứng đủ tin cậy về quyền sở hữu và giá trị của tài sản đó.
22. *Quan sát*: Là việc theo dõi một hiện tượng, một chu trình hoặc một thủ tục do người khác thực hiện (Ví dụ: Kiểm toán viên quan sát việc kiểm kê thực tế hoặc quan sát các thủ tục kiểm soát do đơn vị tiến hành...).
23. *Điều tra*: Là việc tìm kiếm thông tin từ những người có hiểu biết ở bên trong hoặc bên ngoài đơn vị. Điều tra được thực hiện bằng việc chính thức gửi văn bản, phỏng vấn hoặc trao đổi kết quả điều tra, sẽ cung cấp cho kiểm toán viên những thông tin chưa có, hoặc những thông tin bổ sung để củng cố các bằng chứng đã có.
24. *Xác nhận*: Là sự trả lời cho một yêu cầu cung cấp thông tin nhằm xác minh lại những thông tin đã có trong các tài liệu kế toán (Ví dụ: Kiểm toán viên yêu cầu đơn vị gửi thư cho khách hàng xác nhận trực tiếp đối với số dư các khoản phải thu của khách hàng...).
25. *Tính toán*: Là việc kiểm tra tính chính xác về mặt toán học của số liệu trên chứng từ, sổ kế toán, báo cáo tài chính và các tài liệu liên quan khác hay việc thực hiện các tính toán độc lập của kiểm toán viên.
26. *Quy trình phân tích*: Là việc phân tích các số liệu, thông tin, các tỷ suất quan trọng, qua đó tìm ra những xu hướng, biến động và tìm ra những mối quan hệ có mâu thuẫn với các thông tin liên quan khác hoặc có sự chênh lệch lớn so với giá trị đã dự kiến./.

---@@@---

HỆ THỐNG
CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỤC SỐ 510

KIỂM TOÁN NĂM ĐẦU TIÊN - SỐ DƯ ĐẦU NĂM TÀI CHÍNH

*(Ban hành theo Quyết định số 219/2000/QĐ-BTC
ngày 29 tháng 12 năm 2000 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUI ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc, thủ tục cơ bản liên quan đến số dư đầu năm tài chính khi kiểm toán báo cáo tài chính năm đầu tiên. Chuẩn mực này cũng yêu cầu kiểm toán viên nắm được những sự kiện không chắc chắn hay những cam kết hiện hữu ở thời điểm đầu năm tài chính trong trường hợp kiểm toán báo cáo tài chính năm đầu tiên.
02. **Khi thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính năm đầu tiên, kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm bảo đảm:**
- a) **Số dư đầu năm không có sai sót làm ảnh hưởng trọng yếu tới báo cáo tài chính năm nay;**
 - b) **Số dư cuối năm của năm tài chính trước được kết chuyển chính xác, hoặc được phân loại lại một cách phù hợp trong trường hợp cần thiết;**
 - c) **Chế độ kế toán đã được áp dụng nhất quán hoặc các thay đổi về chế độ kế toán đã được điều chỉnh trong báo cáo tài chính và trình bày đầy đủ trong phần thuyết minh báo cáo tài chính.**
03. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính năm đầu tiên và được vận dụng cho kiểm toán năm đầu tiên các thông tin tài chính khác.
- Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ những quy định của chuẩn mực này trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính năm đầu tiên.
- 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 trong chuẩn mực này để phối hợp công việc với công ty kiểm toán và kiểm toán viên cũng như khi xử lý các quan hệ liên quan đến báo cáo tài chính năm đầu tiên được kiểm toán.
- Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:
04. **Số dư đầu năm:** Là số dư trên tài khoản kế toán vào thời điểm đầu năm tài chính. Số dư đầu năm được lập dựa trên cơ sở số dư cuối năm tài chính trước.
- Số dư đầu năm chịu ảnh hưởng của:
- a) Các sự kiện và nghiệp vụ kinh tế trong các năm trước;
 - b) Chế độ kế toán đã áp dụng trong năm trước.

05. *Năm đầu tiên*: Là năm được kiểm toán mà Báo cáo tài chính năm trước đó:
- Chưa được kiểm toán; hoặc
 - Được công ty kiểm toán khác kiểm toán.

Nội dung chuẩn mực

Các thủ tục kiểm toán

06. Mức độ đầy đủ và tính thích hợp của bằng chứng kiểm toán về số dư đầu năm phải thu thập phụ thuộc vào:
- Chế độ kế toán mà đơn vị áp dụng;
 - Báo cáo tài chính năm trước đã được kiểm toán hoặc chưa được kiểm toán và nội dung của báo cáo kiểm toán năm trước (nếu đã kiểm toán);
 - Nội dung, tính chất của các tài khoản và các rủi ro có sai sót trọng yếu ảnh hưởng đến báo cáo tài chính năm nay;
 - Tính trọng yếu của các số dư đầu năm liên quan đến báo cáo tài chính năm nay.
07. Kiểm toán viên phải xem xét các số dư đầu năm đã được phản ánh theo chế độ kế toán được áp dụng trong năm trước và được áp dụng nhất quán trong năm nay. Nếu có thay đổi chế độ kế toán thì kiểm toán viên phải xem xét những thay đổi đó cũng như việc thực hiện và trình bày trong báo cáo tài chính năm nay.
08. Khi báo cáo tài chính năm trước được công ty kiểm toán khác kiểm toán thì kiểm toán viên năm nay có thể thu thập bằng chứng kiểm toán về số dư đầu năm bằng cách xem xét hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên năm trước. Trong trường hợp này, kiểm toán viên năm nay cần lưu ý đến năng lực chuyên môn và tính độc lập của kiểm toán viên năm trước. Nếu báo cáo kiểm toán của kiểm toán viên năm trước không chấp nhận toàn phần thì kiểm toán viên năm nay phải lưu ý đến những nguyên nhân không chấp nhận toàn phần của ý kiến kiểm toán năm trước.
09. Khi báo cáo tài chính năm trước chưa được kiểm toán hoặc đã được kiểm toán nhưng kiểm toán viên năm nay không thoả mãn sau khi đã thực hiện các thủ tục quy định trong đoạn 08, mà không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, thì kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán quy định trong đoạn 10 và đoạn 11.
10. Đối với số dư đầu năm về nợ ngắn hạn và tài sản lưu động, kiểm toán viên có thể thu thập được bằng chứng kiểm toán khi thực hiện thủ tục kiểm toán năm nay.
- + Ví dụ 1: *“Khi xem xét việc thanh toán các khoản phải thu, phải trả trong năm nay, kiểm toán viên sẽ thu thập được bằng chứng kiểm toán về số dư các khoản phải thu, phải trả đầu năm”*.
 - + Ví dụ 2: *“Đối với hàng tồn kho đầu năm, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung bằng cách giám sát kiểm kê thực tế trong năm hoặc cuối năm nay, đối chiếu số lượng, giá trị nhập, xuất từ đầu năm đến thời điểm kiểm kê thực tế và tính ra hàng tồn kho đầu năm”*.
 - + Ví dụ 3: *“Đối với số dư tiền gửi ngân hàng, các khoản phải thu, phải trả cũng có thể thực hiện thủ tục xác nhận số dư đầu năm của người thứ ba”*.
- Sự kết hợp các thủ tục kiểm toán này sẽ cung cấp cho kiểm toán viên đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.
11. Đối với tài sản cố định, các khoản đầu tư và nợ dài hạn, kiểm toán viên phải kiểm tra các chứng từ chứng minh cho số dư đầu năm. Trong một số trường hợp nhất định, đối với các khoản đầu tư và nợ dài hạn, kiểm toán viên có thể lấy xác nhận về số dư đầu năm từ bên thứ ba hoặc thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung.

Kết luận và lập báo cáo kiểm toán

12. Sau khi tiến hành các thủ tục kiểm toán nêu trên, nếu kiểm toán viên vẫn không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về số dư đầu năm, thì báo cáo kiểm toán báo cáo tài chính năm đầu tiên sẽ được lập theo một trong các loại sau:

a) **Báo cáo kiểm toán loại “ý kiến chấp nhận từng phần” (hoặc “ý kiến ngoại trừ”)**

Ví dụ 1:

“...Chúng tôi đã không thể giám sát kiểm kê thực tế hàng tồn kho vào ngày 31/12/X1, vì tại thời điểm đó, chúng tôi không được bổ nhiệm làm kiểm toán. Các thủ tục kiểm toán bổ sung cũng không cho phép chúng tôi kiểm tra được tính đúng đắn của số lượng hàng tồn kho tại thời điểm trên.

Theo ý kiến chúng tôi, ngoại trừ những ảnh hưởng (nếu có) đến báo cáo tài chính vì lý do 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 tại thời điểm 31/12/X2 cũng như kết quả kinh doanh và các luồng lưu chuyển tiền tệ trong năm tài chính kết thúc tại ngày 31/12/X2, phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam hiện hành và các quy định pháp lý có liên quan”.

b) **Báo cáo kiểm toán loại “ý kiến từ chối” (hoặc “ý kiến không thể đưa ra ý kiến”)**

Ví dụ 2:

“...Chúng tôi đã không thể giám sát kiểm kê thực tế hàng tồn kho tại ngày 31/12/X1, vì tại thời điểm đó chúng tôi không được bổ nhiệm làm kiểm toán. Do những hạn chế từ phía đơn vị mà chúng tôi không thể kiểm tra được hàng tồn kho đầu năm với giá trị XX VNĐ cũng như không nhận được các bản xác nhận nợ phải thu đầu năm với giá trị XY VNĐ trên Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/X1. Theo ý kiến của chúng tôi vì tính trọng yếu của các sự kiện này, chúng tôi từ chối đưa ra ý kiến (hoặc không thể đưa ra ý kiến) của mình về báo cáo tài chính kết thúc tại ngày 31/12/X2 của đơn vị”.

13. Trường hợp số dư đầu năm có nhiều sai sót ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính năm nay thì kiểm toán viên phải thông báo cho Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị và sau khi được sự đồng ý của Giám đốc, thông báo cho kiểm toán viên năm trước (nếu có).

Trường hợp số dư đầu năm có những sai sót ảnh hưởng trọng yếu đến Báo cáo tài chính năm nay như nói trên, nhưng đơn vị được kiểm toán không xử lý và không trình bày trong thuyết minh báo cáo tài chính thì kiểm toán viên đưa ra “ý kiến chấp nhận từng phần” hoặc “ý kiến không chấp nhận”.

14. Trường hợp chế độ kế toán của năm nay thay đổi so với chế độ kế toán năm trước và sự thay đổi đó đơn vị được kiểm toán không xử lý và không trình bày đầy đủ trong thuyết minh Báo cáo tài chính thì kiểm toán viên đưa ra “ý kiến chấp nhận từng phần” hoặc “ý kiến không chấp nhận”.

15. Trường hợp báo cáo kiểm toán năm trước không đưa ra “ý kiến chấp nhận toàn phần”, thì kiểm toán viên phải xem xét lý do dẫn đến ý kiến đó và ảnh hưởng của nó đến báo cáo tài chính năm nay. Ví dụ, do giới hạn phạm vi kiểm toán hoặc không có khả năng xác định số dư hàng tồn kho đầu năm nhưng điều đó không ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính năm nay thì kiểm toán viên có thể đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần. **Nếu lý do không được chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán năm trước vẫn còn và ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính năm nay thì kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến phù hợp trong báo cáo kiểm toán năm nay./.**

HỆ THỐNG
CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỤC SỐ 520

QUY TRÌNH PHÂN TÍCH

(Ban hành theo Quyết định số 219/2000/QĐ-BTC
ngày 29 tháng 12 năm 2000 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUI ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc, thủ tục cơ bản liên quan đến quy trình (thủ tục) phân tích trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.
02. **Kiểm toán viên phải thực hiện quy trình phân tích khi lập kế hoạch kiểm toán và giai đoạn soát xét tổng thể về cuộc kiểm toán.**

Quy trình phân tích cũng được thực hiện ở các giai đoạn khác trong quá trình kiểm toán.

03. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính và cũng được vận dụng cho kiểm toán thông tin tài chính khác và các dịch vụ có liên quan của Công ty kiểm toán.

Kiểm toán viên và Công ty kiểm toán phải tuân thủ những quy định của chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán và cung cấp dịch vụ liên quan.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) phải có những hiểu biết cần thiết về chuẩn mực này để phối hợp với kiểm toán viên trong việc cung cấp các thông tin và tài liệu cần thiết liên quan đến cuộc kiểm toán.

Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

04. *Quy trình phân tích*: Là việc phân tích các số liệu, thông tin, các tỷ suất quan trọng, qua đó tìm ra những xu hướng, biến động và tìm ra những mối quan hệ có mâu thuẫn với các thông tin liên quan khác hoặc có sự chênh lệch lớn so với giá trị đã dự kiến.

Nội dung chuẩn mực

Nội dung và mục đích của quy trình phân tích

05. Quy trình phân tích bao gồm việc so sánh các thông tin tài chính, như:
 - So sánh thông tin tương ứng trong kỳ này với các kỳ trước;
 - So sánh giữa thực tế với kế hoạch của đơn vị (Ví dụ: Kế hoạch sản xuất, kế hoạch bán hàng ...);
 - So sánh giữa thực tế với ước tính của kiểm toán viên (Ví dụ: Chi phí khấu hao ước tính...);
 - So sánh giữa thực tế của đơn vị với các đơn vị trong cùng ngành có cùng quy mô hoạt động, hoặc với số liệu thống kê, định mức cùng ngành (Ví dụ: Tỷ suất đầu tư, tỷ lệ lãi gộp...).

06. Quy trình phân tích cũng bao gồm việc xem xét các mối quan hệ:
- Giữa các thông tin tài chính với nhau (Ví dụ: Mối quan hệ giữa lãi gộp với doanh thu...);
 - Giữa các thông tin tài chính với các thông tin phi tài chính (Ví dụ: Mối quan hệ giữa chi phí nhân công với số lượng nhân viên...).
07. Trong quá trình thực hiện quy trình phân tích, kiểm toán viên được phép sử dụng nhiều phương pháp khác nhau từ việc so sánh đơn giản đến những phân tích phức tạp đòi hỏi phải sử dụng các kỹ thuật thống kê tiên tiến. Quy trình phân tích cũng được áp dụng đối với báo cáo tài chính hợp nhất, báo cáo tài chính của đơn vị thành viên hoặc từng thông tin riêng lẻ của các báo cáo tài chính.
- Việc lựa chọn quy trình phân tích, phương pháp và mức độ áp dụng tùy thuộc vào sự xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên.
08. Quy trình phân tích được sử dụng cho các mục đích sau:
- Giúp kiểm toán viên xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán khác;
 - Quy trình phân tích được thực hiện như là một thử nghiệm cơ bản khi việc sử dụng thủ tục này có hiệu quả hơn so với kiểm tra chi tiết trong việc giảm bớt rủi ro phát hiện liên quan đến cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính;
 - Quy trình phân tích để kiểm tra toàn bộ báo cáo tài chính trong khâu soát xét cuối cùng của cuộc kiểm toán.

Quy trình phân tích áp dụng khi lập kế hoạch kiểm toán

09. **Kiểm toán viên phải áp dụng quy trình phân tích trong quá trình lập kế hoạch kiểm toán để tìm hiểu tình hình kinh doanh của đơn vị và xác định những vùng có thể có rủi ro.**
- Quy trình phân tích giúp kiểm toán viên xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán khác.
10. Quy trình phân tích áp dụng trong quá trình lập kế hoạch kiểm toán được dựa trên các thông tin tài chính và thông tin phi tài chính (Ví dụ: Mối quan hệ giữa doanh thu với số lượng hàng bán hoặc số lượng sản phẩm sản xuất với công suất máy móc, thiết bị...).

Quy trình phân tích trong thử nghiệm cơ bản

11. Trong quá trình kiểm toán, nhằm giảm bớt rủi ro phát hiện liên quan đến cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải thực hiện quy trình phân tích hoặc kiểm tra chi tiết hoặc kết hợp cả hai. Nhằm xác định thủ tục kiểm toán thích hợp cho một mục tiêu kiểm toán cụ thể, kiểm toán viên phải xét đoán hiệu quả của từng thủ tục kiểm toán.
12. Kiểm toán viên phải thảo luận với Giám đốc, kế toán trưởng hoặc người đại diện của đơn vị được kiểm toán về khả năng cung cấp thông tin và độ tin cậy của các thông tin cần thiết cho việc áp dụng quy trình phân tích, kể cả kết quả phân tích mà đơn vị đã thực hiện. Kiểm toán viên được phép sử dụng các dữ liệu phân tích của đơn vị nếu tin tưởng vào các dữ liệu này.
13. Khi áp dụng quy trình phân tích, kiểm toán viên phải xem xét các yếu tố sau:
- Mục tiêu của phân tích và độ tin cậy của kết quả thu được;
 - Đặc điểm của đơn vị và mức độ chi tiết hoá thông tin (Ví dụ: Quy trình phân tích áp dụng đối với thông tin tài chính của từng đơn vị thành viên sẽ hiệu quả hơn là chỉ áp dụng đối với thông tin tổng hợp của các đơn vị...);

- Khả năng sẵn có của các thông tin tài chính và phi tài chính;
- Độ tin cậy của các thông tin (Ví dụ: Sự đúng đắn của các kế hoạch hoặc dự toán ...);
- Tính thích đáng của các thông tin (Ví dụ: Kế hoạch được thiết lập có tính khả thi hơn là kế hoạch chỉ là các mục đích phải đạt được);
- Nguồn gốc thông tin (Ví dụ: Thông tin từ bên ngoài thường có độ tin cậy cao hơn thông tin do đơn vị cung cấp...);
- Khả năng so sánh của thông tin (Ví dụ: Thông tin do đơn vị cung cấp có thể so sánh với thông tin của đơn vị khác trong cùng ngành...);
- Những hiểu biết có được từ cuộc kiểm toán các kỳ trước cùng với hiểu biết về tính hiệu quả của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ và các vấn đề nảy sinh đã dẫn đến các bút toán điều chỉnh trong những kỳ trước.

Quy trình phân tích áp dụng trong giai đoạn soát xét tổng thể cuộc kiểm toán

14. **Trong giai đoạn soát xét tổng thể cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải áp dụng quy trình phân tích để có kết luận tổng quát về sự phù hợp trên các khía cạnh trọng yếu của báo cáo tài chính với những hiểu biết của mình về tình hình kinh doanh của đơn vị.** Quy trình phân tích giúp kiểm toán viên khẳng định lại những kết luận có được trong suốt quá trình kiểm tra các tài khoản hoặc các khoản mục trên báo cáo tài chính. Trên cơ sở đó giúp kiểm toán viên đưa ra kết luận tổng quát về tính trung thực, hợp lý của toàn bộ báo cáo tài chính. Tuy nhiên, quy trình phân tích cũng chỉ ra những điểm yêu cầu kiểm toán viên phải thực hiện công việc kiểm toán bổ sung.

Mức độ tin cậy của quy trình phân tích

15. Quy trình phân tích được áp dụng cho các thông tin có thực và có mối quan hệ lẫn nhau. Kết quả phân tích các mối liên hệ cung cấp cho kiểm toán viên các bằng chứng kiểm toán về sự đầy đủ, tính chính xác, tính hợp lý về các dữ liệu do hệ thống kế toán lập ra. Độ tin cậy của quy trình phân tích phụ thuộc vào sự đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro mà quy trình phân tích không phát hiện được (Ví dụ: Kết quả phân tích không thể hiện sự biến động hay chênh lệch lớn nhưng trong thực tế vẫn có sai sót trọng yếu...).
16. Mức độ tin cậy vào kết quả của quy trình phân tích phụ thuộc vào các nhân tố sau:
- Tính trọng yếu của các tài khoản hoặc loại nghiệp vụ (Ví dụ: Hàng tồn kho là trọng yếu thì không chỉ dừng lại ở quy trình phân tích mà còn thực hiện một số thủ tục kiểm tra chi tiết khác trước khi kết luận. Ngược lại khoản mục nợ phải thu được coi là không trọng yếu thì có thể chỉ căn cứ vào kết quả phân tích để kết luận...);
 - Các thủ tục kiểm toán khác có cùng một mục tiêu kiểm toán (Ví dụ: Thủ tục kiểm tra nghiệp vụ thu tiền sau ngày khoá sổ của các khoản phải thu sẽ khẳng định hoặc phủ nhận kết quả của quy trình phân tích nợ phải thu theo thời hạn, ...);
 - Độ chính xác có thể dự kiến của quy trình phân tích (Ví dụ: Kiểm toán viên thường so sánh, phân tích tỷ lệ lãi gộp giữa năm nay với năm trước hơn là so sánh các chi phí bất thường giữa năm trước với năm nay...);
 - Đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát (Ví dụ: Nếu việc kiểm soát nội bộ của bộ phận bán hàng là yếu kém thì nên dựa vào kiểm tra chi tiết hơn là dựa vào quy trình phân tích...).
17. Kiểm toán viên phải kiểm tra lại các thủ tục kiểm soát để tạo ra các thông tin sử dụng trong quy trình phân tích. Trường hợp thủ tục kiểm soát có hiệu quả thì kiểm toán viên sẽ tin tưởng hơn vào độ tin cậy của các thông tin và kết quả phân tích cũng tin cậy hơn. Kiểm toán viên phải kiểm tra đồng thời các thủ tục kiểm soát của kế toán với thủ tục kiểm soát thông tin phi tài chính (Ví dụ: Trường

hợp đơn vị kiểm soát việc lập hoá đơn bán hàng đồng thời với kiểm soát số lượng bán hàng thì kiểm toán viên cũng kiểm tra đồng thời thủ tục kiểm soát hoá đơn bán hàng và kiểm soát số lượng hàng bán).

Điều tra các yếu tố bất thường

18. **Trường hợp quy trình phân tích phát hiện được những chênh lệch trọng yếu hoặc mối liên hệ không hợp lý giữa các thông tin tương ứng, hoặc có chênh lệch lớn với số liệu dự tính, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục điều tra để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.**
19. Điều tra các khoản chênh lệch trọng yếu hay mối liên hệ không hợp lý thường bắt đầu bằng việc yêu cầu Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán cung cấp thông tin, tiếp theo là thực hiện các thủ tục:
 - Kiểm tra lại những câu trả lời của Giám đốc (hoặc người đứng đầu) bằng cách đối chiếu với những bằng chứng kiểm toán khác đã thu được trong quá trình kiểm toán;
 - Xem xét, thực hiện các thủ tục kiểm toán khác nếu Giám đốc (hoặc người đứng đầu) vẫn không thể giải thích được, hoặc giải thích không thoả đáng./.

---@@@---

HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỰC SỐ 580

GIẢI TRÌNH CỦA GIÁM ĐỐC

(Ban hành theo Quyết định số 219/2000/QĐ-BTC
ngày 29 tháng 12 năm 2000 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUI ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là qui định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc, thủ tục cơ bản trong việc thu thập và sử dụng các giải trình của Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán như những bằng chứng kiểm toán, các thủ tục được áp dụng để đánh giá và lưu trữ các giải trình của Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị, các biện pháp xử lý khi Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị từ chối cung cấp các giải trình thích hợp trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.
02. **Kiểm toán viên phải thu thập được các giải trình của Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán.**
03. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính và cũng được vận dụng cho kiểm toán thông tin tài chính khác và các dịch vụ liên quan của công ty kiểm toán.

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ các qui định 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 chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên và công ty kiểm toán cũng như xử lý các mối quan hệ trong kiểm toán.

Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

04. *Giám đốc (hoặc người đứng đầu)*: Là người đại diện theo pháp luật cao nhất của doanh nghiệp, tổ chức như: Giám đốc, Tổng Giám đốc, Chủ sở hữu, Thủ trưởng đơn vị. Trong một số trường hợp người đứng đầu là Chủ tịch Hội đồng quản trị hoặc Chủ tịch Hội đồng quản lý (dưới đây gọi chung là Giám đốc).

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Sự thừa nhận của Giám đốc đơn vị được kiểm toán về trách nhiệm đối với báo cáo tài chính

05. **Kiểm toán viên phải thu thập bằng chứng về việc Giám đốc đơn vị được kiểm toán thừa nhận trách nhiệm của mình trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực, hợp lý, phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhận) và đã phê duyệt báo cáo tài chính. Kiểm toán viên thu thập bằng chứng nói trên trong các biên bản họp Hội đồng quản trị (hoặc Ban Giám đốc) liên quan đến vấn đề này, hoặc bằng cách yêu cầu Giám đốc cung cấp “Bản giải trình”, bản “Báo cáo của Giám đốc” hoặc “Báo cáo tài chính” đã được Giám đốc ký duyệt.**

Sử dụng các giải trình của Giám đốc như là bằng chứng kiểm toán

06. **Trường hợp không có đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kiểm toán viên phải thu thập các giải trình bằng văn bản của Giám đốc đơn vị được kiểm toán về những vấn đề xét thấy có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính.** Để hạn chế sự hiểu lầm giữa kiểm toán viên và Giám đốc đơn vị, **các giải trình bằng lời phải được Giám đốc xác nhận lại bằng văn bản.** Phụ lục số 01 đưa ra ví dụ về những vấn đề được thể hiện trong bản giải trình của Giám đốc hoặc trong văn bản của kiểm toán viên yêu cầu Giám đốc xác nhận.
07. Các vấn đề yêu cầu Giám đốc giải trình bằng văn bản được giới hạn trong những vấn đề riêng lẻ, hoặc tổng hợp có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính. Đối với những vấn đề xét thấy cần thiết, kiểm toán viên phải thông báo với Giám đốc biết rõ ý kiến của mình về tính trọng yếu của vấn đề cần phải giải trình.
08. Trong quá trình kiểm toán, Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán gửi các bản giải trình tới kiểm toán viên và công ty kiểm toán một cách tự nguyện hoặc do yêu cầu cụ thể của kiểm toán viên. Khi những giải trình này có liên quan đến những vấn đề có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải làm các công việc sau:
- Thu thập bằng chứng kiểm toán từ các thông tin ở trong đơn vị hay ngoài đơn vị để xác minh các giải trình của Giám đốc;
 - Đánh giá sự hợp lý và nhất quán giữa bản giải trình của Giám đốc với các bằng chứng kiểm toán khác đã thu thập được;
 - Xác định mức độ hiểu biết các vấn đề đã được giải trình của người lập giải trình.
09. Giải trình của Giám đốc không thể thay thế các bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên thu thập được. (Ví dụ: Giải trình của Giám đốc về nguyên giá một TSCĐ không thể thay thế cho bằng chứng kiểm toán về nguyên giá TSCĐ đó như hoá đơn của người bán hay báo cáo quyết toán dự án hoàn thành được duyệt). Việc kiểm toán viên không thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về một vấn đề ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, trong khi có thể thu thập được các bằng chứng đó sẽ dẫn đến sự giới hạn về phạm vi kiểm toán mặc dù vấn đề đó đã được Giám đốc giải trình.
10. Trong một số trường hợp, giải trình của Giám đốc là bằng chứng kiểm toán duy nhất thu thập được (Ví dụ: Kiểm toán viên không phải thu thập các bằng chứng khác để chứng minh cho chủ trương của Giám đốc thực hiện một khoản đầu tư dài hạn nào đó...).
11. **Kiểm toán viên phải tìm hiểu nguyên nhân khi giải trình của Giám đốc mâu thuẫn với bằng chứng kiểm toán khác và khi cần thiết thì phải xác minh lại mức độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán và các giải trình của Giám đốc.**

Lưu vào hồ sơ kiểm toán các giải trình của Giám đốc

12. Kiểm toán viên phải lưu vào hồ sơ kiểm toán các giải trình của Giám đốc dưới hình thức tóm tắt các lần trao đổi bằng lời hoặc các giải trình bằng văn bản để làm bằng chứng kiểm toán.
13. Các giải trình bằng văn bản được đánh giá là các bằng chứng kiểm toán có giá trị hơn các giải trình bằng lời nói. Các giải trình bằng văn bản được thể hiện dưới các hình thức:
- Bản giải trình của Giám đốc;
 - Thư của kiểm toán viên liệt kê ra tất cả những hiểu biết của mình về các giải trình của Giám đốc và được Giám đốc xác nhận là đúng;
 - Biên bản họp Hội đồng quản trị hoặc báo cáo tài chính đã được Giám đốc ký duyệt.

Các yếu tố cơ bản của một bản giải trình

14. Khi yêu cầu Giám đốc đơn vị lập bản giải trình, kiểm toán viên phải đề nghị văn bản đó được gửi trực tiếp cho mình với nội dung gồm: Các thông tin phải giải trình, ngày tháng, họ tên, chữ ký của người lập hoặc xác nhận vào bản giải trình.
15. Thông thường, bản giải trình của Giám đốc được ghi ngày tháng cùng với ngày tháng ghi trên báo cáo kiểm toán. Một số trường hợp yêu cầu lập bản giải trình ngay trong quá trình kiểm toán hoặc sau ngày ghi trên báo cáo tài chính nhưng phải trước ngày ghi trên báo cáo kiểm toán. Trường hợp cá biệt, bản giải trình được lập và công bố sau ngày phát hành báo cáo kiểm toán (Ví dụ: Ngày phát hành cổ phiếu...).
16. Bản giải trình của Giám đốc thường do Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị ký. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên được phép nhận bản giải trình từ các thành viên khác được Giám đốc uỷ quyền. (Ví dụ: Kiểm toán viên muốn thu thập bản xác nhận về việc cung cấp đầy đủ toàn bộ biên bản họp đại hội cổ đông, biên bản họp Ban Giám đốc hoặc Hội đồng quản trị từ những người có trách nhiệm giữ các biên bản này...).

Các biện pháp xử lý nếu Giám đốc từ chối cung cấp giải trình

17. Nếu Giám đốc từ chối cung cấp giải trình mà kiểm toán viên yêu cầu sẽ làm hạn chế phạm vi kiểm toán thì kiểm toán viên phải đưa ra “ý kiến chấp nhận từng phần” hoặc “ý kiến từ chối”. Trong trường hợp này, kiểm toán viên phải đánh giá lại độ tin cậy của tất cả các giải trình khác của Giám đốc trong quá trình kiểm toán và xem xét mức độ ảnh hưởng của nó đến báo cáo tài chính./.

PHỤ LỤC SỐ 01

Ví dụ về Bản giải trình của Giám đốc

(Địa chỉ, điện thoại, Fax, ...)

Ngày tháng năm

Kính gửi: Ông/Bà

Kiểm toán viên Công ty Kiểm toán

Bản giải trình này được lập ra trong phạm vi công tác kiểm toán của Ông (Bà) cho Báo cáo tài chính của công ty ABC, năm tài chính kết thúc ngày 31/12/X.

Chúng tôi chịu trách nhiệm lập và trình bày trung thực và hợp lý các báo cáo tài chính của đơn vị phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhận tại công văn số ngày tháng năm của).

Trong phạm vi trách nhiệm và sự hiểu biết của mình, chúng tôi xác nhận các giải trình sau đây :

- Chúng tôi khẳng định là báo cáo tài chính đã được lập, trình bày trung thực, hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu và theo đúng chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp thuận) và các qui định có liên quan.
- Chúng tôi đã chuyển cho Ông (Bà) xem xét tất cả sổ sách kế toán, các tài liệu, chứng từ liên quan và tất cả các biên bản họp Đại hội cổ đông, Hội đồng quản trị, (gồm Biên bản họp ngày ... tháng ... năm... và ngày... tháng ... năm...);
- Chúng tôi khẳng định là đã cung cấp toàn bộ các thông tin về các bên có liên quan;
- Công ty chúng tôi đã tuân thủ tất cả các điều khoản quan trọng của các hợp đồng có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính. Không có bất kỳ hành vi không tuân thủ nào liên quan đến các yêu cầu của các cơ quan có thẩm quyền, có thể có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính;
- Các yếu tố sau đây đã được ghi nhận một cách đúng đắn và trong trường hợp cần thiết các thông tin thích hợp đã được nêu ra trong phân thuyết minh báo cáo tài chính :
 - a) Số dư và nghiệp vụ được thực hiện với các bên có liên quan;
 - b) Thua lỗ từ các hợp đồng mua và bán;
 - c) Thoả thuận và khả năng mua lại các tài sản đã được chuyển nhượng trước đây;
 - d) Các tài sản được đem đi thế chấp.
- Chúng tôi không có bất kỳ một kế hoạch hay dự tính nào có thể làm sai lệch đáng kể số liệu kế toán hoặc cách phân loại tài sản và khoản nợ đã được phản ánh trong báo cáo tài chính;
- Chúng tôi không có bất kỳ một kế hoạch nào nhằm ngừng sản xuất một loại sản phẩm đang được sản xuất, cũng không có một kế hoạch hay dự tính nào có thể dẫn đến tình trạng hàng tồn kho, ứ đọng hoặc lạc hậu; và không có bất kỳ một khoản hàng tồn kho nào được hạch toán với giá trị cao hơn giá trị thực hiện thuận;
- Công ty là chủ sở hữu tất cả các tài sản trên báo cáo tài chính và không có bất kỳ một tài sản nào đang được cầm cố, thế chấp hoặc bị cầm giữ, ngoại trừ những tài sản được nêu trong phân thuyết minh X của báo cáo tài chính;
- Tất cả các khoản nợ, cam kết vay và các khoản bảo lãnh của công ty với bên thứ ba đã được công ty hạch toán hoặc giải trình trong phân thuyết minh X;
- Hiện tại Công ty không có bất kỳ sự kiện nào phát sinh sau ngày kết thúc niên độ kế toán có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính hoặc phải giải trình trong phân thuyết minh;
- Vụ tranh chấp với công ty XYZ đã được giải quyết với khoản tiền là XXX VNĐ, và đã được lập dự phòng trong báo cáo tài chính. Không có khiếu nại trong bất kỳ một vụ tranh chấp nào đang bị khởi tố hoặc hiện nay có thể dự đoán được;
- Chúng tôi đã hạch toán hoặc đã thuyết minh đầy đủ trong báo cáo tài chính tất cả các kế hoạch về việc mua lại các cổ phiếu của chính công ty, các nguồn vốn được dự trữ cho kế hoạch này, các khoản đảm bảo cũng như việc chuyển đổi và các yêu cầu có liên quan khác.

Giám đốc (hoặc Chủ tịch Hội đồng quản trị)

(Chữ ký, Họ và tên, đóng dấu)

---@@@---

HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỰC SỐ 240

GIAN LẬN VÀ SAI SÓT

*(Ban hành theo Quyết định số 143/2001/QĐ-BTC
ngày 21 tháng 12 năm 2001 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUI ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là qui định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc và thủ tục cơ bản liên quan đến trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán trong việc xem xét gian lận và sai sót trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.
02. **Khi lập kế hoạch và thực hiện thủ tục kiểm toán, khi đánh giá và báo cáo kết quả thực hiện thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xem xét xem có các sai phạm do gian lận hoặc sai sót gây ra làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính không?**
03. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính và được vận dụng cho kiểm toán thông tin tài chính khác và các dịch vụ liên quan của công ty kiểm toán.

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ các qui định của chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính.

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

Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

04. **Gian lận:** Là những hành vi cố ý làm sai lệch thông tin kinh tế, tài chính do một hay nhiều người trong Hội đồng quản trị, Ban Giám đốc, các nhân viên hoặc bên thứ ba thực hiện, làm ảnh hưởng đến báo cáo tài chính.

Gian lận có thể biểu hiện dưới các dạng tổng quát sau:

- Xuyên tạc, làm giả chứng từ, tài liệu liên quan đến báo cáo tài chính;
- Sửa đổi chứng từ, tài liệu kế toán làm sai lệch báo cáo tài chính;

- Biếm thủ tài sản;
 - Che dấu hoặc cố ý bỏ sót các thông tin, tài liệu hoặc nghiệp vụ kinh tế làm sai lệch báo cáo tài chính;
 - Ghi chép các nghiệp vụ kinh tế không đúng sự thật;
 - Cố ý áp dụng sai các chuẩn mực, nguyên tắc, phương pháp và chế độ kế toán, chính sách tài chính;
 - Cố ý tính toán sai về số học.
05. *Sai sót*: Là những lỗi không cố ý có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính, như:
- Lỗi về tính toán số học hoặc ghi chép sai;
 - Bỏ sót hoặc hiểu sai, làm sai các khoản mục, các nghiệp vụ kinh tế;
 - áp dụng sai các chuẩn mực, nguyên tắc, phương pháp và chế độ kế toán, chính sách tài chính nhưng không cố ý.

Nội dung chuẩn mực

Trách nhiệm của Giám đốc (hoặc người đứng đầu)

06. Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị chịu trách nhiệm trực tiếp trong việc ngăn ngừa, phát hiện và xử lý các gian lận và sai sót trong đơn vị thông qua việc xây dựng và duy trì thực hiện thường xuyên hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ thích hợp. Do hạn chế vốn có của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ nên khó có thể loại trừ hoàn toàn khả năng xảy ra gian lận hoặc sai sót.

Trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán

07. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán có trách nhiệm giúp đơn vị phát hiện, xử lý và ngăn ngừa gian lận và sai sót, nhưng kiểm toán viên và công ty kiểm toán không phải chịu trách nhiệm trực tiếp trong việc ngăn ngừa các gian lận và sai sót ở đơn vị mà họ kiểm toán,

Đánh giá rủi ro

08. **Khi lập kế hoạch và khi thực hiện kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải đánh giá rủi ro về những gian lận và sai sót có thể có, làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính và phải trao đổi với Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị về mọi gian lận hoặc sai sót quan trọng phát hiện được.**
09. Ngoài các hạn chế trong thiết kế và thực hiện hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ, những tình huống hoặc sự kiện làm tăng rủi ro do gian lận hoặc sai sót, gồm:
- Các vấn đề liên quan đến tính chính trực hoặc năng lực của Ban Giám đốc;
 - Các sức ép bất thường đối với đơn vị;
 - Các nghiệp vụ và sự kiện không bình thường;
 - Những khó khăn liên quan đến thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.
 - Những nhân tố từ môi trường tin học liên quan đến các tình huống và sự kiện nêu trên.
- (Ví dụ về những tình huống hoặc sự kiện này được nêu ở Phụ lục số 01).

Phát hiện

10. **Trên cơ sở đánh giá rủi ro, kiểm toán viên phải thiết lập các thủ tục kiểm toán thích hợp nhằm đảm bảo các gian lận và sai sót có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính đều được phát hiện.**
11. Kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để chứng minh là không có gian lận hoặc sai sót làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính; hoặc nếu có gian lận, sai sót thì đã được phát hiện, được sửa chữa hoặc đã trình bày trong báo cáo tài chính, và kiểm toán viên phải chỉ ra ảnh hưởng của gian lận và sai sót đến báo cáo tài chính. Khả năng phát hiện sai sót thường cao hơn khả năng phát hiện gian lận vì gian lận thường kèm theo các hành vi cố ý che dấu.

12. Do những hạn chế vốn có của kiểm toán, nên dù kiểm toán viên đã tuân thủ các nguyên tắc và thủ tục kiểm toán thì rủi ro do không phát hiện hết các gian lận và sai sót làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính vẫn có thể xảy ra. Khi xảy ra rủi ro do không phát hiện hết các gian lận và sai sót làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính đã được kiểm toán thì phải xem xét việc chấp hành đầy đủ nguyên tắc và thủ tục kiểm toán trong từng hoàn cảnh cụ thể và tính thích hợp của các kết luận trong báo cáo kiểm toán dựa trên kết quả của các thủ tục kiểm toán đã thực hiện.

Những hạn chế vốn có của kiểm toán

13. Công việc kiểm toán thường chịu rủi ro do không phát hiện hết các sai phạm làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, kể cả khi cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và tiến hành theo đúng các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam hoặc chuẩn mực kiểm toán quốc tế được chấp nhận.
14. Rủi ro không phát hiện hết các sai phạm trọng yếu do gian lận cao hơn rủi ro không phát hiện hết các sai phạm trọng yếu do sai sót, vì gian lận thường đi kèm với các hành vi cố ý che dấu gian lận. Kiểm toán viên có quyền chấp nhận những giải trình, các ghi chép và tài liệu của khách hàng khi có bằng chứng về việc không có gian lận và sai sót. **Tuy vậy, kiểm toán viên phải có thái độ hoài nghi mang tính nghề nghiệp trong quá trình lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán và phải luôn ý thức được rằng có thể tồn tại những tình huống hoặc sự kiện dẫn đến những sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính.**

15. Do những hạn chế vốn có của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ nên vẫn có khả năng xảy ra gian lận hoặc sai sót làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính. Hệ thống kiểm soát nội bộ có thể không phát hiện được gian lận do có sự thông đồng giữa các nhân viên hoặc gian lận của Ban Giám đốc.

Những thủ tục cần được tiến hành khi có dấu hiệu gian lận hoặc sai sót

16. **Trong quá trình kiểm toán, khi xét thấy có dấu hiệu về gian lận hoặc sai sót, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xem xét những ảnh hưởng của gian lận và sai sót đến báo cáo tài chính. Trường hợp kiểm toán viên và công ty kiểm toán cho rằng gian lận hoặc sai sót có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính thì phải thực hiện sửa đổi và bổ sung những thủ tục kiểm toán thích hợp.**
17. Mức độ sửa đổi và bổ sung các thủ tục kiểm toán phụ thuộc vào sự đánh giá của kiểm toán viên về:
- a) Các loại gian lận và sai sót đã được phát hiện;
 - b) Tần suất xảy ra gian lận hoặc sai sót;
 - c) Khả năng tái diễn của một loại gian lận hoặc sai sót cụ thể có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính.

Kiểm toán viên không được cho rằng các gian lận và sai sót xảy ra là đơn lẻ và biệt lập, trừ khi đã xác định rõ ràng. Nếu cần thiết, kiểm toán viên phải điều chỉnh lại nội dung, lịch trình và phạm vi các thử nghiệm cơ bản.

18. Việc thực hiện các thủ tục kiểm toán sửa đổi và bổ sung thường giúp cho kiểm toán viên khẳng định hoặc xoá bỏ nghi ngờ về gian lận hoặc sai sót. **Trường hợp kết quả của các thủ tục sửa đổi và bổ sung không xoá bỏ được nghi ngờ về gian lận và sai sót, thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thảo luận vấn đề này với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán và phải đánh giá ảnh hưởng của nó đến báo cáo tài chính và Báo cáo kiểm toán.**
19. **Kiểm toán viên phải xem xét ảnh hưởng của các gian lận và sai sót trọng yếu trong mối liên hệ với những khía cạnh khác của cuộc kiểm toán, đặc biệt là độ tin cậy trong các giải trình của Giám đốc.** Trường hợp hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ không phát hiện được gian lận và sai sót hoặc các gian lận và sai sót không được đề cập trong giải trình của Giám đốc thì kiểm toán viên phải xem xét lại việc đánh giá rủi ro và độ tin cậy của các giải trình đó. Khả năng phát hiện gian lận và sai sót của kiểm toán viên sẽ tùy thuộc vào mối quan hệ giữa các sai phạm với những hành vi cố tình che dấu sai phạm; giữa các thủ tục kiểm soát cụ thể của Ban Giám đốc và các nhân viên liên quan.

Thông báo về gian lận và sai sót

Thông báo cho Giám đốc (hoặc người đứng đầu)

20. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thông báo kịp thời những phát hiện của mình cho Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán trong thời hạn nhanh nhất trước ngày phát hành báo cáo tài chính, hoặc trước ngày phát hành Báo cáo kiểm toán, khi:**
- a) **Kiểm toán viên nghi ngờ có gian lận, mặc dù chưa đánh giá được ảnh hưởng của gian lận này tới báo cáo tài chính;**
 - b) **Có gian lận;**
 - c) **Có sai sót trọng yếu.**

21. Khi nghi ngờ có gian lận, hoặc phát hiện ra gian lận hoặc sai sót trọng yếu đã xảy ra hoặc có thể xảy ra, kiểm toán viên phải cân nhắc tất cả các tình huống xem cần thông báo cho cấp nào. Trường hợp có gian lận, kiểm toán viên phải đánh giá khả năng gian lận này liên quan đến cấp quản lý nào. Trong hầu hết các trường hợp xảy ra gian lận, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thông báo cho cấp quản lý cao hơn cấp của những người có dính líu đến gian lận đó. Khi nghi ngờ gian lận có liên quan đến người Lãnh đạo cao nhất trong đơn vị được kiểm toán thì thông thường kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật để xác định các thủ tục cần tiến hành.

Thông báo cho người sử dụng báo cáo kiểm toán

22. **Nếu kiểm toán viên và công ty kiểm toán kết luận rằng có gian lận hoặc sai sót làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính nhưng gian lận hoặc sai sót này không được đơn vị sửa chữa hoặc không được phản ánh đầy đủ trong báo cáo tài chính, thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải đưa ra *ý kiến chấp nhận từng phần* hoặc *ý kiến không chấp nhận*.**

Trường hợp có gian lận hoặc sai sót có thể làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính mặc dù đã phản ánh đầy đủ trong báo cáo tài chính nhưng kiểm toán viên và công ty kiểm toán vẫn phải chỉ rõ ra trong Báo cáo kiểm toán.

23. **Nếu đơn vị không cho phép kiểm toán viên thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp để đánh giá gian lận hoặc sai sót đã xảy ra hoặc có thể xảy ra làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải đưa ra *ý kiến chấp nhận từng phần* hoặc *ý kiến từ chối* vì phạm vi kiểm toán bị giới hạn.**
24. **Nếu không thể xác định được đầy đủ gian lận hoặc sai sót đã xảy ra do hạn chế khách quan từ bên ngoài hoặc do chủ quan trong đơn vị được kiểm toán thì kiểm toán viên phải xét tới ảnh hưởng của gian lận hoặc sai sót này tới Báo cáo kiểm toán.**

Thông báo cho cơ quan chức năng có liên quan

25. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán có trách nhiệm bảo mật các thông tin, số liệu của khách hàng, trừ trường hợp đơn vị được kiểm toán có gian lận hoặc sai sót mà theo qui định của pháp luật, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thông báo hành vi gian lận hoặc sai sót đó cho cơ quan chức năng có liên quan. Trường hợp này, kiểm toán viên và công ty kiểm toán được phép trao đổi trước với chuyên gia tư vấn pháp luật.

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán rút khỏi hợp đồng kiểm toán

26. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán được phép chấm dứt hợp đồng kiểm toán khi xét thấy đơn vị được kiểm toán không có biện pháp cần thiết để xử lý đối với gian lận mà kiểm toán viên cho là cần thiết trong hoàn cảnh cụ thể, kể cả các gian lận không ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính. Nhân tố ảnh

hưởng tới quyết định rút khỏi hợp đồng, gồm: gian lận hoặc sai sót liên quan đến cấp lãnh đạo cao nhất trong đơn vị; việc tiếp tục duy trì quan hệ của kiểm toán viên với đơn vị được kiểm toán. Công ty kiểm toán phải cân nhắc kỹ lưỡng và trao đổi với chuyên gia tư vấn pháp luật trước khi đưa ra quyết định này.

27. **Trường hợp rút khỏi hợp đồng kiểm toán, nếu kiểm toán viên khác được thay thế yêu cầu cung cấp thông tin về khách hàng thì kiểm toán viên hiện tại phải thông báo rõ lý do chuyên môn dẫn tới buộc phải chấm dứt hợp đồng.** Kiểm toán viên hiện tại có thể thảo luận và thông báo với kiểm toán viên khác được thay thế về các thông tin của khách hàng phù hợp với luật pháp, yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp kiểm toán có liên quan và phạm vi cho phép của khách hàng. **Nếu khách hàng không cho phép thảo luận về công việc của họ thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán hiện tại cũng phải thông báo về việc không cho phép này cho kiểm toán viên được thay thế./**

Phụ lục số 01

Ví dụ về những tình huống hoặc sự kiện làm tăng rủi ro do gian lận hoặc sai sót

Những vấn đề liên quan đến tính chính trực hoặc năng lực của Ban Giám đốc

- Công tác quản lý bị một người (hay một nhóm người) độc quyền nắm giữ, thiếu sự giám sát có hiệu lực của Ban Giám đốc hoặc Hội đồng quản trị;
- Cơ cấu tổ chức của đơn vị được kiểm toán phức tạp một cách cố ý;
- Sự bất lực trong việc sửa chữa những yếu kém của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ trong khi những yếu kém này hoàn toàn có thể khắc phục được;
- Thay đổi thường xuyên kế toán trưởng hoặc người có trách nhiệm của bộ phận kế toán và tài chính;
- Thiếu nhiều nhân viên kế toán trong một thời gian dài;
- Bố trí người làm kế toán không đúng chuyên môn hoặc người bị pháp luật nghiêm cấm;
- Thay đổi thường xuyên chuyên gia tư vấn pháp luật hoặc kiểm toán viên.

Các sức ép bất thường trong đơn vị hoặc từ bên ngoài vào đơn vị

- Ngành nghề kinh doanh gặp khó khăn và số đơn vị phá sản ngày càng tăng;
- Thiếu vốn kinh doanh do lỗ, hoặc do mở rộng quy mô doanh nghiệp quá nhanh;
- Mức thu nhập giảm sút;
- Doanh nghiệp cố ý hạch toán tăng lợi nhuận nhằm khuyến khích hoạt động;
- Đầu tư quá nhanh vào ngành nghề mới hoặc loại sản phẩm mới làm mất cân đối tài chính;
- Doanh nghiệp bị lệ thuộc quá nhiều vào một số sản phẩm hoặc một số khách hàng;
- Sức ép về tài chính từ những nhà đầu tư hoặc các cấp quản lý đơn vị;
- Sức ép đối với nhân viên kế toán phải hoàn tất báo cáo tài chính trong thời gian quá ngắn.

Các nghiệp vụ và sự kiện không bình thường

- Các nghiệp vụ đột xuất, đặc biệt xảy ra vào cuối niên độ kế toán có tác động đến doanh thu, chi phí và kết quả;
- Các nghiệp vụ hoặc phương pháp xử lý kế toán phức tạp;
- Các nghiệp vụ với các bên hữu quan;
- Các khoản chi phí quá cao so với những dịch vụ được cung cấp (Ví dụ: Phí luật sư, tư vấn hoặc đại lý,...).

Những khó khăn liên quan đến thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp

- Tài liệu kế toán không đầy đủ hoặc không được cung cấp kịp thời (Ví dụ: Không thu thập đủ chứng từ; phát sinh chênh lệch lớn giữa sổ và báo cáo, những nghiệp vụ ghi chép sai hoặc để ngoài sổ kế toán,...);
- Lưu trữ tài liệu không đầy đủ về các sự kiện và nghiệp vụ kinh tế (Ví dụ: chứng từ chưa được phê duyệt, thiếu tài liệu hỗ trợ cho những nghiệp vụ lớn hoặc bất thường);
- Có chênh lệch lớn giữa sổ kế toán của đơn vị với xác nhận của bên thứ ba; mâu thuẫn giữa các bằng chứng kiểm toán; không giải thích được sự thay đổi của các chỉ số hoạt động;
- Ban Giám đốc từ chối cung cấp giải trình hoặc giải trình không thoả mãn yêu cầu của kiểm toán viên.

Những nhân tố từ môi trường tin học liên quan đến các tình huống và sự kiện nêu trên

- Không lấy được thông tin từ máy vi tính;
- Có thay đổi trong chương trình vi tính nhưng không lưu tài liệu, không được phê duyệt và không được kiểm tra;
- Thông tin, tài liệu in từ máy vi tính không phù hợp với báo cáo tài chính;
- Các thông tin in ra từ máy vi tính mỗi lần lại khác nhau.

---@@@---

HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỰC SỐ 300

LẬP KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN

(Ban hành theo Quyết định số 143/2001/QĐ-BTC
ngày 21 tháng 12 năm 2001 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUI ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là qui định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc và thủ tục cơ bản liên quan đến việc lập kế hoạch cho một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính.
02. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải lập kế hoạch kiểm toán để đảm bảo cuộc kiểm toán được tiến hành một cách có hiệu quả.**
03. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính và được vận dụng cho kiểm toán thông tin tài chính khác và các dịch vụ liên quan của công ty kiểm toán.

Trường hợp kiểm toán năm đầu tiên cho khách hàng mới, kiểm toán viên phải mở rộng qui trình lập kế hoạch kiểm toán dựa trên những nội dung được qui định trong chuẩn mực này.

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ các qui định của chuẩn mực này trong quá trình lập và thực hiện kế hoạch kiểm toán.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) phải có những hiểu biết cần thiết về chuẩn mực này để phối hợp công việc và xử lý các mối quan hệ liên quan đến quá trình lập kế hoạch kiểm toán.

Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

04. *Kế hoạch chiến lược*: Là định hướng cơ bản, nội dung trọng tâm và phương pháp tiếp cận chung của cuộc kiểm toán do cấp chỉ đạo vạch ra dựa trên hiểu biết về tình hình hoạt động và môi trường kinh doanh của đơn vị được kiểm toán.
05. *Kế hoạch kiểm toán tổng thể*: Là việc cụ thể hoá kế hoạch chiến lược và phương pháp tiếp cận chi tiết về nội dung, lịch trình và phạm vi dự kiến của các thủ tục kiểm toán. Mục tiêu của việc lập kế hoạch kiểm toán tổng thể là để có thể thực hiện công việc kiểm toán một cách có hiệu quả và theo đúng thời gian dự kiến.
06. *Chương trình kiểm toán*: Là toàn bộ những chỉ dẫn cho kiểm toán viên và trợ lý kiểm toán tham gia vào công việc kiểm toán và là phương tiện ghi chép theo dõi, kiểm tra tình hình thực hiện kiểm toán. Chương trình kiểm toán chỉ dẫn mục tiêu kiểm toán từng phần hành, nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán cụ thể và thời gian ước tính cần thiết cho từng phần hành.
07. *Cuộc kiểm toán báo cáo tài chính của nhiều năm*: Là cuộc kiểm toán được thực hiện cùng một kỳ cho báo cáo tài chính năm hiện tại và báo cáo tài chính của một vài năm trước đó. Ví dụ năm 2001, thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính năm 2000, năm 1999 và năm 1998.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Lập kế hoạch kiểm toán

08. **Kế hoạch kiểm toán phải được lập cho mọi cuộc kiểm toán.** Kế hoạch kiểm toán phải được lập một cách thích hợp nhằm đảm bảo bao quát hết các khía cạnh trọng yếu của cuộc kiểm toán; phát hiện gian lận, rủi ro và những vấn đề tiềm ẩn; và đảm bảo cuộc kiểm toán được hoàn thành đúng thời hạn. Kế hoạch kiểm toán trợ giúp kiểm toán viên phân công công việc cho trợ lý kiểm toán và phối hợp với kiểm toán viên và chuyên gia khác về công việc kiểm toán.
09. Phạm vi kế hoạch kiểm toán sẽ thay đổi tùy theo qui mô khách hàng, tính chất phức tạp của công việc kiểm toán, kinh nghiệm và những hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị và hoạt động của đơn vị được kiểm toán.
10. Khi lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên phải hiểu biết về hoạt động của đơn vị được kiểm toán để nhận biết được các sự kiện, nghiệp vụ có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính.
11. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán có trách nhiệm lập kế hoạch kiểm toán. Để lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên có quyền thảo luận với kiểm toán viên nội bộ, Giám đốc và các nhân viên của đơn vị được kiểm toán về những vấn đề liên quan đến kế hoạch kiểm toán và thủ tục kiểm toán nhằm nâng cao hiệu quả công việc kiểm toán và phối hợp công việc với các nhân viên của đơn vị được kiểm toán.
12. Kế hoạch kiểm toán gồm ba (3) bộ phận:
- . Kế hoạch chiến lược;
 - . Kế hoạch kiểm toán tổng thể;
 - . Chương trình kiểm toán.

Lập kế hoạch chiến lược

13. **Kế hoạch chiến lược phải được lập cho các cuộc kiểm toán lớn về qui mô, tính chất phức tạp, địa bàn rộng hoặc kiểm toán báo cáo tài chính của nhiều năm.**
14. Cuộc kiểm toán lớn về qui mô là cuộc kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp (hoặc báo cáo tài chính hợp nhất) của Tổng Công ty, trong đó có nhiều công ty, đơn vị trực thuộc cùng loại hình hoặc khác loại hình kinh doanh.
15. Cuộc kiểm toán có tính chất phức tạp là cuộc kiểm toán có dấu hiệu tranh chấp, kiện tụng hoặc nhiều hoạt động mới mà kiểm toán viên và công ty kiểm toán chưa có nhiều kinh nghiệm.
16. Cuộc kiểm toán địa bàn rộng là cuộc kiểm toán của đơn vị có nhiều đơn vị cấp dưới nằm trên nhiều tỉnh, thành phố khác nhau, kể cả chi nhánh ở nước ngoài.
17. Kiểm toán báo cáo tài chính nhiều năm là khi công ty kiểm toán ký hợp đồng kiểm toán cho một số năm tài chính liên tục, ví dụ năm 2000 ký hợp đồng kiểm toán năm 2000, năm 2001 và năm 2002 thì cũng phải lập kế hoạch chiến lược để định hướng và phối hợp các cuộc kiểm toán giữa các năm.
- Theo yêu cầu quản lý của mình, công ty kiểm toán có thể lập kế hoạch chiến lược cho các cuộc kiểm toán không có những đặc điểm qui định từ đoạn 13 đến đoạn 17.
18. Kế hoạch chiến lược vạch ra mục tiêu, định hướng cơ bản, nội dung trọng tâm, phương pháp tiếp cận và tiến trình của cuộc kiểm toán (Xem Phụ lục số 01).

19. Kế hoạch chiến lược do người phụ trách cuộc kiểm toán lập và được Giám đốc (hoặc người đứng đầu) công ty kiểm toán phê duyệt. Kế hoạch chiến lược là cơ sở lập kế hoạch kiểm toán tổng thể, là cơ sở chỉ đạo thực hiện và soát xét kết quả cuộc kiểm toán.
20. Kế hoạch chiến lược được lập thành một văn bản riêng hoặc lập thành một phần riêng trong kế hoạch kiểm toán tổng thể.

LẬP KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN TỔNG THỂ

21. **Kế hoạch kiểm toán tổng thể phải được lập cho mọi cuộc kiểm toán, trong đó mô tả phạm vi dự kiến và cách thức tiến hành công việc kiểm toán.** Kế hoạch kiểm toán tổng thể phải đầy đủ, chi tiết làm cơ sở để lập chương trình kiểm toán. Hình thức và nội dung của kế hoạch kiểm toán tổng thể thay đổi tùy theo qui mô của khách hàng, tính chất phức tạp của công việc kiểm toán, phương pháp và kỹ thuật kiểm toán đặc thù do kiểm toán viên sử dụng.

22. Những vấn đề chủ yếu kiểm toán viên phải xem xét và trình bày trong kế hoạch kiểm toán tổng thể, gồm:

Hiểu biết về hoạt động của đơn vị được kiểm toán:

- Hiểu biết chung về kinh tế và đặc điểm của lĩnh vực kinh doanh có tác động đến đơn vị được kiểm toán;
- Các đặc điểm cơ bản của khách hàng, như: Lĩnh vực hoạt động, kết quả tài chính và nghĩa vụ cung cấp thông tin kể cả những thay đổi từ lần kiểm toán trước;
- Năng lực quản lý của Ban Giám đốc.

Hiểu biết về hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ:

- Các chính sách kế toán mà đơn vị được kiểm toán áp dụng và những thay đổi trong các chính sách đó;
- ảnh hưởng của các chính sách mới về kế toán và kiểm toán;
- Hiểu biết của kiểm toán viên về hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ và những điểm quan trọng mà kiểm toán viên dự kiến thực hiện trong thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản.

Đánh giá rủi ro và mức độ trọng yếu:

- Đánh giá rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và xác định những vùng kiểm toán trọng yếu;
- Xác định mức trọng yếu cho từng mục tiêu kiểm toán;
- Khả năng có những sai sót trọng yếu theo kinh nghiệm của những năm trước và rút ra từ những gian lận và sai sót phổ biến;
- Xác định các nghiệp vụ và sự kiện kế toán phức tạp, bao gồm cả những ước tính kế toán.

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

- Những thay đổi quan trọng của các vùng kiểm toán;
- ảnh hưởng của công nghệ thông tin đối với công việc kiểm toán;
- Công việc kiểm toán nội bộ và ảnh hưởng của nó đối với các thủ tục kiểm toán độc lập.

Phối hợp, chỉ đạo, giám sát và kiểm tra:

- Sự tham gia của các kiểm toán viên khác trong công việc kiểm toán những đơn vị cấp dưới, như các công ty con, các chi nhánh và các đơn vị trực thuộc;
- Sự tham gia của chuyên gia thuộc các lĩnh vực khác;
- Số lượng đơn vị trực thuộc phải kiểm toán;
- Yêu cầu về nhân sự.

Các vấn đề khác:

- Khả năng liên tục hoạt động kinh doanh của đơn vị;
- Những vấn đề đặc biệt phải quan tâm, như sự hiện hữu của các bên có liên quan;
- Điều khoản của hợp đồng kiểm toán và những trách nhiệm pháp lý khác;
- Nội dung và thời hạn lập báo cáo kiểm toán hoặc những thông báo khác dự định gửi cho khách hàng.

23. Trường hợp công ty kiểm toán đã lập kế hoạch chiến lược cho cuộc kiểm toán thì các nội dung đã nêu trong kế hoạch chiến lược không phải nêu lại trong kế hoạch kiểm toán tổng thể (Mẫu kế hoạch kiểm toán tổng thể xem Phụ lục số 02).

Lập chương trình kiểm toán

24. **Chương trình kiểm toán phải được lập và thực hiện cho mọi cuộc kiểm toán, trong đó xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán cần thiết để thực hiện kế hoạch kiểm toán tổng thể.**

25. Khi xây dựng chương trình kiểm toán, kiểm toán viên phải xem xét các đánh giá về rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát, cũng như mức độ đảm bảo phải đạt được thông qua thử nghiệm cơ bản. Kiểm toán viên cần phải xem xét:

- Thời gian để thực hiện thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản;
- Sự phối hợp từ phía khách hàng, từ trợ lý kiểm toán trong nhóm và sự tham gia của kiểm toán viên khác hoặc các chuyên gia khác. (Mẫu chương trình kiểm toán xem Phụ lục số 03).

Những thay đổi trong kế hoạch kiểm toán tổng thể và chương trình kiểm toán

26. **Kế hoạch kiểm toán tổng thể và chương trình kiểm toán sẽ được sửa đổi, bổ sung trong quá trình kiểm toán nếu có những thay đổi về tình huống hoặc do những kết quả ngoài dự đoán của các thủ tục kiểm toán.** Nội dung và nguyên nhân thay đổi kế hoạch kiểm toán tổng thể và chương trình kiểm toán phải được ghi rõ trong hồ sơ kiểm toán.

27. Đối với các công ty kiểm toán có *chương trình kiểm toán theo mẫu sẵn* trên máy vi tính hoặc trên giấy mẫu phải có phần bổ sung chương trình kiểm toán cụ thể phù hợp với từng cuộc kiểm toán./.

Phụ lục số 01

Mẫu kế hoạch chiến lược

(Để hướng dẫn và tham khảo)

công ty kiểm toán:

Kế hoạch chiến lược

Khách hàng:..... **Người lập:** **Ngày**

Năm tài chính: **Người duyệt:** **Ngày**

Đặc điểm khách hàng: (*qui mô lớn, tính chất phức tạp, địa bàn rộng hoặc kiểm toán nhiều năm*).

Yêu cầu:

- Kế hoạch chiến lược được lập cho các cuộc kiểm toán lớn về qui mô, tính chất phức tạp, địa bàn rộng hoặc kiểm toán báo cáo tài chính nhiều năm;
- Kế hoạch chiến lược do người phụ trách cuộc kiểm toán lập và được Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị phê duyệt;
- Nhóm kiểm toán phải tuân thủ các quy định của công ty và phương hướng mà Giám đốc đã duyệt trong kế hoạch chiến lược ;
- Trong quá trình lập kế hoạch kiểm toán tổng thể và thực hiện kiểm toán nếu phát hiện những vấn đề khác biệt với nhận định ban đầu của Ban giám đốc thì phải báo cáo kịp thời cho Ban Giám đốc để có những điều chỉnh phù hợp.

Nội dung và các bước công việc của kế hoạch chiến lược:

1/ Tình hình kinh doanh của khách hàng (*tổng hợp thông tin về lĩnh vực hoạt động, loại hình doanh nghiệp, hình thức sở hữu, công nghệ sản xuất, tổ chức bộ máy quản lý và thực tiễn hoạt động của đơn vị*) đặc biệt lưu ý đến những nội dung chủ yếu như: Động lực cạnh tranh, phân tích thái cực kinh doanh của doanh nghiệp cũng như các yếu tố về sản phẩm, thị trường tiêu thụ, giá cả và các hoạt động hỗ trợ sau bán hàng...

2/ Xác định những vấn đề liên quan đến báo cáo tài chính như chế độ kế toán, chuẩn mực kế toán áp dụng, yêu cầu về lập báo cáo tài chính và quyền hạn của công ty;

3/ Xác định vùng rủi ro chủ yếu của doanh nghiệp và ảnh hưởng của nó tới báo cáo tài chính (*đánh giá ban đầu về rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát*);

4/ Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ;

5/ Xác định các mục tiêu kiểm toán trọng tâm và phương pháp tiếp cận kiểm toán;

6/ Xác định nhu cầu về sự hợp tác của các chuyên gia: Chuyên gia tư vấn pháp luật, kiểm toán viên nội bộ, kiểm toán viên khác và các chuyên gia khác như kỹ sư xây dựng, kỹ sư nông nghiệp...

7/ Dự kiến nhóm trưởng và thời gian thực hiện;

8/ Giám đốc duyệt và thông báo kế hoạch chiến lược cho nhóm kiểm toán. Căn cứ kế hoạch chiến lược đã được phê duyệt, trưởng nhóm kiểm toán lập kế hoạch kiểm toán tổng thể và chương trình kiểm toán.

Phụ lục số 02
Mẫu kế hoạch kiểm toán tổng thể
(Để hướng dẫn và tham khảo)

công ty kiểm toán:

Kế hoạch kiểm toán tổng thể

Khách hàng:..... **Người lập:** **Ngày**
Năm tài chính: **Người soát xét:** **Ngày**

1- Thông tin về hoạt động của khách hàng:

- Khách hàng : Năm đầu: Thường xuyên Năm thứ:
- Tên khách hàng:.....
- Trụ sở chính:Chi nhánh: (số lượng, địa điểm)
- Điện thoại: Fax:..... Email:.....
- Mã số thuế:
- Giấy phép hoạt động (giấy phép đầu tư, chứng nhận đăng ký kinh doanh).....
- Lĩnh vực hoạt động: (sản xuất thép, du lịch khách sạn, sân gôn,...)
- Địa bàn hoạt động: (cả nước, có chi nhánh ở nước ngoài,...)
- Tổng số vốn pháp định: vốn đầu tư:
- Tổng số vốn vay: Tài sản thuê tài chính:
- Thời gian hoạt động: (từ đến, hoặc không có thời hạn)
- Hội đồng quản trị: (số lượng thành viên, danh sách người chủ chốt)
- Ban Giám đốc: (số lượng thành viên, danh sách)
- Kế toán trưởng: (họ tên, số năm đã làm việc ở Công ty)
- Công ty mẹ, đối tác (liên doanh):
- Tóm tắt các quy chế kiểm soát nội bộ của khách hàng:
- Năng lực quản lý của Ban Giám đốc:
- Hiểu biết chung về nền kinh tế có ảnh hưởng đến hoạt động của khách hàng:.....
.....
.....
- Môi trường và lĩnh vực hoạt động của khách hàng:
 - + yêu cầu môi trường
 - + Thị trường và cạnh tranh
- Đặc điểm hoạt động kinh doanh và các biến đổi trong công nghệ SXKD:
 - + Rủi ro kinh doanh
 - + Thay đổi qui mô kinh doanh và các điều kiện bất lợi.

+ ...

- Tình hình kinh doanh của khách hàng (*sản phẩm, thị trường, nhà cung cấp, chi phí, các hoạt động nghiệp vụ*):

+ Những thay đổi về việc áp dụng tiến bộ khoa học kỹ thuật hay kỹ thuật mới để sản xuất ra sản phẩm.

+ Thay đổi nhà cung cấp

+ Mở rộng hình thức bán hàng (*chi nhánh bán hàng*)... ..

+ ...

2- Hiểu biết về hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ:

Căn cứ vào kết quả phân tích, soát xét sơ bộ báo cáo tài chính và tìm hiểu hoạt động kinh doanh của khách hàng để xem xét mức độ ảnh hưởng tới việc lập Báo cáo tài chính trên các góc độ:

+ Các chính sách kế toán khách hàng đang áp dụng và những thay đổi trong các chính sách đó.....

+ ảnh hưởng của công nghệ thông tin và hệ thống máy vi tính.

+ ảnh hưởng của các chính sách mới về kế toán và kiểm toán.

+ Đội ngũ nhân viên kế toán.

+ Yêu cầu về báo cáo.

Kết luận và đánh giá về môi trường kiểm soát, hệ thống kế toán, hệ thống kiểm soát nội bộ là đáng tin cậy và có hiệu quả:

Cao Trung bình Thấp

3- Đánh giá rủi ro và xác định mức độ trọng yếu:

- **Đánh giá rủi ro:**

+ Đánh giá rủi ro tiềm tàng:

Cao Trung bình Thấp

+ Đánh giá rủi ro kiểm soát:

Cao Trung bình Thấp

+ Tóm tắt, đánh giá kết quả của hệ thống kiểm soát nội bộ:

- **Xác định mức độ trọng yếu:**

Chỉ tiêu chủ yếu để xác định mức độ trọng yếu là:

	Năm nay	Năm trước
- Doanh thu	<input type="text"/>	<input type="text"/>
- Chi phí	<input type="text"/>	<input type="text"/>
- Lợi nhuận sau thuế	<input type="text"/>	<input type="text"/>
- Tài sản lưu động và đầu tư ngắn hạn	<input type="text"/>	<input type="text"/>
- Tài sản cố định và đầu tư dài hạn	<input type="text"/>	<input type="text"/>
- Nguồn vốn	<input type="text"/>	<input type="text"/>

- Chỉ tiêu khác

Lý do lựa chọn mức độ trọng yếu:

.....

.....

Xác định mức trọng yếu cho từng mục tiêu kiểm toán.....

Khả năng có những sai sót trọng yếu theo kinh nghiệm của những năm trước và rút ra từ những gian lận và sai sót phổ biến. Xác định các nghiệp vụ và sự kiện kiểm toán phức tạp bao gồm cả kiểm toán những ước tính kế toán.

- Phương pháp kiểm toán đối với các khoản mục:

- + Kiểm tra chọn mẫu.....

- + Kiểm tra các khoản mục chủ yếu.....

- + Kiểm tra toàn bộ 100%.....

4- Nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán:

- Đánh giá những thay đổi quan trọng của các vùng kiểm toán

- ảnh hưởng của công nghệ thông tin.....

- Công việc kiểm toán nội bộ

5- Phối hợp chỉ đạo, giám sát, kiểm tra:

- Sự tham gia của các kiểm toán viên khác

- Sự tham gia của chuyên gia tư vấn pháp luật và các chuyên gia thuộc lĩnh vực khác.

- Số lượng đơn vị trực thuộc phải kiểm toán.

- Kế hoạch thời gian.

- Yêu cầu nhân sự:

- + Giám đốc (Phó Giám đốc) phụ trách

- + Trưởng phòng phụ trách

- + Trưởng nhóm kiểm toán

- + Trợ lý kiểm toán 1

- + Trợ lý kiểm toán 2

- + ...

6- Các vấn đề khác:

- Kiểm toán sơ bộ;

- Kiểm kê hàng tồn kho;

- Khả năng liên tục hoạt động kinh doanh của đơn vị;

- Những vấn đề đặc biệt phải quan tâm;

- Điều khoản của hợp đồng kiểm toán và những trách nhiệm pháp lý khác;

- Nội dung và thời hạn lập báo cáo kiểm toán hoặc những thông báo khác dự định gửi cho khách hàng.

7- Tổng hợp kế hoạch kiểm toán tổng thể:

Thứ tự	Yếu tố hoặc khoản mục quan trọng	Rủi ro tiềm tàng	Rủi ro kiểm soát	Mức trọng yếu	Phương pháp kiểm toán	Thủ tục kiểm toán	Tham chiếu
1							
2							
3							
4						

. Phân loại chung về khách hàng:

Rất quan trọng Quan trọng h thường

. Khác:

phụ lục số 03
Mẫu chương trình kiểm toán
(Để hướng dẫn và tham khảo)

công ty kiểm toán:

chương trình kiểm toán

Khách hàng:..... **Người lập:** **Ngày**

Năm tài chính: **Người soát xét:** **Ngày**

Danh mục các phần hành

1. Phân tổng hợp	Tham chiếu	<input type="text" value="A"/>
2. Hệ thống kế toán và kiểm soát nội bộ		<input type="text" value="B"/>
3. Vốn bằng tiền		<input type="text" value="C"/>
4. Các khoản đầu tư ngắn hạn		<input type="text" value="D"/>
5. Các khoản phải thu		<input type="text" value="E"/>
6. Hàng tồn kho		<input type="text" value="F"/>
7. Tài sản lưu động khác		<input type="text" value="G"/>

8. Chi sự nghiệp	H
9. TSCĐ hữu hình	I
10. TSCĐ vô hình và TSCĐ khác	J
11. Các khoản đầu tư dài hạn	K
12. Chi phí XDCB dở dang	L
13. Cầm cố, ký cược, ký quỹ dài hạn	M
14. Các khoản phải trả ngắn hạn	N
15. Các loại thuế	O
16. Vay và nợ dài hạn	P
17. Nguồn vốn, quỹ và lợi nhuận chưa phân phối	Q
18. Nguồn kinh phí	R
19. Doanh thu	S
20. Giá vốn hàng bán	T
21. Chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp	U
22. Thu nhập khác	V
23. Chi phí khác	X
24. khác	W

công ty kiểm toán:

C

chương trình kiểm toán Vốn bằng tiền

Tên khách hàng: **Năm Tài chính:**.....

Trưởng nhóm kiểm toán:..... **Ngày:**

Những người trong nhóm kiểm toán:

Người soát xét 1: **Ngày:**.....

Người soát xét 2: **Ngày:**

I- Tài liệu yêu cầu khách hàng cần chuẩn bị:

1/ Biên bản kiểm kê cuối kỳ

(Trường hợp kiểm toán viên không chứng kiến việc kiểm kê tại thời điểm kiểm kê thì cần thiết phải phối hợp với khách hàng tổ chức kiểm kê bất thường tại thời điểm kiểm toán và cộng (+), trừ (-) lùi để xác định lại số dư thực tế tại thời điểm kết thúc năm tài chính).

2/ Cơ sở giải quyết chênh lệch (nếu có chênh lệch khi kiểm kê)

3/ Bản xác nhận số dư của các tài khoản tại Ngân hàng

4/ Sổ phụ Ngân hàng

- 5/ Sổ Cái
- 6/ Sổ Quỹ
- 7/ Sổ chi tiết Tiền mặt và sổ chi tiết Tiền gửi Ngân hàng
- 8/ Các loại giấy tờ có liên quan

II- Mục tiêu kiểm toán

- **Hiện hữu, đầy đủ, chính xác:** Số dư vốn bằng tiền phản ánh tất cả các khoản tiền có trong quỹ, tại ngân hàng, đang chuyển là có thực và được ghi chép đúng và đầy đủ
- **Quyền và nghĩa vụ:** Tất cả các khoản hiện có thuộc sở hữu của công ty
- **Đánh giá:** Số dư vốn bằng tiền phản ánh trên Bảng cân đối kế toán được đánh giá đúng đắn
- **Trình bày và công bố:** Số dư vốn bằng tiền phải được trình bày, phân loại và công bố đầy đủ

III- Thủ tục kiểm toán:

<i>Trình tự kiểm toán</i>	<i>Tham chiếu</i>	<i>Ngoại lệ</i>		<i>Người thực hiện ký</i>
		<i>Có/ không</i>	<i>Đã làm rõ</i>	
<p>A/ Thủ tục phân tích</p> <p>1. Sự biến động chỉ tiêu tiền mặt, tiền gửi ngân hàng qua các năm</p> <p>2. Tìm hiểu hệ thống thanh toán của đơn vị chủ yếu qua Ngân hàng hay bằng tiền mặt</p> <p>3. Tìm hiểu hệ thống kiểm soát nội bộ về phần vốn bằng tiền của đơn vị xem có đảm bảo các nguyên tắc sau:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Nguyên tắc phân công phân nhiệm - Bất kiêm nhiệm - Phê chuẩn, phân cấp quản lý đối với tiền mặt <p>B/ Thủ tục kiểm toán chi tiết</p> <p>I- Tiền mặt</p> <p>1. Đối chiếu giữa biên bản kiểm kê với Sổ Quỹ, sổ chi tiết và Sổ Cái để đảm bảo số dư đã được trình bày trên Bảng Cân đối kế toán là hợp lý.</p> <p>2. Đọc lướt qua Sổ Quỹ để phát hiện những nghiệp vụ bất thường và tiến hành kiểm tra, đối chiếu với các chứng từ gốc để đảm bảo việc trình bày là đúng và phù hợp.</p> <p>3a. Chọn tháng bất kỳ và mỗi tháng chọn nghiệp vụ trên Sổ Cái (hoặc sổ chi tiết) để đối chiếu sự khớp đúng giữa sổ kế toán và chứng từ gốc về nội dung, ngày, tháng, số tiền. Đồng thời kiểm tra sự chấp thuận của người có thẩm quyền của khách hàng.</p> <ul style="list-style-type: none"> . Nếu kết quả tốt: Chấp nhận. . Nếu kết quả xấu: Mở rộng phạm vi kiểm tra chi tiết <p>3b. Chọn tháng bất kỳ và mỗi tháng chọn chứng từ để đảm bảo việc ghi sổ (sổ quỹ, sổ chi tiết và Sổ Cái) là phù hợp.</p> <p>4. Chọn nghiệp vụ trước ngày kết thúc niên độ và nghiệp vụ sau ngày kết thúc niên độ để kiểm tra thủ tục phân chia niên độ của khách hàng là đúng đắn và phù hợp.</p>				

II- Tiền gửi Ngân hàng và Tiền đang chuyển				
---	--	--	--	--

<p>1. Xem xét có tài khoản nào được xác nhận mà đã hết số dư từ năm trước không. Bất kỳ tài khoản nào cũng đều phải được xác nhận.</p> <p>2. Lập bảng đối chiếu số dư ngân hàng.</p> <p>a. Kiểm tra cộng dồn. Xem xét các khoản bất thường (có giá trị lớn).</p> <p>b. Đối chiếu số dư trên sổ chi tiết với Sổ Cái và sổ phụ ngân hàng vào ngày kết thúc năm tài chính.</p> <p>c. Kiểm tra bảng đối chiếu của 2 tháng bất kỳ đối với từng tài khoản để xem xét các khoản bất thường và xác định lại thời gian, tính chính xác. Đồng thời, kiểm tra sự chấp thuận của người có thẩm quyền.</p> <p>3. Thu thập thư xác nhận của ngân hàng và kiểm tra ghi nhận trong sổ kế toán của đơn vị.</p> <p>- Giải thích các khoản chênh lệch nếu có tại thời điểm khoá sổ.</p> <p>- Kiểm tra lại tất cả các khoản tiền gửi chưa được ghi vào ngày cuối kỳ với sổ phụ ngân hàng sau ngày khoá sổ.</p> <p>4. Xem xét khoản tiền đang chuyển được liệt kê phản ánh trong "Tiền đang chuyển" là hợp lý (xem xét khoản tiền có giá trị lớn).</p> <p>a. Đối chiếu với sổ Tiền gửi ngân hàng, phiếu chuyển tiền ngân hàng về ngày, số tiền, diễn giải.</p> <p>b. Đối chiếu với sổ phụ ngân hàng cuối năm, phân chia niên độ về ngày, số tiền, diễn giải. Ghi chú các khoản tiền gửi được ngân hàng phản ánh sau ngày kết thúc năm tài chính.</p> <p>c. Xem xét các khoản tiền gửi được ngân hàng ghi chép trong khoảng thời gian hợp lý (1- 2 ngày sau ngày đơn vị ghi sổ).</p> <p>d. Xem xét báo cáo tài chính năm trước và giấy tờ làm việc năm nay để thấy được các dữ liệu đối chiếu đã có trong hồ sơ.</p> <p>C. Thủ tục kiểm toán bổ sung</p> <p>- Xem xét các khoản số dư ngoại tệ đã được đánh giá theo tỷ giá giao dịch bình quân liên ngân hàng tại ngày kết thúc năm tài chính.</p> <p>- Các thủ tục khác (nếu có)</p> <p>.....</p>				
--	--	--	--	--

IV- Kết luận và kiến nghị:

A. Kết luận về mục tiêu kiểm toán:

.....
.....
.....
.....

B- Kiến nghị:

.....
.....
.....
.....
.....

C- Các vấn đề cần tiếp tục theo dõi trong những đợt kiểm toán sau:

.....
.....
.....
.....
.....

Ngày hoàn thành:.....

Người thực hiện:.....

HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỰC SỐ 400

ĐÁNH GIÁ RỦI RO VÀ KIỂM SOÁT NỘI BỘ

*(Ban hành theo Quyết định số 143/2001/QĐ-BTC
ngày 21 tháng 12 năm 2001 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUI ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là qui định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc, thủ tục cơ bản liên quan đến việc tìm hiểu hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ cũng như việc đánh giá rủi ro kiểm toán và các thành phần của nó, bao gồm: Rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và rủi ro phát hiện trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.
02. **Kiểm toán viên phải có đủ hiểu biết về hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng để lập kế hoạch kiểm toán tổng thể và chương trình kiểm toán thích hợp, có hiệu quả. Kiểm toán viên phải sử dụng khả năng xét đoán chuyên môn của mình để đánh giá rủi ro kiểm toán và xác định các thủ tục kiểm toán nhằm giảm các rủi ro kiểm toán xuống thấp tới mức có thể chấp nhận được.**
03. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính và được vận dụng cho kiểm toán thông tin tài chính khác và các dịch vụ liên quan của công ty kiểm toán.

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ những qui định của chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính và cung cấp dịch vụ liên quan.

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

Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

04. **Rủi ro tiềm tàng:** Là rủi ro tiềm ẩn, vốn có do khả năng từng nghiệp vụ, từng khoản mục trong báo cáo tài chính chứa đựng sai sót trọng yếu khi tính riêng rẽ hoặc tính gộp, mặc dù có hay không có hệ thống kiểm soát nội bộ.
05. **Rủi ro kiểm soát:** Là rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu trong từng nghiệp vụ, từng khoản mục trong báo cáo tài chính khi tính riêng rẽ hoặc tính gộp mà hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ không ngăn ngừa hết hoặc không phát hiện và sửa chữa kịp thời.

06. *Rủi ro phát hiện*: Là rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu trong từng nghiệp vụ, từng khoản mục trong báo cáo tài chính khi tính riêng rẽ hoặc tính gộp mà trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán không phát hiện được.
07. *Rủi ro kiểm toán*: Là rủi ro do kiểm toán viên và công ty kiểm toán đưa ra ý kiến nhận xét không thích hợp khi báo cáo tài chính đã được kiểm toán còn có những sai sót trọng yếu. Rủi ro kiểm toán bao gồm ba bộ phận: rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và rủi ro phát hiện.
08. *Đánh giá rủi ro kiểm toán*: Là việc kiểm toán viên và công ty kiểm toán xác định mức độ rủi ro kiểm toán có thể xảy ra là cao hay thấp, bao gồm đánh giá rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và rủi ro phát hiện. Rủi ro kiểm toán được xác định trước khi lập kế hoạch và trước khi thực hiện kiểm toán.
09. *Trọng yếu*: Là thuật ngữ dùng để thể hiện tầm quan trọng của một thông tin hoặc một số liệu trong báo cáo tài chính.

Thông tin được coi là trọng yếu có nghĩa là nếu thiếu thông tin đó hay thông tin đó thiếu chính xác thì sẽ ảnh hưởng đến các quyết định của người sử dụng báo cáo tài chính. Mức độ trọng yếu tùy thuộc vào tầm quan trọng của thông tin hay của sai sót được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể. Tính trọng yếu của thông tin phải được xem xét cả trên tiêu chuẩn định lượng và định tính.

10. *Hệ thống kiểm soát nội bộ*: Là các qui định và các thủ tục kiểm soát do đơn vị được kiểm toán xây dựng và áp dụng nhằm bảo đảm cho đơn vị tuân thủ pháp luật và các qui định, để kiểm tra, kiểm soát, ngăn ngừa và phát hiện gian lận, sai sót; để lập báo cáo tài chính trung thực và hợp lý; nhằm bảo vệ, quản lý và sử dụng có hiệu quả tài sản của đơn vị. Hệ thống kiểm soát nội bộ bao gồm môi trường kiểm soát, hệ thống kế toán và các thủ tục kiểm soát.
11. *Hệ thống kế toán*: Là các qui định về kế toán và các thủ tục kế toán mà đơn vị được kiểm toán áp dụng để thực hiện ghi chép kế toán và lập báo cáo tài chính.
12. *Môi trường kiểm soát*: Là những nhận thức, quan điểm, sự quan tâm và hoạt động của thành viên Hội đồng quản trị, Ban Giám đốc đối với hệ thống kiểm soát nội bộ và vai trò của hệ thống kiểm soát nội bộ trong đơn vị.

Môi trường kiểm soát có ảnh hưởng trực tiếp đến hiệu quả của các thủ tục kiểm soát. Môi trường kiểm soát mạnh sẽ hỗ trợ đáng kể cho các thủ tục kiểm soát cụ thể. Tuy nhiên môi trường kiểm soát mạnh không đồng nghĩa với hệ thống kiểm soát nội bộ mạnh. Môi trường kiểm soát mạnh tự nó chưa đủ đảm bảo tính hiệu quả của toàn bộ hệ thống kiểm soát nội bộ.

13. *Thủ tục kiểm soát*: Là các quy chế và thủ tục do Ban lãnh đạo đơn vị thiết lập và chỉ đạo thực hiện trong đơn vị nhằm đạt được mục tiêu quản lý cụ thể.

Nội dung chuẩn mực

14. Khi xác định phương pháp tiếp cận kiểm toán, kiểm toán viên phải quan tâm đến những đánh giá ban đầu về rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát để xác định mức độ rủi ro phát hiện có thể chấp nhận được cho cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính và xác định nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục cơ bản cho cơ sở dẫn liệu đó.

Rủi ro tiềm tàng

15. Khi lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải đánh giá rủi ro tiềm tàng cho toàn bộ báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán. Khi lập chương trình kiểm toán, kiểm toán viên phải xác định cụ thể mức độ rủi ro tiềm tàng cho các số dư hoặc loại nghiệp vụ quan trọng đến từng cơ sở dẫn liệu. Trường hợp không thể xác định cụ thể được thì kiểm toán viên phải giả định

ràng rủi ro tiềm tàng là cao cho cơ sở dẫn liệu đó. Căn cứ vào mức độ đánh giá rủi ro tiềm tàng để dự kiến các công việc, thủ tục kiểm toán sẽ được thực hiện cho các nghiệp vụ, các khoản mục trọng yếu trên báo cáo tài chính, hoặc các nghiệp vụ, các khoản mục mà kiểm toán viên cho là có rủi ro tiềm tàng cao (Xem Phụ lục số 01).

16. Kiểm toán viên phải dựa vào việc xét đoán chuyên môn của mình để đánh giá rủi ro tiềm tàng trên những nhân tố chủ yếu sau:

+ *Trên phương diện báo cáo tài chính:*

- Sự liêm khiết, kinh nghiệm và hiểu biết của Ban Giám đốc cũng như sự thay đổi thành phần Ban quản lý xảy ra trong niên độ kế toán;
- Trình độ và kinh nghiệm chuyên môn của kế toán trưởng, của các nhân viên kế toán chủ yếu, của kiểm toán viên nội bộ và sự thay đổi (nếu có) của họ.
- Những áp lực bất thường đối với Ban Giám đốc, đối với kế toán trưởng, nhất là những hoàn cảnh thúc đẩy Ban Giám đốc, kế toán trưởng phải trình bày báo cáo tài chính không trung thực;
- Đặc điểm hoạt động của đơn vị, như: Quy trình công nghệ, cơ cấu vốn, các đơn vị phụ thuộc, phạm vi địa lý, hoạt động theo mùa vụ;
- Các nhân tố ảnh hưởng đến lĩnh vực hoạt động của đơn vị, như: các biến động về kinh tế, về cạnh tranh, sự thay đổi về thị trường mua, thị trường bán và sự thay đổi của hệ thống kế toán đối với lĩnh vực hoạt động của đơn vị.

+ *Trên phương diện số dư tài khoản và loại nghiệp vụ:*

- Báo cáo tài chính có thể chứa đựng những sai sót, như: Báo cáo tài chính có những điều chỉnh liên quan đến niên độ trước; báo cáo tài chính có nhiều ước tính kế toán, hoặc trong năm tài chính có sự thay đổi chính sách kế toán;
- Việc xác định số dư và số phát sinh của các tài khoản và nghiệp vụ kinh tế, như: Số dư các tài khoản dự phòng, nghiệp vụ kinh tế đối với chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu TSCĐ tính vào chi phí hay tính tăng nguyên giá TSCĐ,...;
- Mức độ dễ bị mất mát, biến thủ tài sản, như: phát sinh nhiều nghiệp vụ thu, chi tiền mặt, tạm ứng tiền với số lượng lớn, thời gian thanh toán dài,...;
- Mức độ phức tạp của các nghiệp vụ hay sự kiện quan trọng đòi hỏi phải có ý kiến của chuyên gia, như: xảy ra kiện tụng hoặc trộm cắp,...;
- Việc ghi chép các nghiệp vụ bất thường và phức tạp, đặc biệt là gần thời điểm kết thúc niên độ;
- Các nghiệp vụ kinh tế, tài chính bất thường khác.

Hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ

17. Kiểm soát nội bộ trong hệ thống kế toán nhằm đảm bảo:

- Nghiệp vụ kinh tế, tài chính được thực hiện sau khi đã có sự chấp thuận của những người có thẩm quyền;
- Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh được ghi chép kịp thời, đầy đủ và chính xác vào các tài khoản trong kỳ kế toán phù hợp, làm cơ sở lập báo cáo tài chính phù hợp với chế độ kế toán theo qui định hiện hành;
- Chỉ được tiếp cận trực tiếp với tài sản hay tài liệu kế toán khi có sự đồng ý của Ban Giám đốc;
- Các tài sản ghi trong sổ kế toán được đối chiếu với tài sản theo kết quả kiểm kê thực tế ở những thời điểm nhất định và có biện pháp thích hợp để xử lý nếu có chênh lệch.

Hạn chế tiềm tàng của Hệ thống kiểm soát nội bộ

18. Hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ không thể đảm bảo hoàn toàn đạt được mục tiêu quản lý là do những hạn chế tiềm tàng của hệ thống đó, như:
- Yêu cầu thông thường là chi phí cho hệ thống kiểm soát nội bộ không được vượt quá những lợi ích mà hệ thống đó mang lại;
 - Phần lớn các thủ tục kiểm soát nội bộ thường được thiết lập cho các nghiệp vụ thường xuyên, lặp đi, lặp lại, hơn là các nghiệp vụ không thường xuyên;
 - Sai sót bởi con người thiếu chú ý, đăng trí khi thực hiện chức năng, nhiệm vụ, hoặc do không hiểu rõ yêu cầu công việc;
 - Khả năng hệ thống kiểm soát nội bộ không phát hiện được sự thông đồng của thành viên trong Ban quản lý hoặc nhân viên với những người khác trong hay ngoài đơn vị;
 - Khả năng người chịu trách nhiệm thực hiện thủ tục kiểm soát nội bộ lạm dụng đặc quyền của mình;
 - Do thay đổi cơ chế và yêu cầu quản lý làm cho các thủ tục kiểm soát bị lạc hậu hoặc bị vi phạm.

Hiểu biết hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán

19. Trong phạm vi kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán viên chủ yếu quan tâm đến các chính sách, thủ tục của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ có liên quan đến cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính. Việc tìm hiểu hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán và việc đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát sẽ giúp cho kiểm toán viên:
- Xác định được phạm vi kiểm toán cần thiết đối với những sai sót trọng yếu có thể tồn tại trong báo cáo tài chính;
 - Xem xét những nhân tố có khả năng gây ra sai sót trọng yếu;
 - Xây dựng các thủ tục kiểm toán thích hợp.
20. Khi tìm hiểu hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ để lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên sẽ hiểu biết được việc thiết kế và thực hiện của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng. Điều đó giúp cho kiểm toán viên xác định được khối lượng các nghiệp vụ kinh tế tài chính cần được kiểm tra cũng như việc thiết lập các thủ tục kiểm tra cần thiết.
21. Nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục tìm hiểu hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ có thể thay đổi tùy theo các điều kiện cụ thể sau:
- Quy mô, tính chất phức tạp của đơn vị và của hệ thống tin học của đơn vị (Ví dụ: áp dụng chương trình vi tính từng phần hoặc toàn bộ; sử dụng từng máy đơn lẻ hoặc nối mạng, ...);
 - Mức độ trọng yếu theo xác định của kiểm toán viên và công ty kiểm toán;
 - Các loại kiểm soát nội bộ (Ví dụ: Kiểm soát hàng mua, hàng bán; kiểm soát tiền mặt, ...);
 - Nội dung các qui định của đơn vị đối với những thủ tục kiểm soát cụ thể (Ví dụ: Quy trình mua hàng, quy trình bán hàng, quy trình nhập kho, quy trình xuất kho, ...);
 - Mức độ nhiều hay ít của các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, việc lưu giữ các tài liệu kiểm soát nội bộ của khách hàng;
 - Đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro tiềm tàng là cao hay thấp.
22. Để hiểu biết về hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên phải dựa vào:
- Kinh nghiệm và hiểu biết của mình trước đây về lĩnh vực hoạt động và về đơn vị;
 - Nội dung và kết quả trao đổi với Ban Giám đốc, với các phòng, ban và đối chiếu với các tài liệu liên quan;
 - Việc kiểm tra, xem xét các tài liệu, các thông tin do hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ cung cấp;
 - Việc quan sát các hoạt động và nghiệp vụ của đơn vị, như: tổ chức hệ thống thông tin, quản lý nhân sự, hệ thống kiểm soát nội bộ, quá trình xử lý các nghiệp vụ kinh tế, giao dịch giữa các bộ phận trong đơn vị.

23. **Hệ thống kiểm soát nội bộ bao gồm môi trường kiểm soát, hệ thống kế toán và các thủ tục kiểm soát.**

Môi trường kiểm soát

24. **Kiểm toán viên phải hiểu biết về môi trường kiểm soát của đơn vị để đánh giá nhận thức, quan điểm, sự quan tâm và hoạt động của thành viên Hội đồng quản trị và Ban Giám đốc đối với hệ thống kiểm soát nội bộ.**

Các nhân tố chủ yếu để đánh giá môi trường kiểm soát:

- Chức năng, nhiệm vụ của Hội đồng quản trị, Ban Giám đốc và các phòng ban chức năng của đơn vị;
- Tư duy quản lý, phong cách điều hành của thành viên Hội đồng quản trị và Ban Giám đốc;
- Cơ cấu tổ chức và quyền hạn, trách nhiệm của các bộ phận trong cơ cấu đó;
- Hệ thống kiểm soát của Ban quản lý bao gồm tất cả các bộ phận quản lý, kiểm soát, chức năng của kiểm toán nội bộ, chính sách và thủ tục liên quan đến nhân sự và sự phân định trách nhiệm;
- ảnh hưởng từ bên ngoài đơn vị như chính sách của Nhà nước, chỉ đạo của cấp trên hoặc cơ quan quản lý chuyên môn;
- ...

Hệ thống kế toán

25. **Kiểm toán viên phải hiểu biết về hệ thống kế toán và việc thực hiện công việc kế toán của đơn vị để xác định được:**

- Các loại nghiệp vụ kinh tế chủ yếu;
- Nguồn gốc các loại nghiệp vụ kinh tế chủ yếu;
- Tổ chức bộ máy kế toán;
- Tổ chức công việc kế toán, gồm: Hệ thống chứng từ kế toán, tài khoản kế toán, sổ kế toán và hệ thống báo cáo tài chính;
- Quy trình kế toán các nghiệp vụ kinh tế chủ yếu và các sự kiện từ khi phát sinh đến khi lập và trình bày báo cáo tài chính.

Thủ tục kiểm soát

26. **Kiểm toán viên phải hiểu biết các thủ tục kiểm soát của đơn vị để xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng thể và chương trình kiểm toán.** Kiểm toán viên dựa vào hiểu biết của mình về môi trường kiểm soát để xác định những thủ tục kiểm soát đã được đơn vị thiết lập và những thủ tục còn thiếu, cần thiết phải bổ sung thêm. (Ví dụ: Khi tìm hiểu về quy trình kế toán tiền gửi ngân hàng, kiểm toán viên sẽ kết hợp xem xét thủ tục đối chiếu với ngân hàng có được thiết lập và thực hiện không?).

Các thủ tục kiểm soát chủ yếu bao gồm:

- Lập, kiểm tra, so sánh và phê duyệt các số liệu, tài liệu liên quan đến đơn vị;
- Kiểm tra tính chính xác của các số liệu tính toán;
- Kiểm tra chương trình ứng dụng và môi trường tin học;
- Kiểm tra số liệu giữa sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết;
- Kiểm tra và phê duyệt các chứng từ kế toán, tài liệu kế toán;
- Đối chiếu số liệu nội bộ với bên ngoài;
- So sánh, đối chiếu kết quả kiểm kê thực tế với số liệu trên sổ kế toán;
- Giới hạn việc tiếp cận trực tiếp với các tài sản và tài liệu kế toán;

- Phân tích, so sánh giữa số liệu thực tế với dự toán, kế hoạch.

Khi xem xét các thủ tục kiểm soát, phải xem các thủ tục này có được xây dựng trên cơ sở nguyên tắc cơ bản, như: chế độ thủ trưởng, nguyên tắc phân công, phân nhiệm, nguyên tắc tách biệt về trách nhiệm, nguyên tắc phân cấp, uỷ quyền,...

Rủi ro kiểm soát

Đánh giá ban đầu về rủi ro kiểm soát

27. Đánh giá ban đầu về rủi ro kiểm soát là việc đánh giá hiệu quả hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị trong việc ngăn ngừa hoặc phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu. Rủi ro kiểm soát thường không hoàn toàn được loại trừ do sự hạn chế tiềm tàng của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ.
28. Dựa trên sự hiểu biết hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải đánh giá ban đầu về rủi ro kiểm soát đối với cơ sở dẫn liệu cho từng số dư tài khoản hoặc các loại nghiệp vụ kinh tế chủ yếu.
29. Kiểm toán viên thường đánh giá rủi ro kiểm soát ở mức độ cao đối với cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính trong trường hợp:
 - Hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ không đầy đủ;
 - Hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ không hiệu quả;
 - Kiểm toán viên không được cung cấp đầy đủ cơ sở để đánh giá sự đầy đủ và hiệu quả của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng.
(Xem Phụ lục số 01)
30. Kiểm toán viên thường đánh giá rủi ro kiểm soát ở mức độ không cao đối với cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính trong trường hợp:
 - **Kiểm toán viên có đủ cơ sở để kết luận hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ được thiết kế có thể ngăn ngừa, phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu;**
 - **Kiểm toán viên có kế hoạch thực hiện thử nghiệm kiểm soát làm cơ sở cho việc đánh giá mức độ rủi ro kiểm soát.**

Lưu giữ tài liệu về đánh giá rủi ro kiểm soát

31. **Kiểm toán viên phải ghi chép và lưu lại trong hồ sơ kiểm toán:**
 - **Những kết quả đạt được trong việc tìm hiểu hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán;**
 - **Những nhận xét và đánh giá về rủi ro kiểm soát của kiểm toán viên.** Trường hợp rủi ro kiểm soát được đánh giá không cao thì kiểm toán viên cũng phải ghi chép và lưu lại các tài liệu làm cơ sở cho việc đánh giá này.
32. Kiểm toán viên có quyền lựa chọn kỹ thuật khác nhau để lưu trữ thông tin liên quan đến hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ. Hình thức và phạm vi lưu trữ tài liệu về đánh giá rủi ro kiểm soát tùy thuộc vào quy mô và tính chất phức tạp của đơn vị và của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị. (Ví dụ: Nếu hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ càng phức tạp thì quy trình kiểm tra của kiểm toán viên càng mở rộng và do đó tài liệu kiểm toán phải lập và thu thập càng nhiều hơn).

Thử nghiệm kiểm soát

33. Kiểm toán viên phải thực hiện các thử nghiệm kiểm soát để thu thập đầy đủ bằng chứng về tính hiệu quả của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ trên các phương diện:
 - *Thiết kế*: Hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được thiết kế sao cho có đủ khả năng ngăn ngừa, phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu;
 - *Thực hiện*: Hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ tồn tại và hoạt động một cách hữu hiệu trong suốt thời kỳ xem xét.
34. Ngoài các thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên có thể thực hiện các thủ tục kiểm toán khác để thu thập đầy đủ bằng chứng về tính hiệu quả của việc thiết kế và thực hiện của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ, như thu thập bằng chứng thông qua việc thu thập thông tin và quan sát các hoạt động của các hệ thống này.
35. Trường hợp kiểm toán viên nhận thấy những thủ tục đã thực hiện cung cấp đầy đủ bằng chứng về tính hiệu quả của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ liên quan đến cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính thì có thể sử dụng những bằng chứng này để chứng minh cho việc đánh giá rủi ro kiểm soát ở mức thấp hoặc trung bình.
36. Thử nghiệm kiểm soát bao gồm:
 - Kiểm tra chứng từ của các nghiệp vụ kinh tế và các sự kiện để thu được bằng chứng kiểm toán về hoạt động hữu hiệu của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ, ví dụ kiểm tra các chứng từ liên quan đến phiếu chi tiền có được phê duyệt đầy đủ hay không;
 - Phỏng vấn, quan sát thực tế việc thực hiện chức năng, nhiệm vụ kiểm soát của những người thực thi công việc kiểm soát nội bộ xem có để lại bằng chứng kiểm soát hay không;
 - Kiểm tra lại việc thực hiện thủ tục kiểm soát nội bộ, ví dụ kiểm tra lại bảng đối chiếu tiền gửi của đơn vị với ngân hàng, xem xét lại biên bản kiểm kê quỹ, kiểm kê hàng tồn kho, đối chiếu lại công nợ để đảm bảo rằng chúng có được đơn vị thực hiện hay không.
37. **Kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để chứng minh cho việc đánh giá rủi ro kiểm soát ở mức độ không cao. Việc đánh giá mức độ rủi ro kiểm soát càng thấp thì kiểm toán viên càng phải chứng minh rõ là hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ đã được thiết kế phù hợp và hoạt động hiệu quả.**
38. Để chứng minh là hệ thống kiểm soát nội bộ hoạt động có hiệu quả, kiểm toán viên phải xem xét cụ thể các thủ tục kiểm soát nội bộ đang áp dụng, tính nhất quán trong việc áp dụng các thủ tục và người thực hiện kiểm soát trong suốt niên độ. Hệ thống kiểm soát nội bộ có thể vẫn được đánh giá là có hiệu quả ngay cả khi thực hiện chưa đầy đủ các qui định do có sự thay đổi nhân sự chủ chốt; do hoạt động mang tính thời vụ hoặc do sai sót của con người. Trường hợp có những biến động như nêu trên, kiểm toán viên phải xem xét riêng từng trường hợp, đặc biệt là khi có thay đổi nhân sự phụ trách kiểm soát nội bộ thì kiểm toán viên phải thực hiện các thử nghiệm kiểm soát trong thời gian có sự thay đổi đó.
39. Mục tiêu thử nghiệm kiểm soát không thay đổi, nhưng thủ tục kiểm toán có thể thay đổi khi công việc kế toán và kiểm soát nội bộ được thực hiện trong môi trường tin học hoặc thực hiện thủ công. Khi công việc kế toán và kiểm soát nội bộ được thực hiện trên máy vi tính thì kiểm toán viên có thể sử dụng kỹ thuật kiểm toán bằng máy vi tính để thu thập bằng chứng đánh giá hiệu quả của hệ thống kiểm soát nội bộ.
40. **Dựa trên kết quả các thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên phải xác định xem hệ thống kiểm soát nội bộ có được thiết kế và thực hiện phù hợp với đánh giá ban đầu về rủi ro kiểm soát**

hay không. Nếu có thay đổi lớn thì kiểm toán viên phải xem xét lại mức độ rủi ro kiểm soát và phải thay đổi nội dung, lịch trình và phạm vi thử nghiệm cơ bản đã dự kiến.

Đánh giá cuối cùng về rủi ro kiểm soát

41. **Trước khi rút ra kết luận kiểm toán, kiểm toán viên phải dựa vào kết quả các thử nghiệm cơ bản và những bằng chứng kiểm toán khác để khẳng định lại quá trình đánh giá của mình về rủi ro kiểm soát.**

Mối liên hệ giữa rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát

42. Rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát có liên hệ chặt chẽ với nhau nên kiểm toán viên cần kết hợp cùng lúc việc đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát .

Rủi ro phát hiện

43. **Mức độ rủi ro phát hiện có liên quan trực tiếp đến thử nghiệm cơ bản của kiểm toán viên.**

Kiểm toán viên phải dựa vào đánh giá mức độ rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi thử nghiệm cơ bản để giảm rủi ro phát hiện và giảm rủi ro kiểm toán xuống thấp đến mức có thể chấp nhận được.

Để giảm rủi ro phát hiện và rủi ro kiểm toán, kiểm toán viên cần xem xét:

- Nội dung thử nghiệm cơ bản, ví dụ thủ tục thu thập tài liệu, hoặc xác nhận thông tin từ bên ngoài độc lập với đơn vị có giá trị cao hơn là thu thập tài liệu trong nội bộ đơn vị; hoặc kết hợp kết quả kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ và số dư với thủ tục phân tích;

- Lịch trình của thử nghiệm cơ bản, ví dụ thủ tục kiểm tra số dư hàng tồn kho cuối năm được thực hiện vào cuối niên độ kế toán có giá trị cao hơn là thực hiện kiểm tra vào một thời điểm khác và phải điều chỉnh;

- Phạm vi thử nghiệm cơ bản, ví dụ xác định cỡ mẫu kiểm tra rộng hơn là hẹp.

Tuy nhiên, khó có thể loại bỏ hoàn toàn rủi ro phát hiện ngay cả khi kiểm toán viên kiểm tra chi tiết toàn bộ các nghiệp vụ và số dư tài khoản.

44. **Mức độ rủi ro phát hiện tỷ lệ nghịch với mức độ rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát. Ví dụ: khi rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát được đánh giá là cao thì rủi ro phát hiện có thể được đánh giá ở mức độ thấp để giảm rủi ro kiểm toán xuống thấp đến mức có thể chấp nhận được. Ngược lại, khi rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát được đánh giá là thấp thì có thể chấp nhận mức độ rủi ro phát hiện cao hơn nhưng vẫn đảm bảo giảm rủi ro kiểm toán xuống thấp đến mức có thể chấp nhận được (Xem Phụ lục số 01).**
45. **Mục tiêu của thử nghiệm cơ bản và thử nghiệm kiểm soát là khác nhau, nhưng kết quả thu được từ hai loại thử nghiệm này có thể bổ sung cho nhau trong việc thực hiện đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát. Ví dụ: Những sai sót phát hiện được trong thử nghiệm cơ bản có thể buộc kiểm toán viên phải xem xét lại đánh giá ban đầu về rủi ro kiểm soát.**
46. **Rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát dù được đánh giá ở mức độ thấp nhất thì kiểm toán viên vẫn phải thực hiện thử nghiệm cơ bản đối với các loại nghiệp vụ và số dư các tài khoản trọng yếu.**
47. **Đánh giá của kiểm toán viên về các loại rủi ro có thể thay đổi trong quá trình thực hiện kiểm toán. Ví dụ: khi thực hiện các thử nghiệm cơ bản, nếu phát hiện thêm những thông tin khác biệt lớn so với thông tin ban đầu thì kiểm toán viên phải thay đổi kế hoạch thực hiện thử nghiệm cơ bản cho phù hợp với việc đánh giá lại rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát.**

48. Rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát được đánh giá càng cao thì kiểm toán viên càng phải thu thập nhiều bằng chứng kiểm toán từ các thử nghiệm cơ bản. Khi kiểm toán viên xác định rằng không thể giảm rủi ro phát hiện liên quan đến cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính, đến số dư tài khoản hoặc các nghiệp vụ trọng yếu đến mức có thể chấp nhận được thì kiểm toán viên phải đưa ra *ý kiến chấp nhận từng phần* hoặc *ý kiến từ chối*.

Rủi ro kiểm toán trong đơn vị có quy mô nhỏ

49. Mức độ đảm bảo đưa ra ý kiến nhận xét của kiểm toán viên về báo cáo tài chính là như nhau đối với mọi quy mô của đơn vị kiểm toán. Hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị lớn thường không phù hợp với đơn vị nhỏ (Ví dụ: Trong đơn vị lớn, người làm kiểm soát thường độc lập với người làm kế toán, trong khi đơn vị nhỏ, người làm kế toán có thể kiêm nhiệm công việc kiểm soát đã làm hạn chế vai trò của kiểm soát nội bộ. Trong đơn vị nhỏ, công việc kiểm soát thường được tập trung vào một số ít người). Trường hợp công việc kiểm soát nội bộ bị giới hạn bởi việc không phân chia nhiệm vụ thì ý kiến của kiểm toán viên về báo cáo tài chính phải hoàn toàn dựa trên bằng chứng thu thập được từ thử nghiệm cơ bản.

Thông báo các hạn chế phát hiện được

50. Trong quá trình tìm hiểu hệ thống kế toán, hệ thống kiểm soát nội bộ và thực hiện thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên có thể phát hiện ra các hạn chế của hệ thống. **Khi đó, kiểm toán viên phải thông báo trong thời gian nhanh nhất cho người có trách nhiệm của đơn vị về những hạn chế chủ yếu trong thiết kế và thực hiện của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ.**

Việc thông báo phải thực hiện bằng văn bản. Nếu xét thấy chỉ cần thông báo bằng lời nói thì nội dung thông báo cũng phải được lưu lại bằng giấy trong hồ sơ kiểm toán./.

Phụ lục số 01

Mối liên hệ giữa các loại rủi ro

Sự biến động của rủi ro phát hiện dựa theo đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát được thể hiện trong bảng sau đây:

	Đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro kiểm soát		
	Cao	ng bình	hấp

Đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro tiềm tàng	Cao	Thấp nhất	Thấp	Trung bình
	Trung bình	Thấp	Trung bình	Cao
	Thấp	Trung bình	Cao	Cao nhất

Trong đó:

- . *Mỗi loại rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát đều được chia thành 3 mức: Cao, trung bình và thấp.*
- . *Vùng tô đậm thể hiện mức độ rủi ro phát hiện.*
- . *Loại rủi ro phát hiện được chia thành 5 mức: Cao nhất, cao, trung bình, thấp và thấp nhất.*

Mức độ rủi ro phát hiện tỷ lệ nghịch với mức độ rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát. Ví dụ: Trường hợp mức độ rủi ro tiềm tàng được kiểm toán viên đánh giá là *cao* và mức độ rủi ro kiểm soát được kiểm toán viên đánh giá là *thấp* thì mức độ rủi ro phát hiện có thể đánh giá là *trung bình* nhằm giảm rủi ro kiểm toán xuống *thấp* đến mức có thể chấp nhận được. Ngược lại, nếu mức độ rủi ro tiềm tàng là *thấp* và rủi ro kiểm soát được đánh giá là *trung bình* thì có thể xác định mức độ rủi ro phát hiện là *cao* nhưng vẫn đảm bảo rủi ro kiểm toán là *thấp* có thể chấp nhận được./.

---@@@---

HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỤC SỐ 530

LẤY MẪU KIỂM TOÁN VÀ CÁC THỦ TỤC LỰA CHỌN KHÁC

(Ban hành theo Quyết định số 143/2001/QĐ-BTC
ngày 21 tháng 12 năm 2001 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUI ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc và thủ tục cơ bản về lấy mẫu kiểm toán và các thủ tục lựa chọn khác để thu thập bằng chứng kiểm toán trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.
02. Khi thiết kế thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên phải xác định các phương pháp thích hợp để lựa chọn các phần tử thử nghiệm nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán thỏa mãn mục tiêu thử nghiệm kiểm toán.
03. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính và được vận dụng cho kiểm toán thông tin tài chính khác và các dịch vụ liên quan của công ty kiểm toán.

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ các quy định của chuẩn mực này trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính và cung cấp các dịch vụ liên quan.

Căn cứ vào chuẩn mực này, công ty kiểm toán có trách nhiệm qui định cụ thể về chính sách và qui trình lấy mẫu kiểm toán và các thủ tục lựa chọn khác để thực hiện tại đơn vị mình.

Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

04. *Lấy mẫu kiểm toán* (gọi tắt là lấy mẫu): Là áp dụng các thủ tục kiểm toán trên số phần tử ít hơn 100% tổng số phần tử của một số dư tài khoản hay một loại nghiệp vụ, sao cho mọi phần tử đều có cơ hội để được chọn. Lấy mẫu sẽ giúp kiểm toán viên thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán về các đặc trưng của các phần tử được chọn, nhằm hình thành hay củng cố kết luận về tổng thể. Lấy mẫu có thể tiến hành theo phương pháp thống kê hoặc phi thống kê.
05. *Sai phạm*: Là việc không thực hiện hoặc thực hiện sai thủ tục kiểm soát, phát hiện được qua các thử nghiệm kiểm soát hoặc các sai lệch về thông tin hoặc số liệu phát hiện được qua các thử nghiệm cơ bản, do cá nhân hoặc tập thể gây ra một cách cố ý (gian lận) hoặc không cố ý (sai sót). Tổng sai phạm được tính bằng tỷ lệ lỗi hoặc tổng giá trị sai lệch về số liệu.
06. *Sai phạm cá biệt*: Là các sai phạm phát sinh từ những sự kiện cá biệt không tái diễn trừ khi xảy ra những tình huống đặc biệt có thể dự tính trước. Sai phạm cá biệt không đại diện cho sai phạm của tổng thể.
07. *Tổng thể*: Là toàn bộ dữ liệu mà từ đó kiểm toán viên lấy mẫu để có thể đi đến một kết luận. Ví dụ, tất cả các phần tử trong một số dư tài khoản hay một loại nghiệp vụ cấu thành một tổng thể. Một tổng thể có thể được chia thành các nhóm hoặc các tổng thể con và mỗi nhóm được kiểm tra riêng. Trong trường hợp này, thuật ngữ “tổng thể” bao hàm cả thuật ngữ “nhóm”.

08. *Rủi ro lấy mẫu*: Là khả năng kết luận của kiểm toán viên dựa trên kiểm tra mẫu có thể khác với kết luận mà kiểm toán viên đạt được nếu kiểm tra trên toàn bộ tổng thể với cùng một thủ tục. Có hai loại rủi ro lấy mẫu:
- (a) Rủi ro khi kiểm toán viên kết luận rủi ro kiểm soát thấp hơn mức rủi ro thực tế (đối với thử nghiệm kiểm soát) hoặc không có sai sót trọng yếu trong khi thực tế là có (đối với thử nghiệm cơ bản). Loại rủi ro này ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của cuộc kiểm toán, và có thể dẫn đến ý kiến kiểm toán không xác đáng.
 - (b) Rủi ro khi kiểm toán viên kết luận rủi ro kiểm soát cao hơn mức rủi ro thực tế (đối với thử nghiệm kiểm soát) hoặc có sai sót trọng yếu trong khi thực tế không có (đối với thử nghiệm cơ bản). Loại rủi ro này ảnh hưởng đến hiệu quả của cuộc kiểm toán vì nó thường dẫn đến các công việc bổ sung để chứng minh rằng các kết luận ban đầu là không đúng.
09. *Rủi ro ngoài lấy mẫu*: Là rủi ro khi kiểm toán viên đi đến một kết luận sai vì các nguyên nhân không liên quan đến cỡ mẫu. Ví dụ: kiểm toán viên có thể sử dụng thủ tục kiểm toán không thích hợp hay kiểm toán viên hiểu sai bằng chứng và không nhận diện được sai sót.
10. *Đơn vị lấy mẫu*: Là các phần tử riêng biệt cấu thành tổng thể. Ví dụ, các séc trong bảng kê nợ tiền, các nghiệp vụ ghi Có trên sổ phụ ngân hàng, Hóa đơn bán hàng hoặc số dư Nợ các khoản phải thu khách hàng. Đơn vị lấy mẫu có thể là một đơn vị tiền tệ, một đơn vị hiện vật hoặc số lượng.
11. *Lấy mẫu thống kê*: Là phương pháp lấy mẫu có hai đặc điểm sau:
- a. Các phần tử được lựa chọn ngẫu nhiên vào mẫu;
 - b. Sử dụng lý thuyết xác suất thông kê để đánh giá kết quả mẫu, bao gồm cả việc định lượng rủi ro lấy mẫu.

“*Lấy mẫu phi thống kê*” là phương pháp lấy mẫu không có một hoặc cả hai đặc điểm trên.

12. *Phân nhóm*: Là việc phân chia tổng thể thành các tổng thể con hoặc các nhóm, mỗi tổng thể con hoặc mỗi nhóm là một tập hợp các đơn vị lấy mẫu có cùng tính chất (thường là chỉ tiêu giá trị).
13. *Sai phạm có thể bỏ qua*: Là mức sai phạm tối đa trong một tổng thể mà kiểm toán viên và công ty kiểm toán có thể chấp nhận được. Sai phạm có thể bỏ qua là sai phạm dưới mức trọng yếu.

Nội dung chuẩn mực

Bảng chứng kiểm toán

14. Theo Chuẩn mực kiểm toán số 500 “Bảng chứng kiểm toán”, bảng chứng kiểm toán được thu thập bằng sự kết hợp thích hợp giữa các thủ tục thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản.

Thử nghiệm kiểm soát

15. Theo Chuẩn mực kiểm toán số 400 “Đánh giá rủi ro và kiểm soát nội bộ”, thử nghiệm kiểm soát được thực hiện khi kiểm toán viên dự định đánh giá rủi ro kiểm soát ở mức độ không cao cho một cơ sở dẫn liệu nhất định.
16. Dựa trên sự hiểu biết về hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên xác định các đặc điểm của một thủ tục kiểm soát được thực hiện, cũng như các điều kiện dẫn đến sai phạm nếu không thực hiện đầy đủ thủ tục kiểm soát. Sau đó, kiểm toán viên có thể thử nghiệm về sự tồn tại hay không tồn tại của các đặc điểm đó.
17. Lấy mẫu kiểm toán cho thử nghiệm kiểm soát thường thích hợp khi thực hiện các thủ tục kiểm soát đã để lại bằng chứng về sự thực hiện. Ví dụ: chữ ký của người chịu trách nhiệm xét duyệt cho phép

bán chịu trên các hoá đơn bán hàng hoặc các bằng chứng về việc cho phép nhập dữ liệu trong hệ thống máy vi tính.

Thử nghiệm cơ bản

18. Thử nghiệm cơ bản bao gồm hai loại là thủ tục phân tích và kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ và số dư. Thử nghiệm cơ bản chỉ liên quan đến giá trị các khoản mục. Mục đích của thử nghiệm cơ bản là thu thập bằng chứng để phát hiện các sai sót trọng yếu làm ảnh hưởng đến báo cáo tài chính. Khi kiểm tra chi tiết, kiểm toán viên có thể lấy mẫu kiểm toán và các thủ tục khác để kiểm tra một hay nhiều cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính. Ví dụ: sự hiện hữu của khoản phải thu; hoặc ước tính độc lập về một khoản tiền. Ví dụ: giá trị hàng lỗi thời tồn kho.

Xem xét rủi ro trong quá trình thu thập bằng chứng kiểm toán

19. **Trong quá trình thu thập bằng chứng kiểm toán, kiểm toán viên phải sử dụng khả năng xét đoán nghề nghiệp để đánh giá rủi ro kiểm toán và thiết kế các thủ tục kiểm toán để đảm bảo rủi ro kiểm toán giảm xuống thấp đến mức có thể chấp nhận được.**

20. Rủi ro kiểm toán: Là rủi ro do kiểm toán viên và công ty kiểm toán đưa ra ý kiến nhận xét không thích hợp khi báo cáo tài chính đã được kiểm toán còn có những sai sót trọng yếu. Rủi ro kiểm toán bao gồm ba bộ phận: rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và rủi ro phát hiện.

Rủi ro tiềm tàng: Là rủi ro tiềm ẩn, vốn có do khả năng từng nghiệp vụ, từng khoản mục trong báo cáo tài chính chứa đựng sai sót trọng yếu khi tính riêng rẽ hoặc tính gộp, mặc dù có hay không có hệ thống kiểm soát nội bộ.

Rủi ro kiểm soát: Là rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu trong từng nghiệp vụ, từng khoản mục trong báo cáo tài chính khi tính riêng rẽ hoặc tính gộp mà hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ không ngăn ngừa hết hoặc không phát hiện và sửa chữa kịp thời.

Rủi ro phát hiện: Là rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu trong từng nghiệp vụ, từng khoản mục trong báo cáo tài chính khi tính riêng rẽ hoặc tính gộp mà trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán không phát hiện được.

Ba bộ phận này của rủi ro kiểm toán được xem xét trong quá trình lập kế hoạch để thiết kế các thủ tục kiểm toán nhằm giảm rủi ro kiểm toán xuống thấp đến mức có thể chấp nhận được.

21. Rủi ro lấy mẫu và rủi ro ngoài lấy mẫu có thể ảnh hưởng đến các bộ phận của rủi ro kiểm toán. Ví dụ: khi thực hiện thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên có thể nhận thấy không có sai sót trong mẫu và kết luận rằng rủi ro kiểm soát là thấp, trong khi trên thực tế tỷ lệ sai sót trong tổng thể cao ở mức không thể chấp nhận được (rủi ro lấy mẫu); hoặc trong mẫu thực ra có nhiều sai sót nhưng kiểm toán viên không phát hiện được (rủi ro ngoài lấy mẫu). Đối với các thử nghiệm cơ bản, kiểm toán viên có thể sử dụng nhiều phương pháp khác nhau để giảm rủi ro phát hiện xuống thấp đến mức có thể chấp nhận được. Tùy theo tính chất của từng phương pháp có thể dẫn đến rủi ro lấy mẫu hoặc rủi ro ngoài lấy mẫu. Ví dụ: kiểm toán viên áp dụng thủ tục phân tích không thích hợp (rủi ro ngoài lấy mẫu) hoặc áp dụng kiểm tra chi tiết và chỉ tìm thấy trong mẫu những sai sót nhỏ trong khi thực ra tổng thể bị sai phạm lớn hơn mức có thể bỏ qua (rủi ro lấy mẫu). Trong cả thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản, rủi ro lấy mẫu có thể giảm được bằng cách tăng cỡ mẫu; rủi ro ngoài lấy mẫu có thể giảm được bằng cách thực hiện đúng đắn việc lập kế hoạch kiểm toán, giám sát và soát xét lại quá trình thực hiện kiểm toán.

Phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán

22. Các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán bao gồm kiểm tra, quan sát, điều tra, xác nhận, tính toán và thủ tục phân tích. Việc lựa chọn phương pháp thích hợp phụ thuộc vào sự xét đoán nghề nghiệp của kiểm toán viên trong từng trường hợp cụ thể. Việc áp dụng các phương pháp này thường liên quan đến sự lựa chọn các phân tử lấy mẫu từ một tổng thể để thử nghiệm.

Lựa chọn phần tử thử nghiệm để thu thập bằng chứng kiểm toán

23. **Khi thiết kế các thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên phải xác định các phương pháp thích hợp để lựa chọn các phần tử kiểm tra.** Các phương pháp có thể được lựa chọn là:
- Chọn toàn bộ (kiểm tra 100%);
 - Lựa chọn các phần tử đặc biệt;
 - Lấy mẫu kiểm toán.
24. Trong từng trường hợp cụ thể, kiểm toán viên có thể lựa chọn một trong ba phương pháp hoặc kết hợp cả 3 phương pháp trên. Việc quyết định sử dụng phương pháp nào là dựa trên cơ sở đánh giá rủi ro kiểm toán và hiệu quả của cuộc kiểm toán. Kiểm toán viên cần tin tưởng vào sự hữu hiệu của phương pháp được sử dụng trong việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm thỏa mãn mục tiêu của thử nghiệm.

Chọn toàn bộ (kiểm tra 100%)

25. Kiểm toán viên có thể quyết định kiểm tra toàn bộ các phần tử cấu thành một số dư tài khoản hay một loại nghiệp vụ (hoặc một nhóm trong tổng thể). Kiểm tra 100% phần tử ít được áp dụng trong thử nghiệm kiểm soát nhưng thường được áp dụng trong thử nghiệm cơ bản. Kiểm tra 100% là thích hợp trong một số trường hợp sau:
- Những tổng thể có ít phần tử nhưng giá trị của từng phần tử lớn;
 - Khi rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát đều rất cao và các phương pháp khác không thể cung cấp đầy đủ bằng chứng thích hợp;
 - Khi việc tính toán thường lặp lại hoặc các quy trình tính toán khác có thể thực hiện bởi hệ thống máy vi tính làm cho việc kiểm tra 100% vẫn có hiệu quả về mặt chi phí;
 - Đơn vị được kiểm toán có dấu hiệu kiện tụng, tranh chấp;
 - Theo yêu cầu của khách hàng.

Lựa chọn các phần tử đặc biệt

26. Kiểm toán viên có thể quyết định lựa chọn các phần tử đặc biệt từ tổng thể dựa trên các nhân tố như sự hiểu biết về tình hình kinh doanh của khách hàng, đánh giá ban đầu về rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát cũng như các đặc điểm của tổng thể được thử nghiệm. Việc lựa chọn các phần tử đặc biệt dựa trên xét đoán có thể dẫn đến rủi ro ngoài lấy mẫu. Các phần tử đặc biệt có thể bao gồm:
- *Các phần tử có giá trị lớn hoặc quan trọng.* Kiểm toán viên có thể quyết định lựa chọn các phần tử đặc biệt có giá trị lớn hoặc biểu hiện một số đặc điểm như bất thường, có khả nghi, rủi ro cao hoặc thường có sai sót trước đây.
 - *Tất cả các phần tử có giá trị từ một khoản tiền nào đó trở lên.* Kiểm toán viên có thể quyết định lựa chọn các phần tử có giá trị bằng và lớn hơn một khoản tiền nào đó nhằm mục đích kiểm tra một bộ phận lớn trong toàn bộ giá trị của một số dư tài khoản hoặc một loại nghiệp vụ.
 - *Các phần tử thích hợp cho mục đích thu thập thông tin.* Kiểm toán viên có thể chọn các phần tử thích hợp nhằm thu thập thông tin về những vấn đề như tình hình kinh doanh, nội dung các nghiệp vụ, hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán.
 - *Các phần tử cho mục đích kiểm tra các thủ tục.* Kiểm toán viên có thể sử dụng xét đoán để lựa chọn và kiểm tra các phần tử đặc biệt nhằm xác định một thủ tục kiểm soát nội bộ có được thực hiện hay không.
27. Việc kiểm tra dựa trên lựa chọn các phần tử đặc biệt từ một số dư tài khoản hoặc một loại nghiệp vụ thường là một phương pháp hiệu quả để thu thập bằng chứng kiểm toán, nhưng không được xem là lấy mẫu kiểm toán. Kết quả của các thủ tục lựa chọn áp dụng cho các phần tử đặc biệt không thể

nhân lên cho toàn bộ tổng thể. Kiểm toán viên phải xem xét việc thu thập bằng chứng liên quan đến các phần tử còn lại của tổng thể nếu các phần tử còn lại này được coi là trọng yếu.

Lấy mẫu kiểm toán

28. Kiểm toán viên có thể quyết định áp dụng lấy mẫu kiểm toán cho một số dư tài khoản hoặc một loại nghiệp vụ. Lấy mẫu kiểm toán có thể áp dụng phương pháp thống kê hoặc phương pháp phi thống kê. Lấy mẫu kiểm toán sẽ được qui định chi tiết trong các đoạn từ 29 đến 56.

Lấy mẫu thống kê và lấy mẫu phi thống kê

29. Việc lựa chọn lấy mẫu thống kê hay phi thống kê là tùy thuộc vào việc xét đoán nghề nghiệp của kiểm toán viên xem phương pháp nào có hiệu quả hơn để thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp trong từng trường hợp cụ thể. Ví dụ, trong thử nghiệm kiểm soát, sự phân tích của kiểm toán viên về bản chất và nguyên nhân của sai sót sẽ quan trọng hơn việc phân tích thống kê về tần suất xảy ra của sai sót. Trong trường hợp này, lấy mẫu phi thống kê là phương pháp thích hợp hơn.
30. Khi áp dụng lấy mẫu thống kê, cỡ mẫu có thể xác định bằng cách sử dụng lý thuyết xác suất thống kê hay sự xét đoán nghề nghiệp. Cỡ mẫu không phải là một tiêu chuẩn để phân biệt giữa phương pháp thống kê và phi thống kê. Cỡ mẫu chịu ảnh hưởng của các nhân tố trình bày trong Phụ lục số 01 và 02. Trong những trường hợp tương tự nhau, ảnh hưởng của các nhân tố đến cỡ mẫu là như nhau dù lựa chọn phương pháp thống kê hay phi thống kê (Xem Phụ lục số 01 và 02).
31. Khi áp dụng lấy mẫu phi thống kê, kiểm toán viên vẫn có thể sử dụng các yếu tố của lấy mẫu thống kê. Ví dụ: sử dụng chương trình lựa chọn số ngẫu nhiên trên máy vi tính. Tuy nhiên, chỉ khi nào áp dụng lấy mẫu thống kê thì các định lượng thống kê về rủi ro lấy mẫu mới có giá trị.

Thiết kế mẫu

32. **Khi thiết kế mẫu kiểm toán, kiểm toán viên phải xem xét các mục tiêu thử nghiệm và các thuộc tính của tổng thể dự định lấy mẫu.**
33. Kiểm toán viên phải xác định các mục tiêu cụ thể và xem xét việc kết hợp các thủ tục kiểm toán để đạt được các mục tiêu đó. Việc xem xét loại bằng chứng kiểm toán cần thu thập và những điều kiện có thể phát sinh sai sót hoặc các đặc điểm khác liên quan đến các bằng chứng kiểm toán đó sẽ giúp kiểm toán viên xác định tình trạng sai sót và tổng thể dùng để lấy mẫu.
34. Kiểm toán viên phải xác định các điều kiện gây ra sai sót liên quan đến các mục tiêu thử nghiệm. Khi dự đoán hoặc kết luận các sai sót trên tổng thể phải xem xét đến các điều kiện gây ra sai sót. Ví dụ: (1) Trong thử nghiệm cơ bản về sự hiện hữu của các khoản phải thu, nếu các khoản phải thu được người mua thanh toán trước khi gửi thư xác nhận hoặc đơn vị nhận được tiền ngay sau ngày gửi thư xác nhận thì không được xem là sai sót; (2) Việc ghi nhầm khoản phải thu giữa khách hàng này với khách hàng khác không ảnh hưởng đến tổng số dư các khoản phải thu là sai sót nhưng không được xem là sai sót trọng yếu.
35. Khi thực hiện thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên thường đánh giá sơ bộ tỷ lệ sai sót dự tính phát hiện được trong tổng thể được thử nghiệm và mức rủi ro kiểm soát. Sự đánh giá này dựa trên hiểu biết trước đó của kiểm toán viên hoặc thông qua việc kiểm tra một số phần tử của tổng thể. Tương tự trong thử nghiệm cơ bản, kiểm toán viên thường đánh giá sơ bộ số tiền sai sót trong tổng thể. Các đánh giá sơ bộ sẽ có ích trong việc thiết kế mẫu và xác định độ lớn của mẫu. Ví dụ: nếu tỷ lệ sai sót dự kiến cao hơn mức có thể chấp nhận thì kiểm toán viên sẽ không tiến hành các thử nghiệm kiểm soát. Trong thử nghiệm cơ bản, nếu số tiền sai sót ước tính cao hơn mức có thể chấp nhận thì kiểm toán viên có thể kiểm tra toàn bộ hoặc sử dụng cỡ mẫu lớn hơn.

Tổng thể

36. Kiểm toán viên phải đảm bảo tính phù hợp và đầy đủ của tổng thể.

- (a) *Phù hợp*: Tổng thể phải phù hợp với mục đích của thủ tục lấy mẫu. Ví dụ nếu thử nghiệm xem các khoản phải thu có bị khai cao hơn thực tế không thì tổng thể phải xác định là danh sách các khoản phải thu. Ngược lại, khi thử nghiệm xem các khoản phải trả có bị khai thấp hơn thực tế không thì tổng thể không phải là danh sách các khoản phải trả, mà sẽ là các khoản chi trả sau ngày khoá sổ, các hoá đơn chưa thanh toán, các giấy báo Nợ của nhà cung cấp, các phiếu nhập kho chưa có hoá đơn hoặc các tổng thể khác có thể cung cấp bằng chứng về việc khai thấp hơn thực tế các khoản phải trả.
- (b) *Đầy đủ*: Tổng thể phải luôn đầy đủ. Ví dụ: (1) Nếu kiểm toán viên định lựa chọn các phiếu chi từ một hồ sơ lưu thì phải đảm bảo rằng hồ sơ lưu đó bao gồm tất cả các phiếu chi trong kỳ; (2) Nếu kiểm toán viên có ý định sử dụng mẫu để đưa ra kết luận về hoạt động của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ trong kỳ báo cáo thì tổng thể phải bao gồm tất cả các phần tử liên quan trong kỳ đó. Kiểm toán viên có thể phân nhóm tổng thể và lấy mẫu chỉ với mục đích đưa ra kết luận về hoạt động kiểm soát trong một giai đoạn nào đó (Ví dụ, chín tháng đầu năm) và áp dụng các thủ tục thay thế hoặc một mẫu riêng biệt cho giai đoạn còn lại (ba tháng cuối năm) thì không nhất thiết phải đảm bảo tất cả các phần tử phải đầy đủ trong tổng thể.

Phân nhóm

37. Hiệu quả cuộc kiểm toán sẽ tăng lên nếu kiểm toán viên phân nhóm một tổng thể bằng cách chia tổng thể thành các nhóm riêng biệt có cùng tính chất. Mục đích của việc phân nhóm là làm giảm tính biến động của các phần tử trong mỗi nhóm để làm giảm cỡ mẫu mà rủi ro lấy mẫu không tương ứng. Tính chất của các nhóm cần được xác định rõ ràng để cho một đơn vị lấy mẫu chỉ thuộc về một nhóm duy nhất.
38. Khi tiến hành các thử nghiệm cơ bản, số dư một tài khoản hoặc một loại nghiệp vụ thường được phân nhóm theo giá trị. Điều này giúp kiểm toán viên tập trung vào các phần tử có giá trị lớn là các phần tử có nhiều khả năng bị khai cao hơn thực tế. Tổng thể cũng có thể được phân nhóm theo một đặc điểm riêng biệt thể hiện khả năng sai sót cao hơn. Ví dụ, khi kiểm tra tổng giá trị các khoản phải thu, các phần tử có thể được phân nhóm theo tuổi nợ.
39. Kết quả mẫu của nhóm nào thì chỉ được dùng để dự đoán sai sót cho nhóm đó. Để đưa ra kết luận cho tổng thể, kiểm toán viên cần xem xét rủi ro và tính trọng yếu liên quan đến các nhóm khác trong tổng thể. Ví dụ 20% số phần tử trong một tổng thể có thể tạo nên 90% giá trị của số dư tài khoản. Kiểm toán viên có thể quyết định kiểm tra mẫu các phần tử này. Kiểm toán viên đánh giá kết quả của mẫu này và đi đến kết luận chỉ về 90% giá trị số dư tài khoản. Đối với 10% giá trị còn lại của số dư tài khoản, kiểm toán viên có thể kiểm tra một mẫu bổ sung hoặc áp dụng phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán khác hoặc có thể xem như 10% giá trị còn lại là không trọng yếu.

Lựa chọn các phần tử có giá trị lớn

40. Việc lựa chọn các phần tử có giá trị lớn sẽ hiệu quả trong thử nghiệm cơ bản, đặc biệt khi kiểm tra việc kê khai cao hơn thực tế. Theo phương pháp này, đơn vị lấy mẫu được xác định là một lượng giá trị cụ thể (Ví dụ: 10.000.000 VNĐ) của phần tử tạo thành số dư tài khoản hoặc một loại nghiệp vụ. Sau khi đã lựa chọn một lượng giá trị cụ thể từ một tổng thể, kiểm toán viên kiểm tra các số dư hoặc các loại nghiệp vụ có lượng giá trị bằng và cao hơn mức đã chọn. Phương pháp này giúp kiểm toán viên tập trung vào các phần tử có giá trị lớn và cỡ mẫu có thể nhỏ hơn. Phương pháp này thường được sử dụng cùng với phương pháp lựa chọn theo hệ thống (Xem Phụ lục số 03) và sẽ có hiệu quả cao hơn khi chọn mẫu từ một cơ sở dữ liệu trong máy vi tính.

Cỡ mẫu

41. **Kiểm toán viên phải đảm bảo rủi ro kiểm toán do áp dụng phương pháp lấy mẫu giảm xuống mức có thể chấp nhận được khi xác định cỡ mẫu.** Cỡ mẫu chịu ảnh hưởng bởi mức rủi ro kiểm toán. Rủi ro có thể chấp nhận được càng thấp, thì cỡ mẫu cần thiết sẽ càng lớn.
42. Cỡ mẫu được xác định theo phương pháp thống kê hoặc xét đoán nghề nghiệp của kiểm toán viên phải khách quan trong mọi trường hợp. Các Phụ lục số 01 và số 02 đưa ra ví dụ về các nhân tố ảnh hưởng đến cỡ mẫu trong thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản.

Lựa chọn các phần tử của mẫu

43. **Kiểm toán viên phải lựa chọn các phần tử của mẫu sao cho tất cả các đơn vị lấy mẫu trong tổng thể đều có cơ hội được chọn.** Lấy mẫu thống kê đòi hỏi các phần tử được chọn vào mẫu một cách ngẫu nhiên để mỗi đơn vị lấy mẫu đều có cơ hội được chọn như nhau. Đơn vị lấy mẫu có thể là hiện vật (Ví dụ: hoá đơn) hoặc đơn vị tiền tệ. Theo phương pháp lấy mẫu phi thống kê, kiểm toán viên sử dụng xét đoán nghề nghiệp để chọn các phần tử của mẫu. Mục đích lấy mẫu là để rút ra kết luận về tổng thể nên kiểm toán viên cần lựa chọn mẫu đại diện gồm các phần tử mang đặc điểm tiêu biểu của tổng thể, tránh thiên lệch, chủ quan.
44. Phương pháp chủ yếu để lựa chọn các phần tử của mẫu là sử dụng bảng số ngẫu nhiên hoặc chương trình chọn số ngẫu nhiên, lựa chọn theo hệ thống hoặc lựa chọn bất kỳ. Phương pháp lựa chọn các phần tử của mẫu được qui định trong Phụ lục số 03.

Thực hiện các thủ tục kiểm toán

45. Kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán phù hợp với những mục tiêu thử nghiệm cụ thể cho mỗi phần tử mẫu được chọn.
46. Nếu phần tử mẫu được chọn không phù hợp với việc áp dụng thủ tục kiểm toán dự tính thì thủ tục đó được thực hiện tiếp trên một phần tử thay thế. Ví dụ, khi tiến hành kiểm tra bằng chứng về thủ tục xét duyệt thanh toán, kiểm toán viên có thể chọn phải một séc không có hiệu lực. Nếu kiểm toán viên nhận thấy séc không có hiệu lực này là hợp lý thì nó không được xem là sai sót, và kiểm toán viên sẽ chọn ra một séc khác để kiểm tra.
47. Trường hợp kiểm toán viên không thể áp dụng các thủ tục kiểm toán dự tính cho một phần tử được chọn vì các chứng từ liên quan đã bị thất lạc và thủ tục thay thế thích hợp cũng không thực hiện được cho phần tử này thì kiểm toán viên có thể coi đó là một sai sót.

Bản chất và nguyên nhân của sai sót

48. Kiểm toán viên cần xem xét kết quả kiểm tra mẫu, bản chất, nguyên nhân của tất cả các sai sót được phát hiện và ảnh hưởng của các sai sót đó đối với từng mục tiêu thử nghiệm cụ thể cũng như đối với những khâu khác của cuộc kiểm toán.
49. Khi phân tích những sai sót đã được phát hiện, kiểm toán viên có thể nhận thấy nhiều sai sót có đặc điểm chung, ví dụ cùng loại nghiệp vụ, cùng địa điểm, cùng chủng loại sản phẩm hoặc một thời kỳ. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên phải xác định tất cả những phần tử của tổng thể có cùng đặc điểm và mở rộng thủ tục kiểm toán đối với các phần tử đó. Những sai sót như thế có thể do cố ý và có khả năng có gian lận.
50. Khi kiểm toán viên chứng minh được một sai sót phát sinh từ một sự kiện cá biệt mà sự kiện này không lặp lại trừ khi xảy ra những tình huống đặc biệt thì sai sót này không đại diện cho những sai sót trong tổng thể (sai sót cá biệt). Để khẳng định sai sót là cá biệt và không đại diện cho tổng thể, kiểm toán viên phải thực hiện một số công việc bổ sung. Số lượng công việc bổ sung phụ thuộc vào từng tình huống cụ thể, nhưng phải đủ để khẳng định rằng sai sót không ảnh hưởng đến phần còn lại của tổng thể. Ví dụ (1) sai sót do máy vi tính bị sự cố nhưng chỉ xảy ra một ngày trong năm, kiểm toán viên đánh giá ảnh hưởng của sự cố bằng cách kiểm tra việc xử lý các nghiệp vụ cụ thể của ngày đó, xem xét sự ảnh hưởng của nguyên nhân gây ra sự cố đến các thủ tục kiểm toán và đưa ra kết luận. Ví dụ (2) việc sử dụng sai công thức tính toán hàng tồn kho tìm thấy ở một chi nhánh sẽ được coi là cá biệt khi các chi nhánh khác sử dụng đúng công thức.

Dự tính sai sót trong tổng thể

51. **Khi thực hiện thử nghiệm cơ bản, kiểm toán viên cần dự tính sai sót trong tổng thể dựa trên giá trị của sai sót phát hiện trong mẫu. Kiểm toán viên phải xem xét sự ảnh hưởng của sai sót dự tính này đối với từng mục tiêu thử nghiệm cơ bản và đối với các khâu khác của cuộc kiểm toán.** Kiểm toán viên dự tính sai sót trong tổng thể để đánh giá tổng quát về sai sót, và so sánh sai

sót đã dự tính với sai sót có thể bỏ qua. Khi thực hiện thử nghiệm cơ bản, sai sót có thể bỏ qua là số tiền sai lệch có thể chấp nhận được và là số nhỏ hơn số ước tính của kiểm toán viên về mức trọng yếu được dùng cho số dư của tài khoản được kiểm toán.

52. Khi một sai sót được coi là cá biệt, thì được loại trừ trước khi dự tính sai sót trong tổng thể. ảnh hưởng của các sai sót cá biệt dù không phải điều chỉnh, vẫn cần được xem xét thêm cùng với các sai sót dự tính. Nếu số dư của một tài khoản hoặc một loại nghiệp vụ được phân nhóm, các sai sót sẽ được dự tính riêng cho từng nhóm. Các sai sót dự tính của từng nhóm cộng thêm các sai sót cá biệt của từng nhóm, sau đó kết hợp với sai sót của tất cả các nhóm để xem xét ảnh hưởng có thể có của sai sót lên số dư của tài khoản hoặc loại nghiệp vụ phát sinh.
53. Khi thực hiện thử nghiệm kiểm soát không cần phải dự tính sai sót trong tổng thể vì tỷ lệ sai sót của mẫu cũng là tỷ lệ sai sót dự tính của tổng thể.

Đánh giá kết quả mẫu

54. **Kiểm toán viên phải đánh giá kết quả mẫu để khẳng định tính phù hợp và đầy đủ của tổng thể hoặc quyết định xem có cần phải điều chỉnh cho phù hợp không?** Trong thử nghiệm kiểm soát nếu tỷ lệ sai sót của mẫu cao hơn so với dự tính thì cần điều chỉnh tăng mức rủi ro kiểm soát, trừ khi kiểm toán viên thu thập được những bằng chứng khác hỗ trợ cho việc đánh giá trước đây. Trong thử nghiệm cơ bản, nếu số tiền sai sót của mẫu cao hơn dự tính, kiểm toán viên có thể kết luận là số dư tài khoản hoặc loại nghiệp vụ đã bị sai lệch trọng yếu, trừ khi thu thập được các bằng chứng khác để chứng minh rằng không tồn tại sai sót trọng yếu nào.
55. Nếu tổng giá trị của sai sót dự tính cộng (+) với sai sót cá biệt nhỏ hơn nhưng gần tới mức sai sót có thể bỏ qua, kiểm toán viên cần xem xét tính thuyết phục của kết quả mẫu bằng cách kết hợp với kết quả của các thủ tục kiểm toán khác hoặc thu thập thêm bằng chứng kiểm toán. Tổng giá trị của sai sót dự tính cộng (+) với sai sót cá biệt là dự tính thích hợp nhất của kiểm toán viên về sai sót của tổng thể. Tuy nhiên, kết quả mẫu vẫn bị ảnh hưởng bởi rủi ro lấy mẫu. Khi tổng sai sót dự tính cộng (+) với sai sót cá biệt gần bằng sai sót có thể bỏ qua thì kiểm toán viên phải thừa nhận tồn tại rủi ro vì nếu lấy một mẫu khác có thể dẫn đến một kết quả dự tính khác cao hơn sai sót có thể bỏ qua. Việc thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán khác sẽ giúp kiểm toán viên đánh giá đúng hơn rủi ro này. Rủi ro sẽ giảm đi khi thu thập thêm được những bằng chứng khác.
56. Khi đánh giá kết quả lấy mẫu dẫn đến phải điều chỉnh những đánh giá ban đầu của kiểm toán viên về tính chất của tổng thể thì kiểm toán viên cần phải:
- (a) Đề nghị Giám đốc đơn vị được kiểm toán kiểm tra lại những sai sót đã phát hiện và những sai sót còn có thể có và thực hiện những điều chỉnh cần thiết.
 - (b) Điều chỉnh thủ tục kiểm toán đã định. Ví dụ, trong thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên cần mở rộng cỡ mẫu, thực hiện thủ tục kiểm toán thay thế hoặc bổ sung thử nghiệm cơ bản liên quan.
 - (c) Xem xét ảnh hưởng của nó đến Báo cáo kiểm toán./.

phụ lục số 01

Ví dụ về các nhân tố ảnh hưởng đến cỡ mẫu trong thử nghiệm kiểm soát

Dưới đây là những nhân tố mà kiểm toán viên thường quan tâm đến khi xác định cỡ mẫu của một thử nghiệm kiểm soát. Những nhân tố này phải được xem xét đồng thời với nhau, không được tách rời từng nhân tố.

Nhân tố	ảnh hưởng đến cỡ mẫu
1. Mức độ tin cậy mà kiểm toán viên dự định dựa vào hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ tăng lên.	Tăng lên
2. Tỷ lệ sai phạm đối với thủ tục kiểm soát mà kiểm toán	Giảm xuống

- viên có thể chấp nhận được tăng lên.
- | | |
|---|----------------------------|
| 3. Tỷ lệ sai phạm đối với thử nghiệm kiểm soát mà kiểm toán viên dự đoán sẽ xảy ra trong tổng thể tăng lên. | Tăng lên |
| 4. Rủi ro do kiểm toán viên đánh giá rủi ro kiểm soát thấp hơn thực tế giảm xuống. | Tăng lên |
| 5. Số lượng đơn vị lấy mẫu trong tổng thể tăng lên. | ảnh hưởng
không đáng kể |
-
1. *Mức độ tin cậy mà kiểm toán viên dự định dựa vào hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ:* Mức độ bảo đảm mà kiểm toán viên dự định đạt được từ hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị càng cao thì mức rủi ro kiểm soát mà kiểm toán viên đánh giá sẽ càng thấp và do đó cỡ mẫu cần thiết càng phải lớn hơn. Ví dụ: Mức đánh giá ban đầu về rủi ro kiểm soát là thấp cho thấy kiểm toán viên dự định đặt nhiều tin cậy vào hoạt động hữu hiệu của kiểm soát nội bộ. Khi đó, kiểm toán viên sẽ phải thu thập nhiều bằng chứng kiểm toán hơn để làm cơ sở cho sự đánh giá của mình so với trường hợp đánh giá rủi ro kiểm soát là cao.
 2. *Tỷ lệ sai phạm có thể chấp nhận được đối với thủ tục kiểm soát (sai sót có thể bỏ qua):* Tỷ lệ sai phạm mà kiểm toán viên có thể chấp nhận được càng thấp thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn.
 3. *Tỷ lệ sai phạm đối với thử nghiệm kiểm soát mà kiểm toán viên dự tính sẽ xảy ra trong tổng thể:* Tỷ lệ sai phạm mà kiểm toán viên dự tính càng cao thì cỡ mẫu càng phải lớn. Các nhân tố ảnh hưởng đến sự xét đoán của kiểm toán viên về tỷ lệ sai phạm dự tính bao gồm hiểu biết về tình hình kinh doanh (đặc biệt là các thủ tục được thực hiện để tìm hiểu về hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ), các thay đổi về nhân sự hoặc hệ thống kế toán và kiểm soát nội bộ, kết quả của các thủ tục kiểm toán kỳ trước và kết quả của các thủ tục kiểm toán khác áp dụng trong kỳ này. Nếu tỷ lệ sai phạm dự tính là cao thì khó có khả năng giảm được rủi ro kiểm soát. Khi đó kiểm toán viên thường bỏ qua các thử nghiệm kiểm soát.
 4. *Rủi ro do kiểm toán viên đánh giá rủi ro kiểm soát thấp hơn thực tế:* Rủi ro được đánh giá là rủi ro kiểm soát thấp hơn thực tế mà kiểm toán viên yêu cầu càng tăng lên, nghĩa là độ tin cậy kiểm toán viên mong muốn mẫu sẽ chỉ ra đúng các sai sót trong tổng thể càng giảm xuống, thì cỡ mẫu cần thiết sẽ tăng lên.
 5. *Số lượng đơn vị lấy mẫu trong tổng thể:* Trong các tổng thể lớn, số lượng phân tử trong tổng thể hầu như không có ảnh hưởng đến cỡ mẫu. Trong các tổng thể nhỏ, lấy mẫu kiểm toán thường lại không hiệu quả bằng các phương pháp lựa chọn khác để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

phụ lục số 02

Ví dụ về các nhân tố ảnh hưởng đến cỡ mẫu trong thử nghiệm cơ bản

Kiểm toán viên cần cân nhắc những nhân tố dưới đây khi xác định cỡ mẫu trong thử nghiệm cơ bản

nhân tố	ảnh hưởng đến cỡ mẫu
1. Đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro tiềm tàng tăng lên	Tăng lên
2. Đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro kiểm soát tăng lên	Tăng lên
3. Sử dụng nhiều hơn thử nghiệm cơ bản cho cùng cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính	Giảm xuống
4. Rủi ro mà kiểm toán viên kết luận rằng không có sai phạm trọng yếu trong khi thực tế là có.	Tăng lên
5. Tổng sai sót mà kiểm toán viên có thể chấp nhận được (sai sót có thể bỏ qua) tăng lên.	Giảm xuống
6. Số tiền của sai sót kiểm toán viên dự tính sẽ phát hiện trong tổng thể tăng lên	Tăng lên
7. áp dụng việc phân bổ cho tổng thể (nếu phương pháp này là thích hợp).	Giảm xuống
8. Số lượng đơn vị lấy mẫu trong tổng thể tăng lên	ảnh hưởng không đáng kể

- Đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro tiềm tàng:* Kiểm toán viên đánh giá về rủi ro tiềm tàng càng cao thì cỡ mẫu cần thiết càng tăng lên. Rủi ro tiềm tàng càng cao đòi hỏi rủi ro phát hiện cần thiết càng thấp để có thể giảm rủi ro kiểm toán xuống thấp đến mức có thể chấp nhận được. Do đó cỡ mẫu cần thiết phải tăng lên.
- Đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro kiểm soát:* Kiểm toán viên đánh giá rủi ro kiểm soát càng cao thì cỡ mẫu càng tăng lên. Ví dụ, một mức rủi ro kiểm soát được đánh giá là cao cho thấy kiểm toán viên không thể dựa vào sự hoạt động hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ liên quan đến cơ sở dẫn liệu cụ thể của báo cáo tài chính. Do đó, để giảm rủi ro kiểm toán xuống thấp đến mức có thể chấp nhận được, kiểm toán viên cần phải đưa ra một mức rủi ro phát hiện thấp và do đó phải tin cậy nhiều hơn vào các thử nghiệm cơ bản. Việc dựa nhiều hơn vào các thử nghiệm cơ bản sẽ dẫn đến cỡ mẫu cần thiết tăng lên.
- Sử dụng thử nghiệm cơ bản cho cùng cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính:* Khi kiểm toán viên dựa nhiều hơn vào thử nghiệm cơ bản (kiểm tra chi tiết hay thủ tục phân tích) để giảm rủi ro phát hiện xuống thấp đến mức có thể chấp nhận được sẽ dẫn đến mức đảm bảo mà kiểm toán viên đặt ra đối với việc lấy mẫu giảm xuống và do đó cỡ mẫu sẽ giảm xuống.
- Rủi ro do kiểm toán viên kết luận là không có sai phạm trọng yếu trong khi thực tế là có:* Nếu kiểm toán viên muốn giảm rủi ro kiểm toán, nghĩa là tăng độ tin cậy vào kết quả mẫu. Kết quả mẫu sẽ chỉ ra đúng hoặc thấp hơn sai sót thực tế của tổng thể, thì cỡ mẫu cần thiết phải tăng lên.

5. *Tổng sai sót mà kiểm toán viên có thể chấp nhận được (sai sót có thể bỏ qua):* Tổng sai sót mà kiểm toán viên có thể chấp nhận được càng thấp, cỡ mẫu cần thiết càng phải lớn hơn.
6. *Số liệu sai sót mà kiểm toán viên dự tính sẽ phát hiện trong tổng thể:* Kiểm toán viên dự tính sai sót phát hiện trong tổng thể càng lớn thì cỡ mẫu cần thiết càng phải tăng lên để có thể đưa ra một ước tính hợp lý về số liệu sai sót thực sự của tổng thể. Các nhân tố liên quan đến sự xem xét của kiểm toán viên về sai sót gồm phạm vi mà các giá trị được xác định một cách chủ quan, kết quả của thử nghiệm kiểm soát, kết quả của các thủ tục kiểm toán áp dụng kỳ trước và kết quả của các thử nghiệm cơ bản áp dụng kỳ này.
7. *Phân nhóm khi có sự biến động lớn về giá trị các phần tử trong tổng thể:* Cần thực hiện việc phân nhóm các phần tử có giá trị gần nhau vào một tổng thể con, gọi là nhóm. Khi một tổng thể được phân nhóm thích hợp thì tổng hợp cỡ mẫu của các nhóm sẽ nhỏ hơn là cỡ mẫu cho toàn bộ tổng thể, mặc dù rủi ro lấy mẫu không đổi.
8. *Số lượng đơn vị lấy mẫu trong tổng thể:* Trong các tổng thể lớn số lượng phần tử của tổng thể không có ảnh hưởng đáng kể đến cỡ mẫu. Trong các tổng thể nhỏ, lấy mẫu kiểm toán không có hiệu quả bằng các phương pháp khác để thu thập bằng chứng kiểm toán.

phụ lục số 03

Phương pháp lựa chọn các phần tử của mẫu

Các phương pháp chủ yếu để lựa chọn các phần tử của mẫu là:

- (a) *Sử dụng một chương trình chọn số ngẫu nhiên hoặc bảng số ngẫu nhiên;*
- (b) *Lựa chọn theo hệ thống:* Trước hết xác định khoảng cách lấy mẫu được tính bằng cách chia số lượng phần tử của tổng thể cho cỡ mẫu. Giả sử với một tổng thể có 10.000 phần tử, cỡ mẫu cần thiết là 200 thì khoảng cách lấy mẫu là 50. Sau đó chọn điểm xuất phát bất kỳ của phần tử đầu tiên và cứ thế cách 50 phần tử sẽ chọn một phần tử vào mẫu. Giả sử điểm xuất phát được chọn là 23, thì các phần tử được chọn sẽ là 23, 73, 123, ... Khi sử dụng phương pháp lựa chọn theo hệ thống, kiểm toán viên cần xác định các đơn vị lấy mẫu trong tổng thể không được sắp xếp theo cách mà khoảng cách lấy mẫu trùng hợp với một kiểu sắp xếp nhất định trong tổng thể.
- (c) *Lựa chọn bất kỳ:* Kiểm toán viên lựa chọn các phần tử vào mẫu không theo một trật tự nào nhưng phải tránh bất kỳ sự thiên lệch hoặc định kiến chủ quan nào (Ví dụ: bỏ qua các phần tử khó tìm hoặc luôn luôn chọn các phần tử nằm ở dòng đầu tiên hoặc dòng cuối của trang) đồng thời phải đảm bảo cho tất cả các phần tử trong tổng thể đều có cơ hội được chọn. Phương pháp lựa chọn bất kỳ không phù hợp khi lấy mẫu thống kê.

Lựa chọn mẫu theo khối là việc lựa chọn một hay nhiều khối phần tử liên tiếp nhau trong một tổng thể. Lựa chọn mẫu theo khối thường ít được sử dụng trong lấy mẫu kiểm toán, vì hầu hết các khối đều có kết cấu cùng một tính chất với tổng thể. Mặc dù trong một vài trường hợp kiểm tra một khối các phần tử cũng là một thủ tục kiểm toán thích hợp. Phương pháp này không được sử dụng để lựa chọn các phần tử của mẫu khi kiểm toán viên dự tính đưa ra kết luận về toàn bộ tổng thể dựa trên mẫu./.

---@@@---

HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỰC SỐ 540

KIỂM TOÁN CÁC ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN

*(Ban hành theo Quyết định số 143/2001/QĐ-BTC
ngày 21 tháng 12 năm 2001 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUI ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc, thủ tục cơ bản đối với kiểm toán các ước tính kế toán trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.
02. **Kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính.**
03. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính. Chuẩn mực này không áp dụng cho việc kiểm tra các dự toán (kế hoạch) tài chính của đơn vị. Kiểm toán viên và Công ty kiểm toán phải tuân thủ các qui định của chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán liên quan đến Báo cáo tài chính. Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:
04. *Ước tính kế toán:* Là một giá trị gần đúng của một chỉ tiêu liên quan đến báo cáo tài chính được ước tính trong trường hợp thực tế đã phát sinh nhưng chưa có số liệu chính xác hoặc chưa có phương pháp tính toán chính xác hơn, hoặc một chỉ tiêu thực tế chưa phát sinh nhưng đã được ước tính để lập báo cáo tài chính, ví dụ:
 - Ước tính chỉ tiêu đã phát sinh:
 - Dự phòng nợ phải thu khó đòi;
 - Dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn;
 - Dự phòng giảm giá hàng tồn kho;
 - Trích khấu hao tài sản cố định;
 - Chi phí trả trước;

- Giá trị sản phẩm dở dang;
 - Doanh thu ghi nhận trước;
 - Doanh thu hợp đồng xây dựng dở dang.
 - Ước tính chỉ tiêu chưa phát sinh:
 - Dự phòng chi phí bảo hành;
 - Chi phí trích trước.
 - ...
05. Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán phải chịu trách nhiệm về các ước tính kế toán đã lập trong báo cáo tài chính. Các ước tính kế toán này được lập dựa vào những xét đoán và trong các điều kiện không có sự chắc chắn về kết quả của các sự kiện đã phát sinh hoặc có thể sẽ phát sinh. Vì vậy, mức độ rủi ro, sai sót của báo cáo tài chính thường là rất cao khi có các ước tính kế toán.

Nội dung chuẩn mực

Tính chất của các ước tính kế toán

06. Việc lập một ước tính kế toán có thể đơn giản hoặc phức tạp tùy theo tính chất của các chỉ tiêu; Ví dụ: Ước tính và phân bổ chi phí thuê nhà xưởng phải trả, đơn giản hơn là ước tính dự phòng giảm giá hàng tồn kho vì ước tính dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải phân tích dữ liệu hiện tại và dự tính bán hàng trong tương lai. Đối với các ước tính phức tạp, cần nhiều kinh nghiệm, kiến thức chuyên môn và đòi hỏi khả năng xét đoán cao.
07. Các ước tính kế toán có thể được thực hiện một cách thường xuyên trong kỳ kế toán, hoặc có thể được thực hiện vào cuối kỳ kế toán. Trong nhiều trường hợp, các ước tính kế toán được lập dựa trên cơ sở kinh nghiệm thực tế; Ví dụ: Sử dụng tỷ lệ định mức trên doanh thu bán hàng để ước tính chi phí bảo hành. Trường hợp này, đơn vị phải thường xuyên so sánh lại các dữ liệu và phải so sánh kết quả thực tế với số liệu đã ước tính để điều chỉnh các ước tính kỳ sau.
08. Trường hợp do chủ quan, do thiếu các dữ liệu khách quan hoặc do mức độ không chắc chắn của một yếu tố nào đó nên các ước tính kế toán đã không thể lập được một cách hợp lý thì kiểm toán viên phải cân nhắc khi đưa ra ý kiến trên báo cáo kiểm toán theo đúng qui định tại Chuẩn mực số 700 “Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính”.

Thủ tục kiểm toán

09. Các ước tính kế toán thường liên quan trực tiếp đến kết quả kinh doanh và nghĩa vụ thuế thu nhập doanh nghiệp đối với Nhà nước nên dễ bị xử lý chủ quan theo hướng có lợi cho đơn vị. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để có kết luận về tính hợp lý của các ước tính kế toán trong từng trường hợp cụ thể. Các thông tin cần thiết đủ sức thuyết phục về tính hợp lý của các ước tính kế toán phải được trình bày trong thuyết minh báo cáo tài chính.** Các bằng chứng để chứng minh cho các ước tính kế toán thường là khó thu thập hơn và tính thuyết phục thấp hơn các bằng chứng chứng minh cho các chỉ tiêu khác trong báo cáo tài chính.
10. Kiểm toán viên phải nắm được các thủ tục, phương pháp mà đơn vị đã sử dụng khi lập các ước tính kế toán để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán các ước tính kế toán.
11. **Kiểm toán viên cần phải áp dụng một hoặc áp dụng kết hợp các phương pháp sau trong quá trình kiểm toán các ước tính kế toán:**
- a) Xem xét và kiểm tra quá trình lập các ước tính kế toán của đơn vị;
 - b) Kiểm toán viên lập một ước tính độc lập để so sánh với ước tính của đơn vị;
 - c) Xem xét sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc năm tài chính nhưng trước ngày lập báo cáo kiểm toán để xác nhận các ước tính kế toán đã lập.

Xem xét và kiểm tra quá trình lập các ước tính kế toán của đơn vị

12. Các bước thực hiện việc xem xét và kiểm tra quá trình lập các ước tính kế toán của đơn vị, gồm:
- Kiểm tra các số liệu và xem xét các giả định dùng làm cơ sở lập ước tính kế toán; Đối chiếu các số liệu và các giả định với các qui định có liên quan hoặc kinh nghiệm thực tế của các đơn vị trong cùng ngành, cùng địa phương;
 - Kiểm tra các tính toán liên quan đến ước tính kế toán;
 - So sánh ước tính kế toán đã lập của các kỳ kế toán trước với kết quả thực tế của các kỳ đó;
 - Xem xét thủ tục phê duyệt ước tính kế toán của Giám đốc.

Kiểm tra các số liệu và xem xét các giả định

13. Kiểm toán viên phải đánh giá sự chính xác, đầy đủ và thích hợp của các dữ liệu dùng làm cơ sở để lập các ước tính kế toán. Khi sử dụng số liệu kế toán để lập các ước tính kế toán, phải kiểm tra tính nhất quán của số liệu đó với những số liệu đã được phản ánh trong sổ kế toán. Ví dụ: Để kiểm tra số liệu dự phòng chi phí bảo hành, kiểm toán viên phải thu thập bằng chứng kiểm toán chứng minh các dữ liệu liên quan đến những sản phẩm còn thời hạn bảo hành tính đến cuối kỳ phải nhất quán với các thông tin về doanh thu của kỳ đó.
14. Kiểm toán viên cần phải thu thập bằng chứng kiểm toán từ bên ngoài đơn vị, ví dụ: Khi kiểm tra chỉ tiêu dự phòng giảm giá hàng tồn kho, nếu đơn vị tính chỉ tiêu này bằng cách tham khảo mức tiêu thụ dự kiến trong tương lai thì ngoài việc kiểm tra các dữ liệu trong đơn vị (như mức tiêu thụ trước đây, đơn đặt hàng đã ký, chiều hướng tiếp thị,...) kiểm toán viên còn phải thu thập các bằng chứng từ kế hoạch tiêu thụ của ngành và phân tích về thị trường. Tương tự như vậy, khi kiểm tra các ước tính kế toán do đơn vị lập về những ảnh hưởng do các vụ kiện tụng, khiếu nại, kiểm toán viên sẽ phải tìm các bằng chứng bằng cách liên hệ trực tiếp với các luật sư của đơn vị.
15. Kiểm toán viên phải đánh giá các dữ liệu mà đơn vị đã dùng làm cơ sở lập các ước tính kế toán. Ví dụ: Phân tích tuổi nợ các khoản phải thu của khách hàng và tính thời gian lưu kho của một mặt hàng phải căn cứ vào mức đã tiêu thụ và mức tiêu thụ dự kiến trong tương lai.
16. Kiểm toán viên phải đánh giá tính thích hợp của các giả định mà đơn vị đã sử dụng để lập ước tính kế toán. Trong một số trường hợp, các giả định được căn cứ vào số liệu thống kê của ngành hay của Nhà nước, ví dụ: Tỷ lệ lạm phát, lãi suất, tốc độ tăng trưởng. Trong trường hợp khác, các giả định được dựa trên các dữ liệu phát sinh trong nội bộ đơn vị.
17. Khi đánh giá các giả định làm cơ sở lập ước tính kế toán, kiểm toán viên phải xem xét các giả định này:
- Có hợp lý so với kết quả thực tế của các kỳ kế toán trước hay không;
 - Có nhất quán với các giả định đã được sử dụng để lập các ước tính kế toán khác hay không;
 - Có nhất quán với kế hoạch đã được đơn vị vạch ra hay không.

Kiểm toán viên phải đặc biệt lưu ý đến những giả định dễ thay đổi, chủ quan hoặc dễ có sai sót trọng yếu.

18. Trường hợp xem xét các ước tính kế toán phức tạp có liên quan đến kỹ thuật chuyên ngành, kiểm toán viên phải sử dụng tư liệu của chuyên gia kỹ thuật, ví dụ: Khi ước tính hàm lượng khoáng sản trong quặng, kiểm toán viên phải sử dụng tư liệu của các chuyên gia chuyên ngành thăm dò địa chất.
19. Kiểm toán viên phải kiểm tra để đảm bảo các dữ liệu được đơn vị sử dụng để lập các ước tính kế toán vẫn còn thích hợp. Để thực hiện việc này, kiểm toán viên phải sử dụng những hiểu biết của mình về kết quả tài chính của đơn vị trong các kỳ kế toán trước; các phương pháp được đơn vị khác trong ngành áp dụng và những kế hoạch dự tính trong tương lai mà đơn vị đã trình bày với kiểm toán viên.
20. Đối với các số liệu và giả định đã qui định trong các văn bản pháp luật liên quan (ví dụ thời gian sử dụng hữu ích làm cơ sở trích khấu hao TSCĐ) thì kiểm toán viên phải đối chiếu giữa qui định với giả định do đơn vị đã sử dụng để lập ước tính kế toán.

Kiểm tra các tính toán liên quan đến ước tính kế toán

21. Kiểm toán viên phải kiểm tra phương pháp tính toán mà đơn vị đã sử dụng để lập ước tính kế toán liên quan đến báo cáo tài chính. Nội dung, lịch trình và phạm vi các thử nghiệm của kiểm toán viên tùy thuộc vào độ phức tạp của việc tính toán ước tính kế toán, sự đánh giá của kiểm toán viên về các thủ tục và phương pháp mà đơn vị sử dụng để lập ước tính và tính trọng yếu của các ước tính kế toán.

So sánh ước tính kế toán đã lập của các kỳ kế toán trước với kết quả thực tế của các kỳ đó.

22. Khi đơn vị được kiểm toán đồng ý cho kiểm tra sổ sách kế toán năm tài chính trước, thì kiểm toán viên phải so sánh các ước tính kế toán đã lập trong kỳ kế toán trước với kết quả thực hiện của kỳ kế toán đó, nhằm:
- Thu thập bằng chứng về độ tin cậy nói chung đối với phương pháp lập ước tính kế toán của đơn vị;
 - Xem xét sự cần thiết phải điều chỉnh phương pháp ước tính;
 - Tính toán và đánh giá sự chênh lệch giữa kết quả thực hiện với ước tính kế toán trong kỳ, khi cần thiết phải điều chỉnh hoặc trình bày trong thuyết minh báo cáo tài chính.

Xem xét các thủ tục phê duyệt ước tính kế toán của Giám đốc

23. Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị thường soát xét và phê duyệt các ước tính kế toán quan trọng. Kiểm toán viên phải xem xét việc soát xét và phê duyệt các ước tính kế toán quan trọng của các cấp quản lý có thích hợp hay không và điều đó có được thể hiện trong các tài liệu làm cơ sở cho việc lập ước tính kế toán chưa?

Kiểm toán viên lập một ước tính độc lập

24. Kiểm toán viên có thể tự lập hoặc thu thập một ước tính kế toán độc lập và so sánh kết quả ước tính độc lập đó với ước tính kế toán do đơn vị lập. Khi sử dụng kết quả ước tính độc lập, kiểm toán viên phải đánh giá các dữ liệu, xem xét các giả định và kiểm tra các thủ tục tính toán được sử dụng trong quá trình lập ước tính kế toán. Kiểm toán viên cũng có thể so sánh các ước tính với kết quả thực tế của các kỳ kế toán trước đó.

Xem xét sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc năm tài chính

25. Các nghiệp vụ và sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc năm tài chính nhưng trước ngày lập báo cáo kiểm toán có thể cung cấp các bằng chứng kiểm toán có liên quan đến việc lập các ước tính kế toán của đơn vị được kiểm toán. Việc kiểm toán viên soát xét các nghiệp vụ và sự kiện trên có thể giúp họ giảm bớt hoặc thậm chí không phải thực hiện việc soát xét và kiểm tra quá trình lập ước tính kế toán của đơn vị hoặc sử dụng một ước tính độc lập để đánh giá tính hợp lý của các ước tính kế toán.

Đánh giá kết quả của các thủ tục kiểm toán

26. **Kiểm toán viên phải đánh giá lại lần cuối cùng tính hợp lý của các ước tính kế toán dựa vào những hiểu biết của mình về đơn vị và tính nhất quán của các ước tính kế toán với các bằng chứng kiểm toán khác đã thu thập được trong quá trình kiểm toán.**

27. Kiểm toán viên phải xác định các nghiệp vụ trọng yếu xảy ra sau ngày kết thúc năm tài chính có ảnh hưởng đến các dữ liệu và giả định đã sử dụng để lập ước tính kế toán.

28. Do tính không chắc chắn vốn có trong các ước tính kế toán nên việc đánh giá các chênh lệch, khác biệt khi kiểm toán các ước tính kế toán là khó hơn so với khi thực hiện kiểm toán những chỉ tiêu khác. Khi có sự chênh lệch giữa giá trị ước tính của kiểm toán viên với giá trị ước tính trong báo cáo tài chính, thì kiểm toán viên phải cân nhắc xem sự chênh lệch này có cần điều chỉnh hay không? Nếu sự chênh lệch này là hợp lý hoặc không trọng yếu thì không cần phải điều chỉnh. Tuy nhiên, nếu kiểm toán viên xét thấy sự chênh lệch này không hợp lý hoặc làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính thì có thể yêu cầu đơn vị điều chỉnh lại các ước tính kế toán có liên quan. Nếu đơn vị từ chối điều chỉnh lại thì sự chênh lệch đó sẽ được coi là một sai sót và sẽ được xem xét cùng với các sai sót khác để đánh giá mức độ ảnh hưởng của chúng đến báo cáo tài chính có trọng yếu hay không.

29. Trường hợp từng khoản chênh lệch của các ước tính kế toán riêng lẻ được coi là chấp nhận được nhưng nếu kết hợp các chênh lệch này lại sẽ tạo ra ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính thì kiểm toán viên phải đánh giá lại toàn bộ các ước tính kế toán đó trong một tổng thể thống nhất./.

---@@@---

HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỰC SỐ 610

SỬ DỤNG TƯ LIỆU CỦA KIỂM TOÁN NỘI BỘ

(Ban hành theo Quyết định số 143/2001/QĐ-BTC
ngày 21 tháng 12 năm 2001 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUI ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc và thủ tục cơ bản cho kiểm toán viên độc lập và công ty kiểm toán trong việc sử dụng tư liệu của kiểm toán nội bộ khi kiểm toán báo cáo tài chính. Chuẩn mực này không áp dụng cho trường hợp kiểm toán viên nội bộ được huy động tham gia vào cuộc kiểm toán độc lập.
02. **Kiểm toán viên độc lập cần phải xem xét hoạt động kiểm toán nội bộ và đánh giá ảnh hưởng của hoạt động này đến các thủ tục kiểm toán báo cáo tài chính.**
03. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán viên và công ty kiểm toán độc lập trong việc sử dụng tư liệu của kiểm toán nội bộ để trợ giúp khi kiểm toán báo cáo tài chính và được vận dụng khi kiểm toán các thông tin tài chính khác và các dịch vụ liên quan của công ty kiểm toán.

Kiểm toán viên độc lập có thể sử dụng tư liệu của kiểm toán nội bộ để trợ giúp cho việc thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính, nhưng vẫn phải chịu trách nhiệm toàn bộ về nội dung, lịch trình, phạm vi kiểm toán cũng như ý kiến đưa ra về báo cáo tài chính được kiểm toán.

Đơn vị được kiểm toán và kiểm toán viên nội bộ phải có những hiểu biết cần thiết về các nguyên tắc và thủ tục qui định trong chuẩn mực này để thực hiện trách nhiệm cung cấp tài liệu, thông tin và phối hợp công việc trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính của kiểm toán viên độc lập.

Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

04. *Kiểm toán nội bộ*: Là một bộ phận trong hệ thống kiểm soát nội bộ của một đơn vị, có chức năng kiểm tra, đánh giá tính phù hợp, hiệu quả, sự tuân thủ pháp luật và các qui định của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị đó.

Nội dung chuẩn mực

Phạm vi và mục tiêu của kiểm toán nội bộ

05. Phạm vi và mục tiêu kiểm toán nội bộ rất đa dạng và phụ thuộc vào qui mô, cơ cấu tổ chức và yêu cầu quản lý của đơn vị. Hoạt động kiểm toán nội bộ thường gồm một hoặc các hoạt động sau đây:
 - Kiểm tra, đánh giá tính phù hợp, hiệu lực và hiệu quả của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ. Giám đốc đơn vị phải có trách nhiệm thiết lập và thường xuyên xem xét sự phù hợp, tính hiệu lực và hiệu quả của các hệ thống này. Kiểm toán nội bộ có chức năng kiểm tra, đánh giá thường xuyên để đưa ra kiến nghị nhằm hoàn thiện hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ;

- Kiểm tra, đánh giá và xác nhận chất lượng, độ tin cậy của thông tin kinh tế, tài chính của báo cáo tài chính, báo cáo kế toán quản trị và hoạt động của đơn vị. Việc kiểm tra, đánh giá này có thể bao gồm việc xem xét các phương pháp xác định, đo lường, phân loại, lập báo cáo và kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ, các khoản mục, số dư tài khoản và thủ tục kiểm soát các thông tin kinh tế, tài chính;
- Kiểm tra, đánh giá tính kinh tế, tính hiệu lực và hiệu quả của các hoạt động kinh tế, tài chính kể cả hoạt động phi tài chính của đơn vị. Phát hiện những sơ hở, yếu kém và đề xuất các giải pháp cải tiến, hoàn thiện.
- Kiểm tra, đánh giá tính tuân thủ pháp luật, các qui định và yêu cầu từ bên ngoài và chính sách quản lý nội bộ của đơn vị.

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

06. Vai trò của kiểm toán nội bộ do Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị qui định và có thể thay đổi theo yêu cầu của Giám đốc trong từng thời kỳ. Mục tiêu của kiểm toán độc lập là đưa ra ý kiến độc lập, khách quan về báo cáo tài chính với mỗi quan tâm hàng đầu là báo cáo tài chính không chứa đựng những sai sót trọng yếu.
Để đạt được mục tiêu nêu trên, kiểm toán độc lập và kiểm toán nội bộ có thể áp dụng các phương pháp, thủ tục kiểm toán giống nhau; kiểm toán viên độc lập có thể sử dụng những tư liệu của kiểm toán nội bộ để trợ giúp việc xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán độc lập.
07. Ý kiến về báo cáo tài chính của kiểm toán nội bộ không thể đạt được mức độ độc lập, khách quan như ý kiến của kiểm toán viên độc lập. Kiểm toán viên độc lập chịu hoàn toàn trách nhiệm về ý kiến độc lập của mình đối với báo cáo tài chính. Trách nhiệm này không được giảm nhẹ khi kiểm toán viên độc lập sử dụng tư liệu của kiểm toán nội bộ.

Tìm hiểu và đánh giá ban đầu công việc của kiểm toán nội bộ

08. **Kiểm toán viên độc lập cần phải tìm hiểu đầy đủ về hoạt động của kiểm toán nội bộ để trợ giúp cho việc lập kế hoạch kiểm toán và thiết lập phương pháp tiếp cận kiểm toán có hiệu quả.**
09. Hoạt động kiểm toán nội bộ có hiệu quả có thể cho phép kiểm toán viên độc lập thay đổi nội dung, lịch trình và thu hẹp phạm vi thủ tục kiểm toán, nhưng không thể hoàn toàn không thực hiện các thủ tục này. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên độc lập có thể quyết định là công việc kiểm toán nội bộ không có ảnh hưởng đến các thủ tục kiểm toán độc lập.
10. **Khi lập kế hoạch kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán viên độc lập phải đánh giá sơ bộ về hoạt động của kiểm toán nội bộ nếu xét thấy cần thiết cho kiểm toán báo cáo tài chính trong một lĩnh vực cụ thể.**
11. Những đánh giá ban đầu của kiểm toán viên độc lập về hoạt động của kiểm toán nội bộ có ảnh hưởng đến việc xem xét có nên sử dụng tư liệu của kiểm toán nội bộ và có nên thay đổi nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán báo cáo tài chính hay không.
12. Đánh giá ban đầu về hoạt động của kiểm toán nội bộ phải căn cứ vào các tiêu thức chủ yếu sau đây :

a) Vị trí của kiểm toán nội bộ trong cơ cấu tổ chức của đơn vị

Kiểm toán viên độc lập phải xem xét vị trí của kiểm toán nội bộ trong đơn vị và ảnh hưởng của vị trí này đến tính độc lập, khách quan của kiểm toán nội bộ. Tính độc lập, khách quan của kiểm toán nội bộ được đảm bảo khi kiểm toán nội bộ có quyền: (1) báo cáo trực tiếp với cấp lãnh đạo cao nhất, (2) không kiêm nhiệm những công việc liên quan đến hoạt động khác ngoài kiểm toán nội bộ, và (3) được trao đổi trực tiếp với kiểm toán viên độc lập.

b) Chức năng của kiểm toán nội bộ

Kiểm toán viên độc lập phải xem xét việc thực hiện chức năng của kiểm toán nội bộ, thái độ và quyết định của Ban Giám đốc đối với những kiến nghị của kiểm toán nội bộ.

c) Năng lực chuyên môn của kiểm toán viên nội bộ

Kiểm toán viên độc lập phải xem xét về trình độ chuyên môn được đào tạo, về năng lực, kinh nghiệm thực tế cũng như chính sách tuyển dụng và bồi dưỡng kiểm toán viên nội bộ của đơn vị.

d) Tính thận trọng nghề nghiệp của kiểm toán viên nội bộ

Kiểm toán viên độc lập phải xem xét tính thích hợp, hiệu quả của việc lập kế hoạch, thực hiện kiểm toán, thu thập và lưu giữ các tài liệu, lập sổ tay kiểm toán, chương trình làm việc và hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên nội bộ.

e) Hoạt động và hiệu quả của kiểm toán nội bộ trong năm tài chính trước

Kiểm toán độc lập phải xem xét thực tế hoạt động và hiệu quả của kiểm toán nội bộ trong năm tài chính trước, xem mức độ hoàn thành công việc, khả năng ngăn ngừa, phát hiện các sai phạm, hiệu lực của báo cáo kiểm toán nội bộ,...

Liên hệ và phối hợp công việc

13. Trường hợp kiểm toán viên độc lập có kế hoạch sử dụng tư liệu của kiểm toán nội bộ thì phải xem xét kế hoạch kiểm toán nội bộ và phải thảo luận để phối hợp công việc càng sớm càng tốt. Nếu xét thấy công việc của kiểm toán nội bộ giữ vai trò quan trọng trong việc xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán độc lập, thì kiểm toán viên độc lập phải thống nhất với kiểm toán viên nội bộ về lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán nội bộ, các thử nghiệm, các phương pháp chọn mẫu, phương pháp ghi chép công việc kiểm toán, thủ tục kiểm tra và lập báo cáo của kiểm toán nội bộ.
14. Việc phối hợp và trao đổi công việc giữa kiểm toán viên độc lập với kiểm toán viên nội bộ cần thực hiện thường xuyên. Hai bên phải thông báo cho nhau những vấn đề quan trọng và liên quan đến công việc của mỗi bên.

Kiểm toán viên độc lập có quyền tham khảo tư liệu của kiểm toán nội bộ. Nếu kiểm toán viên nội bộ từ chối phối hợp với kiểm toán viên độc lập thì kiểm toán viên độc lập có quyền xử lý như trong trường hợp phạm vi kiểm toán bị giới hạn.

Đánh giá và kiểm tra lại tư liệu của kiểm toán nội bộ

15. **Trường hợp kiểm toán viên độc lập dự định sử dụng tư liệu của kiểm toán nội bộ thì cần phải đánh giá, kiểm tra lại các tư liệu đó nhằm khẳng định tính thích hợp của nó đối với các mục tiêu của kiểm toán độc lập.**
16. Việc đánh giá và kiểm tra lại tư liệu của kiểm toán nội bộ đòi hỏi phải xem xét tính thích hợp của nội dung, chương trình kiểm toán nội bộ và những đánh giá ban đầu về kiểm toán nội bộ. Khi đánh giá và kiểm tra lại tư liệu của kiểm toán nội bộ, kiểm toán viên độc lập phải xem xét các vấn đề sau:
 - a) Người thực hiện công việc kiểm toán nội bộ có được đào tạo và có đủ kinh nghiệm chuyên môn hay không? Công việc kiểm toán nội bộ đã được giám sát, kiểm tra và ghi chép như thế nào?
 - b) Bằng chứng kiểm toán có được thu thập đầy đủ và thích hợp để làm cơ sở đưa ra kết luận của kiểm toán nội bộ hay không.
 - c) Kết luận của kiểm toán nội bộ có phù hợp với tình hình thực tế và báo cáo lập ra có phù hợp với kết quả kiểm toán nội bộ hay không.
 - d) Những vấn đề đặc biệt và bất thường đã được kiểm toán viên nội bộ nêu ra có được xử lý đúng đắn hay không.

Chuẩn mực 520 - Quy trình phân tích

17. Nội dung, lịch trình và phạm vi của việc kiểm tra một tư liệu cụ thể của kiểm toán nội bộ sẽ phụ thuộc vào đánh giá của kiểm toán viên độc lập về rủi ro và tính trọng yếu của vấn đề có liên quan đến tư liệu cụ thể đó, và đánh giá ban đầu của kiểm toán nội bộ về vấn đề này.
18. Kiểm toán viên độc lập phải lưu giữ trong hồ sơ kiểm toán các kết luận rút ra từ việc kiểm tra và đánh giá lại công việc của kiểm toán nội bộ./.

---@@@---

**HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM**

CHUẨN MỰC SỐ 401

THỰC HIỆN KIỂM TOÁN TRONG MÔI TRƯỜNG TIN HỌC

*(Ban hành kèm theo Quyết định số 195/2003/QĐ-BTC
ngày 28 tháng 11 năm 2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc, thủ tục cơ bản liên quan đến kiểm toán viên và công ty kiểm toán khi thực hiện kiểm toán trong môi trường tin học.
02. **Kiểm toán viên phải đánh giá ảnh hưởng của môi trường tin học đối với cuộc kiểm toán.**
03. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính trong môi trường tin học. Chuẩn mực này cũng được vận dụng cho kiểm toán thông tin tài chính khác và các dịch vụ có liên quan của công ty kiểm toán trong môi trường tin học của khách hàng. Mục đích và phạm vi của cuộc kiểm toán không thay đổi khi kiểm toán trong môi trường tin học.

Việc sử dụng máy vi tính làm thay đổi quá trình xử lý thông tin, lưu trữ và chuyển tải thông tin tài chính và có thể ảnh hưởng đến hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán. Do vậy, môi trường tin học cũng có thể ảnh hưởng đến:

- Các thủ tục do kiểm toán viên thực hiện để có được sự hiểu biết đầy đủ về hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ;
 - Việc xem xét rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro kiểm toán;
 - Việc thiết kế và thực hiện các thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản phù hợp để đạt được mục đích kiểm toán.
04. Đơn vị được kiểm toán (khách hàng), các đơn vị, cá nhân liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính trong môi trường tin học phải có những hiểu biết cần thiết về các nguyên tắc, thủ tục cơ bản trong chuẩn mực này để phối hợp thực hiện công việc với kiểm toán viên và công ty kiểm toán trong quá trình kiểm toán.
Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:
 05. *Môi trường tin học*: Là môi trường mà trong đó đơn vị được kiểm toán thực hiện công việc kế toán hoặc xử lý thông tin tài chính trên máy vi tính với các mức độ áp dụng khác nhau, chủng loại máy hoặc phần mềm có quy mô và mức độ phức tạp khác nhau, cho dù hệ thống máy tính do đơn vị được kiểm toán hoặc bên thứ ba vận hành.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Kỹ năng và năng lực

06. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải có hiểu biết đầy đủ về môi trường tin học để lập kế hoạch, chỉ đạo, giám sát và kiểm tra công việc kiểm toán đã thực hiện. Trong mỗi cuộc kiểm toán cụ thể, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải đánh giá sự cần thiết phải có những kỹ năng chuyên sâu về hệ thống máy tính để phục vụ cho cuộc kiểm toán.**

Những kỹ năng chuyên sâu này cần để:

- Có được hiểu biết đầy đủ về hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ chịu ảnh hưởng của môi trường tin học;
- Xác định ảnh hưởng của môi trường tin học đến việc đánh giá chung về rủi ro, rủi ro số dư tài khoản hoặc rủi ro từng loại giao dịch;
- Xây dựng và thực hiện các thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản phù hợp.

Nếu cần đến những kỹ năng chuyên sâu, kiểm toán viên phải yêu cầu sự giúp đỡ của chuyên gia thành thạo những kỹ năng đó. Những người này có thể là cộng sự của kiểm toán viên hoặc chuyên gia khác ngoài công ty kiểm toán. **Nếu việc sử dụng kỹ năng của chuyên gia này đã được lập kế hoạch, kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đảm bảo rằng công việc của chuyên gia thực hiện là đúng mục đích của cuộc kiểm toán, tuân thủ theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 620 "Sử dụng tư liệu của chuyên gia".**

Lập kế hoạch

07. Theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 400 "Đánh giá rủi ro và kiểm soát nội bộ", kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải có được hiểu biết đầy đủ về hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ để lập kế hoạch kiểm toán và xây dựng chương trình kiểm toán thích hợp và có hiệu quả.

08. Khi lập kế hoạch về những công việc của cuộc kiểm toán chịu ảnh hưởng của môi trường tin học, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải hiểu biết tầm quan trọng và tính phức tạp của sự vận hành hệ thống máy tính và khả năng trong việc cung cấp thông tin cần thiết cho cuộc kiểm toán.

Kiểm toán viên phải chú ý:

- Tầm quan trọng và tính phức tạp của quá trình xử lý thông tin bằng máy tính trong mỗi phân hành kế toán quan trọng. Tầm quan trọng liên quan đến tính trọng yếu của cơ sở dữ liệu của báo cáo tài chính chịu tác động bởi quy trình xử lý thông tin bằng máy tính. Tính phức tạp thể hiện trong các ví dụ:
 - Số lượng nghiệp vụ lớn tới mức mà người sử dụng khó có thể xác định và sửa chữa các lỗi trong quá trình xử lý thông tin;
 - Máy tính tự động xử lý các giao dịch hoặc nghiệp vụ quan trọng hoặc tự động thực hiện chuyển bút toán sang một phân hành khác;
 - Máy tính có thể thực hiện các phép tính phức tạp và tự động xử lý các nghiệp vụ hoặc bút toán quan trọng mà không được hoặc không thể kiểm tra lại;
 - Các giao dịch điện tử với đơn vị khác thiếu việc kiểm tra bằng phương pháp thủ công.
- Cấu trúc hoạt động của hệ thống máy tính của đơn vị được kiểm toán và mức độ tập trung hoặc phân tán của việc xử lý thông tin bằng máy tính, đặc biệt khi các xử lý này có ảnh hưởng đến việc phân công trách nhiệm công việc.
- Khả năng sẵn có của dữ liệu: Các tài liệu kế toán và bằng chứng khác được kiểm toán viên yêu cầu có thể chỉ tồn tại trong thời gian ngắn hoặc dưới dạng chỉ có thể đọc được trên máy. Hệ thống thông tin máy tính của đơn vị được kiểm toán có thể đưa ra các báo cáo nội bộ hữu dụng trong việc thực hiện các thử nghiệm cơ bản. Khả năng sử dụng kỹ thuật kiểm toán được máy tính trợ giúp có thể làm tăng tính hiệu quả trong việc thực hiện các thủ tục kiểm toán hoặc có thể cho phép kiểm toán viên áp dụng một số thủ tục trên toàn bộ các tài khoản hoặc các nghiệp vụ với chi phí thấp.

09. Trường hợp đơn vị được kiểm toán sử dụng hệ thống máy tính phức tạp, có công suất lớn, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần phải có những hiểu biết về môi trường tin học

và xác định xem môi trường này có ảnh hưởng đến việc đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát hay không.

Bản chất của rủi ro và đặc điểm của hệ thống kiểm soát nội bộ trong môi trường tin học, bao gồm:

- *Thiếu dấu vết của các giao dịch:* Một số hệ thống phần mềm máy tính được thiết kế có đầy đủ dấu vết của các giao dịch, nhưng có thể chỉ tồn tại trong thời gian ngắn hoặc chỉ có thể đọc được trên máy tính. Trường hợp hệ thống phần mềm máy tính phức tạp, thực hiện nhiều bước xử lý thì có thể không có các dấu vết đầy đủ. Vì vậy, các sai sót trong chương trình máy tính khó có thể được phát hiện kịp thời bởi các thủ tục thủ công.
- *Quy trình xử lý thống nhất các giao dịch:* Máy tính xử lý một cách thống nhất tất cả các nghiệp vụ giống nhau. Điều này cho phép loại bỏ gần như tất cả các sai sót có thể xảy ra nếu xử lý thủ công. Tuy nhiên những sai sót do phần cứng hoặc chương trình phần mềm sẽ dẫn đến việc tất cả các nghiệp vụ có thể đều bị xử lý sai.
- *Sự phân chia các chức năng bị hạn chế:* Trong môi trường tin học, các thủ tục kiểm soát có thể được tập trung vào một người hoặc một số ít người, trong khi kế toán thủ công thì các thủ tục đó được nhiều người thực hiện.
- *Khả năng của sai sót và không tuân thủ:* Sai sót của con người trong việc thiết kế, bảo dưỡng và vận hành hệ thống tin học cao hơn so với hệ thống xử lý thủ công. Trong hệ thống tin học, khả năng có người không có trách nhiệm truy cập và sửa đổi dữ liệu mà không để lại dấu vết lớn hơn xử lý thủ công.

Việc giảm sự tham gia của con người trong quá trình xử lý các nghiệp vụ bằng hệ thống tin học có thể làm giảm khả năng phát hiện những sai sót và không tuân thủ. Những sai sót hoặc việc không tuân thủ xảy ra khi thiết kế hoặc sửa đổi chương trình ứng dụng hoặc phần mềm hệ thống có thể không bị phát hiện trong thời gian dài.

- *Tự tạo và thực hiện các giao dịch:* Chương trình máy tính có khả năng tự động tạo ra và thực hiện một số giao dịch. Việc cho phép các giao dịch và thủ tục này có thể không được ghi chép một cách tương tự như trong trường hợp xử lý thủ công. Việc cho phép tự động thực hiện những giao dịch đó được ngầm định trong việc phê duyệt thiết kế và thực hiện chương trình máy tính.
- *Sự phụ thuộc của các bước kiểm soát khác đối với quá trình xử lý thông tin bằng máy tính:* Việc xử lý thông tin bằng máy tính có thể cung cấp những báo cáo hoặc tài liệu để sử dụng cho các thủ tục kiểm soát thủ công. Hiệu quả của các thủ tục kiểm soát thủ công phụ thuộc vào hiệu quả kiểm soát về tính đầy đủ và chính xác của quá trình xử lý thông tin bằng máy tính. Trong khi đó, hiệu quả kiểm soát bằng máy vi tính phụ thuộc vào hiệu quả kiểm soát chung cả môi trường tin học.
- *Tăng khả năng giám sát của Ban Giám đốc:* Hệ thống máy tính có khả năng cung cấp nhanh, nhiều thông tin hơn giúp Ban Giám đốc kiểm tra, giám sát kịp thời, đầy đủ hơn hoạt động của đơn vị.
- *Tăng khả năng sử dụng kỹ thuật kiểm toán được máy tính trợ giúp:* Việc xử lý và phân tích một số lượng lớn các dữ liệu bằng máy tính có thể cho phép kiểm toán viên áp dụng các kỹ thuật và công cụ kiểm toán bằng máy tính chung hoặc chuyên biệt trong việc thực hiện các thủ tục kiểm toán.

Các rủi ro và khả năng kiểm soát nêu trên của môi trường tin học có tác động tiềm tàng đến việc đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro, về tính chất, lịch trình và phạm vi của cuộc kiểm toán.

Đánh giá rủi ro

10. Theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 400 "Đánh giá rủi ro và kiểm soát nội bộ" kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát cho những cơ sở dẫn liệu trọng yếu của báo cáo tài chính.

11. Rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát trong môi trường tin học có thể có tác động rộng hoặc hẹp đến khả năng có sai sót trọng yếu trên sổ dư một tài khoản hoặc giao dịch trong các tình huống sau:
- Rủi ro có thể là kết quả của sự yếu kém trong các hoạt động của hệ thống máy tính, ví dụ: triển khai và duy trì chương trình; hỗ trợ phần mềm hệ thống; quá trình hoạt động; bảo vệ các thiết bị tin học; kiểm tra việc truy cập vào các chương trình đặc biệt. Sự yếu kém của những hoạt động này có thể ảnh hưởng đến tất cả các ứng dụng được xử lý trên máy tính.
 - Rủi ro làm tăng khả năng phát sinh sai sót và gian lận trong những chương trình ứng dụng cụ thể, trong những cơ sở dữ liệu, hoặc trong những hoạt động xử lý thông tin cụ thể. Ví dụ, sai sót thường thấy trong hệ thống phần mềm phải thực hiện các nghiệp vụ đồng thời, các tính toán phức tạp hoặc khi phải xử lý trường hợp bất thường.
12. Đơn vị được kiểm toán thường ứng dụng những công nghệ thông tin mới vào hệ thống máy tính bao gồm các kết nối mạng nội bộ, cơ sở dữ liệu phân tán; sự lưu chuyển thông tin từ hệ thống quản trị sang hệ thống kế toán. Các hệ thống này làm tăng độ tinh xảo của hệ thống thông tin máy tính và tính phức tạp của các ứng dụng cụ thể, làm tăng rủi ro và cần được chú ý đặc biệt.

Các thủ tục kiểm toán

13. Theo Chuẩn mực kiểm toán số 400 "Đánh giá rủi ro và kiểm soát nội bộ", kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xem xét môi trường tin học trong việc thiết lập các thủ tục kiểm toán để giảm rủi ro kiểm toán thấp đến mức có thể chấp nhận được.
14. Mục tiêu của kiểm toán không thay đổi cho dù công việc kế toán được thực hiện thủ công hay bằng máy tính. Tuy nhiên, phương pháp thực hiện các thủ tục kiểm toán có thể bị ảnh hưởng do quá trình xử lý thông tin bằng máy tính. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán có thể thực hiện các thủ tục kiểm toán bằng phương pháp thủ công, bằng máy hoặc cả hai phương pháp để thu thập bằng chứng kiểm toán. Tuy nhiên, khi công tác kế toán có sử dụng máy tính để thực hiện các phần việc quan trọng thì việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán có thể đòi hỏi phải có sự trợ giúp của máy tính.

*
* *

HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỰC SỐ 550

CÁC BÊN LIÊN QUAN

(Ban hành theo Quyết định số 195/2003/QĐ-BTC
ngày 28 tháng 11 năm 2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc và thủ tục cơ bản đó đối với trách nhiệm của kiểm toán viên khi thực hiện thủ tục kiểm toán đối với các bên liên quan và giao dịch với các bên liên quan trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.
02. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thực hiện những thủ tục kiểm toán để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp cho việc xác định và thuyết minh của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về các bên liên quan và về những giao dịch với các bên liên quan có ảnh hưởng trọng yếu đối với báo cáo tài chính.** Tuy nhiên, một cuộc kiểm toán có thể không phát hiện được hết các giao dịch với các bên liên quan.
03. Theo Chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam số 200 "Mục tiêu và nguyên tắc cơ bản chi phối kiểm toán báo cáo tài chính", trong một số trường hợp, có thể tồn tại những nhân tố hạn chế tính thuyết phục của những bằng chứng dùng để kết luận về cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính cụ thể. Vì tính không chắc chắn của cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính liên quan đến tính đầy đủ về các bên liên quan, những thủ tục được quy định trong chuẩn mực này nhằm cung cấp đầy đủ những bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến những cơ sở dẫn liệu này khi không có những tình huống mà kiểm toán viên xác định là:
 - a) Làm tăng rủi ro sai sót vượt quá mức độ dự tính;
 - b) Đã xảy ra sai sót trọng yếu liên quan đến các bên liên quan.

Khi có dấu hiệu cho thấy còn tồn tại những tình huống trên thì kiểm toán viên phải thực hiện thêm một số thủ tục hoặc thực hiện những thủ tục sửa đổi thích hợp.

04. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính và cũng được vận dụng cho kiểm toán thông tin tài chính khác và các dịch vụ liên quan của công ty kiểm toán. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ những quy định của chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính và cung cấp dịch vụ liên quan.

Đơn vị được kiểm toán và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các nguyên tắc và thủ tục quy định trong chuẩn mực này để thực hiện trách nhiệm của mình và để phối hợp công việc với kiểm toán viên và công ty kiểm toán nhằm giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

05. *Các bên liên quan*: Các bên được coi là liên quan nếu một bên có khả năng kiểm soát hoặc có ảnh hưởng đáng kể đối với bên kia trong việc ra quyết định tài chính và hoạt động.
06. *Giao dịch giữa các bên liên quan*: Là việc chuyển giao các nguồn lực hay các nghĩa vụ giữa các bên liên quan, không xét đến việc có tính giá hay không.

07. *Ảnh hưởng đáng kể*: Là kết quả của việc tham gia vào việc đề ra các chính sách tài chính và hoạt động của một doanh nghiệp, nhưng không kiểm soát các chính sách đó.

Ví dụ về ảnh hưởng đáng kể:

- Có đại diện trong Hội đồng quản trị;
- Tham gia trong quá trình lập chính sách;
- Tham gia các giao dịch quan trọng giữa công ty cùng tập đoàn;
- Trao đổi nội bộ các nhân viên quản lý hoặc phụ thuộc trong các thông tin kỹ thuật;
- Thông qua sở hữu cổ phần theo luật hoặc theo thỏa thuận.

08. Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có trách nhiệm xác định và trình bày thông tin về các bên liên quan và các giao dịch với các bên liên quan đó. Trách nhiệm này đòi hỏi Ban Giám đốc phải thiết lập hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ phù hợp để đảm bảo những giao dịch này được ghi chép trong sổ kế toán và trình bày trong báo cáo tài chính một cách thích hợp.

09. Kiểm toán viên phải có hiểu biết nhất định về tình hình kinh doanh và ngành nghề kinh doanh của đơn vị được kiểm toán để có thể xác định được những sự kiện, những giao dịch có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính. Khi có sự tồn tại các bên liên quan và những giao dịch với các bên liên quan được xem như những hoạt động kinh doanh thông thường, kiểm toán viên phải nắm bắt được thông tin về những hoạt động này, bởi vì:

- a) Chuẩn mực kế toán "Thông tin về các bên liên quan" yêu cầu trình bày trong báo cáo tài chính các mối quan hệ và giao dịch được thực hiện với các bên liên quan.
- b) Sự tồn tại của các bên liên quan hoặc các giao dịch với các bên liên quan có thể ảnh hưởng đến báo cáo tài chính.
- c) Độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán phụ thuộc vào nguồn gốc (ở bên trong hay ở bên ngoài) và từng trường hợp cụ thể. Việc đánh giá độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán dựa trên các nguyên tắc sau đây:
 - Bằng chứng có nguồn gốc từ bên ngoài đơn vị đáng tin cậy hơn bằng chứng có nguồn gốc từ bên trong;
 - Bằng chứng có nguồn gốc từ bên trong đơn vị có độ tin cậy cao hơn khi hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ hoạt động có hiệu quả;
 - Bằng chứng do kiểm toán viên tự thu thập có độ tin cậy cao hơn bằng chứng do đơn vị cung cấp.
- d) Giao dịch với các bên liên quan có thể có mục đích khác với giao dịch trong hoạt động kinh doanh thông thường, ví dụ phân chia lợi nhuận hoặc gian lận.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Thủ tục xác định sự tồn tại của các bên liên quan và trình bày các thông tin

10. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xem xét những thông tin do Ban Giám đốc và Hội đồng quản trị của đơn vị được kiểm toán cung cấp để xác định danh sách của tất cả các bên liên quan và phải kiểm tra tính đầy đủ của những thông tin bằng những thủ tục sau:**

- a) **Soát xét lại giấy tờ làm việc năm trước để kiểm tra danh sách của những bên liên quan đã được biết;**
- b) **Kiểm tra các thủ tục mà đơn vị đã sử dụng để xác định các bên liên quan;**
- c) **Thăm tra mối liên hệ của thành viên Hội đồng quản trị và Ban Giám đốc đối với các đơn vị khác;**

- d) Kiểm tra sổ đăng ký thành viên góp vốn hoặc sổ đăng ký cổ đông để xác định họ, tên của những thành viên góp vốn hoặc cổ đông chính. Trường hợp cần thiết phải thu thập bản danh sách những thành viên góp vốn hoặc cổ đông chính;
- e) Xem xét lại biên bản họp Hội đồng thành viên, Đại hội cổ đông, biên bản họp Hội đồng quản trị, biên bản họp Ban Giám đốc, Ban kiểm soát và những ghi chép theo luật định liên quan như sổ theo dõi vốn góp của thành viên góp vốn hoặc cổ đông;
- f) Thu thập thông tin từ kiểm toán viên khác đang cùng tham gia kiểm toán, hoặc các kiểm toán viên tiền nhiệm để bổ sung thêm hiểu biết về các bên liên quan mà họ biết;
- g) Xem xét quyết toán thuế Thu nhập doanh nghiệp của đơn vị và những thông tin khác đơn vị đã cung cấp cho cơ quan quản lý.

Nếu kiểm toán viên đánh giá rủi ro phát hiện về các bên liên quan quan trọng là thấp thì những thủ tục này có thể được sửa đổi cho thích hợp.

11. Chuẩn mực kế toán "Thông tin về các bên liên quan" đòi hỏi phải có sự trình bày về mối quan hệ giữa các bên liên quan, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải được đảm bảo là những vấn đề trình bày đó là đầy đủ.

Giao dịch với các bên liên quan

12. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xem xét thông tin về các giao dịch với các bên liên quan do Ban Giám đốc hoặc Hội đồng quản trị đơn vị được kiểm toán cung cấp, và cũng phải chú ý đến những giao dịch quan trọng khác với các bên liên quan.
13. Khi tìm hiểu hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ để đánh giá rủi ro kiểm soát, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần phải cân nhắc tính đầy đủ và hiệu quả của các thủ tục kiểm soát nội bộ đối với việc ghi chép và phê duyệt các giao dịch với các bên liên quan.
14. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên cần quan tâm đến các giao dịch có tính bất thường, vì các giao dịch này có thể chỉ ra sự tồn tại của các bên liên quan chưa được xác định trước đó, Ví dụ:
- Các giao dịch có các điều khoản bất thường như: giá cả, lãi suất, các hình thức bảo hành và các điều kiện thanh toán bất thường;
 - Các giao dịch phát sinh không hợp lý;
 - Các giao dịch có nội dung khác với hình thức;
 - Các giao dịch được xử lý theo những cách khác thường;
 - Số lượng hoặc giá trị của các giao dịch được thực hiện với một số khách hàng hoặc nhà cung cấp có giá trị lớn hơn so với các khách hàng hay nhà cung cấp khác;
 - Các giao dịch không được ghi chép, ví dụ: việc nhận hoặc cung cấp miễn phí các dịch vụ quản lý.
15. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tiến hành các thủ tục kiểm toán để có thể xác định được sự tồn tại của các giao dịch với các bên liên quan, Ví dụ:
- Kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ và các sổ dư;
 - Xem xét lại các biên bản họp Hội đồng quản trị và họp Ban Giám đốc;
 - Xem xét các tài liệu kế toán phản ánh những nghiệp vụ và sổ dư quan trọng hay bất thường, đặc biệt quan tâm đến những nghiệp vụ được thực hiện vào thời điểm cuối kỳ hoặc gần cuối kỳ kế toán khi lập báo cáo tài chính;
 - Xem xét các xác nhận về các khoản nợ phải thu, nợ phải trả và các xác nhận của ngân hàng. Việc kiểm tra này có thể phát hiện ra mối quan hệ của người đứng ra bảo lãnh và các giao dịch khác với các bên liên quan khác;

- Xem xét các giao dịch đầu tư. Ví dụ: mua hoặc bán phần vốn đầu tư vào một công ty liên doanh hoặc một doanh nghiệp khác.

Kiểm tra giao dịch với các bên liên quan đã được xác định

16. **Khi xem xét giao dịch đã được xác định với các bên liên quan, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thu thập bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp để xác nhận những giao dịch này đã được ghi chép trong sổ kế toán và trình bày trên báo cáo tài chính.**
17. Xét về tính chất mối quan hệ với các bên liên quan thì bằng chứng về giao dịch với các bên liên quan có thể bị hạn chế. Ví dụ: Sự hiện hữu của hàng tồn kho đang được gửi bán tại một bên liên quan. Do sự hạn chế này, kiểm toán viên cần cân nhắc để tiến hành những thủ tục, như:
 - Xác nhận điều kiện và giá trị của giao dịch với các bên liên quan;
 - Kiểm tra bằng chứng do các bên liên quan cung cấp;
 - Xác nhận hay thảo luận thông tin với những người liên quan đến giao dịch như ngân hàng, chuyên gia tư vấn pháp luật, các nhà bảo lãnh hoặc các nhà môi giới chứng khoán.

Giải trình của Ban Giám đốc

18. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thu thập được giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về:**
 - a) **Tính đầy đủ của thông tin được cung cấp liên quan đến việc xác định các bên liên quan;**
 - b) **Thông tin về các bên liên quan được trình bày đầy đủ trong báo cáo tài chính.**

Kết luận và báo cáo kiểm toán

19. **Nếu kiểm toán viên và công ty kiểm toán không thể thu thập bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp về các bên liên quan và các giao dịch với các bên liên quan hoặc kết luận việc trình bày về các bên liên quan trong báo cáo tài chính là không đầy đủ thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải sửa đổi lại báo cáo kiểm toán cho phù hợp.**

*
* *

HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực số 570

HOẠT ĐỘNG LIÊN TỤC
(Ban hành theo Quyết định số 195/2003/QĐ-BTC
ngày 28 tháng 11 năm 2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc và thủ tục cơ bản đối với trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán trong việc xem xét giả định "hoạt động liên tục" mà doanh nghiệp đã sử dụng để lập và trình bày báo cáo tài chính, bao gồm cả việc xem xét các đánh giá của Ban Giám đốc của đơn vị được kiểm toán về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị.
02. **Khi lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán cũng như khi đánh giá và trình bày ý kiến nhận xét trong báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải luôn xem xét sự phù hợp của giả định "hoạt động liên tục" mà doanh nghiệp đã sử dụng để lập và trình bày báo cáo tài chính.**
03. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính và được vận dụng cho kiểm toán thông tin tài chính khác và các dịch vụ liên quan của công ty kiểm toán.

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ các quy định của chuẩn mực này trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán cần phải có những hiểu biết cần thiết về nguyên tắc và thủ tục quy định trong chuẩn mực này để phối hợp công việc và sử dụng đúng đắn kết quả kiểm toán.

Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

04. *Hoạt động liên tục*: Một đơn vị được coi là hoạt động liên tục trong một tương lai gần có thể dự đoán được (ít nhất là một năm kể từ ngày kết thúc niên độ kế toán) khi không có ý định hoặc yêu cầu phải giải thể, ngừng hoạt động hoặc thu hẹp đáng kể quy mô hoạt động, tìm kiếm sự bảo hộ từ các chủ nợ theo pháp luật và các quy định hiện hành.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán

05. Giả định hoạt động liên tục là một nguyên tắc cơ bản khi lập và trình bày báo cáo tài chính. Theo giả định này, tài sản và nợ phải trả được ghi nhận dựa trên cơ sở là đơn vị có khả năng thực hiện giá trị các tài sản và thanh toán các khoản nợ phải trả trong điều kiện kinh doanh bình thường.
06. Chuẩn mực kế toán số 01 "Chuẩn mực chung" quy định Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán phải xem xét, đánh giá cụ thể khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, và một số chuẩn mực kế toán khác quy định các vấn đề liên quan đến khả năng hoạt động liên tục cần xem xét và trình bày trên báo cáo tài chính.

Chuẩn mực kế toán "Trình bày báo cáo tài chính" có quy định khi lập và trình bày báo cáo tài chính, Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán cần phải đánh giá về khả năng

hoạt động liên tục của đơn vị. Báo cáo tài chính phải được lập trên cơ sở giả định là doanh nghiệp đang hoạt động liên tục và sẽ tiếp tục hoạt động kinh doanh bình thường trong tương lai gần trừ khi doanh nghiệp có ý định giải thể hoặc bị buộc phải ngừng hoạt động, hoặc phải thu hẹp đáng kể quy mô hoạt động của mình. Trong quá trình đánh giá khả năng hoạt động liên tục, nếu Ban Giám đốc nhận biết được bất cứ sự không chắc chắn trọng yếu nào liên quan tới các sự kiện hoặc điều kiện có thể gây ra nghi ngờ đáng kể về khả năng tiếp tục hoạt động của đơn vị, thì các vấn đề không chắc chắn này phải được trình bày trên báo cáo tài chính. Khi báo cáo tài chính không được lập dựa trên cơ sở hoạt động liên tục, thì đơn vị phải trình bày điều này và cơ sở áp dụng trong việc lập báo cáo tài chính cùng các lý do đơn vị không được đánh giá là có khả năng hoạt động liên tục.

Trong quá trình đánh giá sự phù hợp của giả định hoạt động liên tục, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cần xem xét tất cả các thông tin sẵn có trong một tương lai gần có thể dự đoán được, ít nhất là 12 tháng kể từ ngày kết thúc niên độ kế toán. Mức độ xem xét hoàn toàn phụ thuộc vào các sự kiện thực tế trong từng trường hợp cụ thể. Khi một đơn vị liên tục hoạt động có lãi và có khả năng tiếp cận dễ dàng tới các nguồn lực tài chính thì đơn vị có thể đưa ra kết luận là giả định hoạt động liên tục là phù hợp mà không cần phải thực hiện các thủ tục phân tích chi tiết. Trong các trường hợp khác, Ban Giám đốc cần phải xem xét một loạt các nhân tố xung quanh khả năng sinh lời hiện tại và dự tính, lịch thanh toán nợ phải trả cũng như các nguồn tài trợ tiềm năng khác trước khi có thể đưa ra kết luận giả định hoạt động liên tục là phù hợp.

07. Việc đánh giá của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về giả định hoạt động liên tục có liên quan đến xét đoán chủ quan tại một thời điểm nhất định về kết quả tương lai của các sự kiện hoặc điều kiện không chắc chắn. Các vấn đề cần xem xét bao gồm:
- Mức độ không chắc chắn liên quan tới kết quả của một sự kiện hay điều kiện thường được tăng lên đáng kể theo mức độ càng xa trong tương lai mà Ban Giám đốc xem xét. Vì lý do đó, chuẩn mực kế toán chung quy định cụ thể việc đánh giá của Ban Giám đốc và đưa ra giai đoạn mà Ban Giám đốc cần xem xét tất cả các thông tin sẵn có;
 - Mọi đánh giá về tương lai đều được dựa trên các thông tin sẵn có tại thời điểm xét đoán. Các sự kiện phát sinh sau có thể mâu thuẫn với các đánh giá được coi là hợp lý tại thời điểm xét đoán;
 - Quy mô và tính chất phức tạp của đơn vị, bản chất và điều kiện kinh doanh của đơn vị cũng như mức độ đơn vị bị ảnh hưởng bởi các nhân tố bên ngoài đều có thể ảnh hưởng tới xét đoán liên quan tới kết quả của các sự kiện hoặc các điều kiện.
08. Ví dụ về các sự kiện hoặc các điều kiện riêng rẽ hoặc kết hợp với nhau có thể gây ra sự nghi ngờ đáng kể về sự phù hợp của giả định hoạt động liên tục được nêu ra dưới đây:

Dấu hiệu về mặt tài chính

- Đơn vị lâm vào tình trạng nợ phải trả lớn hơn tài sản hoặc nợ phải trả ngắn hạn lớn hơn tài sản lưu động;
- Đơn vị có các khoản nợ dài hạn sắp đến hạn trả mà không có khả năng được giãn nợ hoặc không có khả năng thanh toán, hoặc đơn vị phụ thuộc quá nhiều vào các khoản vay ngắn hạn để tài trợ các tài sản dài hạn;
- Dấu hiệu về việc cắt bỏ các hỗ trợ tài chính của khách hàng và chủ nợ;
- Luồng tiền từ hoạt động kinh doanh bị âm thể hiện trên báo cáo tài chính hay dự báo trong tương lai;
- Đơn vị có các chỉ số tài chính xấu dưới mức bình thường;
- Lỗ hoạt động kinh doanh lớn hoặc có sự suy giảm lớn về giá trị của các tài sản được dùng để tạo ra các luồng tiền;
- Nợ tồn đọng hoặc ngừng thanh toán cổ tức;

- Không có khả năng thanh toán nợ khi đến hạn;
- Không có khả năng tuân thủ các điều khoản của hợp đồng tín dụng;
- Chuyển đổi từ các giao dịch mua chịu sang mua thanh toán ngay với các nhà cung cấp;
- Không có khả năng tìm kiếm các nguồn tài trợ cho việc phát triển các sản phẩm mới thiết yếu hoặc các dự án đầu tư thiết yếu.

Dấu hiệu về mặt hoạt động

- Đơn vị bị thiếu thành phần lãnh đạo chủ chốt mà không được thay thế;
- Đơn vị bị mất một thị trường lớn, mất giấy phép bán quyền hoặc mất một nhà cung cấp quan trọng;
- Đơn vị gặp khó khăn về tuyển dụng lao động hoặc thiếu hụt các nguồn cung cấp quan trọng.

Các dấu hiệu khác

- Không tuân thủ theo các quy định về vốn cũng như các quy định khác của pháp luật;
- Đơn vị đang bị kiện và các vụ kiện này chưa được xử lý mà nếu đơn vị thua kiện có thể dẫn đến các khoản bồi thường không có khả năng đáp ứng được;
- Thay đổi về luật pháp hoặc chính sách của Nhà nước làm ảnh hưởng bất lợi tới đơn vị;
- Các dấu hiệu khác.

Ảnh hưởng của các sự kiện hay điều kiện này có thể được giảm nhẹ bởi các nhân tố khác. Ví dụ, ảnh hưởng của việc đơn vị không có khả năng thanh toán các khoản nợ phải trả thông thường khi đến hạn có thể được giảm nhẹ bằng việc Ban Giám đốc có kế hoạch duy trì luồng tiền đầy đủ nhờ việc áp dụng các phương pháp khác như thanh lý tài sản cố định, điều chỉnh lại lịch thanh toán nợ, hoặc tìm kiếm thêm các nguồn vốn mới. Tương tự như vậy, ảnh hưởng việc mất một nhà cung cấp quan trọng có thể được giảm nhẹ bằng việc thay thế một nguồn cung cấp phù hợp khác.

Trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán

09. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán có trách nhiệm xem xét tính hợp lý của giả định hoạt động liên tục mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã sử dụng khi lập và trình bày báo cáo tài chính và xem xét có yếu tố không chắc chắn trọng yếu nào liên quan tới khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán cần phải được trình bày đầy đủ trên báo cáo tài chính.
10. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán không thể dự đoán hết được các sự kiện hoặc điều kiện trong tương lai có thể dẫn đến khả năng đơn vị không thể tiếp tục hoạt động, do đó, khi báo cáo kiểm toán không đề cập đến tính không chắc chắn về khả năng hoạt động liên tục không có nghĩa là đã đảm bảo về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán.

Các vấn đề cần xem xét khi lập kế hoạch kiểm toán

11. Trong quá trình lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải cân nhắc đến những sự kiện hoặc điều kiện có thể gây ra sự nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị.
12. Trong suốt quá trình kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải luôn luôn lưu ý đến các bằng chứng về các sự kiện hoặc điều kiện có thể gây ra sự nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán. Nếu các sự kiện hoặc điều kiện được phát hiện, ngoài việc thực hiện các thủ tục kiểm toán theo đoạn 26, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần phải xem xét mức độ ảnh hưởng của các sự kiện, điều kiện này đến đánh giá của kiểm toán viên và công ty kiểm toán về rủi ro kiểm toán.

13. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét các sự kiện và điều kiện liên quan đến giả định hoạt động liên tục trong suốt quá trình lập kế hoạch kiểm toán bởi vì việc này giúp cho kiểm toán viên và công ty kiểm toán có thể thảo luận với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán một cách kịp thời, đồng thời xem xét lại kế hoạch và các giải pháp của Ban Giám đốc về các vấn đề liên quan đến khả năng hoạt động liên tục đã phát hiện được.
14. Trường hợp Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã đưa ra đánh giá ban đầu về khả năng hoạt động liên tục ngay khi bắt đầu cuộc kiểm toán thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét lại các đánh giá của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã thực sự phát hiện ra các sự kiện và điều kiện như đã nêu trong đoạn 08 và kế hoạch của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán nhằm giải quyết các phát hiện này.
15. Trường hợp Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chưa đưa ra đánh giá ban đầu về khả năng hoạt động liên tục, kiểm toán viên cần thảo luận với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về cơ sở áp dụng giả định hoạt động liên tục khi lập báo cáo tài chính, đồng thời thảo luận với Ban Giám đốc về sự tồn tại của các sự kiện và điều kiện như đã nêu trong đoạn 08. Khi phát hiện ra các sự kiện hoặc điều kiện liên quan đến giả định hoạt động liên tục, kiểm toán viên có thể yêu cầu Ban Giám đốc đánh giá sự kiện này.
16. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét ảnh hưởng của các sự kiện, điều kiện đã được phát hiện khi đưa ra đánh giá ban đầu về các bộ phận của rủi ro kiểm toán vì sự hiện hữu của các sự kiện, điều kiện này có thể ảnh hưởng tới nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán.

Xem xét các đánh giá của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán

17. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét các đánh giá của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị.**
18. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xem xét trên cùng khoảng thời gian mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đưa ra đánh giá theo yêu cầu của chuẩn mực kế toán chung. Nếu đánh giá của Ban Giám đốc về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán dựa trên cơ sở khoảng thời gian ít hơn 12 tháng kể từ ngày kết thúc niên độ kế toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán kéo dài khoảng thời gian đánh giá ra thành 12 tháng kể từ ngày kết thúc niên độ kế toán.**
19. Đánh giá của Ban Giám đốc về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị là phần quan trọng trong việc xem xét của kiểm toán viên và công ty kiểm toán về giả định hoạt động liên tục. Khoảng thời gian mà Ban Giám đốc cần xem xét các thông tin sẵn có ít nhất là 12 tháng kể từ ngày kết thúc niên độ kế toán.
20. Khi xem xét các đánh giá của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần phải cân nhắc quá trình Ban Giám đốc đưa ra đánh giá, các giả định được sử dụng làm cơ sở cho các đánh giá và các kế hoạch của Ban Giám đốc cho các hoạt động trong tương lai. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét các đánh giá của Ban Giám đốc đã được thực hiện dựa trên tất cả các thông tin liên quan sẵn có mà kiểm toán viên và công ty kiểm toán biết được từ kết quả của các thủ tục kiểm toán.
21. Như đã đề cập trong đoạn 06, trường hợp đơn vị được kiểm toán liên tục hoạt động có lãi và có khả năng tiếp cận dễ dàng với các nguồn lực tài chính, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể đưa ra đánh giá của mình mà không cần thực hiện các thủ tục phân tích chi tiết. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán có thể kết luận về tính hợp lý của các đánh giá này mà không cần thực hiện các thủ tục kiểm toán chi tiết. Tuy nhiên, khi các sự kiện hoặc điều kiện được xác định có thể gây ra nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên cần thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung như nêu trong đoạn 26.

Giai đoạn sau khi đã được Ban Giám đốc đánh giá

22. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thảo luận với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán để xác nhận sự hiểu biết về các sự kiện hoặc điều kiện phát sinh sau giai đoạn đã được Ban Giám đốc đánh giá mà các sự kiện hoặc điều kiện này có thể gây ra nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán.**
23. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần lưu ý khả năng có thể có các sự kiện, hoặc điều kiện xảy ra sau giai đoạn đã được Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đánh giá có thể phát sinh nghi ngờ về tính hợp lý của giả định hoạt động liên tục mà Ban Giám đốc đã sử dụng để lập báo cáo tài chính. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán có thể nhận biết được các sự kiện hoặc điều kiện này trong quá trình lập kế hoạch kiểm toán và thực hiện kiểm toán bao gồm cả các thủ tục kiểm toán về các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc niên độ kế toán.
24. Mức độ không chắc chắn của sự kiện hoặc điều kiện càng lớn khi các sự kiện và điều kiện này được xem xét ở tương lai càng xa. Do vậy, khi xem xét các sự kiện hoặc điều kiện nếu có các dấu hiệu ảnh hưởng nghiêm trọng đến khả năng hoạt động liên tục của đơn vị thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán mới quyết định tiến hành thêm các thủ tục kiểm toán. Kiểm toán viên có thể yêu cầu Ban Giám đốc đánh giá ảnh hưởng tiềm tàng của các sự kiện hoặc điều kiện liên quan đến đánh giá của họ đến khả năng hoạt động liên tục.
25. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán không có trách nhiệm thiết lập thêm thủ tục kiểm toán nào ngoài việc thảo luận với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán nhằm kiểm tra để xác định các sự kiện hoặc điều kiện có thể gây ra sự nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán sau giai đoạn đã được Ban Giám đốc đánh giá như đã nêu ở đoạn 18 trong khoảng thời gian ít nhất là 12 tháng kể từ ngày kết thúc niên độ kế toán.

Các thủ tục kiểm toán bổ sung khi các sự kiện hoặc điều kiện ảnh hưởng tới khả năng hoạt động liên tục đã được xác định

26. **Khi các sự kiện hoặc điều kiện có thể gây ra sự nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán đã được xác định, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần phải:**
 - a) **Soát xét các kế hoạch của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về các hoạt động trong tương lai dựa trên đánh giá của họ về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị;**
 - b) **Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm xác nhận hoặc loại trừ sự tồn tại của yếu tố không chắc chắn trọng yếu thông qua việc thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết, bao gồm cả việc xem xét ảnh hưởng của các kế hoạch của Ban Giám đốc và các nhân tố giảm nhẹ khác;**
 - c) **Yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán xác nhận bằng văn bản liên quan tới các kế hoạch hành động trong tương lai của họ.**
27. Các sự kiện hoặc điều kiện có thể gây ra nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán có thể được xác định trong khi lập kế hoạch kiểm toán hoặc trong khi thực hiện các thủ tục kiểm toán và được xem xét, đánh giá trong suốt quá trình kiểm toán. Khi các sự kiện hoặc điều kiện này có thể gây ra nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, kiểm toán viên phải thực hiện một số thủ tục kiểm toán bổ sung. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần thảo luận với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về kế hoạch tương lai của họ, bao gồm kế hoạch về thanh lý tài sản, vay vốn hoặc tái cơ cấu các khoản nợ, giảm hoặc trì hoãn các khoản chi tiêu hoặc tăng vốn. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cũng cần cập nhật và xem xét các nhân tố hoặc thông tin bổ sung kể từ ngày Ban Giám đốc đưa ra các đánh giá của họ. Kiểm toán viên cần thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để kết luận rằng các kế hoạch của Ban Giám đốc đưa ra là có tính khả thi và kết quả của các kế hoạch này sẽ cải thiện tình hình của đơn vị.
28. Các thủ tục kiểm toán có thể áp dụng trong trường hợp này bao gồm:

- Phân tích và thảo luận với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về dự báo luồng tiền, lợi nhuận và một số dự báo liên quan khác.
 - Phân tích và thảo luận về báo cáo tài chính kỳ gần nhất của đơn vị.
 - Xem xét điều khoản của các giấy nợ và hợp đồng vay vốn và xác định xem có điều khoản nào bị vi phạm hay không.
 - Xem xét biên bản Đại hội cổ đông, biên bản họp Hội đồng quản trị, họp Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, của các phòng, ban quan trọng liên quan khác để tìm hiểu về các vấn đề khó khăn tài chính của đơn vị.
 - Trao đổi với luật sư của đơn vị về các tranh chấp và kiện tụng đối với đơn vị cũng như tính hợp lý của các đánh giá của Ban Giám đốc về kết quả và ước tính ảnh hưởng về mặt tài chính của các tranh chấp và kiện tụng đó đối với đơn vị.
 - Xác nhận sự tồn tại, tính hợp pháp và tính hiệu lực của các cam kết về cung cấp hoặc duy trì hỗ trợ tài chính của bên thứ ba và các bên liên quan đồng thời đánh giá khả năng tài chính của các bên này trong việc cung cấp các nguồn vốn bổ sung.
 - Xem xét kế hoạch của đơn vị được kiểm toán đối với việc giải quyết các đơn đặt hàng của khách hàng chưa được thực hiện.
 - Xem xét các sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc niên độ kế toán nhằm xác định những nhân tố giảm nhẹ hoặc ảnh hưởng thêm đến khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán.
29. Khi việc phân tích dự báo luồng tiền đóng vai trò quan trọng trong việc xem xét kết quả tương lai của các sự kiện hoặc điều kiện ảnh hưởng tới khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, kiểm toán viên cần xem xét:
- Mức độ tin cậy của hệ thống cung cấp các thông tin đó của đơn vị, và
 - Tính hợp lý của các giả định làm nền tảng cho các dự báo.
- Ngoài ra, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần so sánh:
- Thông tin dự báo tài chính của các kỳ kế toán trước so với kết quả thực tế; và
 - Thông tin dự báo tài chính của kỳ hiện tại so với kết quả thực tế đạt được đến thời điểm hiện tại.

KẾT LUẬN VÀ LẬP BÁO CÁO KIỂM TOÁN

30. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải dựa vào những bằng chứng kiểm toán thu thập được để đánh giá xem có tồn tại yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến từng sự kiện và điều kiện riêng rẽ hoặc kết hợp với nhau gây ra nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán.**
31. Yếu tố không chắc chắn trọng yếu tồn tại khi kiểm toán viên và công ty kiểm toán cho rằng mức độ ảnh hưởng tiềm tàng của nó cần phải được thuyết minh rõ ràng về bản chất cũng như các ảnh hưởng của chúng nếu không việc trình bày báo cáo tài chính sẽ bị sai lệch.
- Trường hợp giả định về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán là phù hợp nhưng tồn tại sự không chắc chắn trọng yếu*
32. **Nếu việc áp dụng giả định hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán là phù hợp nhưng tồn tại sự không chắc chắn trọng yếu, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần phải xem xét liệu báo cáo tài chính đã:**
- a) Trình bày đầy đủ các sự kiện hoặc điều kiện chủ yếu gây ra sự nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị và kế hoạch của Ban giám đốc nhằm xử lý các sự kiện hoặc điều kiện này.

b) Nêu rõ có sự không chắc chắn trọng yếu liên quan đến các sự kiện hoặc điều kiện có thể gây ra nghi ngờ đáng kể về khả năng tiếp tục hoạt động của đơn vị và do đó đơn vị có thể sẽ không thực hiện được giá trị tài sản cũng như thanh toán các khoản nợ phải trả của mình trong điều kiện kinh doanh bình thường.

33. **Nếu trong báo cáo tài chính đơn vị đã trình bày đầy đủ về sự tồn tại yếu tố không chắc chắn trọng yếu, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần nhưng sẽ đưa thêm vào báo cáo kiểm toán đoạn nhấn mạnh sự tồn tại của yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan tới các sự kiện hoặc điều kiện gây ra sự nghi ngờ về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị và đồng thời lưu ý người đọc tới thuyết minh trong báo cáo tài chính công khai các vấn đề được đề cập trong đoạn 32.**

34. Khi đánh giá tính đầy đủ của việc trình bày thông tin trong báo cáo tài chính, kiểm toán viên cần xem xét các thông tin đã được trình bày một cách rõ ràng hay chưa để lưu ý cho người sử dụng báo cáo tài chính khi xem xét khả năng đơn vị có thể không tiếp tục thực hiện được giá trị các tài sản và thanh toán các khoản nợ phải trả trong kỳ hoạt động bình thường. Dưới đây là một ví dụ về đoạn trích dẫn trong báo cáo kiểm toán khi kiểm toán viên hải lòng về sự đầy đủ trong thuyết minh báo cáo tài chính:

"Ở đây chúng tôi không phủ nhận ý kiến chấp nhận toàn phần như trên, mà chỉ muốn lưu ý người đọc báo cáo tài chính đến điểm X trong phần thuyết minh báo cáo tài chính: khoản lỗ thuần của đơn vị là ZZZ trong năm tài chính kết thúc ngày 31 tháng 12 năm 20X0 và tại ngày này, khoản nợ ngắn hạn của đơn vị vượt quá tổng tài sản là ZZZ. Những điều kiện này, cùng với những vấn đề khác được nêu trong điểm X trong phần thuyết minh, chỉ ra sự tồn tại của yếu tố không chắc chắn trọng yếu có thể gây ra sự nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị".

Trong một số ít trường hợp, khi có nhiều sự kiện hoặc điều kiện không chắc chắn trọng yếu gây ảnh hưởng lớn đến báo cáo tài chính, kiểm toán viên và công ty kiểm toán có thể xem xét đưa ra ý kiến từ chối đưa ra ý kiến thay vì thêm đoạn nhấn mạnh vấn đề không chắc chắn.

35. **Nếu trong báo cáo tài chính đơn vị không trình bày đầy đủ về sự tồn tại yếu tố không chắc chắn trọng yếu, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải đưa ra ý kiến chấp nhận từng phần hoặc ý kiến trái ngược tùy theo từng trường hợp cụ thể, phù hợp với Chuẩn mực kiểm toán số 700 "Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính". Báo cáo kiểm toán phải bao gồm tham chiếu cụ thể về thực tế tồn tại yếu tố không chắc chắn trọng yếu có thể gây ra nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị.** Dưới đây là ví dụ một đoạn báo cáo tương ứng với việc đưa ra ý kiến chấp nhận từng phần:

"Các thỏa thuận tài chính của đơn vị đã hết hạn và số dư còn lại sẽ phải thanh toán vào ngày 19 tháng 3 năm 20X1. Đơn vị đã không thể tiếp tục đàm phán hoặc đạt được một thỏa thuận tài chính thay thế. Thực tế này cho thấy tồn tại yếu tố không chắc chắn trọng yếu có thể gây nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, do đó đơn vị có thể không thực hiện được giá trị tài sản và thanh toán các khoản nợ phải trả trong điều kiện hoạt động bình thường. Báo cáo tài chính (và các thuyết minh kèm theo) đã không trình bày vấn đề này.

Theo ý kiến của chúng tôi, ngoại trừ sự bỏ sót các thông tin nêu trong đoạn trên, báo cáo tài chính phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu về tình hình tài chính của đơn vị tại ngày 31 tháng 12 năm 20X0 cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và các luồng lưu chuyển tiền tệ trong năm tài chính kết thúc cùng ngày phù hợp với..."

Dưới đây là ví dụ về một đoạn báo cáo tương ứng với việc đưa ra ý kiến trái ngược:

"Các cam kết tài chính của đơn vị đã hết hạn và số dư còn lại sẽ phải thanh toán vào ngày 31 tháng 12 năm 20X0. Đơn vị đã không thể tiếp tục đàm phán hoặc đạt được một thỏa thuận tài chính thay thế và đang xem xét công bố phá sản. Những sự kiện này cho thấy có yếu tố không chắc chắn trọng yếu có thể gây ra sự nghi ngờ đáng kể về khả năng

hoạt động liên tục của đơn vị và do đó đơn vị có thể không có khả năng thực hiện giá trị tài sản hoặc thanh toán các khoản nợ phải trả trong kỳ hoạt động bình thường. Báo cáo tài chính và các thuyết minh kèm theo đã không trình bày vấn đề này.

Theo ý kiến của chúng tôi, do sự bỏ sót các thông tin đề cập trong đoạn trên, báo cáo tài chính không phản ánh trung thực và hợp lý tình hình tài chính của đơn vị tại ngày 31 tháng 12 năm 20X0, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và luồng lưu chuyển tiền tệ trong năm tài chính kết thúc cùng ngày phù hợp với..." (và không tuân thủ với...)..."

Trường hợp giả định về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán là không phù hợp

36. NẾU THEO ĐÁNH GIÁ CỦA KIỂM TOÁN VIÊN VÀ CÔNG TY KIỂM TOÁN, ĐƠN VỊ ĐƯỢC KIỂM TOÁN CHẮC CHẮN KHÔNG THỂ TIẾP TỤC HOẠT ĐỘNG ĐƯỢC NỮA, KIỂM TOÁN VIÊN VÀ CÔNG TY KIỂM TOÁN PHẢI ĐƯA RA "Ý KIẾN KHÔNG CHẤP NHẬN" (Ý KIẾN TRÁI NGƯỢC) NẾU BÁO CÁO TÀI CHÍNH VẤN ĐƯỢC LẬP TRÊN GIẢ ĐỊNH HOẠT ĐỘNG LIÊN TỤC. NẾU TRÊN CƠ SỞ TIỀN HÀNH CÁC THỦ TỤC KIỂM TOÁN BỔ SUNG VÀ NHỮNG THÔNG TIN THU THẬP ĐƯỢC, BAO GỒM ẢNH HƯỞNG CỦA CÁC KẾ HOẠCH CỦA BAN GIÁM ĐỐC, KIỂM TOÁN VIÊN VÀ CÔNG TY KIỂM TOÁN ĐÁNH GIÁ LÀ ĐƠN VỊ SẼ KHÔNG THỂ TIẾP TỤC HOẠT ĐỘNG, THÌ CHO DÙ TRONG BÁO CÁO TÀI CHÍNH ĐƠN VỊ CÓ TRÌNH BÀY HAY KHÔNG, THÌ KIỂM TOÁN VIÊN VÀ CÔNG TY KIỂM TOÁN VẪN PHẢI KẾT LUẬN LÀ GIẢ ĐỊNH HOẠT ĐỘNG LIÊN TỤC ĐÃ SỬ DỤNG TRONG VIỆC LẬP BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA ĐƠN VỊ LÀ KHÔNG PHÙ HỢP VÀ PHẢI ĐƯA RA Ý KIẾN TRÁI NGƯỢC.

37. KHI BAN GIÁM ĐỐC ĐƠN VỊ ĐƯỢC KIỂM TOÁN ĐÃ KẾT LUẬN GIẢ ĐỊNH HOẠT ĐỘNG LIÊN TỤC SỬ DỤNG KHI LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH LÀ KHÔNG PHÙ HỢP, BÁO CÁO TÀI CHÍNH CẦN ĐƯỢC LẬP TRÊN MỘT CƠ SỞ THAY THẾ CÓ CĂN CỨ. NẾU DỰA TRÊN CƠ SỞ CÁC THỦ TỤC KIỂM TOÁN BỔ SUNG VÀ CÁC THÔNG TIN THU THẬP ĐƯỢC, KIỂM TOÁN VIÊN VÀ CÔNG TY KIỂM TOÁN XÁC ĐỊNH CƠ SỞ THAY THẾ LÀ PHÙ HỢP, THÌ KIỂM TOÁN VIÊN VÀ CÔNG TY KIỂM TOÁN CÓ THỂ ĐƯA RA Ý KIẾN CHẤP NHẬN TOÀN PHẦN NẾU BÁO CÁO TÀI CHÍNH ĐƯỢC TRÌNH BÀY ĐẦY ĐỦ NHƯNG TRONG BÁO CÁO KIỂM TOÁN CÓ THỂ SẼ PHẢI ĐƯA THÊM ĐOẠN NHẤN MẠNH VẤN ĐỀ CĂN CỨ THAY THẾ ĐỂ LƯU Ý NGƯỜI SỬ DỤNG VỀ VIỆC ÁP DỤNG CĂN CỨ THAY THẾ.

Trường hợp Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không thực hiện hoặc không mở rộng đánh giá về khả năng hoạt động liên tục

38. NẾU BAN GIÁM ĐỐC ĐƠN VỊ KHÔNG THỰC HIỆN HOẶC KHÔNG MỞ RỘNG ĐÁNH GIÁ VỀ KHẢ NĂNG HOẠT ĐỘNG LIÊN TỤC THEO YÊU CẦU CỦA KIỂM TOÁN VIÊN VÀ CÔNG TY KIỂM TOÁN THÌ KIỂM TOÁN VIÊN VÀ CÔNG TY KIỂM TOÁN CẦN XEM XÉT VIỆC ĐƯA RA BÁO CÁO KIỂM TOÁN VỚI Ý KIẾN BỊ GIỚI HẠN PHẠM VI KIỂM TOÁN. TRONG MỘT SỐ TRƯỜNG HỢP, NHƯ NÊU TRONG ĐOẠN 15, 18, 24 KIỂM TOÁN VIÊN VÀ CÔNG TY KIỂM TOÁN CÓ THỂ PHẢI YÊU CẦU BAN GIÁM ĐỐC THỰC HIỆN HOẶC MỞ RỘNG CÁC ĐÁNH GIÁ VỀ KHẢ NĂNG HOẠT ĐỘNG LIÊN TỤC. NẾU BAN GIÁM ĐỐC KHÔNG THỰC HIỆN THÌ KIỂM TOÁN VIÊN VÀ CÔNG TY KIỂM TOÁN CŨNG KHÔNG CÓ TRÁCH NHIỆM BIỆN HỘ CHO VIỆC THIẾU SỰ PHÂN TÍCH CỦA BAN GIÁM ĐỐC VÀ VIỆC ĐƯA RA BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐƯỢC SỬA ĐỔI CÓ THỂ LÀ PHÙ HỢP DO KIỂM TOÁN VIÊN VÀ CÔNG TY KIỂM TOÁN KHÔNG THỂ THU THẬP ĐẦY ĐỦ BẰNG CHỨNG THÍCH HỢP LIÊN QUAN ĐẾN VIỆC SỬ DỤNG GIẢ ĐỊNH HOẠT ĐỘNG LIÊN TỤC TRONG VIỆC LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH.

39. TRONG MỘT SỐ TRƯỜNG HỢP MẶC DÙ THIẾU SỰ PHÂN TÍCH CỦA BAN GIÁM ĐỐC ĐƠN VỊ ĐƯỢC KIỂM TOÁN, KIỂM TOÁN VIÊN VÀ CÔNG TY KIỂM TOÁN VẪN CÓ THỂ CHẤP NHẬN VỀ KHẢ NĂNG HOẠT ĐỘNG LIÊN TỤC CỦA ĐƠN VỊ. VÍ DỤ, CÁC THỦ TỤC KIỂM TOÁN KHÁC CÓ THỂ ĐỦ ĐỂ ĐÁNH GIÁ SỰ HỢP LÝ CỦA VIỆC SỬ

DỤNG GIÁ ĐỊNH HOẠT ĐỘNG LIÊN TỤC CỦA BAN GIÁM ĐỐC KHI LẬP BÁO CÁO TÀI CHÍNH DO ĐƠN VỊ LIÊN TỤC HOẠT ĐỘNG CÓ LÃI VÀ CÓ KHẢ NĂNG TIẾP CẬN CÁC NGUỒN LỰC TÀI CHÍNH. TUY NHIÊN, TRONG MỘT SỐ TRƯỜNG HỢP KHÁC, KHI THIẾU SỰ ĐÁNH GIÁ CỦA BAN GIÁM ĐỐC, KIỂM TOÁN VIÊN VÀ CÔNG TY KIỂM TOÁN CÓ THỂ KHÔNG CÓ KHẢ NĂNG XÁC ĐỊNH HAY LOẠI BỎ SỰ TỒN TẠI CỦA CÁC SỰ KIỆN HOẶC ĐIỀU KIỆN CÓ THỂ GÂY RA SỰ NGHI NGỜ ĐÁNG KỂ VỀ KHẢ NĂNG HOẠT ĐỘNG LIÊN TỤC CỦA ĐƠN VỊ, HAY SỰ TỒN TẠI CÁC KẾ HOẠCH CỦA BAN GIÁM ĐỐC NHẪM GIẢI QUYẾT CÁC SỰ KIỆN VÀ ĐIỀU KIỆN ĐÓ CŨNG NHƯ CÁC YẾU TỐ GIẢM NHE KHÁC. TRONG NHỮNG TRƯỜNG HỢP NÀY, KIỂM TOÁN VIÊN VÀ CÔNG TY KIỂM TOÁN CẦN PHẢI ĐƯA RA BÁO CÁO KIỂM TOÁN PHÙ HỢP NHƯ ĐÃ NÊU TRONG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM SỐ 700 "BÁO CÁO KIỂM TOÁN VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH".

Sự chậm trễ đáng kể trong việc ký và duyệt báo cáo tài chính

40. KHI CÓ SỰ CHẬM TRỄ ĐÁNG KỂ TRONG VIỆC KÝ DUYỆT BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA GIÁM ĐỐC ĐƠN VỊ ĐƯỢC KIỂM TOÁN SAU NGÀY KẾT THÚC NIÊN ĐỘ KẾ TOÁN, KIỂM TOÁN VIÊN VÀ CÔNG TY KIỂM TOÁN PHẢI XEM XÉT LÝ DO CỦA SỰ CHẬM TRỄ. KHI SỰ CHẬM TRỄ LIÊN QUAN ĐẾN CÁC SỰ KIỆN HOẶC ĐIỀU KIỆN LIÊN QUAN TRỰC TIẾP ĐẾN VIỆC ĐÁNH GIÁ KHẢ NĂNG HOẠT ĐỘNG LIÊN TỤC CỦA ĐƠN VỊ THÌ KIỂM TOÁN VIÊN VÀ CÔNG TY KIỂM TOÁN CẦN XEM XÉT SỰ CẦN THIẾT PHẢI THỰC HIỆN THỦ TỤC KIỂM TOÁN BỔ SUNG NHƯ ĐÃ NÊU TRONG ĐOẠN 26, CŨNG NHƯ ẢNH HƯỞNG ĐẾN KẾT LUẬN CỦA KIỂM TOÁN VIÊN VÀ CÔNG TY KIỂM TOÁN VỀ SỰ TỒN TẠI CỦA SỰ KHÔNG CHẮC CHẴN TRỌNG YẾU NHƯ ĐÃ NÊU TRONG ĐOẠN 30./.

CHUẨN MỰC SỐ 800

**BÁO CÁO KIỂM TOÁN
VỀ NHỮNG CÔNG VIỆC KIỂM TOÁN ĐẶC BIỆT**
*(Ban hành kèm theo Quyết định số 195/2003/QĐ-BTC
ngày 28 tháng 11 năm 2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc và thủ tục cơ bản đó đối với những công việc kiểm toán đặc biệt mà đối tượng là:
 - a) Báo cáo tài chính được lập theo một cơ sở kế toán khác với các chuẩn mực kế toán Việt Nam hoặc các chuẩn mực kế toán khác được Việt Nam chấp nhận;
 - b) Các tài khoản hay chi tiết tài khoản, hoặc một số khoản mục trong báo cáo tài chính (được gọi dưới đây là bộ phận của báo cáo tài chính);
 - c) Tính tuân thủ các điều khoản hợp đồng; và
 - d) Báo cáo tài chính tóm tắt.
02. **Kiểm toán viên cần phải soát xét và đánh giá các kết luận rút ra từ những bằng chứng thu thập được trong quá trình thực hiện công việc kiểm toán đặc biệt làm cơ sở để đưa ra ý kiến. Ý kiến của kiểm toán viên phải thể hiện rõ ràng trong báo cáo kiểm toán.**
03. Chuẩn mực này áp dụng cho những công việc kiểm toán đặc biệt mà không áp dụng cho công tác soát xét báo cáo tài chính, cho việc kiểm tra các thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thỏa thuận trước hoặc cho công việc tổng hợp các thông tin tài chính.

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ những quy định của chuẩn mực này trong quá trình kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán những công việc kiểm toán đặc biệt.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Những vấn đề chung

04. Tính chất, lịch trình và phạm vi công việc được tiến hành trong một hợp đồng kiểm toán đặc biệt sẽ tùy thuộc vào các tình huống cụ thể. **Trước khi chấp nhận một hợp đồng kiểm toán đặc biệt, kiểm toán viên phải đảm bảo rằng đã có được thỏa thuận với khách hàng về nội dung cụ thể của hợp đồng cũng như về hình thức và nội dung của báo cáo kiểm toán sẽ được phát hành.**
05. Để lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên cần hiểu rõ về mục đích sử dụng thông tin được kiểm toán và những người sử dụng thông tin. Để tránh việc báo cáo kiểm toán được sử dụng ngoài mục đích dự kiến, kiểm toán viên có thể nêu rõ trong báo cáo những hạn chế trong việc phát hành và sử dụng báo cáo.
06. **Báo cáo kiểm toán về công việc kiểm toán đặc biệt, ngoại trừ báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính tóm tắt, cần phải bao gồm các yếu tố cơ bản và trình bày theo thứ tự dưới đây:**
 - a) Tên và địa chỉ công ty kiểm toán;

- b) Số hiệu báo cáo kiểm toán;
- c) Tiêu đề báo cáo kiểm toán;
- d) Người nhận báo cáo kiểm toán;
- e) Mở đầu của báo cáo kiểm toán:
 - Nêu đối tượng của cuộc kiểm toán;
 - Nêu trách nhiệm của Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán và trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán;
- f) Phạm vi và căn cứ thực hiện cuộc kiểm toán:
 - . Nêu chuẩn mực kiểm toán đã áp dụng để thực hiện cuộc kiểm toán;
 - . Nêu những công việc và thủ tục kiểm toán mà kiểm toán viên đã thực hiện;
- g) Ý kiến của kiểm toán viên và công ty kiểm toán về thông tin tài chính đã được kiểm toán;
- h) Địa điểm và thời gian lập báo cáo kiểm toán;
- i) Chữ ký và đóng dấu.

Báo cáo kiểm toán cần được trình bày nhất quán về hình thức và kết cấu để người đọc hiểu thông nhất và dễ nhận biết khi có sự kiện đặc biệt.

- 07. Khi đơn vị được kiểm toán phải cung cấp thông tin tài chính cho các cơ quan pháp luật, tổ chức, cá nhân có trách nhiệm, công ty bảo hiểm, hoặc các bên thứ ba khác, hình thức của báo cáo kiểm toán có thể được yêu cầu lập theo một mẫu nhất định. Các loại báo cáo theo mẫu này có thể không tuân thủ những quy định của Chuẩn mực kiểm toán này. Ví dụ, báo cáo theo mẫu có thể đòi hỏi kiểm toán viên phải xác nhận một sự kiện trong khi chỉ có thể đưa ra ý kiến, hoặc yêu cầu đưa ra ý kiến về một vấn đề nằm ngoài phạm vi công việc kiểm toán, hoặc có thể bỏ bớt đi những đoạn diễn đạt cơ bản so với chuẩn mực. **Trong trường hợp này, kiểm toán viên cần phải cân nhắc thực chất nội dung và từ ngữ được sử dụng trong báo cáo theo mẫu đó, và nếu cần, phải có thay đổi thích hợp theo yêu cầu của Chuẩn mực này, bằng cách hoặc thay đổi từ ngữ trong báo cáo theo mẫu, hoặc đính kèm theo một báo cáo riêng.**
- 08. Khi kiểm toán viên phải cho ý kiến về những thông tin có liên quan đến các điều khoản của một hợp đồng thì kiểm toán viên cần phải xác định liệu Ban Giám đốc có căn cứ trên những diễn giải quan trọng của hợp đồng này để lập ra thông tin đó hay không. Một diễn giải được coi là quan trọng nếu diễn giải theo cách khác sẽ làm phát sinh ra những khác biệt trọng yếu trong các thông tin tài chính.
- 09. **Kiểm toán viên cần phải xác định xem liệu những diễn giải chủ yếu của hợp đồng được sử dụng để lập thông tin tài chính có được mô tả rõ ràng trong phần thuyết minh phù hợp hay không.** Trong báo cáo kiểm toán đặc biệt, kiểm toán viên cần nêu ra phần thuyết minh các thông tin tài chính mà trong đó đã thể hiện những diễn giải này.

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính được lập theo cơ sở kế toán khác với chuẩn mực kế toán Việt Nam hoặc chuẩn mực kế toán khác được Việt Nam chấp nhận

- 10. Cơ sở kế toán gồm toàn bộ những nguyên tắc kế toán phải được tuân thủ để lập báo cáo tài chính. Những nguyên tắc này được áp dụng cho tất cả các khoản mục trọng yếu của báo cáo tài chính, và được xây dựng trên một khuôn mẫu. Báo cáo tài chính được lập nhằm đáp ứng một mục tiêu đặc biệt và được căn cứ trên một cơ sở kế toán khác với các chuẩn mực kế toán Việt Nam hoặc các chuẩn mực kế toán khác được Việt Nam chấp nhận (được gọi ở đây là “cơ sở kế toán khác”). Một tổ hợp các nguyên tắc kế toán được xây dựng cho một mục tiêu riêng không được coi là một cơ sở kế toán. Các cơ sở kế toán khác, như:
 - Cơ sở sử dụng để lập bảng kê khai thuế;

- Cơ sở kế toán thực thu, thực chi tiền;
- Các quy định về báo cáo tài chính của các cơ quan nhà nước.

11. **Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính được lập theo một cơ sở kế toán khác phải nêu rõ cơ sở kế toán khác được sử dụng hoặc phải đề cập đến phần thuyết minh báo cáo tài chính có nêu rõ thông tin đó. Ý kiến trong báo cáo kiểm toán phải nêu rõ liệu báo cáo tài chính, trên mọi khía cạnh trọng yếu, có được lập theo cơ sở kế toán đã được xác định hay không.** Để diễn đạt ý kiến của mình, kiểm toán viên cần phải sử dụng thuật ngữ “phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu”. Phụ lục 1 đưa ra ví dụ về 2 loại báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính được lập theo một cơ sở kế toán khác.
12. Kiểm toán viên cần phải đảm bảo rằng đề mục của báo cáo tài chính (hay phần thuyết minh) có nêu rõ cho người đọc biết rằng báo cáo này không được lập theo chuẩn mực kế toán Việt Nam hoặc chuẩn mực kế toán quốc tế được Việt Nam chấp nhận. Ví dụ, một báo cáo tài chính được lập theo các quy định thuế nhằm xác định cơ sở chịu thuế có thể lấy đề mục “Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh được lập cho mục đích thuế.” **Nếu báo cáo tài chính được lập trên cơ sở kế toán khác không có tiêu đề rõ ràng hoặc không được thuyết minh đầy đủ, thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán không được phát hành báo cáo kiểm toán chấp nhận toàn phần.**

Báo cáo kiểm toán về một số khoản mục trong báo cáo tài chính

13. Kiểm toán viên có thể được yêu cầu kiểm toán một hay một số khoản mục trong báo cáo tài chính, Ví dụ, các khoản phải thu, hàng tồn kho, hoặc các khoản dự phòng. Công việc kiểm toán này có thể được thực hiện riêng rẽ hoặc được kết hợp trong một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính. Công việc kiểm toán này không đòi hỏi phải đưa ra ý kiến về toàn bộ báo cáo tài chính mà chỉ cần đưa ra ý kiến về một số khoản mục trong báo cáo tài chính được kiểm toán, trên các khía cạnh trọng yếu, có được lập theo cơ sở kế toán đã được xác định hay không.
14. Một số khoản mục trong báo cáo tài chính có liên quan với nhau, như, doanh thu và các khoản phải thu, hàng tồn kho và các khoản phải trả người cung cấp. Vì thế, khi kiểm toán một khoản mục riêng biệt, kiểm toán viên cần phải xem xét những khoản mục khác có liên quan. **Khi xác định phạm vi kiểm toán, kiểm toán viên phải xem xét các khoản mục liên quan có thể ảnh hưởng trọng yếu đến các thông tin mà kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến.**
15. **Kiểm toán viên cần phải xác định mức trọng yếu thích hợp đối với từng khoản mục được kiểm toán trong báo cáo tài chính.** Ví dụ, mức trọng yếu của một số dư tài khoản thường là thấp hơn mức trọng yếu của toàn bộ báo cáo tài chính. Do đó, kiểm toán viên phải xem xét khoản mục này kỹ hơn so với trường hợp phải xem xét khoản mục đó khi kiểm toán toàn bộ báo cáo tài chính.
16. Kiểm toán viên cần thông báo cho khách hàng rõ là báo cáo kiểm toán về một số khoản mục trong báo cáo tài chính không phải là để đính kèm với báo cáo tài chính của đơn vị.
17. **Báo cáo kiểm toán một số khoản mục trong báo cáo tài chính cần phải nêu rõ cơ sở kế toán được áp dụng cho những khoản mục được kiểm toán. Kiểm toán viên phải nêu rõ những khoản mục này, trên mọi khía cạnh trọng yếu, có được lập theo cơ sở kế toán đã được xác định không.** Phụ lục 2 đưa ra ví dụ về 2 loại báo cáo kiểm toán về một số khoản mục trong báo cáo tài chính.
18. **Khi đã đưa ra ý kiến không chấp nhận hoặc ý kiến từ chối về toàn bộ báo cáo tài chính, thì kiểm toán viên chỉ được lập báo cáo kiểm toán về những khoản mục riêng rẽ trong báo cáo tài chính khi những khoản mục đó không chiếm một phần trọng yếu trong báo cáo tài chính.** Nếu không sẽ làm sai lệch báo cáo kiểm toán về toàn bộ báo cáo tài chính.

Báo cáo kiểm toán về tính tuân thủ các điều khoản hợp đồng

19. Kiểm toán viên có thể được yêu cầu cung cấp báo cáo về tính tuân thủ của đơn vị đối với một số điều khoản của một hợp đồng (không phải là hợp đồng kiểm toán), Ví dụ hợp đồng phát hành trái phiếu hoặc hợp đồng tín dụng. Những hợp đồng như vậy thường đòi hỏi đơn vị phải tuân thủ những quy định về thanh toán lãi vay, phân phối cổ tức hoặc tái đầu tư các khoản thu nhập phát sinh từ việc bán tài sản.
20. **Công việc kiểm toán tính tuân thủ của một đơn vị đối với các điều khoản của một hợp đồng chỉ có thể được chấp nhận khi các điều khoản hợp đồng này có liên quan đến những vấn đề kế toán và tài chính trong phạm vi khả năng chuyên môn của kiểm toán viên.** Khi điều khoản cụ thể của hợp đồng vượt quá năng lực chuyên môn của kiểm toán viên thì kiểm toán viên có thể sử dụng chuyên gia trong lĩnh vực này hỗ trợ.
21. **Kiểm toán viên cần phải nêu rõ ý kiến trong báo cáo kiểm toán về tính tuân thủ của đơn vị đối với các điều khoản cụ thể của hợp đồng.** Phụ lục 3 đưa ra ví dụ về 2 loại báo cáo kiểm toán về tính tuân thủ: gồm một báo cáo riêng rẽ và một báo cáo kèm theo báo cáo tài chính.

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính tóm tắt

22. Đơn vị được kiểm toán có thể lập báo cáo tài chính tóm tắt của báo cáo tài chính thường niên đã được kiểm toán nhằm thông báo cho những người có nhu cầu sử dụng những số liệu chủ yếu về tình hình tài chính và kết quả hoạt động kinh doanh của đơn vị. **Kiểm toán viên chỉ đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt khi đã đưa ra ý kiến về toàn bộ báo cáo tài chính mà từ đó báo cáo tài chính tóm tắt được lập ra.**
23. Báo cáo tài chính tóm tắt chỉ trình bày những thông tin chủ yếu trong báo cáo tài chính thường niên đã được kiểm toán. Vì thế, báo cáo này phải nêu rõ rằng đây là báo cáo tóm tắt và người sử dụng báo cáo tài chính muốn hiểu rõ hơn về tình hình tài chính và kết quả hoạt động kinh doanh của đơn vị thì cần phải đọc báo cáo tài chính tóm tắt này cùng với báo cáo tài chính thường niên mới nhất của đơn vị được kiểm toán.
24. Tiêu đề của báo cáo tài chính tóm tắt cần phải xác định rõ báo cáo tài chính này đã được lập từ báo cáo tài chính thường niên đã được kiểm toán, Ví dụ, “Báo cáo tài chính tóm tắt được lập từ báo cáo tài chính của niên độ kết thúc vào ngày 31/12/X đã được kiểm toán.”
25. Báo cáo tài chính tóm tắt không chứa đựng tất cả những thông tin theo yêu cầu của chuẩn mực chung được áp dụng để lập báo cáo tài chính thường niên được kiểm toán. Vì thế thuật ngữ “phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu”, không được sử dụng khi đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt này.
26. **Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính tóm tắt phải bao gồm những yếu tố cơ bản và được trình bày theo thứ tự sau:**
 - a) Tên và địa chỉ công ty kiểm toán;
 - b) Số hiệu báo cáo kiểm toán;
 - c) Tiêu đề báo cáo kiểm toán;
 - d) Người nhận báo cáo kiểm toán;
 - e) Xác định báo cáo tài chính đã được kiểm toán mà từ đó báo cáo tài chính tóm tắt đã được lập ra;
 - f) Nêu ngày lập báo cáo kiểm toán về toàn bộ báo cáo tài chính thường niên và loại ý kiến kiểm toán đã được đưa ra trong báo cáo đó;
 - g) Nêu ý kiến xác nhận rằng các thông tin trong báo tài chính tóm tắt có tương đồng với các thông tin trong báo cáo tài chính thường niên được kiểm toán hay không. Nếu

kiểm toán viên lập báo cáo kiểm toán với ý kiến khác với ý kiến chấp nhận toàn phần về báo cáo tài chính thường niên nhưng lại chấp nhận báo cáo tài chính tóm tắt thì báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính tóm tắt phải nêu rõ là báo cáo tài chính tóm tắt này đã được lập từ báo cáo tài chính thường niên đã được kiểm toán mà kiểm toán viên đã có ý kiến khác với ý kiến chấp nhận toàn phần;

- h) Nêu ra trong báo cáo kiểm toán hoặc tham chiếu tới thuyết minh báo cáo tài chính tóm tắt, để khách hàng và người sử dụng báo cáo tài chính hiểu rõ hơn về kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình tài chính của đơn vị được kiểm toán, cũng như về phạm vi kiểm toán, thì báo cáo tài chính tóm tắt cần phải được đọc cùng với báo cáo tài chính thường niên đã được kiểm toán;
- i) Địa điểm, thời gian lập báo cáo;
- j) Chữ ký và đóng dấu.

Phụ lục 4 đưa ra ví dụ về 2 loại báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính tóm tắt.

Phụ lục 1 - Mẫu Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính được lập theo một cơ sở kế toán khác với chuẩn mực kế toán Việt Nam

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ

Mẫu 01

Địa chỉ, điện thoại, fax....

Số:.....

**BÁO CÁO KIỂM TOÁN VỀ
BÁO CÁO TÀI CHÍNH ĐƯỢC LẬP TRÊN CƠ SỞ THỰC THU, THỰC CHI TIỀN
NĂM ... CỦA CÔNG TY ABC**

Kính gửi: Hội đồng quản trị và Giám đốc Công ty ABC

Chúng tôi (*) đã kiểm toán Báo cáo tài chính được lập trên cơ sở thực thu, thực chi tiền tại ngày 31/12/X được lập ngày .../.../... từ trang đến trang ... đính kèm theo đây của công ty ABC. Việc lập và trình bày báo cáo tài chính thuộc trách nhiệm của Giám đốc công ty. Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo này căn cứ trên kết quả kiểm toán của chúng tôi.

Cơ sở ý kiến:

Chúng tôi đã thực hiện công việc kiểm toán báo cáo tài chính theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu công việc kiểm toán phải lập kế hoạch và thực hiện nhằm đảm bảo hợp lý rằng báo cáo tài chính không chứa đựng những sai sót trọng yếu. Chúng tôi đã thực hiện việc kiểm tra theo phương pháp chọn mẫu và áp dụng các thử nghiệm cần thiết, các bằng chứng xác minh những thông tin trong báo cáo tài chính; đánh giá việc tuân thủ các chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành, (hoặc được chấp nhận), các nguyên tắc và phương pháp kế toán được áp dụng, các ước tính và xét đoán quan trọng của Giám đốc cũng như cách trình bày tổng quát báo cáo tài chính. Chúng tôi cho rằng công việc kiểm toán của chúng tôi đã đưa ra những cơ sở hợp lý để làm căn cứ cho ý kiến của chúng tôi.

Chính sách của công ty là lập ra Báo cáo tài chính đính kèm theo đây căn cứ trên cơ sở các khoản thực thu, thực chi tiền. Trên cơ sở này, các khoản thu và chi được hạch toán khi đơn vị thực thu, thực chi tiền chứ không được hạch toán khi phát sinh các khoản phải thu hay phải trả.

Ý kiến của kiểm toán viên:

Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính được lập trên cơ sở thực thu, thực chi tiền đã phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu các khoản thu và chi của công ty ABC trong niên độ kết thúc vào ngày 31/12/X, phù hợp với cơ sở kế toán thực thu, thực chi tiền được mô tả trong phần thuyết minh X.

..., ngày ... tháng ... năm ...

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ

Gi, m @éc

(Hữ vụ tⁿ, ch÷ ký, @ãng dÊu)

Sè chøng chØ KTV...

KiÓm to, n viⁿ

(Hữ vụ tⁿ, ch÷ ký)

Sè chøng chØ KTV...

(*) Cã thÓ ghi rã tⁿ c«ng ty kiÓm to, n XYZ

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ
Địa chỉ, điện thoại, fax....
Số:.....

Mẫu 02

BÁO CÁO KIỂM TOÁN VỀ
BÁO CÁO TÀI CHÍNH ĐƯỢC LẬP THEO CÁC QUY ĐỊNH VỀ THUẾ
NHẪM XÁC ĐỊNH THU NHẬP CHỊU THUẾ NĂM ... CỦA CÔNG TY ABC

Kính gửi: Hội đồng quản trị và Giám đốc Công ty ABC

Chúng tôi (*) đã kiểm toán Báo cáo tài chính đính kèm theo đây được lập theo các quy định về thuế để xác định thu nhập chịu thuế tại ngày 31/12/X được lập ngày .../.../... từ trang đến trang của công ty ABC. Việc lập và trình bày báo cáo này thuộc trách nhiệm của Giám đốc công ty. Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo này, căn cứ trên kết quả kiểm toán của chúng tôi.

Cơ sở ý kiến:

Chúng tôi đã thực hiện công việc kiểm toán Báo cáo tài chính theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu công việc kiểm toán phải lập kế hoạch và thực hiện để có sự đảm bảo hợp lý rằng Báo cáo tài chính không chứa đựng những sai sót trọng yếu. Chúng tôi đã thực hiện việc kiểm tra theo phương pháp chọn mẫu và áp dụng các thử nghiệm cần thiết, các bằng chứng xác minh những thông tin trong báo cáo tài chính; đánh giá việc tuân thủ các chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành, (hoặc được chấp nhận), các nguyên tắc và phương pháp kế toán được áp dụng, các ước tính và xét đoán quan trọng của Giám đốc cũng như cách trình bày tổng quát báo cáo tài chính. Chúng tôi cho rằng công việc kiểm toán của chúng tôi đã đưa ra những cơ sở hợp lý để làm căn cứ cho ý kiến của chúng tôi.

Ý kiến của kiểm toán viên:

Theo ý kiến của chúng tôi, Báo cáo tài chính được lập theo các quy định về thuế đã phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của công ty tại ngày 31/12/X, cũng như các khoản thu nhập và chi phí của niên độ kết thúc vào ngày 31/12/X, phù hợp với các quy định được áp dụng làm cơ sở cho mục đích thuế được mô tả trong phần thuyết minh X.

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ
Gi, m @éc
(Hữ vụ tⁿ, ch÷ ký, @ãng dẾu)
Sè chøng chØ KTV...

..., ngày ... tháng... năm ...
KiÓm to, n vi^an
(Hữ vụ tⁿ, ch÷ ký)
Sè chøng chØ KTV...

(*) Cã thÓ ghi rã tⁿ c«ng ty kiÓm to, n XYZ

Phụ lục 2 - Mẫu Báo cáo kiểm toán về một số khoản mục trong báo cáo tài chính

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ
Địa chỉ, điện thoại, fax....
Số:.....

Mẫu 01

**BÁO CÁO KIỂM TOÁN VỀ BÁO CÁO TỔNG HỢP
CÁC KHOẢN PHẢI THU CỦA KHÁCH HÀNG NĂM ... CỦA CÔNG TY ABC**

Kính gửi: Hội đồng quản trị và Giám đốc Công ty ABC

Chúng tôi (*) đã kiểm toán Báo cáo tổng hợp các khoản phải thu của khách hàng tại ngày 31/12/X được lập ngày .../.../... từ trang đến trang đính kèm theo đây của công ty ABC. Việc lập và trình bày Báo cáo tổng hợp các khoản phải thu thuộc trách nhiệm của Giám đốc công ty. Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo này, căn cứ trên kết quả kiểm toán của chúng tôi.

Cơ sở ý kiến:

Chúng tôi đã thực hiện công việc kiểm toán Báo cáo tổng hợp các khoản phải thu theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu công việc kiểm toán phải lập kế hoạch và thực hiện để có sự đảm bảo hợp lý rằng Báo cáo tổng hợp các khoản phải thu không chứa đựng những sai sót trọng yếu. Chúng tôi đã thực hiện việc kiểm tra theo phương pháp chọn mẫu và áp dụng các thử nghiệm cần thiết, các bằng chứng xác minh những thông tin trong Báo cáo tổng hợp các khoản phải thu; đánh giá việc tuân thủ các chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành, (hoặc được chấp nhận), các nguyên tắc và phương pháp kế toán được áp dụng, các ước tính và xét đoán quan trọng của Giám đốc cũng như cách trình bày tổng quát báo cáo này. Chúng tôi cho rằng công việc kiểm toán của chúng tôi đã đưa ra những cơ sở hợp lý để làm căn cứ cho ý kiến của chúng tôi.

(Trường hợp Báo cáo tài chính cùng năm đã được kiểm toán thì phải nói rõ và nêu ra ý kiến của kiểm toán viên về báo cáo tài chính đã được kiểm toán, hoặc nếu chưa được kiểm toán thì cũng nêu rõ điều này).

Ý kiến của kiểm toán viên:

Theo ý kiến của chúng tôi, Báo cáo tổng hợp các khoản phải thu của khách hàng kèm theo đã phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu các khoản phải thu của khách hàng của công ty ABC trong niên độ kết thúc vào ngày 31/12/X, phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam hiện hành và các quy định pháp lý có liên quan.

(Báo cáo này không để đính kèm với Báo cáo tài chính).

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ
Gi, m @éc
(Hữ vụ tⁿ, ch÷ ký, @ãng dẾu)
Sè chøng chØ KTV...

..., ngày ... tháng... năm ...
KiÓm to, n viⁿ
(Hữ vụ tⁿ, ch÷ ký)
Sè chøng chØ KTV...

() Cã thÓ ghi rã tⁿ cøng ty kiÓm to, n XYZ*

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ
Địa chỉ, điện thoại, fax....
Số:.....

Mẫu 02

**BÁO CÁO KIỂM TOÁN VỀ
BẢNG TÍNH PHÂN LỢI NHUẬN ĐƯỢC HƯỞNG NĂM ... CỦA CÔNG TY ABC**

Kính gửi: Hội đồng quản trị và Giám đốc Công ty ABC

Chúng tôi (*) đã kiểm toán Bảng tính phần lợi nhuận được hưởng của DEF trong niên độ kết thúc vào ngày 31/12/X được lập ngày .../.../... từ trang đến trang đính kèm theo đây của Công ty ABC. Việc lập Bảng tính phần lợi nhuận được hưởng thuộc trách nhiệm của Giám đốc công ty. Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về bảng tính này căn cứ trên kết quả kiểm toán của chúng tôi.

Cơ sở ý kiến:

Chúng tôi đã thực hiện công việc kiểm toán Bảng tính phần lợi nhuận được hưởng theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu công việc kiểm toán phải lập kế hoạch và thực hiện để có sự đảm bảo hợp lý rằng Bảng tính phần lợi nhuận được hưởng này không chứa đựng những sai sót trọng yếu. Chúng tôi đã thực hiện việc kiểm tra theo phương pháp chọn mẫu và áp dụng các thử nghiệm cần thiết, các bằng chứng xác minh những thông tin trong Bảng tính phần lợi nhuận được hưởng; đánh giá việc tuân thủ các chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành, (hoặc được chấp nhận), các nguyên tắc và phương pháp kế toán được áp dụng, các ước tính và xét đoán quan trọng của Giám đốc cũng như cách trình bày tổng quát báo cáo này. Chúng tôi cho rằng công việc kiểm toán của chúng tôi đã đưa ra những cơ sở hợp lý để làm căn cứ cho ý kiến của chúng tôi.

(Trường hợp Báo cáo tài chính cùng năm đã được kiểm toán thì phải nói rõ và nêu ra ý kiến của kiểm toán viên về báo cáo tài chính đã được kiểm toán, hoặc nếu chưa được kiểm toán thì cũng nêu rõ điều này).

Ý kiến của kiểm toán viên:

Theo ý kiến của chúng tôi, Bảng tính phần lợi nhuận được hưởng đã phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu phần lợi nhuận được hưởng của DEF trên khoản lãi của Công ty ABC trong niên độ kết thúc vào ngày 31/12/X, phù hợp với chế độ kế toán Việt Nam, các quy định pháp lý có liên quan và các điều khoản của hợp đồng liên kết được ký giữa DEF và Công ty vào ngày .../.../...

(Báo cáo này không để đính kèm với Báo cáo tài chính).

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ
Gi, m @éc
(Hữ vụ tⁿ, ch÷ ký, @ãng dẾu)
Sè chøng chØ KTV...

..., ngày ... tháng... năm ...
KiÓm to, n vi^an
(Hữ vụ tⁿ, ch÷ ký)
Sè chøng chØ KTV...

() Cã thÓ ghi rã tⁿ c«ng ty kiÓm to, n XYZ*

PHỤ LỤC 3 - MẪU BÁO CÁO KIỂM TOÁN VIỆC TUÂN THỦ CÁC ĐIỀU KHOẢN HỢP ĐỒNG

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ
Địa chỉ, điện thoại, fax....
Số:.....

Mẫu 01: Báo cáo riêng rẽ

**BÁO CÁO KIỂM TOÁN
VỀ VIỆC TUÂN THỦ CÁC ĐIỀU KHOẢN HỢP ĐỒNG VAY CỦA CÔNG TY ABC**

Kính gửi: Hội đồng quản trị và Giám đốc Công ty ABC

Chúng tôi (*) đã kiểm toán việc tuân thủ của Công ty ABC đối với các điều khoản về thanh toán lãi vay được quy định từ điều X đến X2 của Hợp đồng vay ký ngày 15/5/19X1 với Ngân hàng DEF.

Cơ sở ý kiến:

Chúng tôi đã thực hiện kiểm toán việc tuân thủ các điều khoản hợp đồng vay theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam áp dụng cho kiểm toán tuân thủ điều khoản hợp đồng. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi phải lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để có được sự đảm bảo hợp lý rằng Công ty ABC đã tuân thủ các điều khoản về thanh toán lãi vay của Hợp đồng vay. Chúng tôi đã thực hiện việc kiểm tra theo phương pháp chọn mẫu và áp dụng các thử nghiệm cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp xác minh về thanh toán lãi vay trong Báo cáo tài chính... Chúng tôi cho rằng công việc kiểm toán của chúng tôi đã đưa ra những cơ sở hợp lý để làm căn cứ cho ý kiến của chúng tôi.

Ý kiến của kiểm toán viên:

Theo ý kiến của chúng tôi, tính đến ngày 31/12/20X1, Công ty ABC đã tuân thủ, trên các khía cạnh trọng yếu, các điều khoản về thanh toán lãi vay của Hợp đồng vay được ký ngày 15/5/19X1 với Ngân hàng DEF.

(Báo cáo này không để đính kèm với Báo cáo tài chính).

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ
Gi, m @éc
(Hữ vụ tⁿ, ch÷ ký, @ãng dẾu)
Sè chøng chØ KTV...

..., ngày ... tháng... năm ...
KiÓm to, n viⁿ
(Hữ vụ tⁿ, ch÷ ký)
Sè chøng chØ KTV...

(*) Cã thÓ ghi rã tⁿ c«ng ty kiÓm to, n XYZ

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ
Địa chỉ, điện thoại, fax....
Số:.....

MÉu 02: B, o c, o kìm theo B, o c, o tui chÝnh

**BÁO CÁO KIỂM TOÁN
VỀ VIỆC TUÂN THỦ CÁC ĐIỀU KHOẢN HỢP ĐỒNG VAY CỦA CÔNG TY ABC**

Kính gửi: Hội đồng quản trị và Giám đốc Công ty ABC

Chúng tôi (*) đã kiểm toán Bảng Cân đối kế toán đính kèm theo đây của Công Ty ABC tại ngày 31/12/20X1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ của niên độ tài chính kết thúc cùng ngày trên (từ trang ... đến trang ...) được lập ngày .../.../... Việc lập và trình bày báo cáo tài chính này thuộc trách nhiệm của Giám đốc công ty. Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về Báo cáo tài chính này căn cứ trên kết quả kiểm toán của chúng tôi. Ngoài ra, chúng tôi cũng đã kiểm toán việc tuân thủ của Công ty ABC đối với các điều khoản của Hợp đồng vay quy định từ điều X đến X2 của Hợp đồng vay ký ngày 15/5/19X1 với Ngân hàng DEF.

Cơ sở ý kiến:

Chúng tôi đã thực hiện công việc kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán tính tuân thủ các điều khoản về thanh toán lãi vay của Hợp đồng vay theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam áp dụng cho kiểm toán tuân thủ. Các chuẩn mực này yêu cầu công việc kiểm toán phải lập kế hoạch và thực hiện để có sự đảm bảo hợp lý rằng Báo cáo tài chính không chứa đựng những sai sót trọng yếu và Công ty ABC đã tuân thủ các điều khoản về thanh toán lãi vay của Hợp đồng vay. Chúng tôi đã thực hiện việc kiểm tra theo phương pháp chọn mẫu và áp dụng các thử nghiệm cần thiết, các bằng chứng xác minh những thông tin trong báo cáo tài chính; đánh giá việc tuân thủ các chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành, (hoặc được chấp nhận), các nguyên tắc và phương pháp kế toán được áp dụng, các ước tính và xét đoán quan trọng của Giám đốc cũng như cách trình bày tổng quát Báo cáo tài chính. Chúng tôi cho rằng công việc kiểm toán của chúng tôi đã đưa ra những cơ sở hợp lý để làm căn cứ cho ý kiến của chúng tôi.

Ý kiến của kiểm toán viên:

Theo ý kiến của chúng tôi:

- (a) Báo cáo tài chính (kèm theo) đã phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty tại ngày 31/12/20X1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và các luồng lưu chuyển tiền tệ của niên độ tài chính kết thúc cùng ngày trên, phù hợp với... (và tuân thủ...); và
- (b) Tính đến ngày 31/12/20X1, Công ty đã tuân thủ trên các khía cạnh trọng yếu, những điều khoản về thanh toán lãi vay của Hợp đồng vay ký ngày 15/5/19X1 nói trên.

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ
Gi,m @èc
(Hũ vụ tⁿ, ch÷ ký, @ãng dẾu)
Sè chơng chỖ KTV ...

..., ngày ... tháng... năm ...

KiÓm to,n viⁿ
(Hũ vụ tⁿ, ch÷ ký)
Sè chơng chỖ KTV ...

(*) Cã thÓ ghi rã tⁿ c«ng ty kiÓm to,n XYZ

Phụ lục 4 - Mẫu Báo cáo kiểm toán về Báo cáo tài chính tóm tắt

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ
Địa chỉ, điện thoại, fax....
Số:.....

Mẫu 01: Khi đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần về Báo cáo tài chính thường niên

**BÁO CÁO KIỂM TOÁN
VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH TÓM TẮT NĂM ... CỦA CÔNG TY ABC**

Kính gửi: Hội đồng quản trị và Giám đốc Công ty ABC

Chúng tôi (*) đã kiểm toán Báo cáo tài chính niên độ kết thúc ngày 31/12/20X1 của Công ty ABC được lập vào ngày .../.../... theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam mà từ đó Báo cáo tài chính tóm tắt kèm theo từ trang ... đến trang ... đã được lập ra. Báo cáo kiểm toán của chúng tôi được lập vào ngày 10/3/20X2 đã đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần đối với Báo cáo tài chính mà từ đó Báo cáo tài chính tóm tắt kèm theo đã được lập ra.

Ý kiến của kiểm toán viên:

Theo ý kiến của chúng tôi, Báo cáo tài chính tóm tắt kèm theo đã phù hợp và nhất quán trên các khía cạnh trọng yếu với Báo cáo tài chính mà từ đó Báo cáo tài chính tóm tắt này được lập ra.

Để có thể hiểu rõ hơn về tình hình tài chính của công ty và kết quả hoạt động kinh doanh trong niên độ cũng như về phạm vi của công việc kiểm toán, Báo cáo tài chính tóm tắt phải được xem xét cùng với Báo cáo tài chính năm mà từ đó Báo cáo tài chính tóm tắt này đã được lập ra cùng với báo cáo kiểm toán tương ứng.

(Báo cáo này được đính kèm với Báo cáo tài chính tóm tắt đã được kiểm toán).

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ
Gi, m @èc
(Hũ vụ tⁿ, ch÷ ký, @ãng dÊu)
Sè chøng chØ KTV ...

..., ngày ... tháng... năm ...
KiÓm to, n vi^an
(Hũ vụ tⁿ, ch÷ ký)
Sè chøng chØ KTV ...

() Cã thÓ ghi rã tⁿ c«ng ty kiÓm to, n XYZ*

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ
Địa chỉ, điện thoại, fax....
Số:.....

Mẫu 02: Khi đưa ra ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần hoặc ý kiến chấp nhận từng phần về Báo cáo tài chính thường niên

**BÁO CÁO KIỂM TOÁN
VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH TÓM TẮT NĂM ... CỦA CÔNG TY ABC**

Kính gửi: Hội đồng quản trị và Giám đốc Công ty ABC

Chúng tôi (*) đã kiểm toán báo cáo tài chính niên độ kết thúc ngày 31/12/20X1 của Công ty ABC được lập vào ngày .../.../... theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam mà từ đó Báo cáo tài chính tóm tắt kèm theo từ trang ... đến trang ... đã được lập ra. Báo cáo kiểm toán của chúng tôi được lập vào ngày 10/3/20X2 đã đưa ra ý kiến là Báo cáo tài chính mà từ đó Báo cáo tài chính tóm tắt đã được lập, đã phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu..., ngoại trừ ảnh hưởng của việc đánh giá hàng tồn kho đã được đánh giá cao hơn thực tế.

Ý kiến của kiểm toán viên:

Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính tóm tắt kèm theo đã phù hợp, nhất quán trên các khía cạnh trọng yếu với báo cáo tài chính mà từ đó Báo cáo tài chính tóm tắt này được lập ra và chúng tôi đã đưa ra ý kiến không chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính đó.

Để có thể hiểu sâu sắc hơn về tình hình tài chính của công ty và kết quả hoạt động kinh doanh trong niên độ cũng như về phạm vi của công việc kiểm toán, Báo cáo tài chính tóm tắt phải được xem xét cùng với báo cáo tài chính năm mà từ đó Báo cáo tài chính tóm tắt này đã được lập ra cùng với báo cáo kiểm toán tương ứng.

(Báo cáo này được đính kèm với Báo cáo tài chính tóm tắt đã được kiểm toán).

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ
Gi, m @èc
(Hũ vụ tⁿ, ch÷ ký, @ãng dỄu)
Sè chøng chØ KTV...

..., ngày... tháng... năm ...

KiÓm to, n viⁿ
(Hũ vụ tⁿ, ch÷ ký)
Sè chøng chØ KTV ...

() Cã thÓ ghi rã tⁿ c«ng ty kiÓm to, n XYZ*

*
* *

HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỰC SỐ 910

CÔNG TÁC SOÁT XÉT BÁO CÁO TÀI CHÍNH
*(Ban hành kèm theo Quyết định số 195/2003/QĐ-BTC
ngày 28 tháng 11 năm 2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc và thủ tục cơ bản chi phối trách nhiệm nghề nghiệp của kiểm toán viên và công ty kiểm toán trong công tác soát xét báo cáo tài chính, cũng như hình thức và nội dung của báo cáo mà kiểm toán viên sẽ lập sau khi hoàn thành việc soát xét.
02. Chuẩn mực này áp dụng cho công tác soát xét báo cáo tài chính và được vận dụng cho công tác soát xét các thông tin tài chính, kế toán hay các thông tin khác.

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ những quy định của chuẩn mực này trong quá trình thực hiện công tác soát xét báo cáo tài chính và các thông tin tài chính, kế toán hay các thông tin khác.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Mục tiêu của công tác soát xét báo cáo tài chính

03. Mục tiêu của công tác soát xét báo cáo tài chính là giúp cho kiểm toán viên và công ty kiểm toán dựa trên cơ sở các thủ tục soát xét để đưa ra ý kiến kết luận là không (hoặc có) phát hiện ra sự kiện trọng yếu nào làm cho kiểm toán viên cho rằng báo cáo tài chính đã không được lập phù hợp với chuẩn mực kế toán Việt Nam (hoặc chuẩn mực kế toán được chấp nhận), xét trên mọi khía cạnh trọng yếu (đảm bảo vừa phải). Công tác soát xét báo cáo tài chính không cung cấp tất cả các bằng chứng kiểm toán và cũng không đưa ra sự đảm bảo hợp lý như một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính.

Nguyên tắc cơ bản chi phối công tác soát xét báo cáo tài chính

04. Khi thực hiện công tác soát xét báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải tuân thủ các nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp theo quy định tại Chuẩn mực kiểm toán số 200 "Mục tiêu và nguyên tắc cơ bản chi phối kiểm toán báo cáo tài chính".
05. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thực hiện công tác soát xét báo cáo tài chính theo quy định của chuẩn mực này.
06. Kiểm toán viên phải có thái độ hoài nghi mang tính nghề nghiệp trong quá trình lập kế hoạch và thực hiện công tác soát xét báo cáo tài chính và phải luôn ý thức rằng có thể tồn tại những tình huống dẫn đến sai sót trọng yếu trong các báo cáo tài chính.
07. Để có được ý kiến về sự đảm bảo vừa phải trong báo cáo kết quả công việc soát xét báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp, bằng cách điều tra, thu thập thông tin và thực hiện các thủ tục phân tích, nhằm có được căn cứ cho ý kiến của mình.

Phạm vi công tác soát xét báo cáo tài chính

08. “Phạm vi công tác soát xét” là những công việc và thủ tục cần thiết mà kiểm toán viên phải xác định và thực hiện trong quá trình soát xét để đạt được mục tiêu công tác soát xét báo cáo tài chính. **Thủ tục thực hiện công việc soát xét báo cáo tài chính phải được xác định trên cơ sở chuẩn mực này và các chuẩn mực kiểm toán khác, phù hợp quy định của pháp luật và các thoả thuận trong hợp đồng soát xét.**

Đảm bảo vừa phải

09. Công tác soát xét báo cáo tài chính sẽ cung cấp mức độ đảm bảo vừa phải rằng các thông tin đã soát xét không chứa đựng những sai sót trọng yếu, và thể hiện bởi ý kiến đảm bảo vừa phải.

Điều khoản của hợp đồng

10. **Công ty kiểm toán và đơn vị được soát xét báo cáo tài chính phải thống nhất về các điều khoản của hợp đồng soát xét báo cáo tài chính.**

11. Hợp đồng sẽ trợ giúp cho việc lập kế hoạch công tác soát xét. Để đảm bảo quyền lợi cho cả đơn vị được soát xét và công ty kiểm toán, hợp đồng soát xét phải nêu rõ các điều khoản chính của công tác soát xét, tránh những hiểu nhầm về mục tiêu và phạm vi của công tác soát xét, phạm vi trách nhiệm của công ty kiểm toán, của kiểm toán viên và hình thức báo cáo kết quả soát xét.

12. Các yêu cầu được đề cập trong hợp đồng, gồm:

- Mục tiêu của công tác soát xét.
- Trách nhiệm của Giám đốc (người đứng đầu đơn vị) đối với báo cáo tài chính.
- Phạm vi của công tác soát xét, trong đó có tham chiếu đến chuẩn mực này.
- Điều khoản cho phép sử dụng tất cả các tài liệu, tư liệu hay tất cả các thông tin cần thiết cho việc thực hiện công tác soát xét.
- Mẫu báo cáo kết quả soát xét sẽ phát hành.
- Những hạn chế trong công tác soát xét đối với việc phát hiện ra những sai sót, hành vi vi phạm pháp luật hay những hành động không tuân thủ khác, ví dụ như gian lận hoặc biển thủ.
- Do không thực hiện công việc kiểm toán, nên không đưa ra ý kiến kiểm toán. Để nhấn mạnh điểm này và tránh những nhầm lẫn, kiểm toán viên có thể nêu rõ rằng công tác soát xét không nhằm mục tiêu thỏa mãn những yêu cầu của pháp luật hay của bên thứ ba đối với một cuộc kiểm toán.

Phụ lục số 01 đưa ra một mẫu hợp đồng công tác soát xét báo cáo tài chính.

Lập kế hoạch

13. **Kiểm toán viên phải lập kế hoạch công việc soát xét để thực hiện một cách có hiệu quả.**

14. **Để lập kế hoạch công tác soát xét báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải thu thập và cập nhật hiểu biết về đơn vị, bao gồm: đánh giá về tổ chức, hệ thống kế toán, đặc điểm kinh doanh, tính chất của tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn chủ sở hữu, doanh thu và chi phí của đơn vị.**

15. Hiểu biết về những vấn đề trên và các vấn đề khác liên quan tới báo cáo tài chính là cần thiết đối với kiểm toán viên; Ví dụ: hiểu về đặc điểm tổ chức sản xuất, kinh doanh, về dây chuyền công nghệ sản xuất, vị trí của nhà máy và các bên liên quan. Những hiểu biết này cho phép kiểm toán viên thực hiện các điều tra và thiết lập các thủ tục thích hợp, cũng như đánh giá các câu trả lời, các giải thích và các thông tin khác thu nhận được.

Công việc do chuyên gia khác thực hiện

16. Trong trường hợp kiểm toán viên sử dụng kết quả do kiểm toán viên khác hoặc chuyên gia khác thực hiện, kiểm toán viên phải đảm bảo rằng các kết quả này đáp ứng được những mục tiêu của công tác soát xét.

Hồ sơ

17. Kiểm toán viên phải lưu vào hồ sơ các vấn đề quan trọng có thể cung cấp bằng chứng cho các kết luận trong báo cáo kết quả công tác soát xét và để chứng minh rằng công tác soát xét đã được thực hiện theo chuẩn mực này.

Thủ tục và bằng chứng soát xét

18. Kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán của mình để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục soát xét, dựa trên các yếu tố sau:

- Những hiểu biết có được khi kiểm toán hay thực hiện công tác soát xét báo cáo tài chính của các niên độ trước;
- Hiểu biết về hoạt động của đơn vị, các nguyên tắc và phương pháp kế toán áp dụng trong lĩnh vực hoạt động của đơn vị;
- Hệ thống kế toán của đơn vị;
- Phạm vi ảnh hưởng của những đánh giá của Ban Giám đốc trên một vấn đề cụ thể.
- Mức trọng yếu của các giao dịch và số dư tài khoản.

19. Về mức độ trọng yếu, kiểm toán viên phải áp dụng cùng một nguyên tắc như trường hợp kiểm toán báo cáo tài chính. Mặc dù rủi ro không phát hiện ra sai sót trong công tác soát xét là lớn hơn so với công tác kiểm toán, nhưng mức độ trọng yếu lại xác định theo những thông tin là đối tượng lập báo cáo của công ty kiểm toán và kiểm toán viên và theo nhu cầu của người sử dụng các thông tin đó, chứ không theo mức độ đảm bảo có được của công việc kiểm toán.

20. Thủ tục công tác soát xét báo cáo tài chính thường bao gồm các bước sau:

- Tìm hiểu hoạt động của đơn vị và của lĩnh vực kinh doanh, ngành nghề mà đơn vị hoạt động.
- Xem xét lại các nguyên tắc và phương pháp kế toán mà đơn vị áp dụng.
- Phân tích các thủ tục áp dụng trong việc hạch toán, phân loại và lập các tài liệu tổng kết, tổng hợp các thông tin sẽ được đưa vào thuyết minh báo cáo tài chính và lập báo cáo tài chính.
- Trao đổi về các cơ sở dẫn liệu quan trọng của báo cáo tài chính.
- Thực hiện các thủ tục phân tích nhằm phát hiện các biến động và các yếu tố đơn lẻ có dấu hiệu bất thường, chủ yếu là:
 - So sánh báo cáo tài chính niên độ này với niên độ trước;
 - So sánh báo cáo tài chính với số liệu dự toán;
 - Xem xét mối quan hệ giữa các yếu tố của báo cáo tài chính và số liệu dự đoán của kiểm toán viên, trong đó tính đến kinh nghiệm của đơn vị và tình hình thực tế của ngành.

Khi áp dụng các thủ tục này, kiểm toán viên phải xác định những yếu tố được điều chỉnh ở niên độ trước.

- Yêu cầu thông tin về các quyết định của đại hội cổ đông, của các cuộc họp Hội đồng quản trị, Ban Giám đốc, Ban kiểm soát hoặc các cuộc họp khác có thể có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính.
- Đọc báo cáo tài chính để xác định xem báo cáo tài chính có được lập phù hợp với chuẩn mực kế toán quy định hay không, trên cơ sở các thông tin mà kiểm toán viên biết.

- Nếu cần, thu thập báo cáo của các kiểm toán viên khác đã kiểm toán hoặc công tác soát xét báo cáo tài chính của đơn vị cấp dưới.
- Thu thập thông tin từ các cá nhân chịu trách nhiệm kế toán hay tài chính, về:
 - Việc ghi chép đầy đủ các nghiệp vụ;
 - Việc lập báo cáo tài chính tuân theo chuẩn mực kế toán xác định;
 - Những thay đổi trong hoạt động và thực hiện công tác kế toán của đơn vị;
 - Những yếu tố có thể gây nên khó khăn khi áp dụng các thủ tục;
 - Yêu cầu một thư giải trình của Ban Giám đốc, nếu cần.

Phụ lục số 02 đưa ra danh mục các thủ tục thường được áp dụng. Danh mục này không đầy đủ và không phải tất cả các thủ tục đều được áp dụng ở mọi công tác soát xét.

21. **Kiểm toán viên phải điều tra về các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc niên độ kế toán có thể dẫn đến những điều chỉnh hay những thông tin cần nêu trong báo cáo tài chính.** Kiểm toán viên không bắt buộc phải áp dụng các thủ tục nhằm xác định các sự kiện phát sinh sau ngày lập báo cáo kết quả công tác soát xét.
22. **Nếu xét thấy các thông tin được soát xét có thể chứa đựng sai sót trọng yếu, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục soát xét bổ sung hoặc mở rộng thủ tục soát xét để đưa ra sự đảm bảo vừa phải hay khẳng định lại sự cần thiết phải đưa ra báo cáo dạng sửa đổi.**

Kết luận và báo cáo

23. **Báo cáo kết quả công tác soát xét phải có ý kiến rõ ràng thể hiện dưới hình thức đảm bảo vừa phải. Kiểm toán viên phải xem xét và đánh giá các kết luận thu được từ các bằng chứng là cơ sở của sự đảm bảo vừa phải này.**
24. **Từ kết quả công việc soát xét, kiểm toán viên phải đánh giá xem các thông tin thu thập được có thể hiện là “báo cáo tài chính không phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu theo quy định của chuẩn mực kế toán”.**
25. Báo cáo kết quả công tác soát xét báo cáo tài chính cần mô tả phạm vi soát xét để người đọc hiểu được tính chất công việc đã thực hiện và khẳng định đó không phải là công việc kiểm toán nên không đưa ra ý kiến kiểm toán.
26. **Báo cáo kết quả công tác soát xét báo cáo tài chính phải bao gồm các yếu tố cơ bản dưới đây:**
 - a) **Tên và địa chỉ của công ty kiểm toán;**
 - b) **Số hiệu báo cáo;**
 - c) **Tiêu đề báo cáo;**
 - d) **Người nhận báo cáo;**
 - e) **Mở đầu của báo cáo:**
 - *Đối tượng của công tác soát xét báo cáo tài chính;*
 - *Nêu trách nhiệm của Giám đốc (người đứng đầu) đơn vị và trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán;*
 - f) **Đoạn phạm vi nêu rõ nội dung của công tác soát xét:**
 - *Tham chiếu đến chuẩn mực kiểm toán về công tác soát xét được áp dụng;*
 - *Nêu lên rằng công tác soát xét chỉ giới hạn ở việc điều tra và áp dụng thủ tục phân tích; và*
 - *Nêu rõ rằng công tác soát xét không phải là kiểm toán nên các thủ tục thực hiện chỉ cung cấp một mức độ đảm bảo vừa phải thấp hơn so với một cuộc kiểm toán và không đưa ra bất kỳ ý kiến kiểm toán nào;*
 - g) **Nêu sự đảm bảo vừa phải;**

h) Địa điểm và thời gian lập báo cáo;

i) Chữ ký và đóng dấu.

Phụ lục số 03 và số 04 đưa ra các mẫu báo cáo kết quả công tác soát xét.

27. Báo cáo kết quả công tác soát xét phải:

a) Đưa ra sự đảm bảo vừa phải trong đó nêu rõ rằng khi thực hiện công tác soát xét, kiểm toán viên đã không phát hiện ra những sự kiện nào khiến cho kiểm toán viên cho rằng báo cáo tài chính không phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu phù hợp với chuẩn mực kế toán Việt Nam (hoặc chuẩn mực kế toán được Việt Nam chấp nhận); hoặc

b) Nếu kiểm toán viên đã phát hiện ra những sự kiện làm cho kiểm toán viên cho rằng báo cáo tài chính không phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu phù hợp với chuẩn mực kế toán Việt Nam (hoặc chuẩn mực kế toán được Việt Nam chấp nhận) thì cần mô tả các sự kiện này và nếu có thể, định lượng các ảnh hưởng tới báo cáo tài chính, và:

- *Đưa ra ý kiến ngoại trừ cho sự đảm bảo vừa phải; hoặc*

- *Trong trường hợp các sự kiện trên là trọng yếu đối với báo cáo tài chính và liên quan đến một số lượng lớn các khoản mục đến mức mà kiểm toán viên kết luận rằng ý kiến ngoại trừ là chưa đủ để thể hiện tính không đầy đủ và sai lệch của báo cáo tài chính, thì kiểm toán viên đưa ra kết luận không chấp nhận, trong đó nêu rõ rằng báo cáo tài chính không phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu phù hợp với chuẩn mực kế toán Việt Nam (hoặc chuẩn mực kế toán được Việt Nam chấp nhận);*

c) Nếu có tồn tại giới hạn trọng yếu trong phạm vi công tác soát xét, thì kiểm toán viên cần mô tả giới hạn này và:

- *Đưa ra ý kiến ngoại trừ cho sự đảm bảo vừa phải đối với những khoản điều chỉnh có thể có nếu không bị giới hạn trong công việc soát xét; hoặc*

- *Nếu ảnh hưởng có thể của các giới hạn trong công việc soát xét là trọng yếu và liên quan đến nhiều khoản mục đến mức mà kiểm toán viên kết luận rằng không thể đưa ra bất kỳ sự đảm bảo nào, thì đưa ra ý kiến không chấp nhận.*

28. Kiểm toán viên phải ghi ngày lập Báo cáo kết quả công tác soát xét là ngày các công việc được hoàn thành, kể cả việc thực hiện các thủ tục liên quan đến những sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc niên độ cho đến ngày lập báo cáo kết quả soát xét. Tuy nhiên, kiểm toán viên không được ghi ngày lập báo cáo kết quả soát xét của mình trước ngày Giám đốc ký báo cáo tài chính.

Phụ lục số 01

*Một số nội dung liên quan đến hợp đồng về công tác soát xét
báo cáo tài chính*

Hợp đồng về công tác soát xét báo cáo tài chính phải theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán số 210 "Hợp đồng kiểm toán". Ngoài ra cần nêu rõ những điều khoản và mục tiêu của công việc mà khách hàng yêu cầu công ty kiểm toán cũng như tính chất và giới hạn của công việc soát xét theo quy định của Chuẩn mực này. Ví dụ:

- Công việc của chúng tôi là soát xét Bảng cân đối kế toán của công ty ABC lập tại ngày 31/12/20X1, cũng như Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ của niên độ kết thúc vào ngày trên, theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam đối với công tác soát xét. Chúng tôi không thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính này và do đó, chúng tôi không đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính. Chúng tôi sẽ đưa ra một báo cáo có dạng sau: (Xem Phụ lục số 03).

- Giám đốc đơn vị chịu trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính. Trách nhiệm này yêu cầu đơn vị phải tổ chức thực hiện công việc kế toán và thực hiện các thủ tục kiểm soát nội bộ thích hợp, cũng như việc chọn và áp dụng các chính sách kế toán. Trong khuôn khổ công tác soát xét, chúng tôi sẽ yêu cầu Giám đốc giải trình về các cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính và các vấn đề quan trọng khác.

- Hợp đồng này có hiệu lực cho năm tài chính tiếp theo, trừ khi có thay đổi hoặc bị hủy bỏ được 2 bên chấp thuận.

- Công việc soát xét báo cáo tài chính của chúng tôi không nhằm phát hiện các gian lận, sai sót hay các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan. Tuy nhiên, chúng tôi sẽ thông báo cho Giám đốc đơn vị về các sự kiện quan trọng mà chúng tôi biết.

Phụ lục số 02

*Ví dụ: Danh mục các thủ tục có thể được áp dụng
trong công tác soát xét Báo cáo tài chính*

1. Việc hỏi thông tin, yêu cầu giải thích cũng như các thủ tục phân tích dùng trong công tác soát xét báo cáo tài chính hoàn toàn tùy thuộc sự xét đoán của kiểm toán viên. Các thủ tục dưới đây chỉ đưa ra dưới hình thức chỉ dẫn. Không phải công tác soát xét nào cũng áp dụng toàn bộ các thủ tục này. Như vậy, phụ lục này không được sử dụng như một chương trình làm việc hoặc bản câu hỏi kiểm tra trong công tác soát xét.

Tổng quan

2. Trao đổi về mục tiêu và phạm vi của công tác xét Báo cáo tài chính với khách hàng và các cộng sự.
3. Soạn thảo hợp đồng nêu rõ mục tiêu và phạm vi và các điều khoản của công tác soát xét.
4. Tìm hiểu hoạt động của đơn vị, hệ thống kế toán, hệ thống kiểm soát nội bộ và quá trình lập báo cáo tài chính.
5. Xem công việc kế toán có được ghi chép:
 - a) Đầy đủ;
 - b) Kịp thời; và
 - c) Sau khi đã được duyệt.
6. Xem xét Bảng cân đối số phát sinh và xác định xem các số liệu trong bảng này có phù hợp với số dư trên Sổ Cái và trên báo cáo tài chính hay không.
7. Xem lại kết quả kiểm toán và công tác soát xét ở các kỳ trước, kể cả các điều chỉnh đã đề xuất.
8. Liệu có những thay đổi đáng kể về vốn và cơ cấu vốn trong đơn vị kể từ niên độ trước.
9. Hỏi về chính sách kế toán:
 - a) Các chính sách này có phù hợp với chuẩn mực kế toán Việt Nam hoặc chuẩn mực kế toán khác được Việt Nam chấp thuận;
 - b) Các chính sách này có được áp dụng đúng; và
 - c) Các chính sách này có được áp dụng một cách nhất quán hay không; và nếu không, thì các thông tin về sự thay đổi chính sách kế toán có được trình bày trong thuyết minh báo cáo tài chính hay không.
10. Xem biên bản họp Hội đồng quản trị, đại hội cổ đông, Ban Giám đốc, Ban kiểm soát để xác định những vấn đề cần phải xem xét trong công tác soát xét.
11. Tìm hiểu xem các quyết định trong đại hội cổ đông, Hội đồng quản trị hay các quyết định của Ban Giám đốc có ảnh hưởng tới báo cáo tài chính.
12. Phòng vấn về sự tồn tại của các giao dịch với các bên liên quan, về phương pháp kế toán các giao dịch này và các thông tin về các bên liên quan có được trình bày đúng trong Thuyết minh báo cáo tài chính.
13. Sự tồn tại của các sự kiện có thể xảy ra và các cam kết.
14. Kế hoạch bán tài sản quan trọng và có giá trị lớn hoặc thu hẹp thị trường.
15. Thu thập báo cáo tài chính và trao đổi với Ban Giám đốc.
16. Đánh giá cơ sở của các thông tin đưa ra trong thuyết minh báo cáo tài chính, cách phân loại và trình bày các thông tin này.
17. So sánh kết quả trong báo cáo tài chính của niên độ hiện tại với kết quả của niên độ trước và với kế hoạch, nếu có.
18. Có được các giải thích của Ban Giám đốc về tất cả các biến động hoặc chênh lệch bất thường rút ra từ so sánh trên.
19. Đánh giá ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh, xét riêng biệt hoặc gộp. Thông báo với Ban Giám đốc về các điều chỉnh và xác định mức độ ảnh hưởng của chúng lên báo cáo kết quả công tác soát xét.
20. Nếu cần thì yêu cầu Giám đốc viết giải trình.

Vốn bằng tiền

21. Thu thập các bảng đối chiếu số dư ngân hàng. Hỏi nhân viên kế toán của đơn vị về các mục điều chỉnh trước đây hoặc bất thường trên bảng đối chiếu ngân hàng.
22. Hỏi về các nghiệp vụ chuyển tiền giữa các tài khoản tiền trong kỳ trước và sau ngày soát xét với bảng đối chiếu ngân hàng.
23. Xác định xem có hạn chế gì liên quan đến các tài khoản tiền không.

Phải thu khách hàng

24. Nguyên tắc kế toán áp dụng để ghi chép các khoản nợ phải thu và xác định xem các khoản chiết khấu thanh toán, chiết khấu thương mại, giảm giá phát sinh trong các giao dịch đó.
25. Danh sách khách hàng phải thu và tổng số dư có phù hợp với số dư trong Bảng cân đối số phát sinh.
26. Phân tích những biến động lớn của số dư tài khoản khách hàng với số dư của niên độ trước và với số dự kiến.
27. Danh sách khách hàng phân theo tuổi nợ. Lý do các khoản nợ lớn, nợ dài hạn, quá hạn và các số dư bất thường khác, khả năng thu hồi các khoản phải thu.

28. Trao đổi với Ban Giám đốc về việc phân loại các khoản phải thu trên báo cáo tài chính, bao gồm số dư các khoản phải thu dài hạn, các số dư có thuận, các khoản phải thu cổ đông, Hội đồng quản trị và các bên liên quan khác.
29. Phương pháp xác định các khoản quá hạn thanh toán và đánh giá dự phòng phải thu khó đòi; xác định xem các phương pháp này có thích hợp và được áp dụng đúng hay không.
30. Các khoản phải thu có đem cầm cố, chuyển nhượng hay chiết khấu không.
31. Các thủ tục chia cắt niên độ giữa doanh thu và phần hàng bán bị trả lại ứng với doanh thu.
32. Có tồn tại hay không nghiệp vụ bán hàng nhưng chưa lập hoá đơn nếu có, thì cách điều chỉnh để phản ánh đúng hàng tồn kho.
33. Xem có khoản nợ phải thu lớn nào đã được thanh toán vào sau ngày kết thúc năm tài chính không.

Hàng tồn kho

34. Danh mục hàng tồn kho được kiểm kê và xác định xem:
 - a) Có chênh lệch giữa kết quả kiểm kê với số dư tồn kho trên bảng báo cáo tài chính;
 - b) Kết quả kiểm kê có dựa trên việc cân, đong, đo, đếm,... hiện vật tồn kho hay không.
35. Phương pháp kiểm kê hiện vật hàng tồn kho.
36. Trong trường hợp đơn vị không thực hiện bất kỳ thủ tục kiểm kê hiện vật nào tại ngày lập Bảng cân đối kế toán thì phải xác định xem:
 - a) Đơn vị áp dụng hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên hay kiểm kê định kỳ, có so sánh với số liệu thực tế có trong kho hay không; và
 - b) Phương pháp xác định sản phẩm dở và phương pháp tính giá thành của đơn vị có cung cấp được các thông tin đáng tin cậy trong quá khứ hay không.
37. Các điều chỉnh đã thực hiện sau khi hoàn thành kiểm kê.
38. Thủ tục chia cắt niên độ, các hoạt động luân chuyển hàng tồn kho.
39. Các phương pháp đánh giá hàng tồn kho, đặc biệt là việc loại trừ lãi nội bộ khi hợp nhất báo cáo tài chính. Xem hàng tồn kho có được đánh giá ở mức thấp nhất giữa giá phí và giá trị thuần có thể thực hiện được.
40. Tính nhất quán trong phương pháp đánh giá hàng tồn kho, trong đó có tính đến các yếu tố chi phí: nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.
41. So sánh giá trị của các nhóm hàng tồn kho chính với giá trị ở các niên độ trước và với giá trị dự kiến của niên độ hiện tại. Trao đổi về các biến động và chênh lệch quan trọng.
42. So sánh tốc độ luân chuyển kho của niên độ này với các niên độ trước.
43. Phương pháp xác định giá trị hàng tồn kho luân chuyển chậm và lỗi thời, xác định xem phần tồn kho này có được hạch toán theo giá trị thuần có thể thực hiện được hay không.
44. Xem có hàng ký gửi hay không, và nếu có thì số hàng này có loại ra khỏi kết quả kiểm kê hay không.
45. Xem hàng tồn kho có đem cầm cố, thuê ngoài bảo quản hay ký gửi ở bên thứ ba, và xem các giao dịch này có được ghi chép đúng đắn không.

Chứng khoán đầu tư (kể cả các công ty liên quan và các chứng khoán đầu tư)

46. Danh sách chứng khoán đầu tư tại thời điểm lập Bảng cân đối kế toán và xác định xem số liệu này có phù hợp với số dư phần chứng khoán trong bảng cân đối số phát sinh.
47. Phương pháp đánh giá chứng khoán tại ngày lập Bảng cân đối kế toán.
48. So sánh giá trị ghi sổ kế toán với giá trị thuần có thể thực hiện được của các chứng khoán.
49. Các khoản lãi, lỗ và thu nhập trên chứng khoán đầu tư có được hạch toán đúng hay không.
50. Cách phân loại các khoản chứng khoán đầu tư dài hạn và chứng khoán ngắn hạn.

Tài sản cố định và khấu hao

51. Danh mục các tài sản cố định theo nguyên giá và hao mòn lũy kế; Đối chiếu với Bảng cân đối số phát sinh.
52. Phương pháp khấu hao và thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ.
53. Nghiệp vụ mua và thanh lý, nhượng bán TSCĐ và việc hạch toán các khoản lãi, lỗ khi thanh lý, nhượng bán TSCĐ.
54. Tính nhất quán của phương pháp và tỉ lệ khấu hao đã áp dụng; so sánh chi phí khấu hao của niên độ kế toán này với các niên độ trước.
55. TSCĐ có bị đem thế chấp không.

56. Xác định xem các hợp đồng thuê tài sản có được hạch toán đúng trong báo cáo tài chính và phù hợp với chuẩn mực kế toán và các quy định hiện hành không.

Chi phí trả trước, tài sản cố định vô hình và các tài sản khác

57. Thu thập và phân tích số dư các tài khoản trên và trao đổi về khả năng thu hồi các tài sản này.
58. Cơ sở hạch toán các tài sản này và phương pháp phân bổ hoặc khấu hao các tài sản trên.
59. So sánh số dư các tài khoản này với số dư của các niên độ trước và trao đổi về các chênh lệch lớn.
60. Cách phân loại các tài sản này thành ngắn hạn và dài hạn.

Vay

61. Tình hình vay nợ của đơn vị và đối chiếu với số dư trong Bảng cân đối số phát sinh.
62. Xem có khoản vay nào không tuân thủ các điều khoản của hợp đồng vay, và nếu có thì có phải điều chỉnh hay không.
63. Xem chi phí đi vay có hợp lý so với khoản vay không.
64. Các bảo lãnh đã cam kết.
65. Cách phân loại ngắn hạn và dài hạn các khoản nợ vay.

Nợ phải trả người bán

66. Nguyên tắc hạch toán hàng mua và xác định xem các nghiệp vụ mua hàng có được giảm giá hay không.
67. Phân tích biến động số dư nợ người bán so với niên độ trước.
68. Danh sách các khoản phải trả người bán và xác định xem tổng các số dư có khớp với số dư trong Bảng cân đối số phát sinh.
69. So sánh với số dư nợ phải trả người bán của kỳ trước xem có tương ứng với lượng hàng mua ở kỳ này không.
70. Sự tồn tại các khoản nợ lớn chưa được ghi.
71. Xác định xem có các khoản nợ cổ đông, Hội đồng quản trị và các bên liên quan có được trình bày riêng hay không.

Chi phí phải trả và nợ tiềm tàng

72. Danh sách các khoản chi phí phải trả và xác định xem tổng số có khớp với số dư trong báo cáo tài chính không?
73. So sánh số dư của các khoản mục chính với số dư tương ứng của các niên độ trước.
74. Thủ tục hạch toán chi phí phải trả, thời hạn thanh toán, việc tuân thủ, bảo lãnh cam kết và cách phân loại.
75. Phương pháp tính chi phí phải trả.
76. Tính chất của các khoản nợ tiềm tàng hoặc các cam kết ngoài báo cáo tài chính.
77. Các khoản nợ có thực hoặc tiềm tàng chưa được hạch toán, nếu có, xác định xem có cần lập dự phòng nợ phải trả hoặc cần thuyết minh trong báo cáo tài chính.

Thuế thu nhập doanh nghiệp và các khoản thuế khác

78. Cách hạch toán và sự khác nhau giữa lợi nhuận kế toán và lợi nhuận chịu thuế thu nhập doanh nghiệp và các tranh chấp về thuế, có thể có ảnh hưởng đáng kể đến số thuế phải nộp.
79. So sánh dự phòng thuế phải trả với kết quả của niên độ.
80. Cơ sở của các chi phí thuế thực tế, thuế hoãn lại, và các khoản nợ dự phòng thuế; so sánh với các niên độ trước.

Sự kiện phát sinh sau ngày lập Bảng cân đối kế toán

81. Xem Báo cáo tài chính kỳ cuối cùng và so sánh báo cáo này với báo cáo tài chính được soát xét hoặc với báo cáo tài chính của các kỳ tương ứng trước đó.
82. Nếu các sự kiện phát sinh sau ngày lập báo cáo tài chính có ảnh hưởng đáng kể thì phải soát xét lại báo cáo tài chính và xác định xem:
a) Các cam kết quan trọng có được thực hiện và các tình huống không chắc chắn có xảy ra sau ngày lập Bảng cân đối kế toán hay không;

- b) Có những thay đổi lớn về cơ cấu vốn điều lệ, nợ dài hạn hoặc vốn lưu động xảy ra cho đến ngày kết thúc công tác soát xét báo cáo tài chính hay không;
 - c) Có những điều quan trọng bất thường xảy ra trong khoảng thời gian giữa ngày lập Bảng cân đối kế toán và ngày kết thúc công tác soát xét báo cáo tài chính hay không.
 - d) Có cần điều chỉnh hoặc đưa thêm thông tin trong thuyết minh báo cáo tài chính hay không.
83. Tham khảo các biên bản họp sau ngày lập Bảng cân đối kế toán của đại hội cổ đông, Hội đồng quản trị và của Ban Giám đốc.

Tranh chấp

84. Hỏi Ban Giám đốc xem đơn vị có đang là đối tượng của một vụ việc pháp lý (tiềm tàng, dự kiến hoặc đang diễn ra). Đánh giá ảnh hưởng của những vụ việc này lên báo cáo tài chính.

Nguồn vốn chủ sở hữu

85. Thu thập và phân tích các nghiệp vụ tác động đến vốn chủ sở hữu, nhất là các nghiệp vụ phát hành cổ phiếu mới, mua lại cổ phiếu và chia cổ tức.
86. Tìm hiểu những hạn chế tác động đến việc phân chia lãi chưa chia hoặc các tài khoản khác thuộc nguồn vốn chủ sở hữu.

Hoạt động kinh doanh

87. So sánh kết quả của kỳ này với các kỳ trước và với số dự kiến. Trao đổi về các chênh lệch đáng kể (nếu có).
88. Xác định xem các khoản doanh thu, thu nhập khác và chi phí có giá trị lớn có được hạch toán vào đúng kỳ.
89. Phân tích các yếu tố của kết quả bất thường.
90. Phân tích và trao đổi về mối liên hệ giữa các yếu tố có cùng tính chất trong phần kết quả hoạt động kinh doanh và đánh giá cơ sở của mối liên hệ này với các kỳ trước và với các thông tin khác.

Phụ lục số 03

*Ví dụ Báo cáo kết quả công tác soát xét báo cáo tài chính
với ý kiến chấp nhận toàn bộ*

g ty Kiểm toán XYZ
Địa chỉ, điện thoại, fax...
Số :.....

**BÁO CÁO
KẾT QUẢ CÔNG TÁC SOÁT XÉT BÁO CÁO TÀI CHÍNH**

Kính gửi: Hội đồng quản trị và Giám đốc Công ty ABC

Chúng tôi (*) đã thực hiện công tác soát xét Bảng cân đối kế toán của công ty ABC lập tại ngày 31/12/20X1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ của niên độ kế toán kết thúc vào ngày trên. Việc lập và trình bày báo cáo tài chính này thuộc trách nhiệm của Giám đốc đơn vị. Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra Báo cáo nhận xét về báo cáo tài chính này trên cơ sở công tác soát xét của chúng tôi.

Chúng tôi đã thực hiện công tác soát xét báo cáo tài chính theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam về công tác soát xét. Chuẩn mực này yêu cầu công tác soát xét phải lập kế hoạch và thực hiện để có sự đảm bảo vừa phải rằng báo cáo tài chính không chứa đựng những sai sót trọng yếu. Công tác soát xét bao gồm chủ yếu là việc trao đổi với nhân sự của công ty và áp dụng các thủ tục phân tích trên những thông tin tài chính; công tác này cung cấp một mức độ đảm bảo thấp hơn công tác kiểm toán. Chúng tôi không thực hiện công việc kiểm toán nên cũng không đưa ra ý kiến kiểm toán.

Trên cơ sở công tác soát xét của chúng tôi, chúng tôi không thấy có sự kiện nào để chúng tôi cho rằng báo cáo tài chính kèm theo đây không phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu phù hợp với chuẩn mực kế toán Việt Nam (hoặc chuẩn mực kế toán khác được Việt Nam chấp nhận) và các quy định pháp lý có liên quan.

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ
Giám đốc
(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)
Số Chứng chỉ KTV...

Kiểm toán viên
(Họ và tên, chữ ký)
Số Chứng chỉ KTV...

(*): Có thể ghi rõ tên công ty kiểm toán XYZ.

Phụ lục số 04

*Ví dụ Báo cáo kết quả công tác soát xét báo cáo tài chính có dạng khác
với dạng chấp nhận toàn bộ*

g ty Kiểm toán XYZ
Địa chỉ, điện thoại, fax...
Số :.....

Mẫu 01
**Trường hợp 1: Ý kiến có giới hạn do không
tuân thủ các Chuẩn mực kế toán**

**BÁO CÁO
KẾT QUẢ CÔNG TÁC SOÁT XÉT BÁO CÁO TÀI CHÍNH**

Kính gửi: Hội đồng quản trị và Giám đốc Công ty ABC

Chúng tôi (*) đã thực hiện công tác soát xét Bảng cân đối kế toán của công ty ABC lập tại ngày 31/12/20X1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ của niên độ kế toán kết thúc vào ngày trên. Việc lập và trình bày báo cáo tài chính thuộc trách nhiệm của Giám đốc đơn vị. Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra Báo cáo kết quả công tác soát xét về báo cáo tài chính này trên cơ sở công tác soát xét của chúng tôi.

Chúng tôi đã thực hiện công tác soát xét báo cáo tài chính theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam về công tác soát xét. Chuẩn mực này yêu cầu công tác soát xét phải lập kế hoạch và thực hiện để có sự đảm bảo vừa phải rằng báo cáo tài chính không chứa đựng những sai sót trọng yếu. Công tác soát xét bao gồm chủ yếu là việc trao đổi với nhân sự của công ty và áp dụng các thủ tục phân tích trên những thông tin tài chính; công tác này cung cấp một mức độ đảm bảo thấp hơn công tác kiểm toán. Chúng tôi không thực hiện công việc kiểm toán nên không đưa ra ý kiến kiểm toán.

Giám đốc đơn vị đã thông báo cho chúng tôi là hàng tồn kho đã được đánh giá theo giá gốc, vượt quá giá trị thuần có thể thực hiện được. Theo đánh giá của Giám đốc và kiểm tra của chúng tôi, nếu hàng tồn kho được đánh giá theo giá thấp hơn giữa giá gốc và giá trị thuần có thể thực hiện được như yêu cầu của Chuẩn mực kế toán hàng tồn kho thì giá trị hàng tồn kho sẽ nhỏ hơn là XXX, thu nhập thuần và nguồn vốn chủ sở hữu sẽ bị giảm đi YYY.

Trên cơ sở công tác soát xét của chúng tôi, ngoại trừ ảnh hưởng của việc đánh giá quá cao giá trị hàng tồn kho như mô tả ở đoạn trên, chúng tôi không thấy có sự kiện nào để chúng tôi cho rằng báo cáo tài chính kèm theo đây không phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu phù hợp với Chuẩn mực kế toán Việt Nam (hoặc chuẩn mực kế toán khác được Việt Nam chấp nhận) và các quy định pháp lý có liên quan.

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ

Giám đốc

(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)

Số Chứng chỉ KTV...

Kiểm toán viên

(Họ và tên, chữ ký)

Số Chứng chỉ KTV...

()*: Có thể ghi rõ tên công ty kiểm toán XYZ.

Trường hợp 2: Ý kiến không chấp nhận do không tuân thủ các Chuẩn mực kế toán

g ty Kiểm toán XYZ
Địa chỉ, điện thoại, fax...
Số :.....

BÁO CÁO
KẾT QUẢ CÔNG TÁC SOÁT XÉT BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Kính gửi: Hội đồng quản trị và Giám đốc Công ty ABC

Chúng tôi (*) đã thực hiện công tác soát xét Bảng cân đối kế toán của công ty ABC lập tại ngày 31/12/20X1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ của niên độ kết thúc vào ngày trên. Việc lập và trình bày Báo cáo tài chính thuộc trách nhiệm của Giám đốc đơn vị. Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra Báo cáo nhận xét về Báo cáo tài chính này trên cơ sở kết quả công tác soát xét của chúng tôi.

Chúng tôi đã thực hiện công tác soát xét báo cáo tài chính theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam về công tác soát xét. Chuẩn mực này yêu cầu công tác soát xét phải lập kế hoạch và thực hiện để có sự đảm bảo vừa phải rằng báo cáo tài chính không chứa đựng những sai sót trọng yếu. Công tác soát xét bao gồm chủ yếu là việc trao đổi với nhân sự của công ty và áp dụng các thủ tục phân tích trên những thông tin tài chính; công tác này cung cấp một mức độ đảm bảo thấp hơn công tác kiểm toán. Chúng tôi không thực hiện công việc kiểm toán nên không đưa ra ý kiến kiểm toán.

Như điểm X trong thuyết minh báo cáo tài chính đã nhấn mạnh, báo cáo tài chính này không hợp nhất báo cáo tài chính của các công ty con và khoản đầu tư vào các công ty con được hạch toán theo phương pháp giá phí, trong khi Chuẩn mực kế toán Việt Nam yêu cầu hợp nhất báo cáo tài chính của các công ty con.

Trên cơ sở công tác soát xét của chúng tôi, vì đơn vị không tuân thủ các nguyên tắc kế toán đã mô tả ở đoạn trên và việc không hợp nhất báo cáo tài chính của công ty con nên có ảnh hưởng đến nhiều khoản mục của báo cáo tài chính. Báo cáo tài chính kèm theo đây không phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu phù hợp với Chuẩn mực kế toán Việt Nam (hoặc chuẩn mực kế toán khác được Việt Nam chấp nhận) và các quy định pháp lý có liên quan.

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ

Giám đốc
(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)
Số Chứng chỉ KTV...

Kiểm toán viên
(Họ và tên, chữ ký)
Số Chứng chỉ KTV...

()*: Có thể ghi rõ tên công ty kiểm toán XYZ.

*
* *

HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỰC SỐ 920

**KIỂM TRA THÔNG TIN TÀI CHÍNH TRÊN CƠ SỞ
CÁC THỦ TỤC THỎA THUẬN TRƯỚC**
(Ban hành kèm theo Quyết định số 195/2003/QĐ-BTC
ngày 28 tháng 11 năm 2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc và thủ tục cơ bản liên quan đến trách nhiệm nghề nghiệp của kiểm toán viên và công ty kiểm toán trong quá trình thực hiện kiểm tra các thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thoả thuận trước, cũng như hình thức và nội dung của báo cáo mà kiểm toán viên đưa ra sau khi hoàn tất công việc.
02. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thực hiện đầy đủ các quy định của chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm tra các thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thoả thuận trước.
03. Chuẩn mực này áp dụng cho việc kiểm tra các thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thoả thuận trước và cũng có thể vận dụng để kiểm tra các thông tin không phải là thông tin tài chính, với điều kiện là kiểm toán viên có hiểu biết đầy đủ về những vấn đề cần kiểm tra và tiêu chí hợp lý để đưa ra các kết luận của mình.

Để thực hiện kiểm tra các thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thoả thuận trước, ngoài việc áp dụng chuẩn mực này, kiểm toán viên cần vận dụng các quy định trong chuẩn mực kiểm toán khác.
04. Các thông tin tài chính có thể kiểm tra theo các thủ tục thoả thuận trước, có thể là các khoản mục riêng lẻ của báo cáo tài chính (ví dụ: Tài khoản phải trả người bán, phải thu khách hàng, nghiệp vụ mua của các bên liên quan hay doanh thu và lợi nhuận của một bộ phận doanh nghiệp), một bộ phận của báo cáo tài chính (ví dụ: Bảng cân đối kế toán) hoặc toàn bộ báo cáo tài chính.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Mục tiêu của việc kiểm tra các thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thoả thuận trước

05. Mục tiêu của việc kiểm tra các thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thoả thuận trước đối với kiểm toán viên là để thực hiện các thủ tục kiểm toán đã được thoả thuận giữa kiểm toán viên, đơn vị được kiểm toán và bên thứ ba liên quan, để báo cáo kết quả kiểm tra.
06. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán đưa ra báo cáo kết quả kiểm tra trong đó chỉ trình bày các phát hiện thực tế của việc thực hiện các thủ tục đã thoả thuận trước, mà không đưa ra bất kỳ ý kiến đảm bảo nào về độ tin cậy của thông tin tài chính. Người sử dụng báo cáo kết quả kiểm tra phải tự đánh giá các thủ tục và các phát hiện do kiểm toán viên báo cáo và tự đưa ra kết luận dựa trên kết quả kiểm tra.
07. Báo cáo kết quả kiểm tra chỉ được gửi cho các bên đã cùng tham gia thoả thuận các thủ tục cần phải thực hiện, bởi vì các bên khác không tham gia vào thoả thuận có thể diễn giải sai các kết quả.

Nguyên tắc chung của việc kiểm tra các thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thoả thuận trước

08. **Khi kiểm tra các thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thoả thuận trước, kiểm toán viên phải tuân thủ nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp đã quy định tại Chuẩn mực kiểm toán số 200 "Mục tiêu và nguyên tắc cơ bản chi phối kiểm toán Báo cáo tài chính", gồm:**

- a) Độc lập;
- b) Chính trực;
- c) Khách quan;
- d) Năng lực chuyên môn, tính thận trọng;
- đ) Tính bí mật;
- e) Tư cách nghề nghiệp;
- f) Tuân thủ các chuẩn mực chuyên môn.

Trong một số trường hợp, kiểm toán viên không nhất thiết phải tuân thủ nguyên tắc "Độc lập" trong khi thực hiện kiểm tra các thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thoả thuận trước. Khi kiểm toán viên không phải tuân thủ nguyên tắc "độc lập" thì phải nêu điều này trong báo cáo kết quả kiểm tra.

Xác định các điều khoản của thoả thuận

09. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải đảm bảo với đơn vị được kiểm tra và các bên liên quan khác (những bên sẽ nhận báo cáo kết quả kiểm tra của kiểm toán viên) là các bên đều đã hiểu rõ về các thủ tục và các điều khoản đã thoả thuận. Các vấn đề cần được thoả thuận gồm:**

- Tính chất của công việc kiểm tra các thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thoả thuận trước không phải là kiểm toán báo cáo tài chính hoặc soát xét báo cáo tài chính nên không phải đưa ra ý kiến đảm bảo về độ tin cậy của thông tin tài chính;
- Mục đích của công việc;
- Xác định thông tin tài chính sẽ được kiểm tra trên cơ sở các thủ tục thoả thuận trước;
- Nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục cụ thể sẽ được áp dụng;
- Hình thức báo cáo kết quả kiểm tra;
- Những hạn chế trong việc cung cấp báo cáo kết quả kiểm tra. Trong trường hợp những hạn chế này trái với yêu cầu của pháp luật thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải từ chối.

10. Trong một số trường hợp kiểm toán viên không thể thảo luận các thủ tục với tất cả các bên nhận báo cáo; Ví dụ, khi các thủ tục đã được thoả thuận trước giữa các cơ quan Nhà nước và tổ chức nghề nghiệp kế toán, thì kiểm toán có thể cần nhắc thảo luận các thủ tục sẽ áp dụng với đại diện thích hợp của các bên liên quan hoặc gửi cho họ bản dự thảo báo cáo kết quả kiểm tra sẽ phát hành.

11. Kiểm toán viên phải gửi cho khách hàng một thư cam kết trong đó ghi rõ các điều khoản chính về việc chấp nhận kiểm tra:

- Tóm tắt các thủ tục đã thoả thuận giữa các bên và sẽ được thực hiện;
- Nhắc lại rằng báo cáo kết quả kiểm tra sẽ chỉ được gửi cho các bên xác định đã cùng tham gia thoả thuận các thủ tục cần thực hiện.

Mẫu thư cam kết trình bày trong Phụ lục số 01 của Chuẩn mực này.

Lập kế hoạch

12. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải lập kế hoạch thực hiện kiểm tra các thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thoả thuận trước.**

Hồ sơ kiểm tra

13. Kiểm toán viên phải thu thập và lưu trong hồ sơ kiểm tra mọi tài liệu, thông tin cần thiết liên quan đến cuộc kiểm tra đủ để làm bằng chứng cho báo cáo kết quả kiểm tra và chứng minh rằng việc kiểm tra đã thực hiện theo chuẩn mực này và các điều khoản đã thỏa thuận trong thư cam kết.

Các thủ tục và bằng chứng

14. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thực hiện các thủ tục đã thỏa thuận trước và sử dụng các bằng chứng đã thu thập được làm cơ sở cho báo cáo kết quả kiểm tra.
15. Các phương pháp thu thập bằng chứng áp dụng trong việc kiểm tra thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục đã thỏa thuận trước có thể bao gồm một hoặc các phương pháp sau đây theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán số 500 "Bằng chứng kiểm toán":
- Kiểm tra;
 - Quan sát;
 - Điều tra;
 - Xác nhận;
 - Tính toán lại, so sánh và kiểm tra tính chính xác của các phép tính;
 - Phân tích.

Báo cáo kết quả kiểm tra

16. Báo cáo kết quả kiểm tra các thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thỏa thuận trước cần nêu chi tiết mục đích và các thủ tục thỏa thuận trước của cam kết để người đọc báo cáo có thể hiểu được nội dung và phạm vi công việc đã thực hiện.
17. Báo cáo kết quả kiểm tra các thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thỏa thuận trước gồm các yếu tố sau:
- a) Tên và địa chỉ của công ty kiểm toán;
 - b) Số hiệu báo cáo kết quả kiểm tra;
 - c) Tiêu đề báo cáo kết quả kiểm tra;
 - d) Người nhận báo cáo kết quả kiểm tra;
 - e) Nêu rõ các thủ tục đã thực hiện là các thủ tục đã thỏa thuận với người nhận báo cáo;
 - f) Xác định phạm vi thông tin tài chính và phi tài chính có áp dụng các thủ tục thỏa thuận trước;
 - g) Nêu rõ công việc kiểm tra được thực hiện phù hợp với các quy định của chuẩn mực này;
 - h) Khi không "độc lập" với đơn vị được kiểm tra thì kiểm toán viên cần nêu rõ;
 - i) Xác định mục đích của việc kiểm tra các thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục đã được thỏa thuận trước;
 - j) Danh mục các thủ tục cụ thể đã thực hiện;
 - k) Mô tả các kết quả kiểm tra của kiểm toán viên bao gồm chi tiết các sai sót và các ngoại lệ tìm thấy;
 - l) Nêu rõ rằng các thủ tục đã được thực hiện không phải là các thủ tục của một cuộc kiểm toán hoặc soát xét báo cáo tài chính và do đó không đưa ra ý kiến đảm bảo nào;
 - m) Nêu rõ nếu kiểm toán viên thực hiện các thủ tục bổ sung, thực hiện kiểm toán hoặc soát xét báo cáo tài chính thì đã có thể phát hiện và đưa vào báo cáo các vấn đề khác;
 - n) Nêu rõ báo cáo kết quả kiểm tra chỉ được gửi cho những bên đã cùng thỏa thuận các thủ tục phải thực hiện;
 - o) Nêu rõ (nếu cần) báo cáo kết quả kiểm tra chỉ liên quan đến các yếu tố, tài khoản, khoản mục hoặc thông tin tài chính và phi tài chính xác định mà không liên quan đến toàn bộ báo cáo tài chính của đơn vị;
 - p) Địa điểm và thời gian lập báo cáo;

q) Họ tên, chữ ký và đóng dấu.

Phụ lục số 02 đưa ra ví dụ về báo cáo kết quả kiểm tra đã lập theo cam kết thực hiện các thủ tục thoả thuận trước liên quan đến thông tin tài chính.

Phụ lục số 01
Ví dụ về Thư cam kết đối với việc kiểm tra các thông tin tài chính
trên cơ sở các thủ tục thoả thuận trước

Thư dưới đây được sử dụng để hướng dẫn đoạn 09 của chuẩn mực này và không nhằm đưa ra một thư chuẩn. Thư cam kết cần được thay đổi cho phù hợp với từng yêu cầu và trường hợp cụ thể.

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

THƯ CAM KẾT

Kính gửi: Hội đồng quản trị và Giám đốc Công ty ABC

Thư này để khẳng định với quý Công ty là chúng tôi đã hiểu rõ các điều khoản và mục tiêu của việc kiểm tra các thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thoả thuận trước, tính chất và giới hạn của các dịch vụ mà chúng tôi sẽ cung cấp. Cam kết của chúng tôi sẽ được thực hiện phù hợp với Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 920 "Kiểm tra thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thoả thuận trước" và chúng tôi sẽ chỉ rõ điều này trong báo cáo kết quả kiểm tra sau khi công việc hoàn thành.

Chúng tôi nhất trí thực hiện các thủ tục sau và sẽ báo cáo cho quý Công ty những kết quả kiểm tra từ công việc của chúng tôi:

(Mô tả nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục được thực hiện bao gồm các tham chiếu cụ thể đến các tài liệu và sổ kế toán cần tham khảo, những người cần tiếp xúc và những bên sẽ được yêu cầu xác nhận).

Các thủ tục mà chúng tôi sẽ thực hiện chỉ nhằm giúp đỡ quý Công ty trong việc... (nêu mục tiêu). Báo cáo của chúng tôi chỉ được dành riêng cho quý Công ty sử dụng mà không được sử dụng cho bất kỳ mục đích nào khác.

Các thủ tục mà chúng tôi sẽ thực hiện không phải là một cuộc kiểm toán hoặc soát xét báo cáo tài chính theo chuẩn mực kiểm toán và do đó sẽ không đưa ra ý kiến đảm bảo nào trong báo cáo của chúng tôi.

Chúng tôi tin tưởng vào sự hợp tác của đội ngũ nhân viên của quý Công ty trong việc cung cấp cho chúng tôi tài liệu kế toán và các thông tin cần thiết khác có liên quan đến cam kết của chúng tôi.

Phí dịch vụ của chúng tôi, được tính theo tiến độ công việc và được tính trên cơ sở thời gian cần thiết của các nhân viên thực hiện cam kết cộng với các chi phí khác. Giờ tính phí của mỗi nhân viên thay đổi tùy theo trách nhiệm, kinh nghiệm và năng lực cần thiết.

Đề nghị quý Công ty ký vào thư này và gửi cho chúng tôi để thể hiện sự đồng ý của Quý công ty với các điều khoản mà chúng ta đã thoả thuận thực hiện.

Chấp nhận
Đại diện công ty ABC
Giám đốc
(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)

Hà Nội, ngày ... tháng ... năm...
Công ty kiểm toán
Giám đốc hoặc người đại diện
(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)

Phụ lục số 02

Mẫu Báo cáo kết quả kiểm tra thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thoả thuận trước về khoản Phải trả người bán

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax....

Số:.....

BÁO CÁO KẾT QUẢ KIỂM TRA

Kính gửi: Hội đồng quản trị và Giám đốc công ty ABC

Chúng tôi (*) đã thực hiện các thủ tục kiểm tra đã thoả thuận trước với quý Công ty được ghi dưới đây trong việc kiểm tra tài khoản phải trả người bán của công ty ABC tại ngày... được trình bày trong tài liệu kèm theo (không đưa ra trong ví dụ này). Công việc kiểm tra của chúng tôi được thực

hiện phù hợp với Chuẩn mực kiểm toán số 920 "Kiểm tra các thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thoả thuận trước". Các thủ tục đã được thực hiện như sau:

1. Chúng tôi đã thu thập và kiểm tra danh sách chi tiết các khoản nợ phải trả người bán do công ty ABC lập tại ngày... và so sánh với số dư của tài khoản tương ứng trong Sổ Cái.
2. Chúng tôi đã so sánh danh sách các nhà cung cấp chính kèm theo (không đưa ra trong ví dụ này) và số tiền nợ tại ngày... với tên và số dư tương ứng trong sổ kế toán của Công ty ABC.
3. Chúng tôi đã thu thập thông báo nợ hoặc giấy xác nhận số nợ phải trả tại ngày... của người bán.
4. Chúng tôi đã so sánh thông báo nợ hoặc giấy xác nhận dư nợ của người bán với các số dư ở mục 2 nêu trên. Các trường hợp số liệu không khớp, chúng tôi đã yêu cầu công ty ABC cung cấp bản đối chiếu. Từ các bản đối chiếu, chúng tôi đã xác định và lập danh sách các hoá đơn, giấy báo giảm nợ và các tờ séc người bán chưa nhận được của các khoản nợ có giá trị lớn hơn xxx đ. Chúng tôi đã kiểm tra, xác định và xem xét các hoá đơn, giấy báo nợ nhận được và các tờ séc đã thanh toán sau đó và chúng tôi đã đưa vào Bảng đối chiếu.

Chúng tôi báo cáo kết quả kiểm tra như sau:

- a) Theo thủ tục ghi trong điểm 1, chúng tôi đã phát hiện thêm 1 khoản nợ phải trả người bán chưa được ghi chép và đã bổ sung vào danh sách các khoản nợ phải trả người bán;
- b) Theo thủ tục ghi trong điểm 2, tên và số dư nợ phải trả ghi trong danh sách là khớp với sổ kế toán;
- c) Theo thủ tục ghi trong điểm 3, chúng tôi đã có được Bảng xác nhận nợ của tất cả người bán có liên quan.
- d) Theo thủ tục ghi trong điểm 4, số dư nợ phải trả người bán trong danh sách khớp với xác nhận của người bán, với những số dư có chênh lệch, chúng tôi đã yêu cầu công ty ABC báo cáo đối chiếu và thấy rằng các giấy báo giảm nợ, hoá đơn và các tờ séc với giá trị lớn hơn xxx đ đã được nêu trong Bảng đối chiếu, trừ các yếu tố sau: (Chi tiết các yếu tố).

Vì các thủ tục nêu trên không lập thành một cuộc kiểm toán hoặc soát xét báo cáo tài chính theo chuẩn mực kiểm toán nên chúng tôi không đưa ra ý kiến đảm bảo cho tài khoản nợ phải trả lập tại ngày...

Nếu chúng tôi thực hiện các thủ tục bổ sung hoặc thực hiện một cuộc kiểm toán hoặc soát xét báo cáo tài chính theo chuẩn mực kiểm toán thì chúng tôi có thể phát hiện được các vấn đề khác để báo cáo cho Công ty.

Báo cáo của chúng tôi chỉ sử dụng cho Hội đồng quản trị và Giám đốc Công ty. Báo cáo này không được sử dụng vào mục đích khác, cũng không được phổ biến cho một bên khác. Báo cáo này chỉ liên quan đến những tài khoản và yếu tố nêu trên, không mở rộng ra cho toàn bộ báo cáo tài chính của công ty ABC.

Công ty kiểm toán XYZ
Giám đốc
(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)
Số chứng chỉ KTV.....

là Nội, ngày ... tháng ... năm...
Kiểm toán viên
(Họ và tên, chữ ký)
Số chứng chỉ KTV.....

(*): Có thể ghi rõ tên công ty kiểm toán XYZ.

*
* *

**HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM**

CHUẨN MỰC SỐ 402

**CÁC YẾU TỐ CẦN XEM XÉT KHI KIỂM TOÁN ĐƠN VỊ
CÓ SỬ DỤNG DỊCH VỤ BÊN NGOÀI**

*(Ban hành kèm theo Quyết định số 03/2005/QĐ-BTC
ngày 18 tháng 01 năm 2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc, thủ tục cơ bản đối với công ty kiểm toán và kiểm toán viên khi thực hiện kiểm toán các đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài. Chuẩn mực này cũng đề cập đến báo cáo kiểm toán của tổ chức cung cấp dịch vụ mà công ty kiểm toán và kiểm toán viên có thể phải thu thập.
02. **Công ty kiểm toán và kiểm toán viên phải đánh giá ảnh hưởng của các dịch vụ mà tổ chức bên ngoài cung cấp cho đơn vị được kiểm toán liên quan đến hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ nhằm lập kế hoạch kiểm toán và xây dựng phương pháp tiếp cận có hiệu quả.**
03. Một đơn vị có thể sử dụng dịch vụ do tổ chức hoặc cá nhân (dưới đây gọi chung là tổ chức) bên ngoài cung cấp, như dịch vụ ghi sổ kế toán, dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính, dịch vụ tin học. Một số chính sách, thủ tục và tài liệu của tổ chức dịch vụ có thể là hữu ích trong việc kiểm toán báo cáo tài chính của khách hàng nếu khách hàng sử dụng dịch vụ do tổ chức dịch vụ bên ngoài cung cấp.
04. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính của các đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài và cũng được vận dụng cho kiểm toán thông tin tài chính khác và các dịch vụ có liên quan của công ty kiểm toán.

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ những quy định của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán và cung cấp dịch vụ liên quan.

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

Các thuật ngữ trong Chuẩn mực này được hiểu như sau:

05. *Tổ chức cung cấp dịch vụ*: Là tổ chức được thành lập và hoạt động kinh doanh hoặc cá nhân có đăng ký kinh doanh theo quy định của pháp luật, chịu trách nhiệm cung cấp các dịch vụ cho các đơn vị, tổ chức khác trên cơ sở ký kết hợp đồng cung cấp dịch vụ.
06. *Kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ*: Là kiểm toán viên thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính cho khách hàng là tổ chức cung cấp dịch vụ.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Các yếu tố cần được công ty kiểm toán và kiểm toán viên xem xét

07. Tổ chức cung cấp dịch vụ có thể thiết lập và thực hiện những chính sách và thủ tục ảnh hưởng đến hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị sử dụng dịch vụ. Các chính sách

và thủ tục này có thể hoàn toàn tách biệt với đơn vị sử dụng dịch vụ cả về mặt vật chất cũng như về mặt hoạt động. Trường hợp các dịch vụ của tổ chức bên ngoài chỉ giới hạn ở việc ghi chép và xử lý các giao dịch của đơn vị và đơn vị vẫn là người quyết định và chịu trách nhiệm về các giao dịch này thì đơn vị có thể áp dụng các chính sách và thủ tục được xem là có hiệu quả trong tổ chức của mình. Trường hợp tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện toàn bộ các giao dịch của đơn vị và chịu trách nhiệm về các giao dịch đó thì đơn vị sử dụng dịch vụ có thể tin tưởng vào các chính sách và thủ tục của tổ chức cung cấp dịch vụ.

08. Công ty kiểm toán và kiểm toán viên phải xác định phạm vi của các dịch vụ do tổ chức bên ngoài cung cấp và ảnh hưởng của nó đối với công việc kiểm toán. Để thực hiện công việc này, kiểm toán viên phải xem xét các yếu tố sau:

- Tính chất của các dịch vụ do tổ chức bên ngoài cung cấp;
- Điều kiện của hợp đồng và mối quan hệ giữa đơn vị sử dụng dịch vụ và tổ chức cung cấp dịch vụ;
- Cơ sở dẫn liệu báo cáo tài chính có tính trọng yếu chịu ảnh hưởng bởi việc sử dụng dịch vụ bên ngoài;
- Rủi ro tiềm tàng liên quan đến những cơ sở dẫn liệu này;
- Tác động qua lại giữa hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị sử dụng dịch vụ và của tổ chức cung cấp dịch vụ;
- Các thủ tục kiểm soát nội bộ của đơn vị sử dụng dịch vụ đối với các giao dịch do tổ chức cung cấp dịch vụ xử lý;
- Năng lực và khả năng về tài chính của tổ chức cung cấp dịch vụ, bao gồm cả những tác động có thể có đến đơn vị sử dụng dịch vụ nếu tổ chức này làm sai hoặc bị phá sản;
- Thông tin về tổ chức cung cấp dịch vụ như thông tin ghi trên hướng dẫn người sử dụng và hướng dẫn kỹ thuật;
- Các thông tin có sẵn liên quan đến các kiểm soát chung và kiểm soát hệ thống tin học liên quan đến ứng dụng của đơn vị sử dụng dịch vụ.

Sau khi xem xét các yếu tố trên, công ty kiểm toán và kiểm toán viên kết luận là việc đánh giá các rủi ro kiểm soát không bị ảnh hưởng bởi các hoạt động kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ thì không cần thiết phải áp dụng Chuẩn mực này.

09. Kiểm toán viên phải xem xét Báo cáo kiểm toán của tổ chức cung cấp dịch vụ, của kiểm toán viên nội bộ hoặc của cơ quan quản lý nhằm thu thập thông tin về hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của tổ chức cung cấp dịch vụ cũng như hoạt động và tính hiệu quả của hệ thống này.

10. Nếu công ty kiểm toán và kiểm toán viên kết luận rằng hoạt động của tổ chức cung cấp dịch vụ có ảnh hưởng đáng kể đến hoạt động của đơn vị sử dụng dịch vụ và do đó tác động đến công việc kiểm toán thì công ty kiểm toán và kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ các thông tin để hiểu về hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ và đánh giá rủi ro kiểm soát ở mức độ cao nhất hoặc ở mức thấp hơn, nếu có thực hiện các thủ tục kiểm tra hệ thống kiểm soát nội bộ.

11. Nếu các thông tin thu thập được không đầy đủ, kiểm toán viên phải đề nghị tổ chức cung cấp dịch vụ yêu cầu công ty kiểm toán và kiểm toán viên của mình thực hiện những thủ tục kiểm toán thích hợp để thu thập các thông tin cần thiết, hoặc đến tổ chức cung cấp dịch vụ để thu thập các thông tin trên. Kiểm toán viên muốn đến tổ chức cung cấp dịch vụ phải yêu cầu đơn vị được kiểm toán đề nghị với tổ chức cung cấp dịch vụ cho phép kiểm toán viên tiếp cận các thông tin cần thiết.

12. Kiểm toán viên có thể tìm hiểu và đánh giá hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ có chịu ảnh hưởng của tổ chức cung cấp dịch vụ hay không bằng cách tham khảo Báo cáo kiểm toán của tổ chức cung cấp dịch vụ. Ngoài ra, kiểm toán viên có thể sử dụng báo cáo kiểm toán của tổ chức cung cấp dịch vụ để đánh giá rủi ro kiểm soát liên quan đến những cơ sở dẫn liệu có thể

chịu ảnh hưởng của hệ thống kiểm soát của tổ chức này. **Nếu kiểm toán viên sử dụng báo cáo kiểm toán của tổ chức cung cấp dịch vụ thì phải xem xét năng lực chuyên môn của kiểm toán viên thực hiện dịch vụ đó có đáp ứng yêu cầu kiểm toán cho tổ chức cung cấp dịch vụ hay không.**

13. Kiểm toán viên cần thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp thông qua kiểm tra hệ thống kiểm soát nội bộ để làm cơ sở cho việc đánh giá rằng rủi ro kiểm soát ở mức thấp hơn. Có thể thu thập các bằng chứng này bằng cách:
- Kiểm tra những thủ tục kiểm soát của khách hàng đối với các hoạt động của tổ chức cung cấp dịch vụ.
 - Thu thập báo cáo kiểm toán của tổ chức cung cấp dịch vụ để tham khảo ý kiến về tính hiệu quả và sự vận hành của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của tổ chức này đối với những phần hành được xem xét trong kiểm toán.
 - Thực hiện kiểm tra các thủ tục kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ.

Báo cáo kiểm toán của tổ chức cung cấp dịch vụ

14. **Trường hợp công ty kiểm toán và kiểm toán viên sử dụng báo cáo kiểm toán của tổ chức cung cấp dịch vụ do công ty kiểm toán và kiểm toán viên khác thực hiện thì phải xem xét tính chất và nội dung của báo cáo này.**

15. Báo cáo kiểm toán của tổ chức cung cấp dịch vụ thường có 2 loại:

Loại A - Báo cáo về tính phù hợp của thiết kế hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ

- a) Mô tả về hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của tổ chức cung cấp dịch vụ, thường là do Ban Giám đốc của tổ chức này lập, và
- b) Ý kiến của công ty kiểm toán và kiểm toán viên rằng:
- i) Mô tả trên là đúng;
 - ii) Hệ thống kiểm soát đã và đang hoạt động; và
 - iii) Hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ được thiết kế phù hợp nhằm đạt được các mục tiêu đề ra.

Loại B - Báo cáo về tính phù hợp của thiết kế và về tính hiệu quả của hoạt động

- a) Mô tả hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của tổ chức cung cấp dịch vụ, thường là do Ban Giám đốc của tổ chức này lập; và
- b) Ý kiến của công ty kiểm toán và kiểm toán viên rằng:
- i) Mô tả trên là đúng;
 - ii) Hệ thống kiểm soát đã và đang hoạt động;
 - iii) Hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ được thiết kế phù hợp nhằm đạt được các mục tiêu đề ra; và
 - iv) Hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ hoạt động hữu hiệu dựa trên cơ sở kết quả của việc kiểm tra các thủ tục kiểm soát. Ngoài ý kiến về sự hoạt động hữu hiệu của các hệ thống này, công ty kiểm toán và kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ cần chỉ ra các thủ tục kiểm toán đã tiến hành và kết quả của các thủ tục kiểm toán đó.

Báo cáo kiểm toán của tổ chức cung cấp dịch vụ do công ty kiểm toán và kiểm toán viên khác thực hiện thường phải nêu rõ giới hạn phạm vi sử dụng báo cáo (thường cho Ban Giám đốc và các khách hàng của tổ chức, cũng như công ty kiểm toán và kiểm toán viên của các khách hàng này).

16. **Công ty kiểm toán và kiểm toán viên phải xem xét phạm vi công việc thực hiện bởi công ty kiểm toán và kiểm toán viên khác cho tổ chức cung cấp dịch vụ và phải đánh giá xem báo cáo này có hữu ích và thích hợp không.**

17. Báo cáo thuộc "Loại A" có thể hữu ích hơn cho công ty kiểm toán và kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ trong việc tìm hiểu và đánh giá hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ nhưng kiểm toán viên không thể chỉ căn cứ trên báo cáo loại này để đánh giá là rủi ro kiểm soát ở mức độ thấp hơn.
18. Báo cáo thuộc "Loại B" có thể được dùng làm căn cứ để đánh giá rủi ro kiểm soát ở mức độ thấp hơn, vì việc kiểm tra các thủ tục kiểm soát đã được thực hiện. Trường hợp này kiểm toán viên phải xem xét 2 vấn đề:
- a) Những thử nghiệm kiểm soát mà công ty kiểm toán và kiểm toán viên khác thực hiện cho tổ chức cung cấp dịch vụ có thích hợp đối với những giao dịch của đơn vị hay không (các cơ sở dẫn liệu trọng yếu trong báo cáo tài chính của khách hàng);
 - b) Việc kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ kiểm tra các thủ tục kiểm soát cũng như kết quả của chúng có thỏa đáng hay không. Đối với vấn đề này, có hai điều quan trọng cần tính đến là chu kỳ của các cuộc kiểm tra và khoảng thời gian đã qua của kiểm tra mới được thực hiện.
19. **Đối với những thử nghiệm kiểm soát và các kết quả đạt được mà kiểm toán viên có thể sử dụng, công ty kiểm toán và kiểm toán viên phải xác định tính chất, lịch trình và phạm vi của các thủ tục này có cung cấp đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hiệu quả của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ hay không để làm cơ sở cho việc đánh giá rủi ro kiểm soát.**
20. Kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ có thể thực hiện các thử nghiệm kiểm soát theo yêu cầu của kiểm toán viên và được đơn vị sử dụng dịch vụ, công ty kiểm toán, tổ chức cung cấp dịch vụ và công ty kiểm toán của tổ chức cung cấp dịch vụ thỏa thuận.
21. **Công ty kiểm toán và kiểm toán viên có thể sử dụng Báo cáo kiểm toán của tổ chức cung cấp dịch vụ nhưng không được đề cập đến bất kỳ thông tin nào về báo cáo kiểm toán của tổ chức cung cấp dịch vụ trong báo cáo kiểm toán của mình.**

*
* *

HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỰC SỐ 620

SỬ DỤNG TƯ LIỆU CỦA CHUYÊN GIA

*(Ban hành kèm theo Quyết định số 03/2005/QĐ-BTC
ngày 18 tháng 01 năm 2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc và thủ tục cơ bản trong việc sử dụng tư liệu của chuyên gia như một bằng chứng kiểm toán khi kiểm toán báo cáo tài chính.

02. Khi sử dụng tư liệu của chuyên gia trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp để đảm bảo rằng các tư liệu đó đáp ứng được mục đích của cuộc kiểm toán.

03. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính và được vận dụng khi kiểm toán các thông tin tài chính khác và các dịch vụ liên quan của công ty kiểm toán.

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ các quy định của chuẩn mực này khi sử dụng tư liệu của chuyên gia trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.

Đơn vị được kiểm toán và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về chuẩn mực này để phối hợp công việc và xử lý các mối quan hệ trong việc sử dụng tư liệu của chuyên gia khi kiểm toán báo cáo tài chính.

Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

04. Chuyên gia: Là một cá nhân hoặc một tổ chức có năng lực, kiến thức và kinh nghiệm chuyên môn cao trong một lĩnh vực riêng biệt ngoài lĩnh vực kế toán và kiểm toán.

05. Chuyên gia có thể:

- a) Do đơn vị được kiểm toán mời tham gia;
- b) Do công ty kiểm toán mời tham gia;
- c) Là nhân viên của đơn vị được kiểm toán;
- d) Là nhân viên của công ty kiểm toán;
- đ) Là tổ chức hoặc cá nhân bên ngoài đơn vị được kiểm toán và bên ngoài công ty kiểm toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Xác định sự cần thiết phải sử dụng tư liệu của chuyên gia

06. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán có thể thu thập các bằng chứng kiểm toán dưới dạng báo cáo, ý kiến, đánh giá và giải trình của chuyên gia, như:

- Đánh giá một số loại tài sản như đất đai, công trình xây dựng, máy móc thiết bị, tác phẩm nghệ thuật và đá quý;
- Xác định thời gian sử dụng hữu ích còn lại của máy móc, thiết bị;
- Xác định số lượng và hiện trạng của tài sản như quặng tồn trữ, vỉa quặng, trữ lượng dầu mỏ;
- Đánh giá giá trị theo phương pháp hoặc kỹ thuật chuyên biệt, như đánh giá theo giá trị hiện tại;
- Đánh giá công việc đã hoàn thành và khối lượng công việc còn phải thực hiện đối với những hợp đồng dở dang;
- Ý kiến của luật sư về cách diễn giải các hợp đồng và luật pháp.

07. Trong trường hợp thấy cần thiết phải sử dụng tư liệu của chuyên gia, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xem xét đến:

- a) Tính trọng yếu của khoản mục cần được xem xét trong báo cáo tài chính;
- b) Rủi ro có sai sót do tính chất và mức độ phức tạp của khoản mục đó;
- c) Số lượng và chất lượng của các bằng chứng kiểm toán khác có thể thu thập được.

Năng lực và tính khách quan của chuyên gia

08. Khi có kế hoạch sử dụng tư liệu của chuyên gia thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xác định năng lực chuyên môn của chuyên gia này. Kiểm toán viên cần xem xét đến:

- a) Chuyên môn, nghiệp vụ, văn bằng, hoặc là thành viên của tổ chức nghề nghiệp;

b) Kinh nghiệm và danh tiếng của chuyên gia trong lĩnh vực mà kiểm toán viên và công ty kiểm toán muốn xin ý kiến chuyên môn.

09. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần phải đánh giá tính khách quan của chuyên gia.

Rủi ro do thiếu tính khách quan trong tư liệu của chuyên gia sẽ là rất cao nếu:

- a) Chuyên gia là nhân viên của đơn vị được kiểm toán hoặc nhân viên của công ty kiểm toán;
- b) Chuyên gia có mối quan hệ về kinh tế (như đầu tư, góp vốn liên doanh, vay mượn...) hoặc có quan hệ tình cảm (như có bố, mẹ, vợ, chồng, con, anh, chị, em ruột... của người có trách nhiệm quản lý điều hành..., kê cả kế toán trưởng) với đơn vị được kiểm toán.

10. Nếu có nghi vấn về năng lực và tính khách quan của chuyên gia thì kiểm toán viên cần phải trình bày nghi vấn của mình với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán và xác định xem liệu có thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp với các tư liệu của chuyên gia hay không? Trường hợp này, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần phải thực hiện thủ tục kiểm toán bổ sung hoặc phải thu thập thêm bằng chứng kiểm toán dựa trên các tư liệu của chuyên gia khác.

Phạm vi công việc của chuyên gia

11. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm chứng minh rằng công việc của chuyên gia có thể đáp ứng được mục đích của cuộc kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán có thể thu thập được bằng cách xem xét điều khoản tham chiếu của hợp đồng công việc, giấy giao việc của đơn vị với chuyên gia. Các tài liệu này có thể đề cập đến các nội dung sau:

- Mục tiêu và phạm vi công việc của chuyên gia;
- Mô tả khái quát cũng như cụ thể các vấn đề mà kiểm toán viên yêu cầu được đưa ra trong báo cáo của chuyên gia;
- Mục đích của kiểm toán viên và công ty kiểm toán trong việc sử dụng tư liệu của chuyên gia cũng như khả năng cung cấp thông tin của chuyên gia cho bên thứ ba;
- Phạm vi, điều kiện của chuyên gia trong việc tiếp cận, tham khảo các thông tin, tài liệu cần thiết;
- Xác định mối quan hệ giữa chuyên gia và đơn vị được kiểm toán (nếu có);
- Yêu cầu tính bảo mật của các thông tin về đơn vị được kiểm toán;
- Thông tin liên quan đến các giả thiết và phương pháp mà chuyên gia cần phải sử dụng đến, cũng như sự nhất quán của các giả thiết và phương pháp này với các giả thiết và phương pháp được áp dụng trong những năm trước.

Nếu những nội dung kể trên không được xác định rõ trong hợp đồng công việc, giấy giao việc cho chuyên gia thì kiểm toán viên cần trao đổi trực tiếp với chuyên gia để thu thập các bằng chứng về những điểm này.

Đánh giá công việc của chuyên gia

12. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần phải xác định xem các tư liệu của chuyên gia có đảm bảo là một bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến cơ sở dẫn liệu đang được xem xét của báo cáo tài chính hay không. Để thực hiện được điều này, kiểm toán viên cần phải xác định xem kết quả công việc của chuyên gia có được phản ánh một cách đúng đắn trong báo cáo tài chính, hoặc có hỗ trợ cho cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính đó hay không, đồng thời xem xét:

- Nguồn dữ liệu được sử dụng;
- Các giả thiết và phương pháp được sử dụng; sự nhất quán với các giả thiết và phương pháp được áp dụng trong những năm trước;
- Xem xét kết quả công việc của chuyên gia dựa trên hiểu biết của kiểm toán viên về hoạt động của đơn vị và dựa trên kết quả của những thủ tục kiểm toán khác.

13. Khi kiểm toán viên xem xét nguồn dữ liệu mà chuyên gia sử dụng có thích hợp hay không, thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần phải thực hiện các thủ tục sau:
- Phỏng vấn chuyên gia về các thủ tục mà chuyên gia đã thực hiện để đánh giá nguồn dữ liệu đã sử dụng có phù hợp, đầy đủ và đáng tin cậy hay không.
 - Kiểm tra hoặc xem xét lại các dữ liệu mà chuyên gia đã sử dụng.
14. Các chuyên gia chịu trách nhiệm về sự phù hợp và hợp lý của các giả thiết, các phương pháp được sử dụng cũng như việc áp dụng các giả thiết và các phương pháp này. Do không có chuyên môn về các lĩnh vực mà chuyên gia xem xét nên kiểm toán viên và công ty kiểm toán không thể dễ phân bác các giả thiết và phương pháp mà chuyên gia đã sử dụng. Vì vậy, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần phải tìm hiểu trên cơ sở hiểu biết của mình về hoạt động của đơn vị được kiểm toán và theo kết quả của các thủ tục kiểm toán khác để xác định xem các giả thiết và phương pháp này có thích hợp hay không.
15. **Nếu kết quả công việc của chuyên gia không cung cấp được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hoặc kết quả này lại không phù hợp với các bằng chứng kiểm toán khác đã thu thập được, thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần phải xác định nguyên nhân của những khác biệt.** Để thực hiện việc này, kiểm toán viên có thể trao đổi với Ban Giám đốc của đơn vị được kiểm toán và với chuyên gia, và có thể thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung, hoặc mời một chuyên gia khác hoặc sửa đổi báo cáo kiểm toán của mình.

Tư liệu của chuyên gia được dẫn chứng trong báo cáo kiểm toán

16. **Khi phát hành báo cáo kiểm toán với ý kiến chấp nhận toàn phần, kiểm toán viên không được đề cập đến công việc của chuyên gia** vì người sử dụng báo cáo kiểm toán sẽ hiểu lầm là có sự chia sẻ trách nhiệm hoặc là có ý kiến ngoại trừ.
17. Nếu dựa trên tư liệu của chuyên gia mà kiểm toán viên và công ty kiểm toán phát hành báo cáo kiểm toán không chấp nhận toàn phần thì kiểm toán viên có thể đề cập đến tư liệu của chuyên gia (trong đó nêu tên và phạm vi công việc của chuyên gia) để giải thích việc phát hành báo cáo kiểm toán không chấp nhận toàn phần. Trường hợp này, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần phải được sự đồng ý trước của chuyên gia. Nếu chuyên gia từ chối không chấp nhận nhưng kiểm toán viên và công ty kiểm toán lại xét thấy cần phải đưa ra các tư liệu của chuyên gia để dẫn chứng, thì kiểm toán viên cần phải tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật.

*

* *

HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỰC SỐ 710

THÔNG TIN CÓ TÍNH SO SÁNH

*(Ban hành kèm theo Quyết định số 03/2005/QĐ-BTC
ngày 18 tháng 01 năm 2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc, thủ tục liên quan đến trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán trong việc xem xét các thông tin có tính so sánh trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.

Chuẩn mực này không áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính tóm tắt được đính kèm với báo cáo tài chính được kiểm toán.

02. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xác định xem các thông tin có tính so sánh, xét trên các khía cạnh trọng yếu, có phù hợp với các chuẩn mực kế toán Việt Nam áp dụng cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính được kiểm toán hay không.**

03. Các thông tin có tính so sánh trong báo cáo tài chính có thể được trình bày dưới dạng số liệu (như tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh, lưu chuyển tiền tệ) và các giải trình trong Thuyết minh báo cáo tài chính của đơn vị trong nhiều năm tài chính phụ thuộc vào chuẩn mực kế toán về trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Phương pháp trình bày thông tin có tính so sánh nêu trong Chuẩn mực kiểm toán này, gồm:

- *Phương pháp dữ liệu tương ứng*: Số liệu và các giải trình trình bày trong thuyết minh của kỳ liên quan đến kỳ trước là một phần của báo cáo tài chính kỳ hiện tại, và phải được xem xét trong mối liên hệ với số liệu và các thông tin khác trong thuyết minh báo cáo tài chính kỳ hiện tại (được gọi là "dữ liệu của kỳ hiện tại" trong khuôn khổ của chuẩn mực này). Các dữ liệu tương ứng không được trình bày như một báo cáo tài chính hoàn chỉnh và độc lập, mà là một phần của báo cáo tài chính của kỳ hiện tại được xem xét trong mối liên quan với số liệu của kỳ hiện tại;

- *Phương pháp báo cáo tài chính mang tính so sánh*: Số liệu và các giải trình nêu trong thuyết minh của kỳ liên quan đến các kỳ trước được trình bày cùng với báo cáo tài chính của kỳ hiện tại với mục đích so sánh, nhưng không được coi là một phần của báo cáo tài chính của kỳ hiện tại.

(Phụ lục số 01 quy định nội dung tóm tắt của báo cáo tài chính mang tính so sánh).

04. Khi các thông tin có tính so sánh đã được trình bày phù hợp với quy định của chuẩn mực kế toán chung cho báo cáo tài chính thì báo cáo kiểm toán chỉ còn các điểm khác biệt sau:

- a) Đối với dữ liệu tương ứng, báo cáo của kiểm toán viên chỉ đề cập đến báo cáo tài chính của kỳ hiện tại;
- b) Đối với báo cáo tài chính mang tính so sánh, báo cáo của kiểm toán viên phải đề cập đến tất cả các kỳ được trình bày trong báo cáo tài chính được kiểm toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Dữ liệu tương ứng

Trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán

05. **Kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để có được sự đảm bảo các dữ liệu tương ứng thỏa mãn yêu cầu của các chuẩn mực kế toán.** Phạm vi của các thủ tục kiểm toán áp dụng cho các dữ liệu tương ứng hẹp hơn rất nhiều so với kiểm toán các số liệu của kỳ hiện tại và thường chỉ giới hạn ở mức độ đảm bảo hợp lý rằng các số liệu tương ứng đã được trình bày đúng và phân loại thích hợp. Điều này yêu cầu kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải đánh giá xem:

- a) Các nguyên tắc kế toán áp dụng với dữ liệu tương ứng có nhất quán với các nguyên tắc của kỳ hiện tại không (hoặc đã có sự điều chỉnh giải thích cần thiết trong Thuyết minh báo cáo tài chính); và
- b) Dữ liệu tương ứng có phù hợp với số liệu và các giải trình trong thuyết minh báo cáo tài chính của kỳ trước hay đã có các điều chỉnh giải thích cần thiết trong thuyết minh báo cáo tài chính của kỳ hiện tại.

06. Nếu báo cáo tài chính của kỳ trước đã được kiểm toán viên và công ty kiểm toán khác kiểm toán, kiểm toán viên hiện tại phải đánh giá xem các dữ liệu tương ứng có đáp ứng yêu cầu nêu trong Đoạn 05 Chuẩn mực này và áp dụng các thủ tục kiểm toán quy định nêu trong Chuẩn mực kiểm toán 510 "Kiểm toán năm đầu tiên - số dư đầu năm tài chính".
07. Nếu báo cáo tài chính của kỳ trước không được kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải đánh giá xem các dữ liệu tương ứng có đáp ứng yêu cầu nêu trong Đoạn 05 Chuẩn mực này và áp dụng những thủ tục kiểm toán quy định trong Chuẩn mực kiểm toán 510 "Kiểm toán năm đầu tiên - số dư đầu năm tài chính".
08. Khi kiểm toán Báo cáo tài chính cho năm hiện tại, nếu phát hiện được sai sót trọng yếu trong dữ liệu tương ứng, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung tùy từng trường hợp cụ thể.

Báo cáo của kiểm toán viên và công ty kiểm toán

09. **Đối với các dữ liệu tương ứng, kiểm toán viên và công ty kiểm toán sẽ không đề cập đến các dữ liệu so sánh trong báo cáo kiểm toán của mình, vì ý kiến của kiểm toán viên về báo cáo tài chính năm hiện tại đã bao gồm cả các dữ liệu tương ứng.**
10. **Báo cáo của kiểm toán viên và công ty kiểm toán chỉ đề cập cụ thể đến các dữ liệu tương ứng trong các trường hợp mô tả ở các đoạn 11, 12, 14b và từ 15 đến 18.**
11. **Khi báo cáo kiểm toán của năm tài chính trước có ý kiến chấp nhận từng phần, ý kiến từ chối hoặc ý kiến không chấp nhận và nguyên nhân dẫn đến ý kiến trên là:**
 - a) **Tồn tại của năm trước không được giải quyết, làm ảnh hưởng đến số liệu của kỳ hiện tại thì báo cáo kiểm toán năm hiện tại cũng phải được sửa đổi liên quan đến tồn tại trong dữ liệu tương ứng; hoặc**
 - b) **Tồn tại của năm trước chưa được giải quyết nhưng không làm ảnh hưởng đến số liệu của kỳ hiện tại thì báo cáo kiểm toán năm hiện tại cũng phải được sửa đổi liên quan đến tồn tại trong các dữ liệu tương ứng.**
12. Khi báo cáo kiểm toán của năm tài chính trước đưa ra ý kiến dạng chấp nhận từng phần, ý kiến từ chối hoặc ý kiến trái ngược và những vấn đề dẫn đến sự sửa đổi ý kiến kiểm toán đã được giải quyết và được xử lý một cách thích hợp trong báo cáo tài chính năm nay thì báo cáo kiểm toán của kỳ hiện tại thường không đề cập đến sự sửa đổi của kỳ trước đó. Tuy nhiên, nếu vấn đề này là trọng yếu đối với kỳ hiện tại, kiểm toán viên có thể bổ sung đoạn lưu ý đến trường hợp này.
13. Khi kiểm toán báo cáo tài chính của kỳ hiện tại, trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể phát hiện thấy sai sót trọng yếu có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính của kỳ trước trong khi báo cáo kiểm toán của kỳ đó đã được phát hành với ý kiến chấp nhận toàn phần.
14. **Khi xảy ra trường hợp này (đoạn 13), kiểm toán viên phải áp dụng những thủ tục quy định trong Chuẩn mực kiểm toán 560 "Các sự kiện phát sinh sau ngày khóa sổ kế toán lập báo cáo tài chính" và:**
 - a) **Nếu báo cáo tài chính của kỳ trước đã được sửa đổi và công bố lại cùng với báo cáo kiểm toán mới, kiểm toán viên phải đảm bảo rằng các dữ liệu tương ứng là phù hợp với báo cáo tài chính đã sửa đổi; hoặc**
 - b) **Nếu báo cáo tài chính của kỳ trước không được sửa đổi và công bố lại, và các dữ liệu tương ứng cũng không được điều chỉnh phù hợp/hoặc các giải trình đưa ra trong thuyết minh là không đầy đủ, kiểm toán viên phải phát hành một báo cáo kiểm toán sửa đổi của kỳ hiện tại trong đó trình bày phần dữ liệu tương ứng cần sửa đổi.**
15. Trong trường hợp mô tả ở đoạn 13, nếu báo cáo tài chính của kỳ trước không được sửa đổi và báo cáo kiểm toán không được phát hành lại, nhưng các dữ liệu tương ứng đã được điều chỉnh phù hợp và các giải trình được đưa ra đầy đủ trong phần thuyết minh báo cáo tài chính của kỳ hiện tại, thì kiểm toán viên có thể bổ sung một đoạn lưu ý đến trường hợp này và tham chiếu đến thuyết minh tương ứng. Đồng thời, kiểm toán viên

phải xem xét lại theo các quy định tại Chuẩn mực 560 "Các sự kiện phát sinh sau ngày khóa sổ kế toán lập báo cáo tài chính".

Các yêu cầu bổ sung đối với kiểm toán viên và công ty kiểm toán mới

Báo cáo tài chính năm trước được kiểm toán viên và công ty kiểm toán khác kiểm toán

16. Trong báo cáo kiểm toán năm hiện tại, kiểm toán viên mới được quyền đề cập đến báo cáo kiểm toán năm trước về các dữ liệu tương ứng. **Nếu kiểm toán viên mới quyết định đề cập đến báo cáo kiểm toán năm trước thì phải nêu trong báo cáo kiểm toán của mình rằng:**

- a) Báo cáo tài chính năm trước đã được kiểm toán viên khác kiểm toán;
- b) Dạng ý kiến của kiểm toán viên năm trước và nếu ý kiến này đã được sửa đổi thì nêu nguyên nhân của việc sửa đổi đó;
- c) Ngày lập báo cáo kiểm toán đó.

Báo cáo tài chính năm trước không được kiểm toán

17. **Nếu báo cáo tài chính năm trước không được kiểm toán, kiểm toán viên mới phải nêu trong báo cáo của mình là các dữ liệu tương ứng đã không được kiểm toán.** Tuy nhiên, trường hợp này kiểm toán viên vẫn phải thực hiện những thủ tục kiểm toán thích hợp đối với số dư đầu kỳ của kỳ hiện tại. Báo cáo tài chính cũng phải nêu rõ là các dữ liệu tương ứng đã không được kiểm toán.

18. **Trường hợp kiểm toán viên mới phát hiện thấy có sai sót trọng yếu trong dữ liệu tương ứng, kiểm toán viên mới phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán điều chỉnh lại các dữ liệu này. Nếu Ban Giám đốc từ chối, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải sửa đổi báo cáo kiểm toán năm hiện tại cho phù hợp.**

Báo cáo tài chính mang tính so sánh

Trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán

19. Kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để có thể kết luận rằng báo cáo tài chính mang tính so sánh đã đáp ứng yêu cầu của các chuẩn mực kế toán. Điều này đòi hỏi kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải đánh giá xem:

- a) Chính sách kế toán của kỳ trước có nhất quán với chính sách kế toán của kỳ này hay không; các điều chỉnh cần thiết và các trình bày có được thực hiện hay không.
- b) Các số liệu năm trước được trình bày trong báo cáo tài chính năm nay có thống nhất với số liệu và các giải trình trong báo cáo tài chính năm trước hay không và các điều chỉnh hoặc giải trình cần thiết đã được thực hiện hay chưa.

20. Nếu báo cáo tài chính năm trước được kiểm toán viên và công ty kiểm toán khác kiểm toán, kiểm toán viên hiện tại phải đánh giá xem báo cáo tài chính mang tính so sánh có đáp ứng được các yêu cầu nêu ở đoạn 19 trên đây không và kiểm toán viên phải thực hiện theo quy định tại Chuẩn mực kiểm toán 510 "Kiểm toán năm đầu tiên - số dư đầu năm tài chính".

21. Nếu báo cáo tài chính năm trước chưa được kiểm toán, kiểm toán viên vẫn phải đánh giá xem báo cáo tài chính mang tính so sánh có đáp ứng được các yêu cầu nêu ở đoạn 19 trên đây không và kiểm toán viên phải thực hiện theo quy định tại Chuẩn mực kiểm toán 510 "Kiểm toán năm đầu tiên - số dư đầu năm tài chính".

22. Khi kiểm toán năm hiện tại, nếu biết được khả năng có sai sót trọng yếu trong các số liệu của báo cáo tài chính năm trước thì kiểm toán viên cần phải thực hiện các thủ tục bổ sung cho phù hợp với từng trường hợp cụ thể.

Báo cáo của kiểm toán viên và công ty kiểm toán

23. Đối với báo cáo tài chính mang tính so sánh, kiểm toán viên cần phát hành báo cáo kiểm toán, trong đó xác định một cách cụ thể đến dữ liệu mang tính so sánh, vì ý kiến của kiểm toán viên được đưa ra cho từng báo cáo tài chính của mỗi năm. Báo cáo của kiểm toán viên về báo cáo tài chính mang tính so sánh áp dụng cho từng báo cáo tài chính được trình bày

riêng rẽ cho nên kiểm toán viên và công ty kiểm toán có thể đưa ra ý kiến chấp nhận từng phần, ý kiến trái ngược hoặc ý kiến từ chối, hoặc thêm đoạn lưu ý đối với một hoặc các báo cáo tài chính của một năm hoặc một số năm, đồng thời có thể đưa ra các ý kiến kiểm toán khác nhau đối với báo cáo tài chính mang tính so sánh khác nhau.

- 24. Trường hợp kiểm toán viên và công ty kiểm toán đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính năm trước trong báo cáo kiểm toán năm nay khác với ý kiến đã đưa ra trong báo cáo kiểm toán năm trước thì kiểm toán viên phải giải thích lý do chính của sự khác biệt này bằng cách thêm một đoạn lưu ý trong báo cáo kiểm toán.** Trường hợp này xảy ra khi kiểm toán năm hiện tại, kiểm toán viên phát hiện được các sự kiện có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính của năm trước.

Các yêu cầu bổ sung đối với kiểm toán viên và công ty kiểm toán mới

Trường hợp báo cáo tài chính năm trước dùng để so sánh được kiểm toán viên và công ty kiểm toán khác kiểm toán

- 25. Nếu báo cáo tài chính năm trước dùng để so sánh được kiểm toán viên và công ty kiểm toán khác kiểm toán:**

- a) **Kiểm toán viên năm trước có thể phát hành lại báo cáo kiểm toán năm trước, còn kiểm toán viên mới chỉ phát hành báo cáo kiểm toán cho năm nay; hoặc**
- b) **Kiểm toán viên mới phải nêu trong báo cáo kiểm toán của mình là báo cáo tài chính năm trước được kiểm toán viên khác kiểm toán và nêu rõ:**
 - i) **Báo cáo tài chính năm trước đã được công ty kiểm toán khác kiểm toán;**
 - ii) **Dạng ý kiến mà kiểm toán viên năm trước đã phát hành. Nếu đó là báo cáo kiểm toán dạng không chấp nhận toàn phần, thì cần nêu lý do của việc không chấp nhận toàn phần đó;**
 - iii) **Ngày lập báo cáo kiểm toán đó.**

26. Khi kiểm toán báo cáo tài chính năm hiện tại, trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể phát hiện ra sai sót trọng yếu có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính năm trước, nhưng kiểm toán viên năm trước vẫn đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần.

- 27. Trong trường hợp này, kiểm toán viên mới phải trao đổi với Ban Giám đốc, phải tiếp xúc với kiểm toán viên năm trước để đề nghị điều chỉnh báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán năm trước. Nếu kiểm toán viên năm trước đồng ý lập một báo cáo kiểm toán mới về báo cáo tài chính năm trước sau khi đã được điều chỉnh, kiểm toán viên mới phải thực hiện theo các thủ tục nêu trong đoạn 25.**

28. Theo trường hợp mô tả ở đoạn 26, nếu kiểm toán viên năm trước không đồng ý với những điều chỉnh và từ chối lập báo cáo kiểm toán mới, thì kiểm toán viên hiện tại có thể nêu ra trong đoạn mở đầu của báo cáo kiểm toán là kiểm toán viên năm trước đã phát hành báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính năm trước trước khi báo cáo tài chính này được điều chỉnh. Ngoài ra, nếu kiểm toán viên mới được yêu cầu kiểm toán và thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết để có được đảm bảo rằng các điều chỉnh là thích hợp, kiểm toán viên mới có thể nêu trong báo cáo kiểm toán của mình đoạn như sau:

"Chúng tôi đã kiểm tra các điều chỉnh được nêu trong Thuyết minh X để sửa đổi lại báo cáo tài chính của năm 20X0. Theo ý kiến của chúng tôi, các điều chỉnh này là phù hợp và đã được thực hiện đúng đắn".

Trường hợp báo cáo tài chính năm trước không được kiểm toán

- 29. Nếu báo cáo tài chính năm trước không được kiểm toán, kiểm toán viên hiện tại phải nêu rõ trong báo cáo kiểm toán của mình là phần báo cáo tài chính mang tính so sánh đã không được kiểm toán.** Tuy nhiên, trường hợp này kiểm toán viên có nghĩa vụ thực hiện những thủ tục kiểm toán thích hợp đối với các số dư đầu năm của năm hiện tại. Báo cáo tài chính cũng phải nêu rõ là báo cáo tài chính mang tính so sánh đã không được kiểm toán.

- 30.** Trong trường hợp phát hiện có sai sót trọng yếu trong các số liệu năm trước chưa được kiểm toán thì kiểm toán viên hiện tại phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sửa đổi lại các thông tin này. Nếu Ban Giám đốc từ chối, kiểm toán viên phải sửa đổi báo cáo kiểm toán cho phù hợp.

Phụ lục 01

TÓM TẮT NỘI DUNG BÁO CÁO TÀI CHÍNH MANG TÍNH SO SÁNH

01. Các dữ liệu mang tính so sánh của một hay nhiều năm trước sẽ cung cấp cho người sử dụng báo cáo tài chính những thông tin cần thiết để xác định xu hướng và biến động của đơn vị trong các năm sau.
02. Chuẩn mực kế toán quy định thông tin trên báo cáo tài chính phải nhất quán và có thể so sánh được. Thông tin có thể so sánh phải có những đặc điểm chung và việc so sánh chúng thường là về định lượng. Sự nhất quán thể hiện mối liên hệ giữa hai số liệu kế toán, ví dụ: nhất quán trong việc áp dụng cùng một nguyên tắc kế toán từ năm nay sang năm sau; nhất quán về độ dài của một kỳ báo cáo... là một điều kiện tiền đề cho việc so sánh.
03. Có hai phương pháp thực hiện việc lập và trình bày báo cáo tài chính đối với các thông tin có tính so sánh: Phương pháp dữ liệu tương ứng và phương pháp báo cáo tài chính mang tính so sánh.
04. Khi trình bày theo phương pháp dữ liệu tương ứng, các dữ liệu tương ứng của một hoặc nhiều kỳ trước là một bộ phận của báo cáo tài chính kỳ hiện tại và phải được xem xét trong mối liên hệ với các giá trị và thông tin khác của kỳ hiện tại. Giá trị và thông tin tương ứng có thể được trình bày ở mức độ tổng hợp hoặc chi tiết tùy thuộc vào tính thích đáng của các dữ liệu kỳ hiện tại.
05. Khi thực hiện phương pháp báo cáo tài chính mang tính so sánh, báo cáo tài chính mang tính so sánh của một hay nhiều kỳ trước được coi là những báo cáo tài chính riêng biệt. Do vậy, mức độ chi tiết của thông tin đưa ra trong báo cáo tài chính mang tính so sánh (bao gồm toàn bộ các báo cáo tổng kết, các thông tin trong thuyết minh, các ghi chú cuối trang và các báo cáo phân tích khác nếu chúng thích đáng) là tương đương với mức độ chi tiết của thông tin trong báo cáo tài chính của kỳ hiện tại.

Phụ lục 02

VÍ DỤ BÁO CÁO KIỂM TOÁN (Các thông tin có tính so sánh)

Ví dụ 01: Báo cáo tương ứng với tình huống mô tả trong Đoạn 11a

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ
Địa chỉ, điện thoại, fax, e.mail
Số:.....

BÁO CÁO KIỂM TOÁN
VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH NĂM ... CỦA CÔNG TY ABC

Kính gửi: Hội đồng quản trị và Giám đốc Công ty ABC

Chúng tôi (*) đã kiểm toán Bảng cân đối kế toán kèm theo của công ty ABC lập ngày 31/12/20X1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và Thuyết minh báo cáo tài chính của năm tài chính kết thúc vào ngày trên. Việc lập và trình bày Báo cáo tài chính này thuộc trách nhiệm của Ban Giám đốc công ty. Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về các báo cáo này dựa trên kết quả kiểm toán của chúng tôi.

Cơ sở ý kiến:

Chúng tôi đã thực hiện công việc kiểm toán Báo cáo tài chính theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu công việc kiểm toán lập kế hoạch và thực hiện để có sự đảm bảo hợp lý rằng Báo cáo tài chính không còn chứa đựng các sai sót trọng yếu. Chúng tôi đã thực hiện việc kiểm tra theo phương pháp chọn mẫu và áp dụng các thử nghiệm cần thiết, các bằng chứng xác minh những thông tin trong Báo cáo tài chính; đánh giá việc tuân thủ các chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhận), các nguyên tắc và phương pháp kế toán được áp dụng, các ước tính và xét đoán quan trọng của Giám đốc cũng như cách trình bày tổng quát các báo cáo tài chính. Chúng tôi cho rằng công việc kiểm toán của chúng tôi đã đưa ra những cơ sở hợp lý để làm căn cứ cho ý kiến của chúng tôi.

Như đã nêu trong Thuyết minh X của Báo cáo tài chính, trong báo cáo của năm trước dùng để so sánh với năm nay, đã không có bất kỳ khoản khấu hao nào được hạch toán, theo ý kiến chúng tôi là trái với thực tế và trái với chuẩn mực kế toán Việt Nam. Điều này xuất phát từ quyết định của Ban Giám đốc ở niên độ trước và đã dẫn đến việc chúng tôi phải cho ý kiến bị giới hạn 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 của niên độ phải tăng thêm là XXX VNĐ năm 20X1 và XXY VNĐ năm 20X0, giá trị TSCĐ hữu hình phải được trừ đi giá trị khấu hao lũy kế là XXX VNĐ tính đến cuối năm 20X1 và XXY VNĐ đến cuối năm 20X0 và giá trị lỗ chuyển sang niên độ sau phải tăng lên là XXX VNĐ năm 20X1 và XXY VNĐ năm 20X0.

Ý kiến của kiểm toán viên:

Theo ý kiến chúng tôi, ngoại trừ ảnh hưởng của các vấn đề nêu trên, Báo cáo tài chính đã được trình bày trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của công ty tại ngày 31/12/20X1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và các luồng lưu chuyển tiền tệ của năm tài chính kết thúc vào ngày trên, phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành và tuân thủ các quy định pháp lý có liên quan.

....., ngày... tháng... năm ...

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ
Giám đốc
(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)
Số chứng chỉ KTV...

Kiểm toán viên
(Họ và tên, chữ ký)
Số chứng chỉ KTV...

() Có thể ghi rõ tên của công ty kiểm toán XYZ*

Ví dụ 02: Báo cáo tương ứng với tình huống mô tả trong Đoạn 11b

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ
Địa chỉ, điện thoại, fax, e.mail

Số:.....

**BÁO CÁO KIỂM TOÁN
VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH NĂM ... CỦA CÔNG TY ABC**

Kính gửi: Hội đồng quản trị và Giám đốc Công ty ABC

Chúng tôi (*) đã kiểm toán Bảng cân đối kế toán kèm theo của công ty ABC lập ngày 31/12/20X1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và Thuyết minh Báo cáo tài chính của năm tài chính kết thúc vào ngày trên. Việc lập và trình bày Báo cáo tài chính này thuộc trách nhiệm của Ban Giám đốc công ty. Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về các báo cáo này dựa trên kết quả kiểm toán của chúng tôi.

Cơ sở ý kiến:

Chúng tôi đã thực hiện công việc kiểm toán Báo cáo tài chính theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu công việc kiểm toán lập kế hoạch và thực hiện để có sự đảm bảo hợp lý rằng Báo cáo tài chính không còn chứa đựng các sai sót trọng yếu. Chúng tôi đã thực hiện việc kiểm tra theo phương pháp chọn mẫu và áp dụng các thử nghiệm cần thiết, các bằng chứng xác minh những thông tin trong Báo cáo tài chính; đánh giá việc tuân thủ các chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhận), các nguyên tắc và phương pháp kế toán được áp dụng, các ước tính và xét đoán quan trọng của Giám đốc cũng như cách trình bày tổng quát các báo cáo tài chính. Chúng tôi cho rằng công việc kiểm toán của chúng tôi đã đưa ra những cơ sở hợp lý để làm căn cứ cho ý kiến của chúng tôi.

Vì được bổ nhiệm kiểm toán vào đầu năm 20X1 nên chúng tôi đã không thể tham dự vào việc kiểm kê vật tư tồn kho vào đầu niên độ, cũng không thể kiểm tra số lượng vật tư tồn kho vào thời điểm đó bằng những thủ tục kiểm toán khác. Lượng hàng tồn kho vật tư đầu năm sẽ ảnh hưởng đến việc xác định kết quả hoạt động kinh doanh của một niên độ và chúng tôi không thể xác định được liệu có cần phải sửa lại Báo cáo kiểm toán về Báo cáo tài chính của niên độ kết thúc ngày (ngày lập báo cáo tài chính) năm 20X0 hay không.

Ý kiến của kiểm toán viên:

Theo ý kiến chúng tôi, ngoại trừ ảnh hưởng của các dữ liệu tương ứng của năm 20X0 có thể có nếu chúng tôi đã tham dự vào việc kiểm kê vật tư tồn kho ngày... báo cáo tài chính năm 20X1 đã được trình bày trung thực trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của công ty tại ngày 31/12/20X1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và các luồng lưu chuyển tiền tệ của năm tài chính kết thúc vào ngày trên, phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành và tuân thủ các quy định pháp lý có liên quan.

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ
Giám đốc
(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)
Số chứng chỉ KTV...

....., ngày... tháng... năm ...
Kiểm toán viên
(Họ và tên, chữ ký)
Số chứng chỉ KTV...

(*) Có thể ghi rõ tên của công ty kiểm toán XYZ

Ví dụ 03: Báo cáo tương ứng với tình huống mô tả Đoạn 23

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax, e.mail

Số:.....

**BÁO CÁO KIỂM TOÁN
VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH NĂM ... CỦA CÔNG TY ABC**

Kính gửi: Hội đồng quản trị và Giám đốc Công ty ABC

Chúng tôi (*) đã kiểm toán Bảng cân đối kế toán kèm theo của công ty ABC lập ngày 31/12/20X1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và Thuyết minh Báo cáo tài chính của năm tài chính kết thúc vào ngày trên. Việc lập và trình bày Báo cáo tài chính này thuộc trách nhiệm của Ban Giám đốc công ty. Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về các báo cáo này dựa trên kết quả kiểm toán của chúng tôi.

Cơ sở ý kiến:

Chúng tôi đã thực hiện công việc kiểm toán Báo cáo tài chính theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu công việc kiểm toán lập kế hoạch và thực hiện để có sự đảm bảo hợp lý rằng Báo cáo tài chính không còn chứa đựng các sai sót trọng yếu. Chúng tôi đã thực hiện việc kiểm tra theo phương pháp chọn mẫu và áp dụng các thử nghiệm cần thiết, các bằng chứng xác minh những thông tin trong Báo cáo tài chính; đánh giá việc tuân thủ các chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhận), các nguyên tắc và phương pháp kế toán được áp dụng, các ước tính và xét đoán quan trọng của Giám đốc cũng như cách trình bày tổng quát báo cáo tài chính. Chúng tôi cho rằng công việc kiểm toán của chúng tôi đã đưa ra những cơ sở hợp lý để làm căn cứ cho ý kiến của chúng tôi.

Như đã nêu trong Thuyết minh X của Báo cáo tài chính, không có bất kỳ khoản khấu hao nào được hạch toán, theo chúng tôi điều này trái với chuẩn mực kế toán Việt Nam. Trên cơ sở áp dụng phương pháp khấu hao đường thẳng và tỷ lệ khấu hao 5% đối với nhà cửa, vật kiến trúc và 20% đối với thiết bị, khoản lỗ của niên độ phải tăng thêm là XXX vào năm 20X1 và XXX vào năm 20X0, giá trị tài sản cố định hữu hình phải được trừ đi giá trị khấu hao lũy kế là XXX tính đến cuối năm 20X1 và XXX đến cuối năm 20X0, và giá trị lỗ lũy kế phải tăng lên là XXX năm 20X1 và XXX năm 20X0.

Ý kiến của kiểm toán viên:

Theo ý kiến của chúng tôi, ngoại trừ ảnh hưởng của các 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 tại ngày 31/12/20X1 và 20X0 cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và các luồng lưu chuyển tiền tệ của năm tài chính kết thúc vào ngày trên, phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành và tuân thủ các quy định pháp lý có liên quan.

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ
Giám đốc
(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)
Số chứng chỉ KTV...

....., ngày... tháng... năm ...
Kiểm toán viên
(Họ và tên, chữ ký)
Số chứng chỉ KTV...

(*) Có thể ghi rõ tên của công ty kiểm toán XYZ

Ví dụ 04: Báo cáo tương ứng với tình huống mô tả Đoạn 16

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ
Địa chỉ, điện thoại, fax, e.mail
Số:.....

**BÁO CÁO KIỂM TOÁN
VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH NĂM ... CỦA CÔNG TY ABC**

Kính gửi: Hội đồng quản trị và Giám đốc Công ty ABC

Chúng tôi (*) đã kiểm toán Bảng cân đối kế toán kèm theo của công ty ABC lập ngày 31/12/20X1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và Thuyết minh báo cáo tài chính của năm tài chính kết thúc vào ngày trên. Việc lập và trình bày báo cáo tài chính này thuộc trách nhiệm của Ban Giám đốc công ty. Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về các báo cáo này dựa trên kết quả kiểm toán của chúng tôi. Báo cáo tài chính của công ty ngày 31/12/20X0 đã được kiểm toán viên khác kiểm toán; kiểm toán viên này đã đưa ra báo cáo kiểm toán vào ngày 31/3/20X1 có ý kiến dạng chấp nhận toàn bộ.

Cơ sở ý kiến:

Chúng tôi đã thực hiện công việc kiểm toán Báo cáo tài chính theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu công việc kiểm toán lập kế hoạch và thực hiện để có sự đảm bảo hợp lý rằng Báo cáo tài chính không còn chứa đựng các sai sót trọng yếu. Chúng tôi đã thực hiện việc kiểm tra theo phương pháp chọn mẫu và áp dụng các thử nghiệm cần thiết, các bằng chứng xác minh những thông tin trong Báo cáo tài chính; đánh giá việc tuân thủ các chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhận), các nguyên tắc và phương pháp kế toán được áp dụng,

các ước tính và xét đoán quan trọng của Giám đốc cũng như cách trình bày tổng quát các báo cáo tài chính. Chúng tôi cho rằng công việc kiểm toán của chúng tôi đã đưa ra những cơ sở hợp lý để làm căn cứ cho ý kiến 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 tại ngày 31/12/20X1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và các luồng lưu chuyển tiền tệ của năm tài chính kết thúc vào ngày trên, phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành và tuân thủ các quy định pháp lý có liên quan.

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ
Giám đốc
(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)
Số chứng chỉ KTV...

....., ngày... tháng... năm ...
Kiểm toán viên
(Họ và tên, chữ ký)
Số chứng chỉ KTV...

() Có thể ghi rõ tên của công ty kiểm toán XYZ*

Ví dụ 05: Báo cáo tương ứng với tình huống mô tả Đoạn 25b

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ
Địa chỉ, điện thoại, fax, e.mail
Số:.....

**BÁO CÁO KIỂM TOÁN
VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH NĂM ... CỦA CÔNG TY ABC**

Kính gửi: Hội đồng quản trị và Giám đốc Công ty ABC

Chúng tôi (*) đã kiểm toán Bảng cân đối kế toán kèm theo của công ty ABC lập ngày 31/12/20X1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và Thuyết minh Báo cáo tài chính của năm tài chính kết thúc vào ngày trên. Việc lập và trình bày Báo cáo tài chính này thuộc trách nhiệm của Ban Giám đốc công ty. Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về các báo cáo này dựa trên kết quả kiểm toán của chúng tôi. Báo cáo tài chính của công ty ngày 31/12/20X0 đã được kiểm toán viên khác kiểm toán; kiểm toán viên này đã đưa ra báo cáo kiểm toán vào ngày 31/3/20X1 có dạng ý kiến giới hạn do phần dự phòng khó đòi là không đầy đủ.

Cơ sở ý kiến:

Chúng tôi đã thực hiện công việc kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu công việc kiểm toán lập kế hoạch và thực hiện để có sự đảm bảo hợp lý rằng các báo cáo tài chính không còn chứa đựng các sai sót trọng yếu. Chúng tôi đã thực hiện việc kiểm tra theo phương pháp chọn mẫu và áp dụng các thử nghiệm cần thiết, các bằng chứng xác minh những thông tin trong báo cáo tài chính; đánh giá việc tuân thủ các chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhận), các nguyên tắc và phương pháp kế toán được áp dụng, các ước tính và xét đoán quan trọng của Giám đốc cũng như cách trình bày tổng quát các báo cáo tài chính. Chúng tôi cho rằng công việc kiểm toán của chúng tôi đã đưa ra những cơ sở hợp lý để làm căn cứ cho ý kiến của chúng tôi.

Tính đến ngày 31/12/20X1, các khách hàng nợ phải thu nêu trên vẫn chưa trả tiền và không có bất kỳ khoản dự phòng nào được lập. Do đó, dự phòng phải thu khó đòi tại ngày 31/12 của các năm 20X1 và 20X0 phải tăng thêm là XXX, và lợi nhuận của năm 20X0 giảm XXX, cũng như số dư mang sang năm 20X1 phải bị giảm đi là XXX.

Ý kiến của kiểm toán viên:

Theo ý kiến của chúng tôi, ngoại trừ ảnh hưởng của các 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 tại ngày 31/12/20X1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và các luồng lưu chuyển tiền tệ của năm tài chính kết thúc vào ngày trên, phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành và tuân thủ các quy định pháp lý có liên quan.

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ
Giám đốc
(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)
Số chứng chỉ KTV...

(**) Có thể ghi rõ tên của công ty kiểm toán XYZ*

....., ngày... tháng... năm ...
Kiểm toán viên
(*Họ và tên, chữ ký*)
Số chứng chỉ KTV...

CHUẨN MỰC SỐ 720

NHỮNG THÔNG TIN KHÁC TRONG TÀI LIỆU CÓ BÁO CÁO TÀI CHÍNH ĐÃ KIỂM TOÁN

*(Ban hành kèm theo Quyết định số 03/2005/QĐ-BTC
ngày 18 tháng 01 năm 2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUY NH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc và thủ tục cơ bản đối với việc xem xét của kiểm toán viên và công ty kiểm toán về những thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán mà kiểm toán viên và công ty kiểm toán không có trách nhiệm phải báo cáo.

Chuẩn mực này được áp dụng cho báo cáo thường niên, và cũng có thể áp dụng cho những tài liệu khác như bản thông tin công bố khi phát hành chứng khoán.

02. **Kiểm toán viên phải xem xét những thông tin khác được công bố cùng với báo cáo tài chính đã được kiểm toán để xác định những điểm không nhất quán (mâu thuẫn) trọng yếu so với báo cáo tài chính đã được kiểm toán.**

03. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính và cũng được vận dụng cho kiểm toán thông tin tài chính khác và các dịch vụ có liên quan của công ty kiểm toán.

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ các quy định của chuẩn mực này trong quá trình thu thập và xử lý bằng chứng kiểm toán.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng), các đơn vị, cá nhân liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính phải có những hiểu biết cần thiết về các nguyên tắc, thủ tục cơ bản trong chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên và công ty kiểm toán trong quá trình kiểm toán.

Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

04. *Những thông tin khác*: Là những thông tin tài chính và phi tài chính, theo luật hoặc thông lệ, khi phát hành báo cáo tài chính doanh nghiệp có thể đưa vào đó những thông tin khác. Ví dụ những thông tin khác bao gồm: báo cáo quản lý của Ban Giám đốc hoặc của Hội đồng quản trị về hoạt động của doanh nghiệp, về những tóm tắt hoặc số liệu quan trọng về nhân lực, về nội dung chi theo kế hoạch, các tỷ suất tài chính, danh sách ban lãnh đạo và những số liệu theo quý đã được chọn lựa.

05. *Báo cáo thường niên*: Là một bộ tài liệu bao gồm báo cáo tài chính năm đã được kiểm toán và báo cáo kiểm toán.
06. *Điểm không nhất quán (mâu thuẫn) trọng yếu*: Là mâu thuẫn giữa thông tin khác với thông tin trong báo cáo tài chính đã được kiểm toán. Điểm không nhất quán (mâu thuẫn) trọng yếu có thể làm tăng mối nghi ngờ về ý kiến kiểm toán được rút ra từ những bằng chứng kiểm toán đã thu thập được trước đó và có thể còn có nghi ngờ về cơ sở để kiểm toán viên đưa ra ý kiến của mình về báo cáo tài chính.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

07. Theo luật pháp hoặc theo hợp đồng, kiểm toán viên có nghĩa vụ phải đưa ra ý kiến về những thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính đã kiểm toán. Tuy nhiên, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét những thông tin khác này khi phát hành báo cáo kiểm toán vì tính đáng 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 giữa báo cáo tài chính đã được kiểm toán và những thông tin khác.
08. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải áp dụng những thủ tục cụ thể đối với việc xem xét những thông tin khác, ví dụ yêu cầu bổ sung số liệu và thông tin tài chính giữa niên độ. Nếu những thông tin này không đầy đủ hoặc bị sai, kiểm toán viên có thể phải đưa ra ý kiến về vấn đề này trong báo cáo kiểm toán của mình.
09. Khi có nghĩa vụ phải trình bày một báo cáo riêng về những thông tin khác, trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán được xác định bởi tính chất công việc, bởi luật pháp và chuẩn mực nghề nghiệp. Khi trách nhiệm này bao gồm cả việc soát xét lại thông tin khác thì kiểm toán viên sẽ phải áp dụng những hướng dẫn liên quan đến hợp đồng soát xét trong các chuẩn mực kiểm toán thích hợp.

Tiếp cận các thông tin khác

- 10. Để kiểm toán viên và công ty kiểm toán có thể xem xét những thông tin khác được trình bày trong báo cáo tài chính thường niên thì kiểm toán viên phải tiếp cận những thông tin này kịp thời. Kiểm toán viên cần phải thực hiện các biện pháp tiếp cận phù hợp với doanh nghiệp để có được những thông tin này trước ngày phát hành báo cáo kiểm toán. Trường hợp tất cả các thông tin khác có thể không có sẵn trước ngày phát hành báo cáo kiểm toán, thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ các quy định hướng dẫn được trình bày trong Đoạn 21 đến 24.**

Xem xét các thông tin khác

- 11. Mục tiêu và phạm vi kiểm toán báo cáo tài chính giới hạn trách nhiệm của kiểm toán viên ở những thông tin đã được xác định trong báo cáo tài chính. Vì vậy, kiểm toán viên và công ty kiểm toán không có trách nhiệm cụ thể phải xác định xem liệu những thông tin khác có được trình bày đúng hay không.**

Những điểm không nhất quán (mâu thuẫn) trọng yếu được phát hiện

- 12. Khi xem xét lại những thông tin khác cùng được trình bày, nếu kiểm toán viên phát hiện ra điểm không nhất quán trọng yếu thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xác định xem liệu có cần sửa đổi báo cáo tài chính được kiểm toán hay sửa đổi những thông tin khác cùng được trình bày trong tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán.**
- 13. Nếu việc sửa đổi báo cáo tài chính được kiểm toán là cần thiết nhưng đơn vị không chấp nhận sửa đổi thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải đưa ra ý kiến chấp nhận từng phần hoặc ý kiến không chấp nhận.**
- 14. Nếu việc sửa đổi những thông tin khác cùng được trình bày với báo cáo tài chính là cần thiết nhưng đơn vị không chấp nhận sửa đổi, thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần phải cân nhắc việc có nên đưa vào trong báo cáo kiểm toán một đoạn nhận xét nêu rõ điểm không nhất quán trọng yếu này hoặc áp dụng những biện pháp khác hay không.**

Những biện pháp khác như không phát hành báo cáo kiểm toán hoặc rút khỏi hợp đồng kiểm toán sẽ tùy thuộc vào tình huống cụ thể, tính chất và mức độ nghiêm trọng của vấn đề còn không nhất quán. Kiểm toán viên cũng phải cân nhắc xem liệu có nên xin ý kiến tư vấn của chuyên gia tư vấn pháp luật về những biện pháp cần tiến hành hay không.

Sai sót trọng yếu từ những sự kiện nêu ra trong những thông tin khác

15. Khi xem xét những thông tin khác để xác định những điểm không nhất quán trọng yếu, kiểm toán viên có thể phát hiện được sai sót trọng yếu từ những sự kiện nêu ra.
16. **Nếu kiểm toán viên và công ty kiểm toán phát hiện thấy trong những thông tin khác được trình bày cùng với báo cáo tài chính có chứa đựng sai sót trọng yếu từ những sự kiện nêu ra thì kiểm toán viên cần phải thảo luận vấn đề này với Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.** Khi thảo luận, kiểm toán viên có thể không có khả năng kết luận được những thông tin khác và những giải trình của Ban lãnh đạo đối với yêu cầu của kiểm toán viên đưa ra. Trường hợp này, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần phải cân nhắc xem những khác biệt về đánh giá hay về ý kiến này có hợp lý hay không.
17. **Nếu kiểm toán viên vẫn cho rằng có sai sót trọng yếu từ những sự kiện nêu ra thì kiểm toán viên cần phải yêu cầu Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán tham khảo ý kiến của bên thứ ba có đủ năng lực, như luật sư trước khi kết luận.**
18. **Nếu kiểm toán viên kết luận rằng trong những thông tin khác được trình bày cùng với báo cáo tài chính có chứa đựng sai sót trọng yếu về những sự kiện được nêu ra nhưng Ban Lãnh đạo đơn vị được kiểm toán không chấp nhận sửa chữa thì kiểm toán viên phải cân nhắc xem liệu có cần tiến hành thêm những thủ tục kiểm toán khác thích hợp hay không**, như thông báo bằng văn bản cho Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đối với các vướng mắc của mình về những thông tin khác và tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật.

Công bố các thông tin khác sau ngày lập báo cáo kiểm toán

19. Trường hợp kiểm toán viên không thu thập được đủ những thông tin khác trước ngày phát hành báo cáo kiểm toán thì kiểm toán viên phải xem xét những thông tin khác ngay khi có thể để xác định được những điểm không nhất quán trọng yếu.
20. Trường hợp kiểm toán viên xác định được điểm không nhất quán trọng yếu hay sai sót trọng yếu, thì kiểm toán viên phải xác định xem liệu báo cáo tài chính đã được kiểm toán có phải điều chỉnh hay là những thông tin khác phải sửa đổi.
21. Nếu việc điều chỉnh báo cáo tài chính được kiểm toán là cần thiết thì kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục theo quy định trong Chuẩn mực "Các sự kiện phát sinh sau ngày khóa sổ kế toán lập báo cáo tài chính".
22. Nếu việc sửa lại những thông tin khác là cần thiết và đơn vị được kiểm toán đồng ý sửa đổi thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thực hiện những thủ tục cần thiết tùy theo từng tình huống cụ thể. Những thủ tục này bao gồm việc xem xét lại những bước 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 những thông tin khác đã được thông báo đầy đủ về việc sửa đổi này.
23. **Nếu việc sửa lại những thông tin khác là cần thiết mà đơn vị không đồng ý sửa đổi, kiểm toán viên cần phải cân nhắc việc tiến hành thêm một số biện pháp thích hợp.** Kiểm toán viên có thể thông báo bằng văn bản cho Ban giám đốc đơn vị được kiểm toán về các mối quan tâm của mình về những thông tin khác và tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật.

*
* *

**HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM**

CHUẨN MỰC SỐ 930

DỊCH VỤ TỔNG HỢP THÔNG TIN TÀI CHÍNH
*(Ban hành kèm theo Quyết định số 03/2005/QĐ-BTC
ngày 18 tháng 01 năm 2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc và thủ tục cơ bản đối với trách nhiệm nghề nghiệp của người hành nghề kế toán hoặc doanh nghiệp dịch vụ kế toán (dưới đây gọi tắt là người hành nghề kế toán) đối với dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính cũng như nội dung và hình thức của báo cáo kết quả dịch vụ mà người hành nghề kế toán lập ra sau khi hoàn tất công việc.

Chuẩn mực này cũng là cơ sở cho công ty kiểm toán và kiểm toán viên thực hiện dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính hoặc kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị kế toán có sử dụng dịch vụ bên ngoài.

02. Người hành nghề kế toán hoặc doanh nghiệp dịch vụ kế toán (kể cả kiểm toán viên và công ty kiểm toán) phải tuân thủ các quy định trong chuẩn mực này trong quá trình thực hiện dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính.

03. Chuẩn mực này áp dụng cho dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính và cũng có thể vận dụng cho dịch vụ tổng hợp các thông tin không phải là thông tin tài chính, với điều kiện là người hành nghề kế toán hoặc doanh nghiệp dịch vụ kế toán phải hiểu rõ về nội dung dịch vụ. Công tác trợ giúp khách hàng trong việc lập báo cáo tài chính (ví dụ: chọn chính sách kế toán thích hợp) không phải là dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính.

Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

04. *Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính*: Là dịch vụ trong đó thường bao gồm việc lập một phần hoặc toàn bộ báo cáo tài chính, báo cáo tài chính tổng hợp, báo cáo tài chính hợp nhất hoặc việc thu thập, phân loại và tổng hợp các thông tin tài chính khác.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Mục tiêu của dịch vụ

05. **Đối với người hành nghề kế toán, mục tiêu của dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính là sử dụng các năng lực kế toán, chứ không phải sử dụng các năng lực kiểm toán của mình để thu thập, phân loại và tổng hợp các thông tin tài chính.** Dịch vụ này thường là tổng hợp các thông tin chi tiết để trình bày các thông tin này dưới dạng tóm tắt có thể hiểu được, mà không đi vào việc đánh giá các cơ sở dẫn liệu của các thông tin này. Các thủ tục thực hiện không cho phép người hành nghề kế toán đưa ra bất kỳ đảm bảo gì về thông tin tài chính đã tổng hợp.

Nguyên tắc thực hiện dịch vụ

06. **Người hành nghề kế toán phải tuân thủ các nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp** trong khi thực hiện dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính như sau:

- a) Độc lập;
- b) Chính trực;
- c) Khách quan;

- d) Năng lực chuyên môn và tính thận trọng;
- e) Tính bí mật;
- f) Tư cách nghề nghiệp; và
- g) Tuân thủ các chuẩn mực chuyên môn và nghề nghiệp.

Trường hợp người hành nghề kế toán không phải là độc lập, phải nêu rõ điều này trong báo cáo của mình.

07. Người hành nghề kế toán thực hiện dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính phải lập Báo cáo kết quả dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính (Phụ lục 02).

Xác định các điều khoản của hợp đồng

08. Người hành nghề kế toán phải đảm bảo thống nhất với khách hàng về các điều khoản của hợp đồng dịch vụ, gồm:

- Tính chất của công việc, kể cả việc thống nhất dịch vụ tổng hợp không phải là công tác kiểm toán hay soát xét, do đó không có bất kỳ sự đảm bảo nào được đưa ra;
- Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính không nhằm phát hiện ra các sai sót hay gian lận;
- Các thông tin khách hàng cần cung cấp;
- Trách nhiệm của Ban Giám đốc về tính chính xác và tính đầy đủ của các thông tin cung cấp cho người hành nghề kế toán để đảm bảo tính chính xác và đầy đủ của các thông tin được tổng hợp;
- Thông tin tài chính sẽ được cung cấp tổng hợp dựa trên chuẩn mực kế toán và sự khác biệt với chuẩn mực kế toán sẽ được nêu ra;
- Mục đích và phạm vi sử dụng các thông tin đã tổng hợp;
- Hình thức của báo cáo và trách nhiệm của người ký tên trên báo cáo kết quả dịch vụ.

09. Hợp đồng dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính được vận dụng theo Chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam số 210 "Hợp đồng kiểm toán" với các nội dung chủ yếu được quy định trong Phụ lục 01.

Lập kế hoạch

10. Người hành nghề kế toán phải lập kế hoạch cho công việc của mình sao cho công việc này được thực hiện một cách có hiệu quả. Lập kế hoạch công việc được vận dụng theo Chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam số 300 "Lập kế hoạch kiểm toán".

Hồ sơ dịch vụ

11. Người hành nghề kế toán phải lưu vào hồ sơ dịch vụ tất cả những tài liệu quan trọng để chứng minh cho công việc đã được thực hiện theo Chuẩn mực này và theo các điều khoản của hợp đồng. Hồ sơ dịch vụ được vận dụng theo Chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam số 230 "Hồ sơ kiểm toán".

Thủ tục

12. Người hành nghề kế toán phải có những hiểu biết về hoạt động và lĩnh vực mà đơn vị đang hoạt động và phải nắm được những nguyên tắc, phương pháp kế toán áp dụng trong lĩnh vực đó, cũng như nội dung và hình thức của các thông tin tổng hợp cần đưa ra.

13. Để tổng hợp các thông tin tài chính, người hành nghề kế toán phải có được những hiểu biết chung về bản chất của các nghiệp vụ của đơn vị, hình thức kế toán và chuẩn mực kế toán áp dụng trong việc trình bày thông tin tài chính. Nhìn chung người hành nghề kế toán có được những hiểu biết này thông qua kinh nghiệm của mình với đơn vị hay thông qua việc trao đổi với người của đơn vị.

14. Ngoài các nội dung quy định tại Chuẩn mực này, người hành nghề kế toán không bắt buộc phải thực hiện các thủ tục sau:

- a) Thực hiện việc phỏng vấn Ban Giám đốc để xác định độ tin cậy và tính đầy đủ của các thông tin được cung cấp;
- b) Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ;
- c) Kiểm tra bất kỳ dữ liệu nào; hoặc

d) Kiểm tra căn cứ của các giải thích đưa ra.

15. Khi người hành nghề kế toán nhận thấy các thông tin do Ban Giám đốc cung cấp là không đúng, không đầy đủ hay không thỏa đáng thì người hành nghề kế toán có thể thực hiện các thủ tục quy định tại Đoạn 14 và yêu cầu Ban Giám đốc cung cấp các thông tin bổ sung. Trường hợp Ban Giám đốc từ chối, người hành nghề kế toán có thể chấm dứt hợp đồng và thông báo với đơn vị về lý do quyết định của mình.
16. Người hành nghề kế toán phải xem lại các thông tin đã được tổng hợp để đảm bảo rằng nội dung của thông tin là thích hợp và không có sai sót trọng yếu rõ ràng. Những sai sót trong trường hợp này gồm:
- Những sai sót về việc áp dụng không đúng chuẩn mực kế toán;
 - Không trình bày chuẩn mực kế toán sử dụng và tất cả những khác biệt so với chuẩn mực này đã phát hiện ra;
 - Thiếu thông tin về các yếu tố trọng yếu mà người hành nghề kế toán đã biết.

Chuẩn mực kế toán áp dụng và các thông tin khác về việc áp dụng phải được đưa ra trong phụ lục thuyết minh thông tin tài chính. Tuy nhiên, ảnh hưởng của chúng không cần phải định lượng.

17. Nếu người hành nghề kế toán phát hiện ra các sai sót trọng yếu thì phải thuyết phục đơn vị sửa chữa. Nếu đơn vị không sửa chữa sai sót đó làm cho thông tin tài chính bị sai lệch thì người hành nghề kế toán phải chấm dứt hợp đồng.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

18. Người hành nghề kế toán phải yêu cầu Ban Giám đốc xác nhận về trách nhiệm của họ trong việc trình bày các thông tin tài chính và sự phê duyệt của họ đối với các báo cáo tài chính. Xác nhận này có thể có dạng thư giải trình của Ban Giám đốc trong đó xác nhận rằng những dữ kiện kế toán đã cung cấp là đầy đủ, chính xác và tất cả các thông tin quan trọng và liên quan đều đã được cung cấp cho người hành nghề kế toán.

Báo cáo kết quả dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính

19. Báo cáo kết quả dịch vụ này phải bao gồm các nội dung sau:
- Tên, địa chỉ của doanh nghiệp dịch vụ kế toán;
 - Số hiệu của Báo cáo kết quả dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính;
 - Tiêu đề Báo cáo kết quả dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính;
 - Người nhận;
 - Khẳng định rõ dịch vụ đã được thực hiện theo Chuẩn mực kiểm toán số 930 "Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính";
 - Nếu người hành nghề kế toán không phải là độc lập với đơn vị thì phải nêu rõ;
 - Xác nhận các thông tin tài chính và nêu rõ rằng các thông tin này là kết quả của các dữ liệu do Ban Giám đốc cung cấp;
 - Nêu trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị về các thông tin do người hành nghề kế toán tổng hợp;
 - Nêu rõ rằng dịch vụ này không phải là công tác kiểm toán, cũng không phải là công tác soát xét, nên không có sự đảm bảo nào về thông tin tài chính được đưa ra;
 - Nêu thêm một đoạn trong trường hợp cần thiết để lưu ý về chuẩn mực kế toán được áp dụng;
 - Ngày lập báo cáo;
 - Chữ ký, họ tên, số chứng chỉ hành nghề của người hành nghề kế toán; và chữ ký, họ tên, số chứng chỉ hành nghề, đóng dấu của Giám đốc (hoặc người đại diện) doanh nghiệp dịch vụ kế toán.

Trường hợp cá nhân hành nghề kế toán cung cấp dịch vụ thì chỉ có chữ ký, họ tên và số chứng chỉ hành nghề của người hành nghề kế toán.

Phụ lục 2 đưa ra ví dụ Báo cáo kết quả dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính.

20. Báo cáo kết quả dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính do người hành nghề kế toán thực hiện cần phải nêu các chi tiết "không được kiểm toán", "tổng hợp thông tin nhưng không kiểm toán và soát xét" hoặc "xem báo cáo tổng hợp thông tin" trên mỗi trang thông tin tài chính đã tổng hợp hoặc trên trang đầu của báo cáo tài chính hoàn chỉnh.

Phụ lục 01

Ví dụ Hợp đồng dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính

(Để hướng dẫn và tham khảo)

DOANH NGHIỆP DỊCH VỤ KẾ TOÁN

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM

.....

Địa chỉ, điện thoại, fax.....

Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

Số:.....

....., ngày ... tháng ... năm ...

HỢP ĐỒNG
DỊCH VỤ TỔNG HỢP THÔNG TIN TÀI CHÍNH

Căn cứ Pháp lệnh Hợp đồng kinh tế và Nghị định số ... ngày ... của Chính phủ, quy định chi tiết thi hành Pháp lệnh Hợp đồng kinh tế;

Căn cứ Luật Kế toán ngày 17/06/2003 và Nghị định số 129/2004/NĐ-CP ngày 31/5/2004 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Kế toán áp dụng trong hoạt động kinh doanh;

Thực hiện Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 930 "Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính",

Bên A: Công ty (Dưới đây gọi tắt là Bên A)

Đại diện là Ông/Bà :

Chức vụ :

Điện thoại :

Fax :

Địa chỉ :

Tài khoản số : tại Ngân hàng.....

Bên B: Doanh nghiệp dịch vụ kế toán (Dưới đây gọi tắt là Bên B)

Đại diện là Ông/Bà :

Chức vụ :

Điện thoại :

Fax :

Địa chỉ :

Tài khoản số : tại Ngân hàng.....

Sau khi thỏa thuận, hai bên nhất trí ký hợp đồng này gồm các điều khoản sau:

Điều 1: Nội dung dịch vụ

Bên B sẽ cung cấp cho Bên A dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính như sau:

.....

Điều 2: Luật định và chuẩn mực

Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính này được tiến hành theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 930 và các Chuẩn mực Kế toán Việt Nam.

Điều 3: Trách nhiệm và quyền hạn của mỗi bên

3.1. Trách nhiệm của Bên A:

- Cung cấp các thông tin để lập báo cáo tài chính và chịu trách nhiệm về tính chính xác và tính đầy đủ của các thông tin cung cấp cho bên B, và của các thông tin do Bên B tổng hợp đối với bên thứ ba. Các thông tin này sẽ được thiết lập phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hiện hành;

- Mở các sổ kế toán thích hợp và việc thiết lập các thủ tục kiểm soát nội bộ, lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán phù hợp;

- Cử nhân viên của Bên A tham gia, phối hợp với bên B trong việc cung cấp các tài liệu kế toán và các thông tin cần thiết khác giúp Bên B tiến hành tốt công tác lập báo cáo tài chính.

...

3.2. Trách nhiệm của Bên B:

- Lập Bảng CĐKT, Báo cáo kết quả kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và Thuyết minh báo cáo tài chính của niên độ kế toán kết thúc vào ngày 31/12/200X. Việc lập báo cáo tài chính sẽ được thực hiện theo chuẩn mực, chế độ kế toán và Chuẩn mực kiểm toán “Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính”.

- Bên B không thực hiện thủ tục kiểm toán hay kiểm tra hạn chế đối với các báo cáo tài chính này. Bên B không đưa ra ý kiến đảm bảo về báo cáo tài chính đã lập,

- Thông báo cho Bên A nếu phát hiện ra những sai sót, gian lận hay hành vi vi phạm pháp luật,

- Tất cả các khác biệt với chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán sẽ được nêu trong báo cáo tài chính do Bên B lập, hoặc trình bày trong Báo cáo kết quả dịch vụ tổng hợp báo cáo tài chính.

...

Điều 4: Báo cáo kết quả dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính

Sau khi hoàn thành dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính, Bên B sẽ cung cấp cho Bên A:

- Báo cáo kết quả dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính;

- Các báo cáo tài chính do Bên B lập.

Điều 5: Phí dịch vụ và phương thức thanh toán

- Tổng số phí dịch vụ là: (Bằng chữ:)

- Phương thức thanh toán (theo thỏa thuận).

Điều 6: Cam kết thực hiện và thời gian hoàn thành

Hai bên cam kết thực hiện tất cả các điều khoản đã ghi trong hợp đồng. Trong quá trình thực hiện, nếu phát sinh vướng mắc, hai bên phải kịp thời thông báo cho nhau và trao đổi, tìm giải pháp thích hợp. Mọi thông tin phải được thông báo trực tiếp cho mỗi bên bằng văn bản theo địa chỉ đã ghi trên đây.

Thời gian hoàn thành dịch vụ là ngày kể từ ngày ký hợp đồng.

Điều 7: Hiệu lực, ngôn ngữ và thời hạn hợp đồng

Hợp đồng này được lập thành ... bản tiếng Việt, ... bản tiếng (Anh) trong đó bản tiếng Việt là bản gốc và có hiệu lực từ ngày có đủ chữ ký và đóng dấu. Mỗi bên giữ ... bản tiếng Việt ... bản tiếng (Anh).

Hợp đồng này có giá trị thực hiện cho đến khi thanh lý hợp đồng hoặc hai bên cùng nhất trí hủy bỏ hợp đồng.

BÊN B
DOANH NGHIỆP DỊCH VỤ KẾ TOÁN ...

Giám đốc

(Chữ ký, họ tên, đóng dấu)

Số chứng chỉ hành nghề kế toán (hoặc số chứng chỉ KTV)

BÊN A CÔNG TY ...

Giám đốc

(Chữ ký, họ tên, đóng dấu)

Phụ lục 02

Báo cáo kết quả dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính

Ví dụ 01: Báo cáo kết quả dịch vụ lập báo cáo tài chính

DOANH NGHIỆP DỊCH VỤ KẾ TOÁN XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax, e.mail.....

Số:.....

**BỘ CÔNG TỐ QU
DỊCH VỤ TỔNG HỢP THÔNG TIN TÀI CHÍNH**

KÍNH GỬI: HỘI ĐỒNG QUẢN TRỊ VÀ BAN GIÁM ĐỐC CÔNG TY

Căn cứ vào các tài liệu, thông tin do Ban Giám đốc cung cấp, chúng tôi (*) đã lập Bảng cân đối kế toán của công ty ABC tại ngày 31/12/200X, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và bản Thuyết minh báo cáo tài chính của niên độ tài chính kết thúc vào ngày trên (Báo cáo tài chính kèm theo từ trang ... đến trang...). Việc lập báo cáo tài chính này được thực hiện theo chuẩn mực kế toán và Chuẩn mực kiểm toán số 930 “Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính”.

Ban Giám đốc Công ty ABC là người chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày các báo cáo tài chính này. Trách nhiệm của chúng tôi là giúp Ban Giám đốc thực hiện trách nhiệm của mình. Báo cáo tài chính này là báo cáo chưa được kiểm toán, cũng chưa được soát xét. Do đó, chúng tôi không đưa ra bất kỳ ý kiến đảm bảo nào về các báo cáo này.

DOANH NGHIỆP DỊCH VỤ KẾ TOÁN XYZ

Giám đốc

(Chữ ký, họ tên, đóng dấu)

**Số chứng chỉ hành nghề kế toán
(hoặc số chứng chỉ KTV)**

....., ngày... tháng... năm ...

Người hành nghề kế toán

(Chữ ký, họ tên)

**Số chứng chỉ hành nghề kế toán
(hoặc số chứng chỉ KTV)**

() : Có thể ghi rõ tên doanh nghiệp dịch vụ kế toán XYZ*

Ví dụ 02: Báo cáo kết quả dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính trong đó có đoạn lưu ý về sự khác biệt với chuẩn mực kế toán xác định

DOANH NGHIỆP DỊCH VỤ KẾ TOÁN XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax, e.mail.....

Số:.....

**BỘ CÔNG QUẢN
DỊCH VỤ TỔNG HỢP THÔNG TIN TÀI CHÍNH**

KÍNH GỌI: HỘI ĐỒNG QUẢN TRỊ VÀ BAN GIÁM ĐỐC CÔNG TY

Căn cứ vào các tài liệu, thông tin do Ban Giám đốc cung cấp, chúng tôi (*) đã lập Bảng cân đối kế toán của công ty ABC ngày 31/12/200X, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và Thuyết minh báo cáo tài chính của niên độ tài chính kết thúc vào ngày trên (Báo cáo tài chính kèm theo từ trang ... đến trang...). Việc lập báo cáo tài chính này được thực hiện theo chuẩn mực kế toán và Chuẩn mực Kiểm toán số 930 “Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính”.

Ban Giám đốc Công ty ABC là người chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày các báo cáo tài chính này. Trách nhiệm của chúng tôi là giúp Ban Giám đốc thực hiện trách nhiệm của mình. Báo cáo tài chính này là báo cáo chưa được kiểm toán, cũng chưa được soát xét. Do đó, chúng tôi không đưa ra bất kỳ ý kiến đảm bảo nào về các báo cáo này.

Chúng tôi xin lưu ý về thuyết minh X của báo cáo tài chính, trong đó nêu rằng Ban Giám đốc đã chọn cách hạch toán là không ghi vào tài sản cố định thuê tài chính các khoản tiền thuê của hợp đồng thuê tài chính, là điểm khác với chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành là cơ sở lập báo cáo tài chính.

DOANH NGHIỆP DỊCH VỤ KẾ TOÁN XYZ

Giám đốc

(Chữ ký, họ tên, đóng dấu)

Số chứng chỉ hành nghề kế toán

(hoặc số chứng chỉ KTV)

....., ngày... tháng... năm ...

Người hành nghề kế toán

(Chữ ký, họ tên)

Số chứng chỉ hành nghề kế toán

(hoặc số chứng chỉ KTV)

(): Có thể ghi rõ tên doanh nghiệp dịch vụ kế toán XYZ*

*
* *

**HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM**

CHUẨN MỰC SỐ 1000

KIỂM TOÁN BÁO CÁO QUYẾT TOÁN VỐN ĐẦU TƯ HOÀN THÀNH

(Ban hành kèm theo Quyết định số 03/2005/QĐ-BTC)

ngày 18 tháng 01 năm 2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc và thủ tục cơ bản đối với công ty kiểm toán và kiểm toán viên trong quá trình kiểm toán Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành.
02. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải luôn nắm vững mục tiêu và nguyên tắc của kiểm toán Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành, phải thực hiện quá trình kiểm toán theo đúng trình tự, nội dung các bước kiểm toán và đưa ra ý kiến về sự trung thực và hợp lý của Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành trên cơ sở các quy định của nhà nước, các chuẩn mực kiểm toán hiện hành và các nguyên tắc, thủ tục cơ bản quy định tại Chuẩn mực này.**
03. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành; Bao gồm: Kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư dự án, công trình, hạng mục công trình xây dựng cơ bản hoàn thành và kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư dự án quy hoạch hoàn thành và báo cáo quyết toán vốn đầu tư các dự án khác.
 - Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ những quy định của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành;
 - Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về mục tiêu và nguyên tắc cơ bản quy định tại chuẩn mực này trong quá trình phối hợp công việc với công ty kiểm toán và kiểm toán viên, cũng như khi xử lý các quan hệ liên quan đến thông tin đã được kiểm toán.

Các thuật ngữ trong Chuẩn mực này được hiểu như sau:

04. *Báo cáo quyết toán vốn đầu tư*: Là hệ thống các báo cáo được lập theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán, quy chế quản lý đầu tư hiện hành và các quy định của pháp luật có liên quan phản ánh các thông tin kinh tế, tài chính và các thông tin quan trọng khác trong quá trình đầu tư và thực hiện dự án.
05. *Chủ đầu tư*: Là người sở hữu vốn hoặc là người được giao trách nhiệm trực tiếp quản lý và sử dụng vốn để đầu tư theo quy định của pháp luật.
06. *Người có thẩm quyền phê duyệt quyết toán*: Là người đại diện theo pháp luật của tổ chức, cơ quan nhà nước hoặc các doanh nghiệp được phép phê duyệt quyết toán vốn đầu tư theo quy định tại Quy chế quản lý đầu tư xây dựng hiện hành.
07. *Hồ sơ Báo cáo quyết toán*: Là toàn bộ các văn bản, giấy tờ, tài liệu có liên quan đến dự án đầu tư hoàn thành mà chủ đầu tư có trách nhiệm chuẩn bị để phục vụ cho việc quyết toán vốn đầu tư theo quy định hiện hành về quyết toán vốn đầu tư.
08. *Vốn đầu tư được quyết toán*: Là toàn bộ chi phí hợp pháp đã thực hiện trong quá trình đầu tư để đưa dự án vào sử dụng. Chi phí hợp pháp là các chi phí được thực hiện đúng với hồ sơ thiết kế - dự toán đã phê duyệt, đảm bảo đúng quy chuẩn, định mức, đơn giá, chế độ tài chính - kế toán, hợp đồng kinh tế đã ký kết và những quy định của nhà nước có liên quan, thường phải nhỏ hơn hoặc bằng tổng mức đầu tư được duyệt hoặc được điều chỉnh.
09. *Kỹ thuật viên*: Là các cá nhân có kỹ năng và kiến thức chuyên môn về kinh tế, kỹ thuật xây dựng... có thể hỗ trợ công việc kiểm tra kỹ thuật dự án, công trình hoàn thành.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Mục tiêu của kiểm toán Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành

10. **Mục tiêu của kiểm toán Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành là giúp cho kiểm toán viên và công ty kiểm toán đưa ra ý kiến về Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành có được lập trên cơ sở chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán và quy định về quyết toán vốn đầu tư hiện hành, có tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan về quản lý đầu tư**

xây dựng và có phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu tình hình và kết quả đầu tư hay không?

11. Ý kiến của kiểm toán viên và công ty kiểm toán làm tăng thêm sự tin cậy của Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành và là cơ sở để cơ quan có thẩm quyền thẩm tra, phê duyệt quyết toán xem xét phê duyệt Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành.

Nguyên tắc cơ bản chi phối kiểm toán Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành

12. Các nguyên tắc cơ bản chi phối kiểm toán Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành gồm:
 - Tuân thủ pháp luật nhà nước;
 - Tuân thủ nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp của kiểm toán viên;
 - Tuân thủ trên cơ sở vận dụng các chuẩn mực kiểm toán hiện hành và tuân thủ các quy định tại Chuẩn mực này.
13. Kiểm toán viên phải luôn coi trọng và chấp hành đúng pháp luật của nhà nước trong quá trình thực hiện kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành.
14. Kiểm toán viên phải tuân thủ các quy định của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kiểm toán gồm các điểm chủ yếu sau:
 - a. Độc lập;
 - b. Chính trực;
 - c. Khách quan;
 - d. Năng lực chuyên môn và tính thận trọng;
 - e. Tính bí mật;
 - f. Tư cách nghề nghiệp;
 - g. Tuân thủ chuẩn mực chuyên môn.
15. Trong quá trình thực hiện kiểm toán Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành, kiểm toán viên phải vận dụng các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, như: Chuẩn mực về hợp đồng kiểm toán; Hồ sơ kiểm toán; Lập kế hoạch kiểm toán; Hiểu biết về tình hình kinh doanh; Bằng chứng kiểm toán; Lấy mẫu kiểm toán; Sử dụng tư liệu của chuyên gia; Báo cáo kiểm toán và các chuẩn mực kiểm toán khác.

Trách nhiệm đối với Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành và hồ sơ quyết toán vốn đầu tư

16. **Giám đốc (người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán (Chủ đầu tư hoặc Ban quản lý dự án) chịu trách nhiệm lập, trình bày trung thực, hợp lý Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành theo đúng chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán, quy định hiện hành về quyết toán vốn đầu tư và các quy định pháp lý có liên quan.**
17. Giám đốc (người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán có trách nhiệm chuẩn bị và cung cấp đầy đủ hồ sơ báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành theo quy định hiện hành, các tài liệu có liên quan khác kể cả các biên bản kiểm tra, thanh tra (nếu có) cho kiểm toán viên để thực hiện kiểm toán và chịu trách nhiệm về sự trung thực, chính xác, kịp thời đối với các hồ sơ, tài liệu đã cung cấp cho kiểm toán viên.

Trường hợp đơn vị được kiểm toán chưa chuẩn bị đầy đủ hồ sơ Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành thì được thuê kiểm toán viên cung cấp dịch vụ "Tư vấn hoàn thiện hồ sơ Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành" như một hợp đồng riêng, ngoại trừ các dự án thuộc nguồn vốn ngân sách. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán đã cung cấp dịch vụ tư vấn hoàn thiện hồ sơ Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành thì không được tiếp tục cung cấp dịch vụ kiểm toán Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành.
18. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán chịu trách nhiệm kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành, hồ sơ quyết toán vốn đầu tư và trình bày ý kiến của mình về kết quả kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành.**

19. Việc kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành không làm giảm nhẹ trách nhiệm của giám đốc (người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán đối với báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành.

Ký hợp đồng kiểm toán

20. Hợp đồng kiểm toán Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành phải được ký kết giữa công ty kiểm toán và chủ đầu tư bằng văn bản trước khi thực hiện kiểm toán. Đối với các dự án bắt buộc phải kiểm toán, hợp đồng kiểm toán có thể ký kết trước khi dự án hoàn thành. Hợp đồng kiểm toán phải xác định rõ nội dung công việc thuộc trách nhiệm của các bên, báo cáo kết quả, mức phí và phương thức thanh toán. Để ký kết và thực hiện hợp đồng kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải vận dụng **Chuẩn mực kiểm toán số 210 "Hợp đồng kiểm toán"**.

(Mẫu Hợp đồng kiểm toán xem Phụ lục 01)

Trình tự và phương pháp kiểm toán Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành

21. **Khi thực hiện một cuộc kiểm toán Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thực hiện các công việc kiểm toán theo trình tự gồm 3 bước sau:**

- 1) **Lập kế hoạch kiểm toán;**
- 2) **Thực hiện kiểm toán;**
- 3) **Kết thúc kiểm toán.**

Bước 1. Lập kế hoạch kiểm toán

22. **Kế hoạch kiểm toán phải được lập cho các cuộc kiểm toán Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành của dự án thuộc nhóm A, B theo quy định hiện hành và phải thông báo cho đơn vị được kiểm toán biết để phối hợp thực hiện.** Kế hoạch kiểm toán phải được lập một cách thích hợp nhằm đảm bảo bao quát hết các khía cạnh quan trọng của cuộc kiểm toán; phát hiện gian lận, rủi ro và những vấn đề tiềm ẩn để đảm bảo cuộc kiểm toán được hoàn thành đúng thời hạn. Kế hoạch kiểm toán trợ giúp kiểm toán viên phân công công việc cho trợ lý kiểm toán viên, kỹ thuật viên và phối hợp công việc với đơn vị được kiểm toán.

Đối với các cuộc kiểm toán Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành của dự án thuộc nhóm C, công ty kiểm toán phải căn cứ vào các quy định từ đoạn 22 đến đoạn 29 của chuẩn mực này để lập kế hoạch kiểm toán phù hợp với quy mô và tính chất của dự án.

23. Phạm vi của kế hoạch kiểm toán sẽ thay đổi tùy theo qui mô của dự án, tính chất phức tạp của công việc kiểm toán, kinh nghiệm và hiểu biết của kiểm toán viên về dự án.
24. Khi lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên phải hiểu biết được về tình hình dự án để nhận biết được các sự kiện, nghiệp vụ và vấn đề có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành và khả năng hoàn thành công việc theo kế hoạch nêu ra.
25. Kế hoạch kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành gồm 2 bộ phận:

- Kế hoạch kiểm toán tổng thể;
- Chương trình kiểm toán.

Việc lập các kế hoạch kiểm toán trên phải vận dụng **Chuẩn mực kiểm toán số 300 - Lập kế hoạch kiểm toán**. (Các điểm chủ yếu quy định tại đoạn 26, 27, 28, 29 và 30)

Lập kế hoạch kiểm toán tổng thể

26. **Kế hoạch kiểm toán tổng thể mô tả phạm vi và cách thức tiến hành cuộc kiểm toán.** Kế hoạch kiểm toán tổng thể phải đầy đủ, chi tiết, làm cơ sở để lập chương trình kiểm toán. Hình thức và qui mô của kế hoạch kiểm toán tổng thể thay đổi tùy thuộc vào quy mô của dự án, tính chất phức tạp của công việc kiểm toán.
27. Những vấn đề chủ yếu mà kiểm toán viên phải xem xét và trình bày trong kế hoạch kiểm toán tổng thể gồm:

Hiểu biết về tình hình dự án và tình hình đơn vị được kiểm toán:

- Hiểu biết chung về lĩnh vực quản lý đầu tư xây dựng và những thay đổi về chính sách quản lý đầu tư xây dựng trong giai đoạn thực hiện dự án có ảnh hưởng quan trọng đến dự án;
- Các đặc điểm cơ bản của dự án: Tính chất của dự án, thời gian khởi công, thời gian hoàn thành; tổng mức đầu tư và nguồn vốn đầu tư của dự án, số lượng các công trình, hạng mục công trình của dự án; số lượng các nhà thầu; hình thức lựa chọn các nhà thầu; những bổ sung thay đổi lớn của dự án trong quá trình đầu tư, hình thức quản lý dự án...;
- Tình hình hồ sơ báo cáo quyết toán của dự án: Đã hoàn thành, mức độ hoàn thành;
- Năng lực quản lý của chủ đầu tư (Ban quản lý).

Hiểu biết về hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ:

- Các chính sách kế toán mà đơn vị được kiểm toán áp dụng và những thay đổi trong các chính sách đó;
- Ảnh hưởng của các chính sách mới về kế toán;
- Hiểu biết của kiểm toán viên về hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ và những điểm quan trọng mà kiểm toán viên dự kiến thực hiện trong thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản.

Để hiểu biết về tình hình dự án, về hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên phải vận dụng **Chuẩn mực kiểm toán số 310 "Hiểu biết về tình hình kinh doanh"**.

Đánh giá rủi ro và mức độ trọng yếu

- Đánh giá rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và xác định những vùng kiểm toán trọng yếu;
- Xác định mức trọng yếu cho từng mục tiêu kiểm toán;
- Khả năng có những sai sót trọng yếu theo kinh nghiệm của kiểm toán viên;
- Phương pháp kiểm toán đối với từng nội dung kiểm toán.

Để đánh giá rủi ro và xác định mức độ trọng yếu, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải vận dụng **Chuẩn mực kiểm toán số 400 "Đánh giá rủi ro và kiểm soát nội bộ"** và **Chuẩn mực kiểm toán số 320 "Tính trọng yếu trong kiểm toán"**.

Phối hợp, chỉ đạo, giám sát và kiểm tra

- Sự tham gia của các kỹ thuật viên và chuyên gia thuộc các lĩnh vực khác;
- Yêu cầu về nhân sự;
- Kế hoạch thời gian;
- Sự phối hợp, tham gia của khách hàng trong công việc kiểm toán.

Các vấn đề khác

- Những vấn đề đặc biệt phải quan tâm, như sự hiện hữu của các bên có liên quan;
- Điều khoản của hợp đồng kiểm toán và những trách nhiệm pháp lý khác;
- Nội dung và thời hạn lập báo cáo kiểm toán hoặc những thông báo khác dự định gửi cho khách hàng.

(Mẫu Kế hoạch kiểm toán xem Phụ lục 02)

Lập chương trình kiểm toán

28. **Chương trình kiểm toán xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán cần thiết để thực hiện kế hoạch kiểm toán tổng thể.**
29. Khi xây dựng chương trình kiểm toán, kiểm toán viên phải xem xét các đánh giá về rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát, cũng như mức độ đảm bảo phải đạt được thông qua kiểm tra cơ bản. Kiểm toán viên cần xem xét:
 - Thời gian thực hiện việc thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản;

- Sự phối hợp của khách hàng, của trợ lý kiểm toán viên và các kỹ thuật viên.

Chương trình kiểm toán của mỗi công ty kiểm toán do kiểm toán viên và công ty kiểm toán lập và thực hiện, có thể khác nhau và khác nhau cho từng cuộc kiểm toán nhưng phải đảm bảo mục tiêu kiểm toán, thực hiện đúng kế hoạch kiểm toán tổng thể và đảm bảo hiệu quả của cuộc kiểm toán.

(Mẫu Chương trình kiểm toán xem Phụ lục 03)

Thay đổi trong kế hoạch kiểm toán tổng thể và chương trình kiểm toán

30. Kế hoạch kiểm toán tổng thể và chương trình kiểm toán có thể sẽ được sửa đổi và bổ sung trong quá trình kiểm toán nếu có những thay đổi về tình huống và kết quả ngoài dự đoán của các thủ tục kiểm toán. Nội dung và nguyên nhân thay đổi của kế hoạch tổng thể và chương trình kiểm toán phải được ghi rõ trong hồ sơ kiểm toán.

Bước 2. Thực hiện kiểm toán

Giao nhận hồ sơ báo cáo quyết toán

31. Trước khi thực hiện kiểm toán, kiểm toán viên phải yêu cầu đơn vị được kiểm toán cung cấp toàn bộ hồ sơ báo cáo quyết toán. Khi giao nhận hồ sơ báo cáo quyết toán, kiểm toán viên và đơn vị được kiểm toán phải lập Biên bản giao nhận hồ sơ để lưu vào hồ sơ kiểm toán sau này. Hồ sơ báo cáo quyết toán của dự án thực hiện theo quy định hiện hành, ví dụ gồm:

- Tờ trình đề nghị phê duyệt quyết toán;
- Báo cáo quyết toán vốn đầu tư;
- Các văn bản pháp lý có liên quan đến dự án, công trình;
- Các hợp đồng kinh tế, các biên bản thanh lý hợp đồng giữa chủ đầu tư với các nhà thầu, các cá nhân, đơn vị tham gia thực hiện dự án;
- Các biên bản nghiệm thu giai đoạn, biên bản tổng nghiệm thu, bàn giao dự án hoàn thành đưa vào sử dụng;
- Toàn bộ các quyết toán khối lượng A-B, biên bản nghiệm thu khối lượng xây lắp hoàn thành các gói thầu trong dự án;
- Các hồ sơ tài liệu khác có liên quan đến dự án: Hồ sơ thiết kế, dự toán thiết kế, dự toán bổ sung, hồ sơ đấu thầu, hồ sơ hoàn công, nhật ký thi công...

32. Đối với các dự án lớn (nhóm A, B...), trước khi thực hiện kiểm tra hồ sơ, tài liệu, số liệu quyết toán, kiểm toán viên có thể kiểm tra hiện trường, đo đạc, chụp ảnh hiện trạng hoặc phỏng vấn người sử dụng... Sau khi kiểm tra hiện trường, kiểm toán viên phải lập biên bản hoặc báo cáo kết quả kiểm tra hiện trường để làm bằng chứng kiểm toán lưu trong hồ sơ kiểm toán dự án.

Nội dung kiểm tra Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành

33. Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán, kiểm toán viên phải thực hiện kiểm tra Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành theo các nội dung, yêu cầu và hướng dẫn của Bộ Tài chính về Quy trình thẩm tra Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành. Các nội dung kiểm tra chủ yếu gồm:

Kiểm tra hồ sơ pháp lý của dự án đầu tư.

- Kiểm tra, đối chiếu danh mục các văn bản quyết định đầu tư dự án và các văn bản pháp lý đã thực hiện trong quá trình đầu tư xây dựng dự án so với quy định của Nhà nước;
- Kiểm tra tính pháp lý của các văn bản liên quan đến dự án về: Trình tự lập và duyệt văn bản, nội dung văn bản, thẩm quyền phê duyệt văn bản;
- Kiểm tra tính pháp lý và việc thực hiện quy chế đấu thầu, hợp đồng kinh tế giữa chủ đầu tư ký với các nhà thầu tư vấn, xây dựng, cung cấp và lắp đặt thiết bị.

Sau khi kiểm tra hồ sơ pháp lý của dự án đầu tư, kiểm toán viên phải đưa ra nhận xét về việc chấp hành các quy định của pháp luật về đầu tư xây dựng dự án.

Kiểm tra nguồn vốn đầu tư.

- Kiểm tra, đối chiếu cơ cấu vốn và số vốn đầu tư thực hiện, đã thanh toán theo từng nguồn vốn qua từng năm so với số được duyệt;
- Kiểm tra sự phù hợp giữa thực tế sử dụng nguồn vốn đầu tư so với cơ cấu nguồn vốn đầu tư xác định trong quyết định đầu tư;
- Kiểm tra việc điều chỉnh tăng, giảm vốn đầu tư của dự án có chấp hành đúng chế độ và thẩm quyền quy định không.

Sau khi kiểm tra các nguồn vốn đầu tư của dự án đầu tư, kiểm toán viên phải đưa ra nhận xét về việc cấp phát, thanh toán, cho vay và sử dụng các nguồn vốn của dự án.

Kiểm tra chi phí đầu tư.

- Kiểm tra chi phí xây dựng công trình và chi phí lắp đặt thiết bị về các mặt: Giá trị khối lượng quyết toán so với dự toán được duyệt, biên bản nghiệm thu, bản vẽ hoàn công, biên bản phát sinh; Việc tuân thủ các quy định của Nhà nước trong việc áp dụng đơn giá, định mức, hệ số trượt giá, phụ phí (trong trường hợp chỉ định thầu), áp dụng đơn giá trúng thầu (trong trường hợp đấu thầu); Tuân thủ các quy định của Nhà nước trong việc lựa chọn nhà thầu (chỉ định thầu, hoặc đấu thầu); Việc sử dụng chủng loại vật liệu phù hợp với thiết kế, dự toán, hồ sơ mời thầu, hồ sơ trúng thầu;
- Kiểm tra chi phí thiết bị về các mặt: Giá trị, khối lượng thiết bị quyết toán phù hợp với hợp đồng mua sắm, hóa đơn, chứng từ, thực tế thi công; Các chi phí có liên quan như vận chuyển, bảo quản, bảo hiểm, bảo dưỡng... có phù hợp với hợp đồng, hóa đơn, chứng từ và các quy định của Nhà nước; Tuân thủ các quy định trong việc lựa chọn nhà cung cấp (chỉ định thầu, hoặc đấu thầu);
- Kiểm tra chi phí khác về các mặt: Giá trị quyết toán chi phí khác phù hợp với dự toán được duyệt, phù hợp với chế độ, tiêu chuẩn, định mức do cơ quan nhà nước có thẩm quyền ban hành; Tuân thủ các quy định của Nhà nước trong việc lựa chọn nhà thầu (chỉ định thầu, hoặc đấu thầu).

Kiểm tra chi phí đầu tư không tính vào giá trị tài sản bàn giao.

- Kiểm tra các khoản chi phí chủ đầu tư đề nghị không tính vào giá trị tài sản bàn giao theo chế độ hiện hành của nhà nước về các mặt: Nội dung chi phí, nguyên nhân và căn cứ đề nghị không tính vào giá trị tài sản bàn giao, thẩm quyền của cấp cho phép không tính vào giá trị tài sản bàn giao;
- Kiểm tra chi phí thiệt hại do nguyên nhân bất khả kháng được phép không tính vào giá trị tài sản bàn giao về các mặt: Nội dung và giá trị thiệt hại theo các biên bản xác nhận, mức độ bồi thường của công ty bảo hiểm để giảm chi phí (trong trường hợp dự án đã mua bảo hiểm);
- Kiểm tra chi phí thiệt hại được cấp có thẩm quyền quyết định hủy bỏ, cho phép không tính vào giá trị bàn giao về các mặt: Nội dung, giá trị thiệt hại thực tế so với quyết định của cấp có thẩm quyền, thẩm quyền của cấp cho phép không tính vào giá trị tài sản bàn giao.

Kiểm tra giá trị tài sản bàn giao.

- Kiểm tra danh mục và giá trị tài sản bàn giao, bao gồm cả tài sản cố định và tài sản lưu động, cho các đối tượng quản lý theo các biên bản bàn giao;
- Kiểm tra việc phân bổ các chi phí khác cho từng tài sản;
- Kiểm tra chi phí đầu tư hình thành tài sản cố định và tài sản lưu động;
- Kiểm tra việc quy đổi giá trị tài sản bàn giao về mặt bằng giá thời điểm bàn giao theo hướng dẫn của Bộ Xây dựng trong trường hợp dự án phải quy đổi vốn đầu tư.

Kiểm tra tình hình công nợ và vật tư, thiết bị tồn đọng.

- Kiểm tra tổng số vốn đã thanh toán cho từng nhà thầu theo từng hạng mục và khoản mục chi phí. Trên cơ sở đó xác định danh sách các khoản nợ còn phải thu, phải trả các nhà thầu;
- Kiểm tra số dư các khoản tiền mặt, tiền gửi, các khoản tiền thu được chưa nộp vào ngân sách Nhà nước;

- Kiểm tra xác định số lượng, giá trị vật tư thiết bị còn tồn đọng;
- Kiểm tra xác định số lượng, giá trị còn lại các tài sản của Ban quản lý dự án.

Thu thập bằng chứng

34. Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp, theo các phương pháp phù hợp, để làm cơ sở cho việc đưa ra ý kiến của mình về báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành. Việc thu thập và xử lý các bằng chứng của kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải vận dụng quy định tại **Chuẩn mực kiểm toán số 500 "Bằng chứng kiểm toán"**; **Chuẩn mực kiểm toán số 530 "Lấy mẫu kiểm toán và các thủ tục lựa chọn khác"**; **Chuẩn mực kiểm toán số 250 "Xem xét tính tuân thủ pháp luật và các quy định"**. (Các điểm chủ yếu quy định ở đoạn 35, 36 và 37).
35. **Bằng chứng kiểm toán là tất cả các số liệu, tài liệu, thông tin dưới dạng văn bản, hình ảnh, lời nói ghi được**, do kiểm toán viên thu thập được từ nhiều nguồn khác nhau bên trong hoặc bên ngoài đơn vị, thông qua các thủ nghiệm kiểm soát và thủ nghiệm cơ bản. Kiểm toán viên có thể thu thập bằng chứng bằng các phương pháp: Kiểm tra, quan sát, điều tra, xác nhận, tính toán và quy trình phân tích. Trường hợp có sự mâu thuẫn giữa các bằng chứng thu được từ nhiều nguồn khác nhau, kiểm toán viên phải xác định những thủ tục kiểm tra bổ sung cần thiết để giải quyết mâu thuẫn đó và đưa ra kết luận chính thức. Khi không thu thập được đầy đủ các bằng chứng thích hợp cho một thông tin trọng yếu, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải đưa ra ý kiến chấp nhận từng phần.
36. Trong quá trình thu thập bằng chứng kiểm toán, kiểm toán viên phải sử dụng khả năng xét đoán nghề nghiệp để đánh giá rủi ro kiểm toán và thiết kế các thủ tục kiểm toán để đảm bảo rủi ro kiểm toán giảm xuống thấp đến mức có thể chấp nhận được. Khi thiết kế các thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên phải xác định các phương pháp thích hợp để lựa chọn các phần tử kiểm tra trong tổng thể. Các phương pháp có thể được lựa chọn là:
- 1) **Chọn toàn bộ (Kiểm tra 100%)**: Khi xác định dự án có nhiều rủi ro, có dấu hiệu kiện tụng, tranh chấp, dự án sai phạm nhiều thủ tục đầu tư, chất lượng công trình yếu kém hoặc do khách hàng yêu cầu;
 - 2) **Chọn phần tử đặc biệt**: Khi xác định dự án ít rủi ro, thực hiện nghiêm túc thủ tục đầu tư, dự án có nhiều hạng mục tương tự nhau... thì chỉ chọn các phần việc có giá trị lớn, các hạng mục nghi ngờ có rủi ro hoặc chọn bất kỳ;
 - 3) **Lấy mẫu thống kê hoặc phi thống kê** được áp dụng cho các phần việc ít có khả năng sai sót hoặc phần việc tương tự nhau lặp đi lặp lại nhiều lần. Phương pháp này hiệu quả kinh tế cao nhưng cũng dễ bị rủi ro kiểm toán.
37. Đơn vị được kiểm toán có trách nhiệm tuân thủ nghiêm ngặt pháp luật và các quy định trong đầu tư xây dựng dự án. Kiểm toán viên phải có thái độ thận trọng nghề nghiệp để phát hiện ra các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định pháp luật dẫn đến sai sót làm ảnh hưởng trọng yếu đến Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành.
- Khi có dấu hiệu không tuân thủ pháp luật và các quy định, kiểm toán viên phải trao đổi với đơn vị được kiểm toán và các cơ quan chức năng có liên quan; phải thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp để khẳng định mức độ ảnh hưởng hay không ảnh hưởng trọng yếu đến Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành. Nếu kiểm toán viên phát hiện có những ảnh hưởng trọng yếu đến Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành nhưng không được đơn vị điều chỉnh thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải đưa ra ý kiến chấp nhận từng phần hoặc ý kiến không chấp nhận.
38. Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán được sử dụng các **kỹ thuật viên** là người không phải của công ty kiểm toán như là các chuyên gia để thực hiện các nội dung công việc kiểm toán phù hợp khả năng chuyên môn của kỹ thuật viên. Trường hợp này, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải vận dụng **Chuẩn mực kiểm toán số 620 "Sử dụng tư liệu của chuyên gia"** và **Chuẩn mực kiểm toán số 220 "Kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán"**. (Các điểm chủ yếu quy định ở đoạn 39 và 40).

39. Chất lượng một cuộc kiểm toán phụ thuộc vào chất lượng kiểm toán viên, quy trình giao việc và kiểm soát kết quả công việc, như sau:
- Kiểm toán viên, trợ lý và các kỹ thuật viên phải tuân thủ nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp, phải đảm bảo tính độc lập, chính trực, khách quan; Phải có năng lực chuyên môn phù hợp, kinh nghiệm thực tế và tính thận trọng, bí mật; Phải có tư cách nghề nghiệp và tuân thủ chuẩn mực chuyên môn;
 - Kiểm toán viên phải được giao việc phù hợp với năng lực chuyên môn, phải được hướng dẫn đầy đủ và giám sát từng bước công việc theo đúng quy trình kiểm toán;
 - Trong quá trình kiểm toán, khi thấy có việc vượt quá khả năng chuyên môn của mình thì kiểm toán viên phải tham khảo ý kiến của chuyên gia. Kiểm toán viên phải từ chối khi khách hàng có yêu cầu trái với pháp luật hoặc đạo đức nghề nghiệp kiểm toán.
40. Trường hợp kiểm toán các dự án đã có đoàn kiểm tra, thanh tra hoặc đơn từ tranh chấp thì kiểm toán viên phải đặc biệt chú ý đến ý kiến kết luận kiểm tra, thanh tra hoặc tranh chấp, chú ý đến kiến nghị của Chủ đầu tư (Ban quản lý) để thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp cho kết luận kiểm toán.

Thu thập giải trình của Giám đốc đơn vị được kiểm toán

41. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thu thập được các bằng chứng của Giám đốc (người đứng đầu) đơn vị kiểm toán thừa nhận trách nhiệm của mình trong việc lập, trình bày báo cáo quyết toán vốn đầu tư trung thực, hợp lý, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hiện hành và trách nhiệm trong việc cung cấp đầy đủ hồ sơ quyết toán vốn đầu tư theo đúng quy định của pháp luật hiện hành cũng như giải trình của Ban Giám đốc liên quan đến số liệu quyết toán vốn đầu tư.** Kiểm toán viên thu thập bằng chứng nói trên trong các biên bản họp của khách hàng liên quan đến vấn đề này hoặc yêu cầu Giám đốc cung cấp "Bản giải trình", hoặc bản "Báo cáo của Ban Giám đốc". Trường hợp này, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải vận dụng **Chuẩn mực kiểm toán số 580 "Giải trình của Giám đốc"**. (Các điểm chủ yếu quy định ở đoạn 42, 43, 44 và 45).
42. Các vấn đề yêu cầu Giám đốc đơn vị giải trình bằng văn bản được giới hạn trong những vấn đề riêng lẻ hoặc tổng hợp có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo quyết toán vốn đầu tư. Đối với những vấn đề xét thấy cần thiết, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thông báo đến Giám đốc đơn vị được kiểm toán biết rõ về tính trọng yếu của vấn đề cần phải giải trình.
43. Kiểm toán viên phải lưu vào hồ sơ kiểm toán các giải trình của Giám đốc hoặc người đại diện của đơn vị được kiểm toán dưới hình thức tóm tắt các lần trao đổi bằng lời hoặc các giải trình bằng văn bản để làm bằng chứng kiểm toán.
44. Nếu Giám đốc đơn vị được kiểm toán từ chối cung cấp các giải trình mà kiểm toán viên yêu cầu sẽ làm hạn chế phạm vi kiểm toán thì kiểm toán viên phải đưa ra "Ý kiến chấp nhận từng phần" hoặc "Ý kiến từ chối". Trong trường hợp này, kiểm toán viên phải đánh giá lại mức độ tin cậy của các giải trình khác của Giám đốc trong quá trình kiểm toán và xem xét mức độ ảnh hưởng của nó đến Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành.

Bước 3. Kết thúc kiểm toán

45. Trong giai đoạn kết thúc kiểm toán, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục sau:
- Phân tích, soát xét tổng thể kết quả cuộc kiểm toán;
 - Lập báo cáo kiểm toán;
 - Xử lý các công việc phát sinh sau khi phát hành báo cáo kiểm toán.

Phân tích, soát xét tổng thể kết quả cuộc kiểm toán

46. Quy trình phân tích được thực hiện từ khi lập kế hoạch kiểm toán, quá trình kiểm tra báo cáo quyết toán, thu thập bằng chứng kiểm toán và tập trung hơn khi phân tích, soát xét tổng thể kết quả cuộc kiểm toán trước khi đưa ra kết luận kiểm toán. Việc thực hiện quy trình phân tích trong suốt quá trình kiểm toán phải vận dụng quy định tại **Chuẩn mực kiểm toán số 520 "Quy trình phân tích"**. (Các điểm chủ yếu quy định ở đoạn 47, 48 và 49).
47. Quy trình phân tích, soát xét tổng thể kết quả cuộc kiểm toán giúp kiểm toán viên khẳng định được những kết luận có được trong suốt quá trình kiểm tra báo cáo quyết toán nhằm đưa ra kết luận về tính trung thực và hợp lý của Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành. Việc phân tích, soát xét tổng thể cũng nhằm chỉ ra những điểm cần phải kiểm tra bổ sung.
48. Trường hợp khi phân tích, soát xét tổng thể kết quả cuộc kiểm toán phát hiện những chênh lệch trọng yếu hoặc mối liên hệ mâu thuẫn thì kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm tra bổ sung để thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp cho kết luận kiểm toán.
49. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải soát xét và đánh giá những kết luận rút ra từ các bằng chứng kiểm toán thu thập được và sử dụng các kết luận này cho ý kiến của mình về Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành.**

Trong ý kiến đánh giá của kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xác định mức độ phù hợp của Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hiện hành, mức độ trung thực, hợp lý của số liệu quyết toán vốn đầu tư cũng như việc tuân thủ trình tự, thủ tục đầu tư theo quy định của pháp luật hiện hành của đơn vị trong quá trình đầu tư xây dựng dự án.

Lập báo cáo kiểm toán

50. Báo cáo kiểm toán về Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành gồm các nội dung cơ bản của một báo cáo kiểm toán báo cáo tài chính theo **Chuẩn mực kiểm toán số 700 "Báo cáo kiểm toán báo cáo tài chính"**, gồm:
 - a. Tên và địa chỉ công ty kiểm toán;
 - b. Số hiệu báo cáo kiểm toán;
 - c. Tiêu đề báo cáo kiểm toán;
 - d. Người nhận báo cáo kiểm toán;
 - e. Mở đầu của báo cáo kiểm toán:
 - Nêu đối tượng của cuộc kiểm toán Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành;
 - Nêu trách nhiệm của Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán và trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán;
 - f. Phạm vi và căn cứ thực hiện cuộc kiểm toán:
 - Nêu chuẩn mực kiểm toán đã áp dụng để thực hiện cuộc kiểm toán;
 - Nêu những công việc và thủ tục kiểm toán mà kiểm toán viên đã thực hiện;
 - g. Ý kiến của kiểm toán viên và công ty kiểm toán về Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành đã được kiểm toán.
 - h. Địa điểm và thời gian lập báo cáo kiểm toán;
 - i. Chữ ký, số hiệu chứng chỉ kiểm toán viên và đóng dấu.
51. Ngoài các yếu tố trên, báo cáo kiểm toán Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành còn bao gồm các nội dung đặc thù như sau:
 - Căn cứ pháp lý và hồ sơ quyết toán vốn đầu tư;
 - Kết quả kiểm toán có liên quan đến số liệu theo báo cáo quyết toán, số liệu kết quả kiểm toán vốn đầu tư;

- Các kiến nghị của kiểm toán viên đối với chủ đầu tư và các bên liên quan đến số liệu quyết toán vốn đầu tư.
52. Căn cứ pháp lý và hồ sơ quyết toán vốn đầu tư hoàn thành là các tài liệu mà kiểm toán viên được cung cấp và thu thập được để thực hiện kiểm tra theo các phương pháp kiểm toán thích hợp và rút ra kết luận về ý kiến của mình đối với Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành. Kết quả của cuộc kiểm toán và ý kiến của kiểm toán viên phụ thuộc vào các căn cứ pháp lý và hồ sơ quyết toán được cung cấp và thu thập được nên kiểm toán viên phải nêu rõ các căn cứ pháp lý và hồ sơ quyết toán trong phần "Phạm vi và căn cứ thực hiện kiểm toán" của báo cáo kiểm toán.
- Căn cứ pháp lý và hồ sơ quyết toán gồm:*
- Các quy định hiện hành của pháp luật liên quan đến quản lý đầu tư và xây dựng;
 - Các hồ sơ pháp lý có liên quan của dự án;
 - Hồ sơ quyết toán vốn đầu tư theo quy định hiện hành của pháp luật.
53. **Kết quả của cuộc kiểm toán Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành là cơ sở để người có thẩm quyền phê duyệt quyết toán xem xét, phê duyệt quyết toán vốn đầu tư. Kiểm toán viên phải nêu rõ số liệu quyết toán vốn đầu tư theo kết quả kiểm toán;** Bao gồm các nội dung sau:
- Việc tuân thủ trình tự, thủ tục đầu tư trong quá trình đầu tư xây dựng dự án;
 - Nguồn vốn đầu tư;
 - Chi phí đầu tư xây dựng dự án;
 - Chi phí đầu tư không tính vào giá trị tài sản bàn giao;
 - Giá trị tài sản bàn giao cho đơn vị sử dụng;
 - Công nợ, giá trị vật tư, thiết bị tồn đọng.
54. Kiểm toán viên phải nêu rõ số liệu quyết toán của đơn vị đưa ra trước khi kiểm toán (Báo cáo quyết toán), số liệu quyết toán sau khi điều chỉnh theo đề nghị của kiểm toán viên (Kết quả kiểm toán) trong báo cáo kiểm toán để làm cơ sở cho việc đưa ra ý kiến và kiến nghị của mình.
55. Trường hợp có sự chênh lệch giữa số liệu quyết toán của đơn vị đưa ra trước khi kiểm toán với số liệu quyết toán sau khi điều chỉnh theo đề nghị của kiểm toán viên thì kiểm toán viên phải lập bảng Phụ lục chi tiết chênh lệch và nguyên nhân chênh lệch kèm theo.
56. Trường hợp kiểm toán viên đưa ra số liệu cần điều chỉnh nhưng không được đơn vị chấp nhận hoặc chấp nhận nhưng không điều chỉnh số liệu báo cáo quyết toán vốn đầu tư sau khi kiểm toán thì kiểm toán viên cũng phải lập bảng Phụ lục kèm theo hoặc ghi rõ trong Báo cáo kiểm toán.
57. Việc đưa ra ý kiến trong báo cáo kiểm toán Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành phải tuân thủ **Chuẩn mực kiểm toán số 700 "Báo cáo kiểm toán báo cáo tài chính"**. (Các điểm chủ yếu quy định từ đoạn 58 đến đoạn 66).
58. **Căn cứ vào tình hình và kết quả kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán đưa ra một trong các loại ý kiến trong báo cáo kiểm toán Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành, như sau:**
- Ý kiến chấp nhận toàn phần;
 - Ý kiến chấp nhận từng phần;
 - Ý kiến từ chối (hoặc ý kiến không thể đưa ra ý kiến);
 - Ý kiến không chấp nhận (hoặc ý kiến trái ngược).

Ý kiến chấp nhận toàn phần

59. Báo cáo kiểm toán đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần được trình bày trong trường hợp kiểm toán viên và công ty kiểm toán cho rằng Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu tình hình quyết toán vốn đầu tư của dự án được kiểm toán, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán Việt Nam hiện hành và các quy định pháp luật có liên quan.
60. Ý kiến chấp nhận toàn phần được áp dụng cho cả trường hợp Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành có những sai sót nhưng đã được kiểm toán viên phát hiện và đơn vị đã điều chỉnh theo ý kiến của kiểm toán viên; Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành sau khi điều chỉnh đã được kiểm toán viên chấp nhận. Trường hợp này thường dùng mẫu câu: "*Theo ý kiến của chúng tôi, xét trên khía cạnh trọng yếu, Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành sau khi đã điều chỉnh theo ý kiến của kiểm toán viên, với tổng mức đầu tư thực hiện là... VNĐ đã phản ánh trung thực và hợp lý tình hình quyết toán vốn đầu tư của dự án tại thời điểm lập báo cáo quyết toán và phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hiện hành và quy định pháp lý có liên quan*".
61. Ý kiến chấp nhận toàn phần không có nghĩa là báo cáo quyết toán vốn đầu tư được kiểm toán là hoàn toàn đúng, mà có thể có sai sót nhưng sai sót đó (nếu có) là không trọng yếu. (Xem Phụ lục 04)

Ý kiến chấp nhận từng phần

62. Báo cáo kiểm toán đưa ra ý kiến chấp nhận từng phần được trình bày trong trường hợp kiểm toán viên và công ty kiểm toán cho rằng Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành chỉ phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu tình hình quyết toán vốn đầu tư của dự án, nếu không bị ảnh hưởng bởi yếu tố tùy thuộc (hoặc ngoại trừ) mà kiểm toán viên đã nêu ra trong báo cáo kiểm toán. Điều này cũng có nghĩa là nếu các yếu tố do kiểm toán viên nêu ra trong báo cáo kiểm toán có ảnh hưởng trọng yếu đến Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành thì Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành đó đã không phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu.

Yếu tố tùy thuộc là yếu tố trọng yếu nhưng không chắc chắn, như các vấn đề liên quan đến quyết định của cấp có thẩm quyền phê duyệt quyết toán vốn đầu tư đối với chi phí đầu tư của một công trình hay hạng mục công trình nào đó thuộc dự án.

63. Yếu tố tùy thuộc do kiểm toán viên nêu ra thường liên quan đến các sự kiện có thể xảy ra trong tương lai, nằm ngoài khả năng kiểm soát của đơn vị và kiểm toán viên hoặc là vấn đề chưa được quy định rõ ràng trong các chính sách liên quan của Nhà nước mà cách giải quyết là tùy thuộc ở thẩm quyền của người ra quyết định. Việc đưa ra yếu tố tùy thuộc cho phép kiểm toán viên hoàn thành trách nhiệm kiểm toán của mình nhưng cũng làm cho người đọc Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành phải lưu ý và tiếp tục theo dõi khi sự kiện có thể xảy ra hoặc người có thẩm quyền phê duyệt quyết toán phải tự quyết định xử lý.

Ví dụ về báo cáo kiểm toán có yếu tố tùy thuộc:

"Theo ý kiến của chúng tôi, xét trên các khía cạnh trọng yếu, Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành sau khi đã điều chỉnh theo ý kiến của kiểm toán viên, với tổng mức đầu tư thực hiện là... VNĐ đã phản ánh trung thực và hợp lý tình hình quyết toán vốn đầu tư của dự án tại ngày lập báo cáo quyết toán vốn đầu tư, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hiện hành và các quy định pháp lý có liên quan, tùy thuộc vào:

- *Chi phí phát sinh của hạng mục A3 đang trong quá trình phê duyệt dự toán bổ sung được cơ quan có thẩm quyền chấp nhận là XY1 VNĐ;*
- *Chi phí thẩm tra phê duyệt quyết toán chưa phát sinh được cơ quan có thẩm quyền phê duyệt chấp nhận khi phát sinh thực tế là XY2 VNĐ;*
- *Chi phí chạy thử thực tế phát sinh được cơ quan có thẩm quyền chấp nhận là XY3 VNĐ.*

64. Ý kiến chấp nhận từng phần được đưa ra trong trường hợp kiểm toán viên cho rằng không thể đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần, và những phần không chấp nhận do không đồng ý với Giám đốc hay do công việc kiểm toán bị giới hạn, là quan trọng nhưng không liên quan tới một số lượng lớn các khoản mục tới mức có thể dẫn đến "Ý kiến từ chối" hoặc "Ý kiến không

chấp nhận". Ý kiến chấp nhận từng phần còn được thể hiện bởi thuật ngữ "ngoại trừ" ảnh hưởng của các vấn đề không được chấp nhận, bằng mẫu câu: "*ngoại trừ những ảnh hưởng (nếu có) của những vấn đề nêu trên, Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành đã phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu...*".

Ý kiến từ chối (hoặc ý kiến không thể đưa ra ý kiến)

65. Ý kiến từ chối (hoặc ý kiến không thể đưa ra ý kiến) được đưa ra trong trường hợp hậu quả của việc bị giới hạn phạm vi kiểm toán là quan trọng hoặc không được cung cấp đầy đủ hồ sơ quyết toán liên quan đến một số lượng lớn các khoản mục tới mức mà kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp để có thể cho ý kiến về báo cáo quyết toán vốn đầu tư, bằng mẫu câu: "*Theo ý kiến của chúng tôi, vì các lý do nêu trên, chúng tôi không thể đưa ra ý kiến về Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành...*".

Ý kiến không chấp nhận (hoặc ý kiến trái ngược)

66. Ý kiến không chấp nhận (hoặc ý kiến trái ngược) được đưa ra trong trường hợp các vấn đề không thống nhất với Giám đốc là quan trọng hoặc liên quan đến một số lượng lớn các khoản mục đến mức mà kiểm toán viên và công ty kiểm toán cho rằng ý kiến chấp nhận từng phần là chưa đủ để thể hiện tính chất và mức độ sai sót trọng yếu của Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành, bằng mẫu câu: "*Theo ý kiến của chúng tôi, vì ảnh hưởng trọng yếu của những vấn đề nêu trên, Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành là không trung thực và không hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu...*".

Mỗi khi kiểm toán viên đưa ra ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (ý kiến chấp nhận từng phần, ý kiến từ chối, hoặc ý kiến không chấp nhận) thì phải mô tả rõ ràng trong báo cáo kiểm toán tất cả những lý do chủ yếu dẫn đến ý kiến đó và định lượng, nếu được, những ảnh hưởng đến Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành. Thông thường, các thông tin này được ghi trong một đoạn riêng nằm trước đoạn đưa ra ý kiến của kiểm toán viên.

Xử lý các sự kiện phát sinh sau ngày phát hành báo cáo kiểm toán

67. Sau ngày công bố báo cáo kiểm toán kèm theo Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành, nếu kiểm toán viên và công ty kiểm toán nhận thấy có sai sót trong kết quả kiểm toán hoặc có sự kiện phát sinh làm ảnh hưởng trọng yếu đến ý kiến kiểm toán đã công bố thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải áp dụng các biện pháp sau đây:

- a) Nếu đơn vị được kiểm toán chấp nhận sửa đổi lại Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành thì kiểm toán viên phải công bố lại báo cáo kiểm toán mới dựa trên Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành đã sửa đổi và thông báo đến các bên đã nhận Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành.
- b) Nếu đơn vị được kiểm toán không chấp nhận sửa đổi lại Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành thì kiểm toán viên phải thực hiện ngay các biện pháp thông báo đến các bên đã và sẽ nhận Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành, đồng thời thông báo cho đơn vị được kiểm toán biết.

Hồ sơ kiểm toán

68. Kiểm toán viên phải thu thập và lưu trong hồ sơ kiểm toán mọi tài liệu, thông tin cần thiết liên quan đến cuộc kiểm toán đủ để làm cơ sở cho việc hình thành ý kiến kiểm toán của mình và chứng minh rằng cuộc kiểm toán đã được thực hiện theo đúng các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Hồ sơ kiểm toán phải đầy đủ và chi tiết sao cho kiểm toán viên khác hoặc người có trách nhiệm kiểm tra, soát xét có thể hiểu được toàn bộ về cuộc kiểm toán.

Việc lập và lưu giữ hồ sơ kiểm toán cho các cuộc kiểm toán Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành phải thực hiện theo Chuẩn mực kiểm toán số 230 - Hồ sơ kiểm toán. (Các điểm chủ yếu quy định từ đoạn 69 đến đoạn 77).

69. Kiểm toán viên phải ghi chép và lưu giữ trong hồ sơ kiểm toán của mình tất cả các tài liệu và thông tin liên quan đến:
- Kế hoạch kiểm toán;
 - Việc thực hiện cuộc kiểm toán: Nội dung, chương trình và phạm vi của các thủ tục đã được thực hiện;
 - Kết quả của các thủ tục kiểm toán đã thực hiện;
 - Những kết luận mà kiểm toán viên rút ra từ những bằng chứng kiểm toán thu thập được.

Hồ sơ kiểm toán phải ghi lại tất cả những suy luận của kiểm toán viên về những vấn đề cần xét đoán chuyên môn và các kết luận liên quan. Đối với những vấn đề khó xử lý về nguyên tắc hay khó xét đoán chuyên môn, ngoài việc đưa ra kết luận, kiểm toán viên còn phải lưu giữ những thông tin có thực, cần thiết đã thu thập được. Hồ sơ kiểm toán phải lưu giữ kết quả kiểm tra, soát xét chất lượng kiểm toán của từng cấp có thẩm quyền theo quy định của công ty kiểm toán.

70. Hồ sơ kiểm toán được lập theo mẫu biểu và quy trình kiểm toán do công ty kiểm toán quy định. Kiểm toán viên được phép sử dụng các mẫu biểu, giấy tờ làm việc, các bảng phân tích và các tài liệu khác của khách hàng, nhưng phải bảo đảm rằng các tài liệu đã được lập một cách đúng đắn. Trong từng trường hợp cụ thể, kiểm toán viên phải lưu trữ trong hồ sơ kiểm toán các tài liệu của khách hàng mà kiểm toán viên xét thấy cần thiết và quan trọng đối với ý kiến của mình về Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành của đơn vị.

71. Hồ sơ kiểm toán được lập và sắp xếp phù hợp với từng khách hàng và cho từng hợp đồng kiểm toán tùy theo điều kiện và yêu cầu của kiểm toán viên và công ty kiểm toán. Việc sử dụng các tài liệu theo mẫu quy định (bản câu hỏi, mẫu thư, cấu trúc hồ sơ mẫu...) giúp kiểm toán viên nâng cao hiệu quả trong việc lập và kiểm tra hồ sơ, tạo điều kiện cho việc phân công công việc và kiểm tra chất lượng kiểm toán.

72. Mỗi hồ sơ kiểm toán được lập và lưu trữ thành hai (2) loại:

- Hồ sơ kiểm toán chung;**
- Hồ sơ kiểm toán chi tiết.**

73. Hồ sơ kiểm toán chung, thường gồm:

- Tên và số hiệu hồ sơ; ngày, tháng lập và ngày, tháng lưu trữ;
- Các thông tin chung về dự án và đơn vị được kiểm toán:
 - Các ghi chép hoặc bản sao các tài liệu pháp lý, thỏa thuận và biên bản quan trọng như: Dự án; Quyết định đầu tư dự án; Quyết định phê duyệt thiết kế kỹ thuật, tổng dự toán; Quyết định phê duyệt kế hoạch đầu thầu; Biên bản họp Ban Giám đốc có liên quan đến dự án;
 - Các tài liệu về thuế: Các văn bản, chế độ thuế riêng cho dự án được cấp có thẩm quyền cho phép, các tài liệu về thực hiện nghĩa vụ thuế hàng năm;
 - Các tài liệu về nhân sự: Quyết định thành lập ban quản lý; Tên, địa chỉ, chức năng và phạm vi hoạt động, cơ cấu tổ chức của đơn vị được kiểm toán; Các quy định riêng của khách hàng về nhân sự; Quy định về quản lý và sử dụng quỹ lương;
 - Các quy chế nội bộ của đơn vị liên quan đến quá trình quản lý đầu tư: Quy trình kiểm tra và thanh toán khối lượng hoàn thành;
 - Các văn bản khác liên quan đến quá trình đầu tư dự án.
- Hợp đồng kiểm toán, phụ lục hợp đồng (nếu có), thanh lý hợp đồng kiểm toán;
- Các thông tin về người lập, người kiểm tra, soát xét hồ sơ kiểm toán:
 - Họ tên kiểm toán viên, trợ lý kiểm toán viên thực hiện kiểm toán và lập hồ sơ kiểm toán;
 - Họ tên người kiểm tra, soát xét, ngày tháng kiểm tra;
 - Họ tên người xét duyệt, ngày tháng xét duyệt.
- Kế hoạch kiểm toán:
 - Những bằng chứng về kế hoạch kiểm toán tổng thể, chương trình kiểm toán và những thay đổi của kế hoạch kiểm toán;

- Những bằng chứng về thay đổi hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng;
- Những bằng chứng và kết luận trong việc đánh giá rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và những đánh giá khác;
- Báo cáo quyết toán vốn đầu tư do khách hàng lập trước khi kiểm toán;
- Tổng hợp kết quả kiểm toán và báo cáo kiểm toán dự thảo, báo cáo kiểm toán chính thức;
- Bản giải trình của Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán;
- Bản xác nhận do khách hàng hoặc người thứ ba gửi tới;
- Các tài liệu khác.

74. Hồ sơ kiểm toán chi tiết, thường gồm:

- Chương trình kiểm toán, các thủ tục kiểm toán đã thực hiện và kết quả thu được;
- Các tài liệu có liên quan đến các công trình, hạng mục công trình của dự án: Thiết kế bản vẽ thi công, dự toán chi tiết, hồ sơ mời thầu, biên bản nghiệm thu, bản vẽ hoàn công, quyết toán hạng mục;
- Các bản tính toán của kỹ thuật viên;
- Các biên bản làm việc chi tiết;
- Các tài liệu khác.

75. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải giữ bí mật và bảo đảm an toàn hồ sơ kiểm toán. Hồ sơ kiểm toán phải lưu trữ từ 10 năm trở lên để đáp ứng yêu cầu hành nghề và phù hợp với quy định chung của pháp luật về bảo quản, lưu trữ hồ sơ tài liệu kế toán do Nhà nước quy định và quy định riêng của tổ chức nghề nghiệp và của từng công ty kiểm toán. Hồ sơ kiểm toán được sắp xếp, lưu giữ một cách thuận lợi, khoa học theo một trật tự dễ tìm, dễ lấy, dễ tra cứu và được lưu giữ, quản lý tập trung tại nơi lưu giữ hồ sơ của công ty. Trường hợp công ty có các chi nhánh, hồ sơ kiểm toán được lưu tại nơi đóng dấu báo cáo kiểm toán.

76. Hồ sơ kiểm toán thuộc quyền sở hữu và là tài sản của công ty kiểm toán. Khách hàng hay bên thứ ba có quyền xem xét, sử dụng một phần hoặc toàn bộ tài liệu này khi được sự đồng ý của Giám đốc công ty kiểm toán hoặc theo quy định của nhà nước và tổ chức nghề nghiệp. Kiểm toán viên được phép cung cấp một phần hoặc toàn bộ tài liệu làm việc trong hồ sơ kiểm toán của mình cho khách hàng tùy theo từng trường hợp cụ thể do Giám đốc công ty kiểm toán quyết định. Trong mọi trường hợp, tài liệu làm việc của kiểm toán viên không thể thay thế chứng từ kế toán, Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành của khách hàng.

77. Đối với các cuộc kiểm toán Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành thuộc dự án nhóm C, công ty kiểm toán phải căn cứ vào các quy định từ đoạn 68 đến đoạn 76 của chuẩn mực này để lập Hồ sơ kiểm toán cho phù hợp với quy mô của dự án.

78. Phụ lục gồm:

- Phụ lục 01 - Hợp đồng kiểm toán;
- Phụ lục 02 - Kế hoạch kiểm toán tổng thể;
- Phụ lục 03 - Chương trình kiểm toán;
- Phụ lục 04 - Báo cáo kiểm toán (trường hợp chấp nhận toàn phần).

Phụ lục 01

M U H P NG KI M TO N

(Để hướng dẫn và tham khảo)

C NG TY KI M TO N:...

C NG H A X HI CH NGH A VI T NAM

☐☐A CH☐, ☐☐N THO☐I, FAX,
EMAIL:...

S☐: /H☐KT

☐☐C L☐P - T☐ DO - H☐NH PHỠC

....., NGÀY ... THỔNG ... NỔM ...

HỢP ĐỒNG KIỂM TOÁN

V/v: Kiểm toán Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành

Dự án

của

- Căn cứ Pháp lệnh Hợp đồng kinh tế và Nghị định số... ngày... của Chính phủ quy định chi tiết việc thi hành Pháp lệnh Hợp đồng kinh tế;
- Căn cứ Nghị định số 105/2004/NĐ-CP ngày 30/3/2004 của Chính phủ về Kiểm toán độc lập;
- Căn cứ Nghị định số... ngày... của Chính phủ ban hành Quy chế quản lý đầu tư và xây dựng;
- Thực hiện Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 về Hợp đồng kiểm toán; Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 1000 "Kiểm toán Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành";

Bên A: Công ty (Ban quản lý dự án)..... (Dưới đây gọi tắt là Bên A)

Đại diện là Ông/Bà :

Chức vụ :

Điện thoại :

Fax :

Địa chỉ :

Tài khoản số : tại Ngân hàng.....

Bên B: Công ty Kiểm toán..... (Dưới đây gọi tắt là Bên B)

Đại diện là Ông/Bà :

Chức vụ :

Điện thoại :

Fax :

Địa chỉ :

Tài khoản số : tại Ngân hàng.....

Sau khi thỏa thuận, hai bên nhất trí ký hợp đồng này gồm các điều khoản sau:

Điều 1: Nội dung dịch vụ

Bên B sẽ cung cấp cho Bên A dịch vụ kiểm toán Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành dự án..... của.....

Điều 2: Luật định và chuẩn mực

Dịch vụ trên được tiến hành theo đúng các nguyên tắc, chuẩn mực kế toán và chuẩn mực kiểm toán độc lập hiện hành tại Việt Nam, phù hợp với các văn bản pháp luật của Nhà nước ban hành trong lĩnh vực xây dựng cơ bản, theo tình hình thực tế của Bên A và theo những thỏa thuận được thống nhất bằng văn bản trong quá trình thực hiện. Kết quả dịch vụ đảm bảo khách quan, sát thực tế, bí mật số liệu.

Các chuẩn mực này đòi hỏi Bên B phải lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành không còn chứa đựng những sai sót trọng yếu. Công việc kiểm toán bao gồm việc kiểm tra và thực hiện các thử nghiệm cơ bản các bằng chứng cho những khoản mục và những thông tin trong báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành.

Do bản chất và những hạn chế vốn có của kiểm toán cũng như của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ, có những rủi ro khó tránh khỏi, ngoài khả năng của kiểm toán viên và công ty kiểm toán trong việc phát hiện hết sai sót.

Điều 3: Trách nhiệm và quyền hạn của các bên

3.1. Trách nhiệm của Bên A:

- Lưu giữ và quản lý chứng từ, sổ sách kế toán, tài liệu dự toán, bản vẽ thiết kế, báo cáo quyết toán và các hồ sơ, tài liệu có liên quan đến dự án theo đúng quy định của nhà nước;
- Bảo đảm cung cấp kịp thời cho Bên B toàn bộ hồ sơ, tài liệu cần thiết có liên quan đến cuộc kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư theo quy định hiện hành, bao gồm: Tờ trình đề nghị phê duyệt quyết toán vốn đầu tư; Báo cáo quyết toán vốn đầu tư; Các văn bản pháp lý có liên quan; Các hợp đồng kinh tế và biên bản thanh lý hợp đồng; Các biên bản nghiệm thu giai đoạn, biên bản tổng nghiệm thu khối lượng xây lắp hoàn thành; Hồ sơ hoàn công, nhật ký thi công, hồ sơ đấu thầu, dự toán thiết kế... và các hồ sơ, tài liệu khác có liên quan đến dự án và chịu trách nhiệm pháp lý đối với các hồ sơ tài liệu cung cấp cho kiểm toán;
- Cử cán bộ chuyên môn cùng tham gia với Bên B để thuyết minh, xác định chính xác các nội dung công việc khi có yêu cầu của Bên B;
- Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành dùng để kiểm toán phải được Bên A ký và đóng dấu chính thức trước khi cung cấp cho Bên B. Việc lập báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành trung thực, hợp lý và công bố các thông tin khác là trách nhiệm của Bên A. Trách nhiệm này đòi hỏi hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ phải thích đáng, sự lựa chọn và áp dụng đúng đắn các chính sách kế toán và việc đảm bảo an toàn cho các tài sản của đơn vị;
- Bên B có thể yêu cầu Bên A xác nhận bằng văn bản sự đảm bảo về các thông tin và tài liệu liên quan đến cuộc kiểm toán đã cung cấp cho Bên B (Trong trường hợp cần thiết);
- Cử nhân viên của Bên A tham gia, phối hợp với Bên B và tạo điều kiện thuận lợi để Bên B có thể xem xét tất cả chứng từ, sổ kế toán và các thông tin khác cần thiết cho cuộc kiểm toán;
- Tạo điều kiện cho Bên B khảo sát, kiểm tra hiện trường khi có yêu cầu của Bên B;
- Thanh toán đầy đủ phí kiểm toán theo hợp đồng cho Bên B.

3.2. Trách nhiệm của Bên B:

- Bên B bảo đảm tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán hiện hành (như Điều 2);
- Xây dựng và thống nhất với Bên A nội dung, chương trình kiểm toán, thực hiện đúng chương trình kiểm toán theo nguyên tắc độc lập, khách quan, trung thực và bí mật số liệu;
- Thường xuyên trao đổi, bàn bạc với Bên A để giải quyết các vướng mắc trong quá trình kiểm toán, đáp ứng tiến độ và chất lượng công việc mà hai bên đã thống nhất;
- Nộp báo cáo kiểm toán cho Bên A đúng thời hạn quy định và chịu trách nhiệm về tính trung thực, khách quan, hợp lý của thông tin đưa ra trong Báo cáo kiểm toán;

Điều 4: Báo cáo kiểm toán

Sau khi hoàn thành cuộc kiểm toán, Bên B sẽ cung cấp cho Bên A:

- Báo cáo kiểm toán;
- Thư quản lý (nếu có) sẽ đề cập đến những điểm thiếu sót cần khắc phục và ý kiến đề xuất của kiểm toán viên và công ty kiểm toán nhằm cải tiến hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ;

- Báo cáo kiểm toán và Thư quản lý (nếu có) được lập gồm... bộ chính thức; Bên A... giữ... bộ, Công ty kiểm toán... giữ... bộ.

Điều 5: Phí dịch vụ và phương thức thanh toán

- Tổng số phí dịch vụ là:..... (Bằng chữ:.....)
- Phương thức thanh toán (theo thỏa thuận).

Phí này sẽ được thanh toán bằng tiền mặt hoặc chuyển khoản, bằng tiền đồng Việt Nam.

Điều 6: Cam kết thực hiện và thời gian hoàn thành

Hai bên cam kết thực hiện tất cả các điều khoản đã ghi trong Hợp đồng. Trong quá trình thực hiện, nếu phát sinh vướng mắc, hai bên phải kịp thời thông báo cho nhau và trao đổi, tìm giải pháp thích hợp. Mọi thông tin phải được thông báo trực tiếp cho mỗi bên bằng văn bản theo địa chỉ đã ghi trên đây.

Thời gian hoàn thành cuộc kiểm toán là... ngày kể từ ngày...

Điều 7: Hiệu lực, ngôn ngữ và thời hạn hợp đồng

Hợp đồng này được lập thành... bản và có hiệu lực từ ngày có đủ chữ ký và đóng dấu. Mỗi bên giữ... bản Tiếng Việt.

Hợp đồng này có giá trị thực hiện cho đến khi thanh lý hợp đồng hoặc hai bên cùng nhất trí huỷ bỏ hợp đồng.

BẢN B
CÔNG TY KIỂM TOÁN...
GIÓM □C
(HỌ TÊN, CHỖ KÝ, ĐÚNG DẤU)

BẢN A
.....
GIÓM □C
(HỌ TÊN, CHỖ KÝ, ĐÚNG DẤU)

PHỤ LỤC 02
MẪU KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN TỔNG THỂ
(Để hướng dẫn và tham khảo)

CÔNG TY KIỂM TOÁN...

KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN TỔNG THỂ

Khách hàng:..... **Người lập:** **Ngày**

Dự án:..... **Người soát xét:** **Ngày**

1. Thông tin về dự án và khách hàng:

Tên khách hàng:.....

Trụ sở chính:

Điện thoại: Fax:..... Email:.....

Mã số thuế:

Giấy phép hoạt động (*giấy phép đầu tư, giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh*).....

Tên dự án:

Chuẩn mực 520 - Quy trình phân tích

Tổng mức đầu tư: Xây lắp:
Thiết bị:
Khác:
Nguồn vốn đầu tư: Ngân sách:
Vay: Trong nước:
Ngoài nước:
Khác:
Qui mô dự án:
Địa điểm xây dựng:
Thời gian khởi công: Thời gian hoàn thành:.....
Các công trình, hạng mục công trình chủ yếu:

TT	Tên công trình, hạng mục công trình	Dự toán được duyệt	Quyết toán	Hình thức hợp đồng		
				Hợp đồng trọn gói	HD điều chỉnh giá	Chi định thầu
	Hạng mục A					
	Hạng mục B					
					

Hình thức quản lý dự án:
Các nhà thầu:
Nhà thầu xây lắp:
Nhà thầu cung cấp thiết bị:
Nhà thầu tư vấn:

Các thay đổi bổ sung lớn trong quá trình thực hiện dự án:
Các sự kiện đặc biệt khác có ảnh hưởng đến dự án:
Ngân hàng giao dịch /Cơ quan cấp phát vốn:
Nhân sự chủ chốt của khách hàng có liên quan đến dự án:

Họ và tên	Chức vụ	Bảng cấp	Ghi chú

Tóm tắt các quy chế kiểm soát nội bộ của khách hàng:
Năng lực quản lý của Ban Giám đốc:

2. Hiểu biết về hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ:

Căn cứ vào kết quả phân tích, soát xét sơ bộ báo quyết toán vốn đầu tư và tìm hiểu hoạt động kinh doanh của khách hàng để xem xét mức độ ảnh hưởng tới việc lập Báo cáo quyết toán vốn đầu tư trên các góc độ:

- + Chính sách kế toán khách hàng đang áp dụng và những thay đổi trong chính sách đó.....
- + Ảnh hưởng của các chính sách mới về kế toán và kiểm toán:
- + Đội ngũ nhân viên kế toán:
- + Đội ngũ nhân viên quản lý, kỹ thuật:
- + Yêu cầu về báo cáo:

Kết luận và đánh giá về môi trường kiểm soát, hệ thống kế toán, hệ thống kiểm soát nội bộ là đáng tin cậy và có hiệu quả:

Cao Trung bình Thấp

3. Đánh giá rủi ro và xác định mức độ trọng yếu:

Đánh giá rủi ro:

+ Đánh giá rủi ro tiềm tàng:

Cao Trung bình Thấp

+ Đánh giá rủi ro kiểm soát:

Cao Trung bình Thấp

+ Tóm tắt, đánh giá kết quả của hệ thống kiểm soát nội bộ:

Xác định mức độ trọng yếu:

Chỉ tiêu chủ yếu để xác định mức độ trọng yếu là:

- Tổng mức đầu tư
- Tổng dự toán
- Chi phí xây lắp
- Chi phí thiết bị
- Chi phí khác

Lý do lựa chọn mức độ trọng yếu:

Xác định mức trọng yếu cho từng mục tiêu kiểm toán.....

Khả năng có những sai sót trọng yếu theo kinh nghiệm của kiểm toán viên đối với dự án.
Xác định các nghiệp vụ, các chi phí hoặc các công trình, hạng mục công trình phức tạp.

- Phương pháp kiểm toán đối với các khoản mục:
- + Kiểm tra chọn mẫu.....
- + Kiểm tra các khoản mục chủ yếu.....
- + Kiểm tra toàn bộ 100%.....

4. Phối hợp chỉ đạo, giám sát, kiểm tra:

Sự tham gia của chuyên gia tư vấn pháp luật và các chuyên gia thuộc lĩnh vực khác.

Kế hoạch thời gian.

Yêu cầu nhân sự:

- + Giám đốc (Phó Giám đốc) phụ trách
- + Trưởng phòng phụ trách
- + Trưởng nhóm kiểm toán
- + Trợ lý kiểm toán 1
- + Trợ lý kiểm toán 2

5. Các vấn đề khác:

Những vấn đề đặc biệt phải quan tâm:.....

Điều khoản của hợp đồng kiểm toán và những trách nhiệm pháp lý khác:.....

Nội dung và thời hạn lập báo cáo kiểm toán hoặc những thông báo khác dự định gửi cho khách hàng:

6. Tổng hợp kế hoạch kiểm toán tổng thể:

Thứ tự	Khoản mục quan trọng	Rủi ro tiềm tàng	Rủi ro kiểm soát	Mức trọng yếu	Phương pháp kiểm toán	Thủ tục kiểm toán	Tham chiếu
--------	----------------------	------------------	------------------	---------------	-----------------------	-------------------	------------

Chuẩn mực 520 - Quy trình phân tích

1							
2							
3							
4						

. Phân loại chung về khách hàng:

Rất quan trọng

Quan trọng

Bình thường

. Khác:

PHỤ LỤC 03

MẪU CHƯƠNG TRÌNH KIỂM TOÁN

(Để hướng dẫn và tham khảo)

CÔNG TY KIỂM TOÁN.....

CHƯƠNG TRÌNH KIỂM TOÁN CHI PHÍ XÂY LẬP

Khách hàng:.....

Người lập:

Ngày:

Dự án:

Người soát xét:

Ngày:

XÁC ĐỊNH CHI TIẾT RỦI RO

Những rủi ro chi tiết dưới đây được xác định trong chương trình kiểm toán:

STT	Chi tiết rủi ro	Phương pháp kiểm toán	Thủ tục kiểm toán	Người thực hiện	Nhận xét/ Tham chiếu

(Những rủi ro này đã được xác định trong quá trình lập kế hoạch kiểm toán)

THỦ TỤC KIỂM TRA CHI TIẾT

Chương trình này cần phải được sửa đổi, bổ sung thêm nếu theo đánh giá của nhóm kiểm toán là các thủ tục đưa ra trong chương trình chưa bao quát hết những sai sót tiềm tàng có liên quan hoặc không đủ thông tin hướng dẫn phục vụ cho kiểm tra tính trọng yếu đối với khoản mục chi phí này trong từng trường hợp cụ thể của từng cuộc kiểm toán.

CÁC THỦ TỤC KIỂM TOÁN TỔNG HỢP	
1.	KIỂM TRA TỔNG HỢP CHI PHÍ XÂY LẬP
2.	KIỂM TRA CHI TIẾT CHI PHÍ XÂY LẬP
3.

Thủ tục kiểm toán chi tiết	Người thực hiện	Tham chiếu
----------------------------	-----------------	------------

Chuẩn mực 520 - Quy trình phân tích

	Thủ tục kiểm toán chi tiết	Người thực hiện	Tham chiếu
1	Kiểm tra tổng hợp chi phí xây lắp		
A.	Thu thập các bảng tổng hợp chi phí xây lắp qua các năm		
1.	Kiểm tra số tổng cộng		
2.	Đối chiếu số liệu tổng cộng với sổ cái hàng năm, với báo cáo quyết toán vốn		
B.	Thực hiện các thủ tục phân tích đối với chi phí xây lắp		
1.	Xem xét sự tăng giảm chi phí xây lắp của các hạng mục so với tổng dự toán được duyệt		
2.	Đánh giá kết quả kiểm tra		
2	kiểm tra chi tiết chi phí xây lắp		
A.	Trên cơ sở phân tích chi phí xây lắp, kiểm tra và đối chiếu tới các bằng chứng sau:		
1.	Phiếu giá công trình		
2.	Chứng từ thanh toán, cấp phát của ngân hàng		
3.	Tổng hợp khối lượng đã thanh toán cho các nhà thầu		
4.	Đánh giá kết quả kiểm tra và khẳng định rằng tất cả các chi phí xây lắp liên quan đến các hạng mục công trình đã được hạch toán đầy đủ		
B.	Kiểm tra chi tiết quyết toán chi phí xây lắp các hạng mục công trình để đảm bảo rằng:		
1.	Khối lượng quyết toán đã phản ánh phù hợp với thực tế thi công và các quy định của nhà nước		
2.	Đơn giá quyết toán được áp dụng phù hợp với quy định của nhà nước và của dự án		
3.	Định mức quyết toán được áp dụng phù hợp với các quy định của nhà nước và của dự án		
4.	Các hệ số trượt giá, phụ phí, bù chênh lệch giá vật tư được áp dụng phù hợp với các quy định của nhà nước và của dự án		
5.	Đánh giá kết quả kiểm tra		

PHỤ LỤC 04

MẪU BÁO CÁO KIỂM TOÁN CHẤP NHẬN TOÀN PHẦN

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ
(Địa chỉ, điện thoại, fax, email...)

Số:.....

BÁO CÁO KIỂM TOÁN
Về: Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành
Dự án:.....
của Ban quản lý dự án ABC

Kính gửi: Ban quản lý dự án ABC

Chúng tôi đã kiểm toán Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành dự án được lập ngày của Ban quản lý dự án ABC từ trang ... đến trang ... kèm theo.

1. Trách nhiệm của Ban quản lý dự án và trách nhiệm của kiểm toán viên

Việc lập và trình bày Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành này thuộc trách nhiệm của Ban quản lý dự án ABC. Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về các báo cáo này căn cứ trên kết quả kiểm toán của chúng tôi.

2. Phạm vi, căn cứ của cuộc kiểm toán

Căn cứ pháp lý

(Nêu các văn bản pháp quy của nhà nước ban hành trong lĩnh vực quản lý đầu tư, xây dựng)

Hồ sơ quyết toán dự án

(Nêu rõ toàn bộ hồ sơ quyết toán dự án mà kiểm toán viên được cung cấp)

Phạm vi kiểm toán

Chúng tôi đã thực hiện công việc kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu công việc kiểm toán phải lập kế hoạch và thực hiện để có sự đảm bảo hợp lý rằng Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành không còn chứa đựng các sai sót trọng yếu.

Trên cơ sở hồ sơ quyết toán vốn đầu tư hoàn thành do Ban quản lý dự án ABC cung cấp, chúng tôi đã tiến hành kiểm tra Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành dự án..... của Ban quản lý dự án ABC theo đúng hướng dẫn tại *(Thông tư số 45/2003/TT-BTC ngày 15/5/2003 của Bộ Tài chính)*, bao gồm các nội dung sau:

- Kiểm tra hồ sơ pháp lý của dự án đầu tư;
- Kiểm tra nguồn vốn đầu tư;
- Kiểm tra giá trị khối lượng xây lắp hoàn thành;
- Kiểm tra giá trị khối lượng thiết bị hoàn thành;
- Kiểm tra các khoản chi phí khác;

- Kiểm tra chi phí đầu tư không tính vào giá trị tài sản;
- Kiểm tra giá trị tài sản bàn giao đưa vào sử dụng;
- Kiểm tra tình hình công nợ và vật tư, thiết bị tồn đọng.

Để thực hiện các nội dung trên, chúng tôi đã tiến hành kiểm tra chứng từ, sổ sách kế toán liên quan đến dự án; Kiểm tra khối lượng quyết toán các gói thầu, quyết toán các chi phí khác, rà soát, đối chiếu với thiết kế, dự toán được duyệt, dự toán phát sinh, biên bản nghiệm thu, bản vẽ hoàn công; Kiểm tra việc áp dụng định mức XD/CB của nhà nước, đơn giá XD/CB địa phương, đơn giá dự toán được duyệt và các bước thử nghiệm khác mà chúng tôi thấy cần thiết trong từng trường hợp.

3. Kết quả kiểm tra

Khái quát chung về dự án: *Nêu khái quát chung về dự án*

Hồ sơ báo cáo quyết toán: *(Đã đầy đủ chưa? thiếu tài liệu gì? Kiểm toán viên có tham gia hoàn thiện hồ sơ quyết toán không?)*

Chuẩn mực 520 - Quy trình phân tích**Tính pháp lý của quá trình đầu tư xây dựng dự án:**

Danh mục và nội dung các văn bản pháp lý:

(Danh mục và nội dung các văn bản pháp lý liên quan đến quá trình đầu tư dự án có phù hợp hay không phù hợp với quy định hiện hành của nhà nước.)

Tính pháp lý và việc thực hiện hợp đồng kinh tế:

(Nêu rõ tính pháp lý và việc thực hiện các hợp đồng về đầu tư xây dựng dự án có phù hợp/ hay không phù hợp với quy định hiện hành của nhà nước)

Nguồn vốn đầu tư xây dựng dự án:

Nguồn vốn:

Đơn vị tính: VNĐ

Mục	Mức đầu tư được duyệt	Thực hiện		
		Theo báo cáo quyết toán	Kết quả kiểm toán	Chênh lệch (*)
1	2	3	4	5 = 4 - 3
- Ngân sách - Vay - Nguồn vốn khác Cộng				

Nguyên nhân chênh lệch nguồn vốn (nếu có)

Chi phí đầu tư thực hiện:

Đơn vị tính: VNĐ

S T T	Nội dung	Dự toán được duyệt	Thực hiện		
			Theo báo cáo Quyết toán	Kết quả kiểm toán	Chênh lệch (*)
1	2	3	4	5	6 = 5 - 4
	Chi phí xây lắp Chi phí thiết bị Chi phí khác Chi phí dự phòng Cộng				

Chi phí đầu tư đề nghị duyệt bỏ không tính vào giá trị tài sản hình thành qua đầu tư:

Đơn vị tính: VNĐ

T T	Nội dung	Theo báo cáo Quyết toán	Kết quả kiểm toán	Chênh lệch (*)	Ghi chú
1	2	3	4	5 = 4 - 3	6
1	Chi phí				
2	Chi phí.....				
	Cộng				

Giá trị tài sản bàn giao:

Đơn vị tính: VNĐ

T T	Nội dung	Theo báo cáo Quyết toán	Kết quả kiểm toán	Chênh lệch (*)	Ghi chú
--------	----------	-------------------------	-------------------	----------------	---------

Chuẩn mực 520 - Quy trình phân tích

<i>I</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5 = 4 - 3</i>	<i>6</i>
1	Tài sản cố định				
2	Tài sản lưu động				
	Cộng				

Các khoản nợ phải thu, phải trả:

Đơn vị tính: VNĐ

T	Tên chủ nợ và khách nợ	Báo cáo Quyết toán	Kết quả kiểm toán	Chênh lệch (*)	Ghi chú
<i>I</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5 = 4 - 3</i>	<i>6</i>
I	Phải thu				
II	Nợ phải trả				

Giá trị các vật tư thiết bị tồn đọng:

Đơn vị tính: VNĐ

TT	Nội dung	Theo báo cáo Quyết toán	Kết quả kiểm toán	Chênh lệch (*)	Ghi chú
<i>I</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5 = 4 - 3</i>	<i>6</i>
I	...				
II	Thiết bị				

(*) Nếu chênh lệch lớn thì có bảng phụ lục kèm theo và trình bày rõ nguyên nhân

4. Mô tả lý do: Nếu ý kiến kiểm toán (đoạn 5) là ý kiến chấp nhận từng phần, ý kiến từ chối hay ý kiến không chấp nhận (như quy định ở đoạn 62, 65, 66 Chuẩn mực này).

5. Ý kiến kiểm toán:

Trên cơ sở các tài liệu được Ban quản lý ABC cung cấp, theo ý kiến chúng tôi, xét trên các khía cạnh trọng yếu, Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành kèm theo của dự án với tổng mức đầu tư thực hiện là... đã phản ánh trung thực và hợp lý tình hình quyết toán vốn đầu tư của dự án... tại thời điểm lập báo cáo và phù hợp với chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành và các quy định pháp lý có liên quan.

6. Kiến nghị:

.....

.....
.....
.....
.....

Hà Nội, ngày... tháng... năm ...

CÔNG TY KIỂM TOÁN XYZ

Giám đốc

(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)

Chứng chỉ KTV.....

Kiểm toán viên

(Họ và tên, chữ ký)

Chứng chỉ KTV.....

HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỰC SỐ 260

**TRAO ĐỔI CÁC VẤN ĐỀ QUAN TRỌNG PHÁT SINH KHI KIỂM TOÁN
VỚI BAN LÃNH ĐẠO ĐƠN VỊ ĐƯỢC KIỂM TOÁN**

*(Ban hành theo Quyết định số 101/2005/QĐ-BTC
ngày 29 tháng 12 năm 2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUY ĐỊNH CHUNG

02. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc và thủ tục cơ bản trong việc trao đổi các vấn đề phát sinh khi kiểm toán giữa kiểm toán viên và công ty kiểm toán với những người trong Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.

02. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải trao đổi các vấn đề quan trọng trong đó có vấn đề về quản trị đơn vị phát sinh khi kiểm toán báo cáo tài chính với những người trong Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.**

03. Chuẩn mực này áp dụng cho việc trao đổi các vấn đề quan trọng phát sinh khi kiểm toán báo cáo tài chính giữa kiểm toán viên và công ty kiểm toán với những người trong Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.

Chuẩn mực này không quy định cách thức của kiểm toán viên khi trao đổi thông tin với các đối tượng bên ngoài đơn vị được kiểm toán.

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ những qui định của chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán và cung cấp dịch vụ liên quan.

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

Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

04. *Ban lãnh đạo:* Là những người thực hiện nhiệm vụ chỉ đạo, điều hành, giám sát, kiểm soát, đưa ra quyết định để xây dựng và phát triển đơn vị được kiểm toán như những người trong Hội đồng quản trị, Ban Giám đốc, Ban kiểm soát, người phụ trách quản trị từng lĩnh vực.

05. *Quản trị:* Là mô tả công việc của những người được giao nhiệm vụ chỉ đạo, điều hành, giám sát, kiểm soát một lĩnh vực nào đó hoặc chỉ đạo, điều hành một pháp nhân.

Ban lãnh đạo chịu trách nhiệm đảm bảo cho đơn vị hoạt động có hiệu quả, đạt được mục tiêu mà đơn vị đề ra, giám sát hoặc cung cấp báo cáo tài chính cho các bên hữu quan.

06. *Các vấn đề quan trọng về quản trị đơn vị:* Là những vấn đề phát sinh trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính mà kiểm toán viên và công ty kiểm toán cho là quan trọng có liên quan đến công tác quản trị của Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán trong việc giám sát quá trình lập và công khai báo cáo tài chính.

Kiểm toán viên không có trách nhiệm phải phát hiện và báo cáo với Ban lãnh đạo đơn vị tất cả các vấn đề quan trọng về quản trị của đơn vị được kiểm toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

07. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xác định những người liên quan đến Ban lãnh đạo và những người sẽ trao đổi các vấn đề quan trọng, trong đó có vấn đề về quản trị đơn vị phát sinh khi kiểm toán ở đơn vị được kiểm toán.**

08. Kiểm toán viên phải xác định cơ cấu quản trị và các nguyên tắc quản trị của từng đơn vị như chức năng giám sát (Ban kiểm soát) và chức năng điều hành của Ban Giám đốc và của Hội đồng quản trị.

09. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên phải xác định ai là người trong Ban lãnh đạo và ai là người cần trao đổi các vấn đề quan trọng phát sinh khi kiểm toán.

10. Trường hợp cơ cấu quản trị của đơn vị không được xác định rõ ràng hoặc không xác định hết được ai là người trong Ban lãnh đạo thì kiểm toán viên phải thỏa thuận với đơn vị đó về người sẽ được trao đổi thông tin quan trọng liên quan đến cuộc kiểm toán.

11. Để tránh hiểu lầm, trong hợp đồng kiểm toán phải nêu rõ kiểm toán viên chỉ trao đổi thông tin quan trọng về quản trị của đơn vị được kiểm toán phát sinh trong quá trình thực hiện kiểm toán, kiểm toán viên không được yêu cầu phải thiết kế các thủ tục riêng biệt nhằm xác định các vấn đề quan trọng về quản trị đơn vị.

Hợp đồng kiểm toán có thể mô tả các vấn đề sau:

- Xác định những người liên quan sẽ thực hiện trao đổi thông tin; và

- Xác định một cách cụ thể vấn đề quan trọng nào về quản trị cần được trao đổi.
- 12. Hiệu quả của việc trao đổi thông tin được tăng cường bằng việc phát triển mối quan hệ làm việc có tính xây dựng giữa kiểm toán viên và những người trong Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán. Mối quan hệ này được phát triển trong khi vẫn phải đảm bảo tính độc lập chuyên môn và tính khách quan.

Những vấn đề quan trọng phát sinh khi kiểm toán sẽ được trao đổi

- 13. **Kiểm toán viên phải xem xét những vấn đề quan trọng, trong đó có vấn đề về quản trị đơn vị phát sinh từ cuộc kiểm toán báo cáo tài chính và trao đổi những vấn đề này với những người trong Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán. Thông thường những vấn đề này bao gồm:**
 - a) Phương pháp tiếp cận tổng quát và toàn bộ phạm vi kiểm toán, bao gồm cả giới hạn dự kiến hoặc những yêu cầu bổ sung;
 - b) Những thay đổi hoặc việc lựa chọn chính sách và thông lệ kế toán quan trọng có tác động hoặc có thể có tác động đáng kể đến báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán;
 - c) Tác động tiềm tàng của những rủi ro quan trọng đối với báo cáo tài chính, như một vụ kiện chưa xử lý yêu cầu phải được trình bày trong báo cáo tài chính;
 - d) Những bút toán điều chỉnh theo ý kiến của kiểm toán viên, cho dù đơn vị được kiểm toán có thực hiện hay không, có thể tác động quan trọng đến báo cáo tài chính của đơn vị;
 - e) Những yếu tố không chắc chắn đáng kể liên quan đến những sự kiện và điều kiện tạo ra sự nghi ngờ về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị;
 - f) Các ý kiến bất đồng với Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán về những vấn đề mang tính nghiệp vụ hay nguyên tắc có ảnh hưởng đáng kể tới báo cáo tài chính hoặc báo cáo kiểm toán của đơn vị được kiểm toán;
 - g) Dạng báo cáo kiểm toán;
 - h) Những vấn đề khác đòi hỏi sự quan tâm của những người trong Ban lãnh đạo như những điểm yếu lớn trong hệ thống kiểm soát nội bộ, những câu hỏi về tính chính trực, liêm khiết và sự gian lận trong quản lý liên quan đến Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán;
 - i) Bất kỳ vấn đề nào khác được thỏa thuận trong hợp đồng kiểm toán.
- 14. Những vấn đề quan trọng về quản trị đơn vị sẽ được kiểm toán viên trao đổi và thông báo cho những người trong Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán cần biết:
 - a) Thông báo của kiểm toán viên về kết quả của cuộc kiểm toán; và
 - b) Việc kiểm toán báo cáo tài chính không nhằm để xác định tất cả những vấn đề liên quan đến những người trong Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán. Do đó, thông thường kiểm toán viên và công ty kiểm toán không xác định được tất cả những vấn đề có liên quan đến công việc quản trị.

Thời gian trao đổi thông tin

- 15. **Kiểm toán viên phải kịp thời trao đổi những vấn đề quan trọng trong đó có vấn đề về quản trị đơn vị phát sinh trong quá trình kiểm toán để giúp người trong Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán có biện pháp hành động kịp thời và thích hợp.**
- 16. Để có thể trao đổi thông tin kịp thời, kiểm toán viên phải thảo luận với những người trong Ban lãnh đạo về cơ sở và thời gian trao đổi thông tin. Trong một số trường hợp nhất định, do tính chất của vấn đề, kiểm toán viên có thể trao đổi vấn đề đó sớm hơn thời gian đã thỏa thuận trước.

Hình thức trao đổi thông tin

17. Kiểm toán viên có thể trao đổi với những người trong Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán bằng lời hoặc bằng văn bản. Quyết định của kiểm toán viên và công ty kiểm toán trong việc trao đổi bằng lời hay bằng văn bản phụ thuộc vào những yếu tố sau:
- a) Quy mô, cơ cấu hoạt động, tổ chức quản lý và quy trình trao đổi thông tin của đơn vị được kiểm toán;
 - b) Tính chất, tính nhạy cảm và tầm quan trọng của những vấn đề quan trọng về quản trị đơn vị phát sinh khi kiểm toán sẽ được trao đổi;
 - c) Những thỏa thuận được thực hiện liên quan đến những buổi họp hoặc báo cáo định kỳ hoạt động về các vấn đề quan trọng trong đó có vấn đề về quản trị đơn vị phát sinh trong quá trình kiểm toán;
 - d) Lượng thông tin liên lạc và cuộc đối thoại thường xuyên mà kiểm toán viên thực hiện với Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.
18. Khi các vấn đề quan trọng về quản trị được trao đổi bằng lời, kiểm toán viên phải lập thành văn bản những vấn đề đã trao đổi, kể cả các thông tin phản hồi. Văn bản này có thể dưới hình thức bản sao biên bản thảo luận của kiểm toán viên với những người trong Ban lãnh đạo. Trong một số trường hợp, tùy vào tính chất, mức độ nhạy cảm và tầm quan trọng của vấn đề cần trao đổi, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải có xác nhận bằng văn bản với những người trong Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.
19. Kiểm toán viên thường thảo luận các vấn đề quan trọng về quản trị đơn vị phát sinh trong quá trình kiểm toán với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, trừ trường hợp những vấn đề đó liên quan đến những câu hỏi về năng lực và tính trung thực của Ban Giám đốc. Những cuộc thảo luận này giúp kiểm toán viên thu nhận được nhiều thông tin từ kiểm toán. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đồng ý trao đổi một vấn đề nào đó về công tác quản trị với những người trong Ban lãnh đạo, kiểm toán viên có thể không lập lại những thông tin trao đổi, với điều kiện kiểm toán viên hài lòng rằng những thông tin trao đổi đó đã được thực hiện một cách hiệu quả và phù hợp.
- Trường hợp kiểm toán viên đã hài lòng với các thông tin có được sau khi trao đổi với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán thì không cần trao đổi với người khác trong Ban lãnh đạo nữa.

Những vấn đề khác

20. Nếu kiểm toán viên xét thấy việc sửa đổi Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính là cần thiết như quy định trong Chuẩn mực kiểm toán số 700 “Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính” thì việc trao đổi thông tin giữa kiểm toán viên và những người trong Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán vẫn thực hiện theo chuẩn mực này và không được coi là biện pháp thay thế thủ tục kiểm toán quy định tại Chuẩn mực kiểm toán số 700.
21. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xem xét liệu những vấn đề quan trọng về quản trị đơn vị phát sinh khi kiểm toán đã được trao đổi trước đây có thể có tác động đến báo cáo tài chính của năm hiện tại. Kiểm toán viên cần cân nhắc xem vấn đề đó có còn quan trọng về quản trị đơn vị và có cần tiếp tục trao đổi lại vấn đề đó với Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.

Bảo mật

22. Trường hợp các văn bản pháp luật có quy định về bảo mật làm hạn chế việc trao đổi thông tin những vấn đề quan trọng về mặt quản trị phát sinh trong cuộc kiểm toán thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xem xét các quy định đó trước khi trao đổi với người trong Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán. Trường hợp những quy định này có mâu thuẫn với chức năng, nhiệm vụ và đạo đức nghề nghiệp của kiểm toán viên thì kiểm toán viên có thể yêu cầu sự trợ giúp của chuyên gia tư vấn pháp luật.

Luật định

23. Nếu văn bản pháp luật có quy định yêu cầu kiểm toán viên và công ty kiểm toán trao đổi những thông tin liên quan đến quản trị mà không được quy định trong chuẩn mực này thì vẫn phải thực hiện theo yêu cầu của văn bản pháp luật đó.

*

* *

HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỰC SỐ 330
THỦ TỤC KIỂM TOÁN TRÊN CƠ SỞ ĐÁNH GIÁ RỦI RO

*(Ban hành theo Quyết định số 101/2005/QĐ-BTC
ngày 29 tháng 12 năm 2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc và thủ tục cơ bản về việc đưa ra và thực hiện các thủ tục kiểm toán trên cơ sở đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính và các cơ sở dẫn liệu trong kiểm toán báo cáo tài chính.
02. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải có đủ hiểu biết về đơn vị được kiểm toán cũng như môi trường kinh doanh của đơn vị, trong đó có hệ thống kiểm soát nội bộ để đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu làm cơ sở đề ra các thủ tục kiểm toán.**
03. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính và được vận dụng cho kiểm toán thông tin tài chính khác và các dịch vụ liên quan của công ty kiểm toán.

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ các quy định của chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính.

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

04. *Các yêu cầu tổng quát của chuẩn mực này gồm:*

Phương pháp tiếp cận tổng quát: Yêu cầu kiểm toán viên và công ty kiểm toán đưa ra phương pháp tiếp cận tổng quát để đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính và hướng dẫn nội dung của các phương pháp tiếp cận tổng quát đó.

Thủ tục kiểm toán trên cơ sở đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong các cơ sở dẫn liệu: Yêu cầu kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung bao gồm thực hiện kiểm tra tính hiệu quả của các hoạt động kiểm soát liên quan hoặc theo yêu cầu và các thử nghiệm cơ bản mà nội dung, lịch trình và mức độ thử nghiệm phụ thuộc vào kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong các cơ sở dẫn liệu. Yêu cầu này cũng đòi hỏi kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải cân nhắc khi xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán đó.

Đánh giá mức độ đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán thu thập được: Yêu cầu kiểm toán viên xác định xem việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu có còn phù hợp hay không và kết luận liệu các bằng chứng kiểm toán thích hợp đã được thu thập đầy đủ hay không.

Hồ sơ kiểm toán: Yêu cầu nội dung và tài liệu trình bày trong hồ sơ kiểm toán phải đầy đủ các thông tin liên quan đến cơ sở đánh giá rủi ro.

05. **Để giảm rủi ro kiểm toán xuống mức thấp nhất có thể chấp nhận được, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải đưa ra phương pháp tiếp cận tổng quát trên cơ sở đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính; phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán để xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu trong các cơ sở dẫn liệu.** Phương pháp tiếp cận tổng quát, nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán bổ sung phụ

thuộc vào xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên. Bên cạnh các yêu cầu của chuẩn mực này, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cũng cần phải tuân thủ các quy định trong Chuẩn mực kiểm toán số 240 “Gián lận và sai sót” để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Phương pháp tiếp cận tổng quát

06. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần đưa ra phương pháp tiếp cận tổng quát để xác định rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính.** Phương pháp tiếp cận tổng quát đòi hỏi kiểm toán viên cần giữ thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong quá trình thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán, bổ nhiệm kiểm toán viên có nhiều kinh nghiệm hoặc có các kỹ năng chuyên môn đặc biệt, sử dụng các chuyên gia, giám sát nhiều hơn hoặc kết hợp các yếu tố bổ sung cho các vấn đề không thể dự đoán trước khi lựa chọn thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán có thể thay đổi nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán. Ví dụ: Việc thực hiện các thử nghiệm cơ bản vào giai đoạn cuối kỳ thay vì vào giai đoạn giữa kỳ.
07. Hiểu biết của kiểm toán viên về môi trường kiểm soát của đơn vị được kiểm toán có ảnh hưởng đến việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính. Môi trường kiểm soát hiệu quả giúp kiểm toán viên tin tưởng hơn vào hệ thống kiểm soát nội bộ và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán thu thập được trong nội bộ đơn vị được kiểm toán, từ đó cho phép kiểm toán viên tiến hành một số thủ tục kiểm toán ở giai đoạn giữa kỳ thay vì vào giai đoạn cuối kỳ. Nếu phát hiện thấy những điểm yếu trong môi trường kiểm soát của đơn vị, kiểm toán viên sẽ tiến hành thêm các thủ tục kiểm toán vào giai đoạn cuối kỳ chứ không phải vào giai đoạn giữa kỳ. Kiểm toán viên cần thu thập thêm bằng chứng kiểm toán từ thử nghiệm cơ bản, thay đổi nội dung các thủ tục kiểm toán nhằm thu thập thêm bằng chứng kiểm toán có sức thuyết phục cao, hoặc mở rộng phạm vi công việc kiểm toán.
08. Những xem xét trên có ảnh hưởng quan trọng đến phương pháp kiểm toán chung của kiểm toán viên. Ví dụ: Tập trung thực hiện thử nghiệm cơ bản (phương pháp cơ bản), hoặc kết hợp thử nghiệm kiểm soát với thử nghiệm cơ bản (phương pháp kết hợp).

Thủ tục kiểm toán bổ sung áp dụng đối với rủi ro có sai sót trọng yếu trong cơ sở dẫn liệu

09. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thiết kế và thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán bổ sung mà nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục này phụ thuộc vào kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong các cơ sở dẫn liệu** nhằm thể hiện sự liên hệ rõ ràng giữa nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán với việc đánh giá rủi ro. Khi thiết kế các thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần cân nhắc các vấn đề sau:
 - a) Mức độ quan trọng của rủi ro;
 - b) Khả năng có thể xảy ra sai sót trọng yếu;
 - c) Đặc trưng của loại nghiệp vụ, số dư khoản mục hoặc các giải trình liên quan;
 - d) Nội dung hoạt động kiểm soát cụ thể mà đơn vị được kiểm toán sử dụng, đặc biệt là hoạt động kiểm soát này được thực hiện thủ công hay tự động;
 - e) Kiểm toán viên có kỳ vọng thu thập được bằng chứng kiểm toán để xác định liệu các hoạt động kiểm soát của đơn vị có hiệu quả trong việc ngăn chặn, phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu hay không.
10. Đánh giá của kiểm toán viên về các rủi ro trong cơ sở dẫn liệu chỉ ra cơ sở để lựa chọn một phương pháp kiểm toán thích hợp khi thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể quyết định chỉ cần thực hiện các thử nghiệm kiểm soát là đủ để có thể đưa ra được ý kiến có hiệu quả đối với rủi ro có sai sót trọng yếu trong cơ sở dẫn liệu nào đó. Trong những trường hợp khác, kiểm toán viên có thể chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản mới phù hợp với cơ sở dẫn liệu cụ thể và như vậy, kiểm toán viên bỏ qua ảnh hưởng của hoạt động kiểm soát khi đánh giá rủi ro liên quan. Điều này xảy ra khi các thủ tục đánh giá rủi ro của kiểm toán viên không xác định được bất kỳ hoạt động kiểm soát hiệu quả

nào liên quan đến cơ sở dẫn liệu, hoặc việc kiểm tra tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát sẽ bị hạn chế. Tuy nhiên, kiểm toán viên hiểu rằng chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản đối với cơ sở dẫn liệu mới đạt được hiệu quả trong việc làm giảm rủi ro có sai sót trọng yếu xuống mức có thể chấp nhận được. Thông thường, kiểm toán viên có thể sử dụng phương pháp kết hợp cả kiểm tra tính hiệu quả của các thử nghiệm kiểm soát với các thử nghiệm cơ bản. Cho dù lựa chọn phương pháp nào thì kiểm toán viên vẫn phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm cơ bản với từng loại nghiệp vụ trọng yếu, số dư khoản mục hoặc các giải trình như quy định ở đoạn 51.

11. Trường hợp đơn vị được kiểm toán có quy mô hoạt động rất nhỏ, không có nhiều hoạt động kiểm soát để kiểm toán viên có thể kiểm tra thì các thủ tục kiểm toán mà kiểm toán viên đề ra chủ yếu sẽ là các thử nghiệm cơ bản. Trường hợp này, ngoài các vấn đề được quy định ở đoạn 10, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần cân nhắc xem trong trường hợp đơn vị không có nhiều hoạt động kiểm soát thì có thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không.

Xem xét nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán bổ sung

Nội dung

12. Nội dung các thủ tục kiểm toán phản ánh mục tiêu của các thủ tục đó (thử nghiệm kiểm soát hoặc thử nghiệm cơ bản) và phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán, như kiểm tra, quan sát, điều tra, xác nhận, tính toán, quy trình phân tích. Một số thủ tục kiểm toán cụ thể có thể thích hợp đối với cơ sở dẫn liệu này hơn đối với cơ sở dẫn liệu khác. Ví dụ: Liên quan tới doanh thu, các thử nghiệm kiểm soát có thể thích hợp hơn để phát hiện rủi ro sai sót về tính đầy đủ, trong khi các thử nghiệm cơ bản lại thích hợp hơn để phát hiện rủi ro sai sót về sự phát sinh.
13. Việc lựa chọn các thủ tục kiểm toán của kiểm toán viên cần căn cứ vào việc đánh giá rủi ro. Kiểm toán viên đánh giá rủi ro càng cao thì bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các thử nghiệm cơ bản càng phải đáng tin cậy và phù hợp hơn. Điều này có thể ảnh hưởng đến cả hai loại thủ tục kiểm toán sẽ được thực hiện và mức độ kết hợp của chúng. Ví dụ: Kiểm toán viên có thể xác nhận mức độ đầy đủ về các điều khoản trong một hợp đồng với một bên thứ ba, bên cạnh việc kiểm tra tài liệu.
14. Khi xác định các thủ tục kiểm toán sẽ được thực hiện, kiểm toán viên cần cân nhắc cơ sở đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong các cơ sở dẫn liệu đối với từng loại nghiệp vụ, số dư khoản mục hoặc các giải trình liên quan. Việc này bao gồm xem xét tính chất cụ thể của từng loại nghiệp vụ, số dư khoản mục hoặc các giải trình liên quan (rủi ro tiềm tàng) và xem xét liệu việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên có tính đến các hoạt động kiểm soát của đơn vị hay không (rủi ro kiểm soát). Ví dụ: Nếu kiểm toán viên xét thấy rủi ro có sai sót trọng yếu là thấp do đặc trưng riêng của loại nghiệp vụ này không cần hoạt động kiểm soát liên quan, thì kiểm toán viên có thể quyết định chỉ cần thực hiện thủ tục phân tích cơ bản cũng có thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Nếu kiểm toán viên đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu là thấp vì đơn vị đã có hoạt động kiểm soát hiệu quả và kiểm toán viên dự định sẽ thiết kế các thử nghiệm cơ bản căn cứ vào hiệu quả của hoạt động kiểm soát này thì kiểm toán viên sẽ thực hiện các thử nghiệm kiểm soát nhằm thu thập được các bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát này. Ví dụ cho trường hợp này là các loại nghiệp vụ tương đối đồng nhất, không phức tạp, được xử lý thường xuyên và được kiểm soát bởi hệ thống thông tin của đơn vị.
15. Kiểm toán viên cần thu thập bằng chứng kiểm toán về tính chính xác và đầy đủ của thông tin do hệ thống thông tin của đơn vị cung cấp nếu những thông tin này được kiểm toán viên sử dụng để thực hiện các thủ tục kiểm toán. Ví dụ: Nếu kiểm toán viên sử dụng các thông tin phi tài chính hoặc dữ liệu dự toán do hệ thống thông tin của đơn vị cung cấp để thực hiện các thủ tục kiểm toán, như các thủ tục phân tích cơ bản hay các thử nghiệm kiểm soát thì kiểm toán viên cần thu thập bằng chứng kiểm toán về mức độ chính xác và đầy đủ của những thông tin này theo quy định.

Lịch trình

16. Lịch trình là trình tự thời gian tiến hành các thủ tục kiểm toán, các giai đoạn kiểm toán hoặc thời điểm của bằng chứng kiểm toán.
17. Kiểm toán viên có thể thực hiện thử nghiệm kiểm soát hoặc thử nghiệm cơ bản ở thời điểm kiểm toán giữa kỳ hay cuối kỳ. Rủi ro có sai sót trọng yếu càng cao thì kiểm toán viên càng cần phải thực hiện các thử nghiệm cơ bản gần thời điểm cuối kỳ hơn là vào thời điểm giữa kỳ, hoặc thực hiện các thủ tục kiểm toán mà không cần thông báo trước về nội dung và thời gian (Ví dụ: Thực hiện các thủ tục kiểm toán với một số vị trí được chọn mà không thông báo trước). Việc thực hiện các thủ tục kiểm toán vào thời điểm trước khi kết thúc kỳ kế toán có thể giúp kiểm toán viên phát hiện được sớm các vấn đề quan trọng. Vấn đề này có thể được giải quyết với sự giúp đỡ của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán hoặc do kiểm toán viên thiết kế phương pháp kiểm toán hiệu quả. Nếu kiểm toán viên thực hiện các thử nghiệm kiểm soát hoặc các thử nghiệm cơ bản trước khi kết thúc kỳ kế toán thì cần cân nhắc bằng chứng kiểm toán bổ sung cần thiết ở giai đoạn còn lại theo quy định tại các đoạn 39-40 và 58-63.
18. Để quyết định thời điểm thực hiện các thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên cần cân nhắc các vấn đề sau:
 - a) Môi trường kiểm soát;
 - b) Khi nào có thông tin thích hợp (Ví dụ: Thủ tục quan sát có thể chỉ thực hiện trong thời gian cụ thể nào đó);
 - c) Bản chất của rủi ro (Ví dụ: Nếu có rủi ro về việc doanh thu bị khai tăng lên bằng cách tạo ra những hợp đồng bán hàng giả mạo, kiểm toán viên có thể đề nghị kiểm tra các hợp đồng hiện có vào thời điểm kết thúc kỳ kế toán);
 - d) Giai đoạn hoặc thời điểm liên quan đến bằng chứng kiểm toán.
19. Một số thủ tục kiểm toán có thể chỉ được thực hiện vào giai đoạn cuối kỳ hoặc sau giai đoạn cuối kỳ. Ví dụ: Việc đối chiếu số liệu trên báo cáo tài chính với sổ kế toán và việc kiểm tra các khoản mục được điều chỉnh thực hiện trong quá trình lập báo cáo tài chính. Nếu xảy ra rủi ro là đơn vị được kiểm toán có những hợp đồng kinh tế không minh bạch hoặc các giao dịch không được quyết toán vào giai đoạn cuối kỳ thì kiểm toán viên thực hiện các thủ tục kiểm toán thích hợp để xử lý rủi ro cụ thể này. Ví dụ: Nếu giá trị của từng giao dịch là trọng yếu hoặc sai sót xảy ra vào lúc khóa sổ kế toán có thể dẫn đến sai sót trọng yếu, thông thường kiểm toán viên sẽ kiểm tra các giao dịch phát sinh gần thời điểm cuối kỳ.

Phạm vi

20. Phạm vi các thủ tục kiểm toán là số lượng thủ tục kiểm toán cụ thể cần thực hiện. Ví dụ: Cỡ của một mẫu hoặc số lượng các quan sát đối với một hoạt động kiểm soát.

Phạm vi của thủ tục kiểm toán được kiểm toán viên xác định dựa vào xét đoán chuyên môn của mình sau khi cân nhắc đến mức độ trọng yếu, các rủi ro được đánh giá và mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên dự kiến cần thu thập được. Kiểm toán viên cần mở rộng phạm vi các thủ tục kiểm toán nếu rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu tăng lên. Tuy nhiên, việc mở rộng phạm vi các thủ tục kiểm toán chỉ thực sự có hiệu quả nếu bản thân thủ tục kiểm toán phù hợp với rủi ro đặc thù này. Do đó, nội dung của thủ tục kiểm toán được coi là yếu tố quan trọng nhất.
21. Việc sử dụng các kỹ thuật kiểm toán bằng máy tính có thể giúp cho việc kiểm tra nhiều nghiệp vụ kế toán và các tệp tin dưới dạng điện tử. Các kỹ thuật này có thể được sử dụng để chọn các mẫu từ các tệp tin dưới dạng điện tử chính để phân loại chúng thành các nghiệp vụ với tiêu chuẩn đặc thù hoặc kiểm tra toàn bộ thay vì kiểm tra mẫu.
22. Thông thường kiểm toán viên có thể đưa ra kết luận phù hợp trên cơ sở sử dụng phương pháp chọn mẫu. Tuy nhiên, nếu số lượng mẫu được lựa chọn từ tổng thể quá ít thì phương pháp lấy mẫu sẽ không phù hợp để thỏa mãn một mục tiêu kiểm toán cụ thể. Nếu các trường hợp ngoại lệ không được theo dõi một cách phù hợp sẽ dẫn đến rủi ro không thể chấp nhận được là kết luận của kiểm toán viên đưa ra chỉ dựa trên cơ sở một số mẫu kiểm toán làm cho kết luận này có thể khác với kết luận được rút ra nếu thực hiện thủ tục kiểm toán dựa trên cơ sở toàn bộ

tổng thể. Chuẩn mực kiểm toán số 530 “Lấy mẫu kiểm toán và các thủ tục lựa chọn khác” hướng dẫn phương pháp lấy mẫu kiểm toán.

23. Chuẩn mực này hướng dẫn việc sử dụng kết hợp các phương pháp kiểm toán khác nhau, đây cũng là một phần nội dung kiểm tra trình bày ở trên. Tuy nhiên, kiểm toán viên cần cân nhắc liệu phạm vi kiểm tra có phù hợp không khi sử dụng kết hợp các thủ tục kiểm toán khác nhau.

Các thử nghiệm kiểm soát

24. Kiểm toán viên yêu cầu phải thực hiện các thử nghiệm kiểm soát nếu việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên bao gồm cả kỳ vọng về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát hoặc nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp đối với cơ sở dẫn liệu.
25. **Nếu kiểm toán viên đánh giá có sai sót trọng yếu trong cơ sở dẫn liệu, kể cả khi rất kỳ vọng về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán vẫn phải thực hiện các thử nghiệm kiểm soát nhằm thu thập được bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp về sự vận hành có hiệu quả của hoạt động kiểm soát tại các thời điểm liên quan trong suốt quá trình kiểm toán.** Đoạn 41-46 quy định về việc sử dụng các bằng chứng kiểm toán liên quan đến tính hiệu quả của các thử nghiệm kiểm soát thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước đây.
26. Trường hợp kiểm toán viên đánh giá có sai sót trọng yếu trong cơ sở dẫn liệu, kể cả khi rất kỳ vọng về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát thì kiểm toán viên vẫn phải thực hiện các thử nghiệm kiểm soát nhằm thu thập được bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát đó. Việc kiểm tra tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát chỉ được thực hiện đối với hoạt động kiểm soát mà kiểm toán viên cho rằng chúng được thiết kế hoàn toàn phù hợp để ngăn ngừa, phát hiện và sửa chữa sai sót trọng yếu ở một cơ sở dẫn liệu.
27. **Nếu kiểm toán viên cho rằng việc giảm rủi ro sai sót trọng yếu trong các cơ sở dẫn liệu tới mức có thể chấp nhận được là không thể thực hiện được hoặc sẽ là không thực tế nếu chỉ dựa trên cơ sở bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các thử nghiệm cơ bản thì kiểm toán viên phải thực hiện các thử nghiệm kiểm soát phù hợp nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát đó.** Ví dụ: Kiểm toán viên có thể cho rằng là không thể thực hiện được các thử nghiệm cơ bản một cách có hiệu quả có thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp trong trường hợp đơn vị sử dụng công nghệ thông tin nhưng tài liệu liên quan đến các nghiệp vụ kinh doanh lại không được in ra hoặc lưu lại bên ngoài hệ thống công nghệ thông tin.
28. Việc kiểm tra tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát khác với việc thu thập bằng chứng kiểm toán về việc các hoạt động kiểm soát đã được thực hiện. Khi thu thập bằng chứng kiểm toán về việc thực hiện của hoạt động kiểm soát bằng cách thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro, kiểm toán viên cần xác định các hoạt động kiểm soát liên quan đang được đơn vị được kiểm toán áp dụng. Khi kiểm tra tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát, kiểm toán viên cần thu thập bằng chứng kiểm toán về sự vận hành hiệu quả của hoạt động kiểm soát này trong suốt thời kỳ kiểm toán. Thử nghiệm này bao gồm việc thu thập bằng chứng kiểm toán về hoạt động kiểm soát tại các thời điểm liên quan trong suốt giai đoạn kiểm toán; mức độ nhất quán với hoạt động kiểm soát đã được vận dụng, hoạt động kiểm soát do ai thực hiện và được thực hiện như thế nào. Nếu các hoạt động kiểm soát khác nhau được vận dụng tại các thời điểm khác nhau trong giai đoạn kiểm toán, kiểm toán viên cần xem xét riêng từng loại kiểm soát. Kiểm toán viên có thể kiểm tra tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát, đồng thời với việc đánh giá về thiết kế của hoạt động kiểm soát và thu thập bằng chứng kiểm toán về hiệu quả của hoạt động kiểm soát này.
29. Mặc dù một số thủ tục đánh giá rủi ro mà kiểm toán viên thực hiện để đánh giá việc thiết kế của hoạt động kiểm soát và để xác định rằng hoạt động kiểm soát đã được thực hiện có thể không được cụ thể như thử nghiệm kiểm soát, nhưng nếu các thủ tục này cung cấp bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát nên có thể được coi là thử nghiệm kiểm soát. Ví dụ: Kiểm toán viên có thể hỏi về kế hoạch sản xuất, kinh doanh của Ban Giám đốc; kiểm tra các báo cáo; so sánh chi phí thực tế hàng tháng với kế hoạch sản xuất, kinh doanh và kiểm tra các báo cáo để phát hiện biến động giữa số liệu thực tế so với kế hoạch sản

xuất, kinh doanh. Các thủ tục kiểm toán này cung cấp những hiểu biết về công tác lập kế hoạch sản xuất, kinh doanh của đơn vị, và liệu kế hoạch này có được thực hiện hay không. Các thủ tục này cũng có thể đưa ra bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của quy trình lập kế hoạch sản xuất, kinh doanh trong việc ngăn ngừa hoặc phát hiện các sai sót trọng yếu trong phân loại chi phí. Trường hợp này, kiểm toán viên cần cân nhắc liệu bằng chứng kiểm toán thu thập từ các thủ tục kiểm toán này có đầy đủ hay không.

Nội dung cốt lõi nghiên cứu kiểm soát

30. Kiểm toán viên lựa chọn các thủ tục kiểm toán để có được sự đảm bảo về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát. Mức độ đảm bảo dự kiến đạt được càng cao thì kiểm toán viên phải thu thập nhiều bằng chứng kiểm toán tin cậy hơn. Việc lựa chọn phương pháp kiểm toán chủ yếu bao gồm các thử nghiệm kiểm soát, đặc biệt là đối với các rủi ro mà nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản sẽ không thể thu thập được các bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp thì kiểm toán viên phải thực hiện các thử nghiệm kiểm soát nhằm thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đạt được mức độ đảm bảo cao hơn về tính hiệu quả của các hoạt động kiểm soát.
31. **Kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung kết hợp với phỏng vấn để kiểm tra tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát.** Mặc dù khác với việc tìm hiểu về thiết kế và vận hành của hoạt động kiểm soát, việc kiểm tra tính hiệu quả của hoạt động này có chung các thủ tục kiểm toán để đánh giá việc thiết kế và thực hiện của hoạt động kiểm soát và có thể bao gồm cả việc kiểm toán viên thực hiện lại hoạt động kiểm soát này. Ngoài thủ tục phỏng vấn, kiểm toán viên cần sử dụng kết hợp các thủ tục kiểm toán nhằm thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát. Hoạt động kiểm soát được thử nghiệm bằng cách phỏng vấn kết hợp với kiểm tra và thực hiện lại thông thường có mức độ đảm bảo cao hơn so với hoạt động kiểm soát mà bằng chứng kiểm toán thu thập được chỉ đơn thuần từ việc phỏng vấn và quan sát. Ví dụ: Kiểm toán viên có thể phỏng vấn và quan sát các thủ tục của đơn vị về việc xử lý nghiệp vụ nhận tiền mặt để thử nghiệm tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát nghiệp vụ nhận tiền mặt của đơn vị. Do việc quan sát chỉ thích hợp tại thời điểm diễn ra nghiệp vụ đó, nên thông thường bên cạnh việc quan sát, kiểm toán viên cần thực hiện phỏng vấn đối với nhân viên và kiểm tra tài liệu của đơn vị về hoạt động kiểm soát này tại những thời điểm khác nhau trong suốt giai đoạn kiểm toán để thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.
32. Bản chất của một hoạt động kiểm soát cụ thể ảnh hưởng đến loại thủ tục kiểm toán cần thiết để thu thập bằng chứng kiểm toán xem liệu hoạt động kiểm soát có được vận hành một cách hiệu quả không tại các thời điểm liên quan trong suốt giai đoạn kiểm toán. Tính hiệu quả của một số loại hoạt động kiểm soát có thể được chứng minh dưới hình thức văn bản. Trong trường hợp này, kiểm toán viên có thể kiểm tra tài liệu của đơn vị nhằm thu thập được bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả. Tuy nhiên, trong một số trường hợp khác, tính hiệu quả của các hoạt động kiểm soát có thể không được lưu trữ lại dưới hình thức văn bản. Ví dụ: Có thể không có tài liệu hoặc lưu lại về hoạt động của một số yếu tố của môi trường kiểm soát, như việc giao quyền, phân công trách nhiệm, hoặc một số hoạt động kiểm soát được xử lý bằng máy tính. Trường hợp này, bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả có thể thu thập được bằng cách phỏng vấn kết hợp với các thủ tục kiểm toán khác như quan sát hoặc sử dụng nghiệp vụ kiểm toán được thực hiện bằng máy tính.
33. Khi thiết kế các thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên cần cân nhắc sự cần thiết phải thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát có liên quan trực tiếp đến các cơ sở dẫn liệu đang xem xét cũng như hoạt động kiểm soát liên quan gián tiếp khác mà hoạt động kiểm soát này phụ thuộc vào. Ví dụ, kiểm toán viên có thể coi việc một người soát xét báo cáo, đặc biệt về số tiền cho vay so với hạn mức được vay của khách hàng như là hoạt động kiểm soát trực tiếp liên quan đến một cơ sở dẫn liệu. Trường hợp này, kiểm toán viên cần cân nhắc tính hiệu quả của việc soát xét báo cáo này cũng như hoạt động kiểm soát liên quan đến mức độ chính xác của thông tin trong báo cáo.
34. Trường hợp hoạt động kiểm soát được thực hiện tự động, do sự đồng bộ của việc xử lý bằng công nghệ thông tin, bằng chứng kiểm toán về hoạt động kiểm soát đã được thực hiện tại thời điểm đánh giá cùng với bằng chứng kiểm toán thu thập được về tính hiệu quả của hoạt động

kiểm soát của đơn vị nói chung có thể đưa ra bằng chứng kiểm toán quan trọng về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát trong giai đoạn phù hợp.

35. Dựa trên kết quả của việc đánh giá rủi ro, kiểm toán viên có thể thực hiện thử nghiệm kiểm soát cùng với thử nghiệm cơ bản cho cùng một nghiệp vụ. Mục tiêu của thử nghiệm kiểm soát nhằm đánh giá xem hoạt động kiểm soát có hiệu quả hay không. Mục tiêu của thử nghiệm cơ bản là nhằm phát hiện các sai sót trọng yếu trong cơ sở dẫn liệu. Mặc dù có mục tiêu khác nhau nhưng cả hai loại thử nghiệm này có thể được thực hiện cùng một lúc bằng cách thực hiện một thử nghiệm kiểm soát và một thử nghiệm cơ bản đối với cùng một giao dịch (thử nghiệm kép). Ví dụ: Kiểm toán viên có thể kiểm tra một hóa đơn và xác định liệu hóa đơn này đã được phê duyệt đầy đủ hay chưa, đồng thời có thể đưa ra một bằng chứng kiểm toán khác về nghiệp vụ này. Kiểm toán viên cần cân nhắc một cách thận trọng việc tổ chức và đánh giá các thử nghiệm này để đạt được cả 2 mục tiêu kiểm toán nêu trên.
36. Việc một thử nghiệm cơ bản không phát hiện thấy có sai sót, không cung cấp bằng chứng kiểm toán về việc các hoạt động kiểm soát liên quan đến một cơ sở dẫn liệu đã được kiểm tra là có hiệu quả. Tuy nhiên, các sai sót được kiểm toán viên phát hiện từ việc thực hiện thử nghiệm cơ bản cần được cân nhắc khi kiểm toán viên đánh giá tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát. Sai sót trọng yếu được kiểm toán viên phát hiện mà không phải do đơn vị phát hiện thể hiện khiếm khuyết quan trọng trong hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị, kiểm toán viên sẽ trao đổi với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về nội dung này.

Lịch trình các thử nghiệm kiểm toán

37. Lịch trình các thử nghiệm kiểm soát phụ thuộc vào mục tiêu của kiểm toán viên và xác định thời gian tin cậy của hoạt động kiểm soát. Nếu thử nghiệm hoạt động kiểm soát tại một thời điểm cụ thể thì kiểm toán viên chỉ cần thu thập bằng chứng kiểm toán về hoạt động kiểm soát đã được vận hành một cách hiệu quả vào thời điểm đó. Tuy nhiên, nếu thử nghiệm kiểm soát được tiến hành trong một giai đoạn thì kiểm toán viên có thể thu thập được bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát trong suốt giai đoạn đó.
38. Một bằng chứng kiểm toán chỉ liên quan đến một thời điểm vẫn có thể là đầy đủ đối với một mục tiêu cụ thể của kiểm toán viên, như: Việc kiểm kê hàng tồn kho thực tế của đơn vị vào giai đoạn cuối kỳ. Mặt khác, nếu kiểm toán viên yêu cầu bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát trong một giai đoạn thì bằng chứng kiểm toán chỉ liên quan đến một thời điểm có thể là chưa đầy đủ và kiểm toán viên cần bổ sung thêm các bước kiểm tra và các thử nghiệm kiểm soát khác để có thể thu thập được bằng chứng kiểm toán về hoạt động kiểm soát đã được vận hành một cách có hiệu quả vào các thời điểm liên quan trong suốt giai đoạn kiểm toán. Các thử nghiệm khác đó có thể bao gồm cả thử nghiệm về sự giám sát hoạt động kiểm soát của đơn vị được kiểm toán.
39. **Khi kiểm toán viên thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát trong suốt giai đoạn giữa kỳ, kiểm toán viên sẽ phải xác định bằng chứng kiểm toán bổ sung nào cần thu thập cho giai đoạn còn lại.** Khi xác định bằng chứng kiểm toán bổ sung, kiểm toán viên cần xem xét đến mức độ quan trọng của các sai sót trọng yếu trong các cơ sở dẫn liệu; hoạt động kiểm soát cụ thể đã được thực hiện trong giai đoạn giữa kỳ; mức độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của các hoạt động kiểm soát đã được thu thập; độ dài của giai đoạn còn lại. Căn cứ vào mức độ tin cậy của các hoạt động kiểm soát và môi trường kiểm soát mà kiểm toán viên dự định giảm bớt phạm vi của các thử nghiệm cơ bản. Kiểm toán viên thu thập bằng chứng kiểm toán về nội dung và phạm vi của bất cứ thay đổi quan trọng nào trong hệ thống kiểm soát nội bộ, kể cả các thay đổi của hệ thống thông tin, quy trình xử lý và nhân sự xảy ra sau giai đoạn kiểm toán giữa kỳ.
40. Ví dụ, có thể phải thu thập thêm bằng chứng kiểm toán bổ sung bằng cách kiểm tra tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát ở giai đoạn còn lại hay kiểm tra công tác giám sát hoạt động kiểm soát của đơn vị được kiểm toán.
41. **Nếu kiểm toán viên có kế hoạch sử dụng bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước đó, kiểm toán viên cần thu thập bằng chứng kiểm toán về việc các hoạt động kiểm soát cụ thể đó liệu có thay đổi sau cuộc kiểm toán trước đó hay không. Để thu thập bằng chứng kiểm toán về các**

thay đổi này, kiểm toán viên phải thực hiện thủ tục phỏng vấn kết hợp với quan sát hoặc điều tra để xác nhận hiểu biết của mình về các hoạt động kiểm soát cụ thể này. Chuẩn mực kiểm toán số 500 “Bằng chứng kiểm toán” yêu cầu kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán để xây dựng mối quan hệ liên tục với bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các giai đoạn trước đó nếu kiểm toán viên dự định sử dụng các bằng chứng kiểm toán trong giai đoạn hiện tại. Ví dụ: Khi tiến hành kiểm toán giai đoạn trước đó, nếu một hoạt động kiểm soát của đơn vị được thực hiện tự động thì kiểm toán viên cần thu thập bằng chứng kiểm toán để xác định liệu có sự thay đổi nào về hoạt động kiểm soát tự động này hay không và nếu có thì nó có ảnh hưởng đến hiệu quả hoạt động kiểm soát hay không. Để làm được việc này, kiểm toán viên cần phỏng vấn Ban Giám đốc và kiểm tra các sổ theo dõi để xác định liệu có hoạt động kiểm soát nào đã bị thay đổi. Bằng chứng kiểm toán về những thay đổi này sẽ giúp kiểm toán viên quyết định tăng hay giảm bằng chứng kiểm toán cần phải thu thập trong giai đoạn hiện tại để đánh giá tính hiệu quả của các hoạt động kiểm soát.

42. **Nếu kiểm toán viên tin cậy vào các hoạt động kiểm soát đã được thay đổi sau khi được kiểm tra ở giai đoạn trước đây, kiểm toán viên sẽ phải kiểm tra tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát này trong giai đoạn hiện tại.** Các thay đổi này có thể có ảnh hưởng đến tính phù hợp của bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các giai đoạn trước, thậm chí tới mức không còn có cơ sở để kiểm toán viên tiếp tục tin cậy. Ví dụ: Những thay đổi về hệ thống thu thập báo cáo của đơn vị có thể không có ảnh hưởng đến tính phù hợp của bằng chứng kiểm toán thu thập được ở giai đoạn trước đó. Tuy nhiên, nếu có sự thay đổi làm cho cơ sở dữ liệu của đơn vị được cộng lũy kế hoặc được tính toán theo một cách khác thì sẽ ảnh hưởng thực sự đến hoạt động kiểm soát.
43. **Nếu kiểm toán viên tin cậy vào các hoạt động kiểm soát không bị thay đổi kể từ khi được kiểm tra ở giai đoạn trước đây, kiểm toán viên sẽ phải kiểm tra tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát này ít nhất một lần trong 3 đợt kiểm toán sau.** Đoạn 42 và 46 quy định bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước đó có thể không làm kiểm toán viên tin cậy trong trường hợp các hoạt động kiểm soát có thể đã thay đổi kể từ khi được kiểm tra ở giai đoạn trước đó hoặc đối với các kiểm soát chỉ nhằm giảm bớt rủi ro trọng yếu. Việc quyết định có tin cậy vào bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước đây hay không tùy thuộc vào xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên. Ngoài ra, khoảng thời gian kiểm tra lại hoạt động kiểm soát này cũng tùy thuộc vào xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên, nhưng không được kéo dài quá hai năm.
44. Khi xem xét tính phù hợp của việc sử dụng bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước đây, nếu sẽ sử dụng, khoảng thời gian thích hợp trước khi thực hiện kiểm tra lại một hoạt động kiểm soát, kiểm toán viên cần cân nhắc:
 - a) Mức độ hiệu quả của các yếu tố khác trong hệ thống kiểm soát nội bộ, kể cả môi trường kiểm soát, công tác giám sát các hoạt động kiểm soát và quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị;
 - b) Các rủi ro do tính chất của kiểm soát, kể cả hoạt động kiểm soát thủ công và tự động;
 - c) Tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát hệ thống tin học nói chung;
 - d) Tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát và việc thực hiện kiểm soát của đơn vị, kể cả nội dung và phạm vi của các thay đổi trong việc thực hiện kiểm soát so với việc kiểm tra về tính hiệu quả trong các cuộc kiểm toán trước đây;
 - e) Rủi ro có sai sót trọng yếu và mức độ tin cậy vào hoạt động kiểm soát. Rủi ro có sai sót trọng yếu càng lớn hoặc mức độ tin cậy của hoạt động kiểm soát càng cao thì thời gian kiểm tra (nếu có) càng ngắn. Các yếu tố thông thường làm giảm thời gian kiểm tra lại một hoạt động kiểm soát hoặc làm cho kiểm toán viên quyết định không tin cậy vào bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước đây gồm:
 - Môi trường kiểm soát yếu;
 - Sự yếu kém của công tác giám sát hoạt động kiểm soát;

- Các hoạt động kiểm soát có một yếu tố quan trọng được thực hiện thủ công;
 - Thay đổi nhân sự ảnh hưởng quan trọng đến hoạt động kiểm soát;
 - Tình hình thay đổi dẫn đến việc cần thiết thay đổi hoạt động kiểm soát;
 - Hoạt động kiểm soát hệ thống tin học nói chung là yếu.
45. **Nếu có một số hoạt động kiểm soát mà kiểm toán viên xác định rằng việc sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước đây là phù hợp, kiểm toán viên sẽ phải kiểm tra tính hiệu quả của những hoạt động kiểm soát này ở từng cuộc kiểm toán.** Yêu cầu này nhằm tránh khả năng kiểm toán viên có thể sử dụng phương pháp kiểm toán trình bày ở đoạn 43 với toàn bộ hoạt động kiểm soát mà kiểm toán viên dự kiến tin cậy, nhưng chỉ kiểm tra hoạt động kiểm soát này ở một giai đoạn kiểm toán riêng rẽ mà không kiểm tra hoạt động kiểm soát này trong hai giai đoạn kiểm toán sau đó. Bên cạnh việc cung cấp bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát được kiểm tra ở cuộc kiểm toán hiện tại, việc thực hiện các thử nghiệm này cung cấp thêm bằng chứng bổ sung về tính hiệu quả của môi trường kiểm soát. Từ đó giúp kiểm toán viên quyết định sẽ tin cậy vào bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước đây. Như vậy, nếu kiểm toán viên thực hiện theo quy định tại các đoạn 41-44 nêu cho rằng việc sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước đây là phù hợp với một số loại hoạt động kiểm soát, khi đó kiểm toán viên sẽ lập kế hoạch kiểm tra một phần đầy đủ của hoạt động kiểm soát từ mẫu tổng thể trong từng giai đoạn kiểm toán, mỗi hoạt động kiểm soát phải được kiểm tra ít nhất một lần trong 3 đợt kiểm toán.
46. **Khi kiểm toán viên đã xác định được rủi ro có sai sót trọng yếu trong cơ sở dẫn liệu là rủi ro quan trọng và kiểm toán viên dự định tin cậy vào tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát nhằm giảm bớt rủi ro có sai sót trọng yếu này thì kiểm toán viên sẽ phải thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát từ các thử nghiệm kiểm soát được thực hiện trong giai đoạn hiện tại.** Rủi ro có sai sót trọng yếu càng lớn thì kiểm toán viên càng phải thu thập nhiều bằng chứng kiểm toán về sự vận hành có hiệu quả của hoạt động kiểm soát liên quan. Do đó, mặc dù kiểm toán viên thường xem xét thông tin thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước đây để thiết kế các thử nghiệm kiểm soát nhằm giảm bớt rủi ro có sai sót trọng yếu, nhưng kiểm toán viên không tin cậy vào bằng chứng kiểm toán thu thập được từ cuộc kiểm toán trước đây về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát đối với các rủi ro này. Do đó, kiểm toán viên sẽ thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát đối với rủi ro trong giai đoạn hiện tại.

PHẠM VI CỎC THỬ NGHIỆM KIỂM SOÁT

47. Kiểm toán viên phải thiết kế các thử nghiệm kiểm soát nhằm thu thập được các bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp về sự vận hành một cách có hiệu quả của hoạt động kiểm soát trong suốt giai đoạn kiểm tra. Khi xác định phạm vi của các thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên có thể xem xét các vấn đề sau:
- a) Tần suất thực hiện hoạt động kiểm soát của đơn vị trong suốt giai đoạn;
 - b) Khoảng thời gian trong giai đoạn kiểm toán mà kiểm toán viên tin cậy vào tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát;
 - c) Tính phù hợp và mức độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán cần thu thập được về việc hoạt động kiểm soát đã ngăn ngừa, phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu trong các cơ sở dẫn liệu;
 - d) Phạm vi bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các thử nghiệm kiểm soát khác liên quan đến cơ sở dẫn liệu;
 - e) Phạm vi kiểm toán viên dự định tin cậy vào tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát để đánh giá rủi ro (và từ đó giảm các thử nghiệm cơ bản căn cứ vào mức độ tin cậy vào hệ thống kiểm soát);
 - f) Thay đổi dự kiến về hoạt động kiểm soát.

48. Trong việc đánh giá rủi ro, kiểm toán viên càng tin cậy vào tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát thì phạm vi thử nghiệm kiểm soát càng lớn. Khi tỷ lệ biến đổi dự kiến của hoạt động kiểm soát tăng lên thì phạm vi thử nghiệm kiểm soát của kiểm toán viên cũng tăng lên. Tuy nhiên, kiểm toán viên cần cân nhắc liệu tỷ lệ biến đổi dự kiến có chỉ ra là hoạt động kiểm soát chưa đủ để giảm bớt rủi ro có sai sót trọng yếu trong cơ sở dẫn liệu mà kiểm toán viên đánh giá. Nếu tỷ lệ biến đổi dự kiến này là quá cao thì kiểm toán viên có thể cho rằng các thử nghiệm kiểm soát đối với một cơ sở dẫn liệu cụ thể là không hiệu quả.
49. Do tính chất hoạt động ổn định của hệ thống tin học, kiểm toán viên có thể không cần tăng phạm vi kiểm tra của một hoạt động kiểm soát tự động. Một hoạt động kiểm soát tự động sẽ thực hiện một cách ổn định nếu chương trình phần mềm không bị thay đổi. Khi kiểm toán viên xác định hệ thống kiểm soát tự động thực hiện chức năng như mong muốn (có thể thực hiện chương trình vào bất cứ lúc nào khi kiểm soát hoạt động trước hoặc vào một thời điểm nào khác), kiểm toán viên xem xét thực hiện các thử nghiệm kiểm soát nhằm xác định sự tiếp tục vận hành có hiệu quả của hoạt động kiểm soát. Các thử nghiệm kiểm soát này có thể xác định các thay đổi của chương trình sẽ không được triển khai khi chưa có sự thay đổi về hoạt động kiểm soát.

Thử nghiệm cơ bản

50. Thử nghiệm cơ bản được thực hiện để phát hiện các sai sót trọng yếu trong cơ sở dẫn liệu. Thử nghiệm cơ bản gồm các kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ, số dư khoản mục, các giải trình có liên quan và các quy trình phân tích. Kiểm toán viên lập kế hoạch và thực hiện các thử nghiệm cơ bản để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu.
51. **Cho dù kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu là như thế nào, kiểm toán viên sẽ phải tổ chức và thực hiện các thử nghiệm cơ bản đối với từng loại nghiệp vụ, số dư khoản mục và các giải trình trọng yếu có liên quan.** Yêu cầu này xuất phát từ việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên chỉ căn cứ vào xét đoán chuyên môn của mình và có thể là chưa đầy đủ để phát hiện ra tất cả các rủi ro có sai sót trọng yếu. Hơn nữa, có những hạn chế tiềm tàng trong hệ thống kiểm soát nội bộ, bao gồm quyền phủ quyết của Ban Giám đốc. Do đó, mặc dù kiểm toán viên có thể xác định rằng rủi ro có sai sót trọng yếu có thể được giảm xuống mức thấp có thể chấp nhận được bằng cách thực hiện các thử nghiệm kiểm soát đối với một cơ sở dẫn liệu cụ thể cho một loại nghiệp vụ, số dư khoản mục và các giải trình có liên quan (đoạn 10), kiểm toán viên vẫn luôn thực hiện các thử nghiệm cơ bản đối với từng loại nghiệp vụ trọng yếu, số dư khoản mục và các giải trình có liên quan.
52. **Thử nghiệm cơ bản của kiểm toán viên phải bao gồm các thủ tục kiểm toán liên quan đến quy trình khóa sổ, lập báo cáo tài chính, như sau:**
- Khớp số liệu trên báo cáo tài chính với số liệu trên sổ kế toán;**
 - Kiểm tra các bút toán trọng yếu và các điều chỉnh khác được thực hiện trong quá trình lập báo cáo tài chính.**

Nội dung và phạm vi kiểm tra bút toán và các điều chỉnh khác của kiểm toán viên phụ thuộc vào tính chất và mức độ phức tạp của quy trình lập báo cáo tài chính của đơn vị và các rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan.

53. **Nếu kiểm toán viên đã xác định ra rủi ro có sai sót trọng yếu trong cơ sở dẫn liệu là rủi ro quan trọng thì kiểm toán viên sẽ phải thực hiện các thử nghiệm cơ bản để xử lý rủi ro này.** Ví dụ, nếu kiểm toán viên nhận thấy Ban Giám đốc chịu nhiều sức ép phải đạt được các mục tiêu lợi nhuận thì có thể có rủi ro là Ban Giám đốc sẽ nâng doanh số bán hàng bằng cách ghi nhận doanh thu khi chưa bán hàng. Trường hợp này, kiểm toán viên lập các bản đề nghị xác nhận từ khách hàng của đơn vị không chỉ về số dư chưa thanh toán mà còn xác nhận các chi tiết của hợp đồng mua, bán như thời gian hợp đồng, các điều khoản về giao hàng và trả lại hàng. Ngoài ra, nếu thấy có hiệu quả, kiểm toán viên có thể bổ sung thêm bằng chứng bên cạnh các bản xác nhận trên bằng cách phỏng vấn các nhân viên không làm công tác tài chính trong đơn vị về những thay đổi trong hợp đồng mua, bán và các điều khoản giao hàng.
54. Nếu phương pháp kiểm toán các rủi ro quan trọng này chỉ gồm các thử nghiệm cơ bản thì các thủ tục kiểm toán thích hợp để xử lý các rủi ro quan trọng này có thể bao gồm các kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ và số dư khoản mục hoặc là sự kết hợp giữa kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ

vụ và số dư khoản mục với thực hiện quy trình phân tích. Kiểm toán viên cần xem xét quy định tại các đoạn 55-66 khi thiết kế nội dung, lịch trình và phạm vi của các thử nghiệm cơ bản đối với các rủi ro quan trọng. Để thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, các thử nghiệm cơ bản liên quan đến các rủi ro quan trọng thường được thiết kế nhằm thu thập được bằng chứng kiểm toán có mức độ tin cậy cao.

NỘI DUNG QUY TRÌNH PHÂN TÍCH

55. Quy trình phân tích cơ bản thường được áp dụng với các khoản mục gồm số lượng lớn các nghiệp vụ và có thể dự đoán được theo thời gian. Kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ và số dư thường thích hợp trong việc thu thập bằng chứng kiểm toán liên quan đến cơ sở dẫn liệu cụ thể về số dư khoản mục, bao gồm cơ sở dẫn liệu hiện hữu và các đánh giá. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên quyết định chỉ thực hiện quy trình phân tích cũng đủ để giảm rủi ro có sai sót trọng yếu xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ: Kiểm toán viên quyết định chỉ thực hiện quy trình phân tích là đủ để xử lý rủi ro phát hiện sai sót trọng yếu của một loại nghiệp vụ nếu việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên được hỗ trợ thêm bằng bằng chứng kiểm toán thu thập được từ việc kiểm tra tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát. Trường hợp khác, kiểm toán viên quyết định chỉ thực hiện kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ, số dư khoản mục là phù hợp, hay thực hiện phương pháp kết hợp giữa quy trình phân tích với kiểm tra chi tiết là phù hợp hơn đối với các rủi ro đã được đánh giá.
56. Kiểm toán viên thực hiện kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ và số dư sao cho phù hợp nhất với các rủi ro đã được đánh giá để thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để có được mức độ đảm bảo mong muốn trong cơ sở dẫn liệu. Khi thiết kế các thử nghiệm cơ bản liên quan đến cơ sở dẫn liệu hiện hữu hay phát sinh, kiểm toán viên cần lựa chọn từ các khoản mục nào trong báo cáo tài chính để có thể thu thập được bằng chứng kiểm toán liên quan. Mặt khác, khi thực hiện các thủ tục kiểm toán liên quan đến cơ sở dẫn liệu đầy đủ, kiểm toán viên cần lựa chọn từ các bằng chứng kiểm toán nào chỉ ra rằng một khoản mục sẽ phải có trong báo cáo tài chính và sau đó kiểm tra xem liệu khoản mục này đã được trình bày trong báo cáo tài chính hay không. Ví dụ: Kiểm toán viên có thể kiểm tra nghiệp vụ thanh toán sau ngày khóa sổ để xác định xem các hoạt động mua sắm có bị bỏ sót khi ghi chép các khoản phải trả hay không.
57. Khi xây dựng quy trình phân tích, kiểm toán viên cần xem xét đến các vấn đề sau:
 - a) Mức độ phù hợp khi sử dụng quy trình phân tích đối với cơ sở dẫn liệu;
 - b) Mức độ tin cậy của những dữ liệu được sử dụng để xác định giá trị ghi sổ ước tính hoặc tỷ lệ bất kể dữ liệu đó được tạo ra từ nội bộ hay thu thập được từ bên ngoài;
 - c) Liệu các ước tính có đủ chính xác để xác định sai sót trọng yếu ở mức đảm bảo mong muốn;
 - d) Khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ và giá trị ước tính có thể chấp nhận được.

Kiểm toán viên cần cân nhắc khi kiểm tra hoạt động kiểm soát, nếu có, về những thông tin do đơn vị chuẩn bị mà kiểm toán viên sử dụng khi thực hiện quy trình phân tích của mình. Nếu hoạt động kiểm soát này có hiệu quả thì kiểm toán viên có thể tin tưởng hơn vào tính trung thực của thông tin cũng như về kết quả của quy trình phân tích. Mặt khác, kiểm toán viên có thể cân nhắc liệu thông tin có bị phụ thuộc vào thủ tục kiểm toán của kỳ này hay kỳ trước không. Khi xác định quy trình kiểm toán những thông tin làm cơ sở dự đoán quy trình phân tích, kiểm toán viên cần xem xét quy định tại Chuẩn mực kiểm toán số 500 “Bằng chứng kiểm toán”.

LỊCH TRÌNH THỰC HIỆN CÁC THỬ NGHIỆM CƠ BẢN

58. **Khi thực hiện các thử nghiệm cơ bản ở giai đoạn giữa kỳ, kiểm toán viên phải thực hiện các thử nghiệm cơ bản bổ sung hoặc các thử nghiệm cơ bản kết hợp với các thử nghiệm kiểm soát để bao quát được cả giai đoạn còn lại nhằm tạo ra cơ sở hợp lý cho việc mở rộng phạm vi kết luận của kiểm toán viên từ giai đoạn giữa kỳ cho đến giai đoạn cuối kỳ.**

59. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể thực hiện thử nghiệm cơ bản vào thời điểm giữa kỳ. Điều này làm tăng rủi ro xảy ra các sai sót vào giai đoạn cuối kỳ do không được kiểm toán viên phát hiện. Rủi ro này càng tăng nếu giai đoạn còn lại càng dài. Khi kiểm toán viên cân nhắc liệu có thực hiện thử nghiệm cơ bản ở giai đoạn giữa kỳ hay không, cần xem xét đến các yếu tố sau:
- Môi trường kiểm soát và hoạt động kiểm soát liên quan khác;
 - Mức độ sẵn có của thông tin cần thiết cho các thủ tục của kiểm toán viên vào giai đoạn sau ;
 - Mục tiêu của thử nghiệm cơ bản;
 - Rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu đã được đánh giá;
 - Tính chất của loại nghiệp vụ hoặc số dư khoản mục và các cơ sở dẫn liệu liên quan;
 - Khả năng của kiểm toán viên khi thực hiện các thử nghiệm cơ bản thích hợp hoặc kết hợp các thử nghiệm cơ bản với các thử nghiệm kiểm soát để soát xét toàn bộ giai đoạn còn lại nhằm làm giảm rủi ro xảy ra sai sót vào giai đoạn cuối kỳ chưa được kiểm toán viên phát hiện.
60. Dù kiểm toán viên không buộc phải thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát để tạo ra cơ sở hợp lý cho kiểm toán viên mở rộng phạm vi kết luận của mình từ giai đoạn giữa kỳ cho đến giai đoạn cuối kỳ, kiểm toán viên cần cân nhắc xem liệu chỉ thực hiện thử nghiệm cơ bản cho giai đoạn còn lại đã là đủ hay chưa. Nếu kiểm toán viên kết luận rằng chỉ thực hiện thử nghiệm cơ bản là chưa đầy đủ thì kiểm toán viên sẽ thực hiện các thử nghiệm kiểm soát về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát hoặc thử nghiệm cơ bản vào giai đoạn cuối kỳ.
61. Trường hợp phát hiện rủi ro có sai sót trọng yếu là do gian lận, kiểm toán viên sẽ xử lý các rủi ro này bằng cách thay đổi lịch trình của các thủ tục kiểm toán. Ví dụ, kiểm toán viên có thể kết luận rằng cần thực hiện các thử nghiệm cơ bản tại hoặc gần thời điểm cuối kỳ báo cáo để chỉ ra rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán số 240 “Gian lận và sai sót”.
62. Kiểm toán viên phải so sánh và đối chiếu thông tin về số dư cuối kỳ với thông tin so sánh vào thời điểm giữa kỳ để phát hiện các khoản mục bất thường, kiểm tra các khoản mục bất thường và thực hiện quy trình phân tích hoặc các thử nghiệm cơ bản để kiểm tra giai đoạn từ giữa kỳ đến cuối kỳ kế toán. Khi lên kế hoạch thực hiện quy trình phân tích cho giai đoạn này, kiểm toán viên cần xem xét liệu các số dư cuối kỳ của các loại nghiệp vụ cụ thể hoặc số dư các khoản mục có được ước tính một cách hợp lý về giá trị, mức độ quan trọng và kết cấu tài khoản hay không. Kiểm toán viên cần xem xét liệu quy trình phân tích, việc điều chỉnh các loại nghiệp vụ, hoặc số dư các tài khoản tại thời điểm giữa kỳ, và việc thực hiện khoa sổ kế toán của đơn vị có phù hợp không. Ngoài ra, kiểm toán viên cần xem xét liệu hệ thống thông tin liên quan đến việc lập báo cáo tài chính có cung cấp các thông tin liên quan đến số dư cuối kỳ và các nghiệp vụ trong giai đoạn còn lại có đầy đủ để kiểm toán viên thực hiện điều tra: Các giao dịch lớn bất thường hoặc các giao dịch phát sinh tại hoặc gần thời điểm cuối kỳ; Kiểm toán viên cũng cần cân nhắc nguyên nhân của các biến đổi quan trọng khác hoặc các biến đổi dự kiến đã không xảy ra hoặc thay đổi về kết cấu các loại giao dịch hay các số dư khoản mục. Các thử nghiệm cơ bản nào được sử dụng trong giai đoạn này sẽ phụ thuộc vào việc liệu kiểm toán viên đã thực hiện các thử nghiệm kiểm soát hay chưa.
63. Nếu phát hiện ra sai sót ở các loại giao dịch hoặc các số dư khoản mục trong giai đoạn giữa kỳ, kiểm toán viên cần sửa đổi lại mức đánh giá rủi ro liên quan cũng như sửa đổi lại nội dung, lịch trình và phạm vi dự kiến của thử nghiệm cơ bản dùng cho giai đoạn còn lại sao cho phù hợp với các loại nghiệp vụ và các số dư khoản mục này hoặc mở rộng phạm vi hay thực hiện lại các thủ tục kiểm toán đó ở giai đoạn cuối kỳ.
64. Việc sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các thử nghiệm cơ bản ở cuộc kiểm toán trước đây là chưa đủ để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu ở giai đoạn hiện tại. Trong phần lớn các trường hợp, bằng chứng kiểm toán thu thập được từ thử nghiệm cơ bản thực hiện ở các cuộc kiểm toán trước đây cung cấp rất ít hoặc không cung cấp được bằng chứng kiểm toán

cho giai đoạn hiện tại. Để sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được trong các cuộc kiểm toán trước đây như một bằng chứng kiểm toán quan trọng thì bằng chứng kiểm toán và vấn đề liên quan đó về cơ bản không được thay đổi. Ví dụ: Bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các thử nghiệm cơ bản trong các cuộc kiểm toán trước đây có thể vẫn còn giá trị cho giai đoạn hiện tại như ý kiến liên quan đến việc chứng khoán hoá các khoản mục không có thay đổi trong kỳ hiện tại. Theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán số 500 “Bằng chứng kiểm toán”, nếu kiểm toán viên có kế hoạch sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được từ thử nghiệm cơ bản trong giai đoạn kiểm toán trước đây, kiểm toán viên cần thực hiện các thủ tục kiểm toán trong suốt giai đoạn hiện tại để xây dựng được mối quan hệ liên tục giữa các bằng chứng kiểm toán.

Phạm vi thực hiện các thử nghiệm cơ bản

65. Nếu rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu càng lớn thì phạm vi của thử nghiệm cơ bản phải càng rộng. Do rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu thường liên quan đến hệ thống kiểm soát nội bộ nên phạm vi thử nghiệm cơ bản có thể phải tăng lên vì kiểm toán viên không hài lòng với kết quả kiểm tra về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát. Tuy nhiên, việc mở rộng phạm vi của một thử nghiệm kiểm toán chỉ thực sự thích hợp nếu bản thân thử nghiệm kiểm toán đó liên quan cụ thể đến rủi ro này.
66. Khi xây dựng các thử nghiệm cơ bản, phạm vi kiểm tra thường liên quan đến kích thước mẫu vì kích thước mẫu chịu ảnh hưởng của rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu. Tuy nhiên, kiểm toán viên cần xem xét đến các vấn đề khác như việc sử dụng các phương pháp lựa chọn mẫu khác có hiệu quả hơn không. Ví dụ, lựa chọn các phần tử lớn hoặc bất thường từ một tổng thể thay vì cách lấy mẫu đại diện hoặc phân nhóm một tổng thể thành các nhóm riêng biệt có cùng tính chất. Chuẩn mực kiểm toán số 530 “Lấy mẫu kiểm toán và các thủ tục lựa chọn khác” hướng dẫn lấy mẫu kiểm toán và các phương pháp lựa chọn mẫu khác. Khi xây dựng quy trình phân tích, kiểm toán viên cần cân nhắc mức độ chênh lệch có thể chấp nhận được so với mức độ chênh lệch dự kiến để xác định xem liệu có cần thiết phải thực hiện thử nghiệm cơ bản bổ sung hay không. Việc xem xét này chịu ảnh hưởng bởi mức độ trọng yếu và tính nhất quán với mức độ đảm bảo mong muốn. Việc xác định mức độ chênh lệch này đòi hỏi kiểm toán viên cân nhắc khả năng là tổng các sai sót trong số dư một tài khoản cụ thể, hoặc sai sót trong việc ghi nhận các giao dịch hay sai sót phát sinh từ việc trình bày có thể vượt quá mức có thể chấp nhận được. Khi xây dựng quy trình phân tích cơ bản, kiểm toán viên cần tăng mức độ đảm bảo mong muốn nếu rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu tăng lên.

Mức độ đầy đủ của việc trình bày và công bố báo cáo tài chính

67. **Kiểm toán viên cần thực hiện các thủ tục kiểm toán để đánh giá xem liệu việc trình bày và công bố báo cáo tài chính nói chung có phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hay không.** Kiểm toán viên cần xem xét liệu cách thức phân loại nghiệp vụ và nội dung thông tin tài chính được trình bày trên báo cáo tài chính có phù hợp không. Việc trình bày báo cáo tài chính phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán cũng đòi hỏi phải giải trình hợp lý các vấn đề trọng yếu. Các vấn đề trọng yếu này liên quan đến hình thức, thứ tự sắp xếp và nội dung của báo cáo tài chính cũng như các thuyết minh báo cáo tài chính kèm theo. Ví dụ, thuật ngữ được sử dụng, số lượng chi tiết đưa ra, việc phân loại các khoản mục trong các báo cáo, và cơ sở trình bày thông tin.

Kiểm toán viên cần xem xét liệu Ban lãnh đạo có cung cấp các thông tin liên quan đến những tổn thất và số kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên có thể biết vào thời điểm đó hay không. Khi trình bày báo cáo tài chính, kiểm toán viên cần trình bày nội dung quan, kiểm toán viên cần xem xét liệu rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu trong số dư tài khoản theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán số 500 “Bằng chứng kiểm toán” và các thủ tục trình bày và cung cấp báo cáo tài chính.

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

68. Căn cứ vào các thủ tục kiểm toán đã được thực hiện và bằng chứng kiểm toán đã thu thập được, kiểm toán viên sẽ phải đánh giá xem việc đánh giá các rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu trong cơ sở dẫn liệu có còn phù hợp hay không.

69. Khi thực hiện các thủ tục kiểm toán theo kế hoạch đã lập, bằng chứng kiểm toán thu thập được có thể làm cho kiểm toán viên phải thay đổi nội dung, lịch trình hoặc phạm vi các thủ tục kiểm toán khác. Những thông tin mà kiểm toán viên thu thập được có thể có sự khác biệt đáng kể so với thông tin đã được sử dụng để đánh giá rủi ro. Ví dụ, mức độ sai sót được kiểm toán viên phát hiện khi thực hiện các thử nghiệm cơ bản có thể làm thay đổi xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên về đánh giá rủi ro, cũng như có thể cho biết những tồn tại trọng yếu của hệ thống kiểm soát nội bộ. Ngoài ra, việc thực hiện thủ tục phân tích ở giai đoạn rà soát tổng thể của cuộc kiểm toán có thể chỉ ra rủi ro có sai sót trọng yếu chưa được ghi nhận trước đây. Trường hợp này, kiểm toán viên cần phải đánh giá lại các thủ tục kiểm toán đã được lập kế hoạch, dựa vào cân nhắc của kiểm toán viên về toàn bộ hay một số loại giao dịch, các số dư khoản mục, hoặc các trình bày và cơ sở dẫn liệu liên quan.
70. Khái niệm về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát ghi nhận là một số thay đổi có thể xảy ra trong hoạt động kiểm soát của đơn vị. Những biến đổi của hoạt động kiểm soát bắt buộc của đơn vị có thể do các yếu tố như thay đổi về nhân sự chủ chốt, biến động đáng kể của các nghiệp vụ theo mùa vụ và sai sót do con người gây ra. Nếu phát hiện ra các thay đổi này khi thực hiện các thử nghiệm kiểm soát thì kiểm toán viên cần phải thực hiện kiểm tra chi tiết để tìm hiểu về thời gian xảy ra các thay đổi nhân sự liên quan đến chức năng kiểm soát nội bộ chủ chốt. Kiểm toán viên cần cân nhắc xem liệu các thử nghiệm kiểm soát đã thực hiện có tạo ra cơ sở để tin cậy vào hoạt động kiểm soát hay không, liệu có cần thiết phải thực hiện các thử nghiệm kiểm soát bổ sung hay không, liệu có cần thiết sử dụng các thủ tục kiểm toán cơ bản để xử lý các rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu hay không.
71. Kiểm toán viên không được cho rằng gian lận hoặc sai sót chỉ là cá biệt và do vậy, kiểm toán viên phải cân nhắc xem việc phát hiện ra sai sót sẽ có ảnh hưởng như thế nào đến các rủi ro có sai sót trọng yếu. Trước khi đưa ra kết luận về cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải đánh giá xem liệu rủi ro kiểm toán đã được giảm xuống mức có thể chấp nhận được hay chưa và liệu có cần thiết phải xem xét lại nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán hay không. Kiểm toán viên thường cân nhắc các yếu tố sau:
- a) *Nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán;*
 - b) Bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát liên quan, kể cả quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị.
72. **Kiểm toán viên cần đưa ra kết luận liệu bằng chứng kiểm toán đã thu thập được có đầy đủ và thích hợp để giảm mức độ rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính xuống mức thấp có thể chấp nhận được hay không.** Trước khi đưa ra ý kiến kiểm toán, kiểm toán viên cần xem xét tất cả bằng chứng kiểm toán liên quan, cho dù các bằng chứng này có hỗ trợ hay mâu thuẫn với cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính.
73. Mức độ đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán nhằm giúp kiểm toán viên đưa ra các kết luận về cuộc kiểm toán tùy thuộc vào xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên. Xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên về tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán chịu ảnh hưởng của các yếu tố sau:
- a) Mức độ quan trọng của sai sót tiềm tàng trong cơ sở dẫn liệu và khả năng xảy ra ảnh hưởng trọng yếu, riêng rẽ hoặc tổng hợp với các sai sót tiềm tàng khác đối với báo cáo tài chính;
 - b) Mức độ hiệu quả của việc phân hồi và hoạt động kiểm soát của Ban lãnh đạo đơn vị đối với các rủi ro này;
 - c) Kinh nghiệm tích lũy được từ các cuộc kiểm toán trước đây liên quan đến các sai sót tiềm tàng tương tự;
 - d) Kết quả thực hiện các thủ tục kiểm toán, kể cả việc liệu các thủ tục kiểm toán đó có phát hiện được các trường hợp gian lận hoặc sai sót hay không;
 - e) Nguồn gốc và độ tin cậy của thông tin hiện có;
 - f) Tính thuyết phục của bằng chứng kiểm toán;

- g) Hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị, môi trường kinh doanh của đơn vị, kể cả hệ thống kiểm soát nội bộ.
74. **Nếu chưa thu thập được các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp làm cơ sở dẫn liệu trọng yếu của báo cáo tài chính, kiểm toán viên sẽ phải cố gắng thu thập thêm các bằng chứng kiểm toán khác. Nếu không thể thu thập được các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp, kiểm toán viên sẽ phải đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận từng phần hoặc ý kiến từ chối** theo quy định tại Chuẩn mực kiểm toán số 700 “Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính”.

Hồ sơ kiểm toán

75. Kiểm toán viên cần phải trình bày phương pháp tiếp cận tổng quát trên cơ sở đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính; nội dung, lịch trình, và phạm vi các thủ tục kiểm toán sẽ thực hiện; mối liên hệ giữa các thủ tục kiểm toán này với các rủi ro trong cơ sở dẫn liệu, và kết quả của các thủ tục kiểm toán. Ngoài ra, nếu kiểm toán viên có ý định sử dụng bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước đây, kiểm toán viên cần phải trình bày đầy đủ các kết luận trên cơ sở tin cậy vào hoạt động kiểm soát đã được thử nghiệm ở cuộc kiểm toán trước. Cách thức trình bày các vấn đề này dựa vào xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên. Chuẩn mực kiểm toán số 230 “Hồ sơ kiểm toán” đưa ra quy định và hướng dẫn trình bày hồ sơ kiểm toán liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính.

*

* *

HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỰC SỐ 505
THÔNG TIN XÁC NHẬN TỪ BÊN NGOÀI

*(Ban hành theo Quyết định số 101/2005/QĐ-BTC
ngày 29 tháng 12 năm 2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc và thủ tục cơ bản đối với việc sử dụng thông tin xác nhận từ bên ngoài nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán của kiểm toán viên và công ty kiểm toán
02. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét sự cần thiết phải sử dụng thông tin xác nhận từ bên ngoài để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm hỗ trợ cho cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính. Để đưa ra quyết định này, kiểm toán viên cần phải xem xét mức độ trọng yếu, mức độ rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát, và cần nhắc xem những bằng chứng có được từ thủ tục kiểm toán thông tin xác nhận từ bên ngoài đã và sẽ thực hiện cho các cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính có làm giảm rủi ro kiểm toán xuống mức thấp có thể chấp nhận được hay không.**
03. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ các quy định của chuẩn mực này trong quá trình thu thập thông tin xác nhận từ bên ngoài.
04. Đơn vị được kiểm toán (khách hàng), các đơn vị, cá nhân liên quan phải có những hiểu biết cần thiết về các nguyên tắc, thủ tục cơ bản trong chuẩn mực này để phối hợp công việc và xử lý các mối quan hệ liên quan với kiểm toán viên và công ty kiểm toán trong quá trình thu thập thông tin xác nhận từ bên ngoài.
05. Chuẩn mực kiểm toán số 500 “Bằng chứng kiểm toán” quy định rõ sự tin cậy của bằng chứng kiểm toán phụ thuộc vào nguồn cung cấp và tính chất của bằng chứng kiểm toán. Theo chuẩn mực này, những bằng chứng kiểm toán có nguồn gốc từ bên ngoài đáng tin cậy hơn bằng chứng kiểm toán có nguồn gốc từ bên trong; bằng chứng kiểm toán dưới dạng văn bản, hình ảnh đáng tin cậy hơn bằng chứng ghi lại lời nói. Những bằng chứng kiểm toán dưới dạng văn bản có nguồn gốc từ bên ngoài đáng tin cậy hơn vì người bên ngoài là người không liên quan trực tiếp tới đơn vị được kiểm toán. Kiểm toán viên cần xem xét có nên tổng hợp hay tách rời các bằng chứng kiểm toán từ thủ tục kiểm toán xác nhận từ bên ngoài đã và sẽ thực hiện có thể giúp giảm rủi ro kiểm toán của cơ sở dẫn liệu có liên quan xuống mức thấp nhất có thể chấp nhận được.
06. Việc xác nhận thông tin từ bên ngoài là quá trình thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán thông qua việc liên hệ trực tiếp với bên thứ ba để nhận được phúc đáp của họ về các thông tin cụ thể ảnh hưởng đến cơ sở dẫn liệu được Ban Giám đốc lập và trình bày trong báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán. Để quyết định mức độ sử dụng thông tin xác nhận từ bên ngoài, kiểm toán viên và công ty kiểm toán nên cân nhắc đặc điểm của môi trường hoạt động của đơn vị được kiểm toán và khả năng thu thập được các thông tin đó.
07. Xác nhận từ bên ngoài thường được sử dụng đối với số dư tài khoản và các bộ phận cấu thành của nó, nhưng không chỉ giới hạn trong những khoản mục này. Ví dụ, kiểm toán viên và công ty kiểm toán có thể yêu cầu sự xác nhận từ bên ngoài về các điều khoản hợp đồng hay giao dịch của đơn vị được kiểm toán với bên thứ ba. Các tình huống có thể thu thập thông tin xác nhận từ bên ngoài, gồm:
 - a) Số dư tài khoản tiền gửi, tiền vay và những thông tin khác từ ngân hàng, kho bạc, tổ chức tài chính tương tự;

- b) Số dư các khoản phải thu;
 - c) Cổ phiếu gửi bên thứ ba; hàng gia công, hàng gửi bán, hàng nhờ giữ hộ;
 - d) Những văn bản, giấy tờ chứng nhận về quyền sở hữu tài sản do luật sư giữ, hoặc đang giữ trong két sắt của ngân hàng;
 - e) Những khoản đầu tư mua từ các nhà môi giới nhưng chưa được giao trước thời điểm lập báo cáo tài chính;
 - f) Các khoản nợ vay;
 - g) Số dư của những khoản nợ phải trả.
08. Sự tin cậy của bằng chứng kiểm toán thu thập được thông tin xác nhận từ bên ngoài phụ thuộc vào các thủ tục mà kiểm toán viên đã áp dụng để yêu cầu xác nhận từ bên ngoài phụ thuộc quá trình thực hiện xác nhận từ bên ngoài; và đánh giá kết quả của thủ tục xác nhận từ bên ngoài. Những nhân tố ảnh hưởng đến độ tin cậy của việc xác nhận từ bên ngoài bao gồm: Sự kiểm soát mà kiểm toán viên thực hiện đối với yêu cầu xác nhận và thư phúc đáp, tính chất của thư phúc đáp và bất kỳ sự hạn chế nào trong việc phúc đáp hoặc áp đặt của Ban Giám đốc.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Mối quan hệ giữa thủ tục xác nhận từ bên ngoài với đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát

09. Chuẩn mực kiểm toán số 400 “Đánh giá rủi ro và kiểm soát nội bộ” đã quy định về rủi ro kiểm toán và mối quan hệ giữa các bộ phận cấu thành rủi ro là rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và rủi ro phát hiện. Chuẩn mực này cũng quy định quá trình đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát là để quyết định nội dung, tính chất và lịch trình của các thử nghiệm cơ bản để giảm rủi ro phát hiện và từ đó giảm rủi ro kiểm toán xuống mức có thể chấp nhận được.
10. Chuẩn mực kiểm toán số 400 “Đánh giá rủi ro và kiểm soát nội bộ” cũng quy định rõ nội dung và tính chất của bằng chứng kiểm toán thu thập được từ việc thực hiện các thử nghiệm cơ bản phụ thuộc vào sự đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát. Mức độ đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát không thể ở mức thấp để loại trừ việc cần thiết phải thực hiện các thử nghiệm cơ bản. Những thử nghiệm cơ bản này có thể bao gồm cả thủ tục xác nhận từ bên ngoài cho cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính.
11. Chuẩn mực kiểm toán số 400 “Đánh giá rủi ro và kiểm soát nội bộ” quy định là nếu đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát càng cao thì bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần thu thập từ thực hiện các thử nghiệm cơ bản càng phải nhiều. Vì thế, khi mức độ đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát tăng lên thì kiểm toán viên cần thiết lập các thử nghiệm cơ bản để thu thập thêm bằng chứng kiểm toán thích hợp về một cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính. Trong những trường hợp này việc sử dụng thủ tục xác nhận từ bên ngoài sẽ có hiệu quả trong việc cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.
12. Rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát được đánh giá càng thấp, thì sự đảm bảo mà kiểm toán viên cần đạt được từ các thử nghiệm cơ bản càng ít để đưa ra ý kiến về cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính.
13. Những giao dịch phức tạp hoặc bất thường có thể dẫn tới mức độ rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát cao hơn các giao dịch thông thường. Nếu đơn vị được kiểm toán phát sinh giao dịch bất thường hoặc phức tạp và mức độ rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát được đánh giá ở mức cao thì kiểm toán viên phải xem xét việc xác nhận từ bên ngoài về các nội dung liên quan đến các nghiệp vụ này với các bên liên quan khác trong việc kiểm tra tài liệu được giữ tại đơn vị.

Cơ sở dẫn liệu cần xác nhận từ bên ngoài

14. Chuẩn mực kiểm toán số 500 “Bằng chứng kiểm toán” quy định cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính phải có các tiêu chuẩn: Hiện hữu, quyền và nghĩa vụ, phát sinh, đầy đủ, đánh giá, chính xác, trình bày và công bố. Mặc dù xác nhận từ bên ngoài có thể cung cấp bằng chứng kiểm

toán liên quan đến những cơ sở dẫn liệu này, nhưng vì khả năng của một xác nhận từ bên ngoài cung cấp bằng chứng kiểm toán thích hợp cho một cơ sở dẫn liệu cụ thể của báo cáo tài chính là khác nhau.

15. Xác nhận từ bên ngoài về một khoản phải thu, cung cấp bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy về sự hiện hữu của một khoản tài sản tại một thời điểm nhất định. Xác nhận từ bên ngoài cũng có thể cung cấp bằng chứng về sự hạch toán đúng kỳ của khoản phải thu. Tuy nhiên, sự xác nhận này thông thường không cung cấp tất cả những bằng chứng kiểm toán cần thiết liên quan tới việc xác định giá trị, vì sẽ là không thực tế nếu đề nghị người nợ xác nhận thông tin chi tiết liên quan tới khả năng trả nợ của họ.
16. Trường hợp hàng hóa gửi đi bán, xác nhận từ bên ngoài cũng cung cấp những bằng chứng đáng tin cậy về sự hiện hữu, quyền và nghĩa vụ của tài sản nhưng không thể cung cấp bằng chứng đầy đủ về xác định giá trị hoặc khả năng bán hàng của hàng hóa đó.
17. Sự thích hợp của thông tin xác nhận từ bên ngoài đối với cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính cũng bị ảnh hưởng bởi mục tiêu của kiểm toán viên trong quá trình lựa chọn các thông tin cần xác nhận. Ví dụ: Khi kiểm toán tính đầy đủ của các khoản nợ phải trả, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần thu thập những bằng chứng cho thấy không có bất kỳ khoản nợ trọng yếu nào chưa được hạch toán. Do đó, việc gửi thư yêu cầu xác nhận tới các nhà cung cấp lớn của đơn vị được kiểm toán đề nghị họ gửi bản kê về các khoản phải thu của họ trực tiếp cho kiểm toán viên, kê cả trường hợp sổ kế toán của đơn vị không thể hiện số nợ phải trả nào cho nhà cung cấp này tại thời điểm đó thường có hiệu quả cao trong việc phát hiện các khoản nợ phải trả đã không được hạch toán, hơn là việc chọn ra các tài khoản dựa trên số dư lớn trong sổ kế toán chi tiết tài khoản phải trả để gửi thư xác nhận.
18. Khi thu thập bằng chứng kiểm toán cho cơ sở dẫn liệu không được đánh giá đầy đủ bằng việc xác nhận thì kiểm toán viên cần thực hiện những thủ tục kiểm toán khác để bổ sung cho thủ tục xác nhận hoặc có thể thay thế thủ tục xác nhận.

Thiết lập nội dung thông tin cần xác nhận từ bên ngoài

19. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần thiết lập những nội dung thông tin cần xác nhận từ bên ngoài phù hợp với những mục tiêu kiểm toán cụ thể.** Khi thiết lập những yêu cầu đó, kiểm toán viên cần xem xét các cơ sở dữ liệu được kiểm toán và những nhân tố có thể ảnh hưởng đến độ tin cậy của sự xác nhận. Những nhân tố như hình thức, yêu cầu xác nhận, kinh nghiệm của các cuộc kiểm toán trước đó hay của các cuộc kiểm toán tương tự, tính chất của những thông tin được xác nhận, và đối tượng yêu cầu xác nhận, đều có ảnh hưởng đến việc thiết lập yêu cầu bởi những nhân tố này có ảnh hưởng trực tiếp đến độ tin cậy của bằng chứng thu thập được thông qua thủ tục xác nhận từ bên ngoài.
20. Khi thiết lập các nội dung thông tin cần xác nhận, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần cân nhắc tới các loại thông tin mà người được yêu cầu có thể sẵn sàng xác nhận ngay, vì điều này có thể ảnh hưởng đến tỉ lệ phúc đáp và nội dung của bằng chứng thu thập được. Ví dụ, hệ thống kế toán của một số đơn vị được yêu cầu xác nhận chỉ có thể trợ giúp cho việc xác nhận những giao dịch đơn lẻ hơn là số dư tài khoản tổng hợp. Hơn nữa người được yêu cầu xác nhận không phải lúc nào cũng có thể xác nhận được một số loại thông tin, ví dụ họ không xác nhận được số dư các khoản phải thu tổng hợp, nhưng họ có thể xác nhận những hoá đơn riêng lẻ nằm trong số dư tổng hợp đó.
21. Thông tin xác nhận từ bên ngoài thường phải được Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đồng ý và cung cấp thông tin cho kiểm toán viên. Sự phản hồi có thể dễ dàng đạt được hơn với những yêu cầu xác nhận có sự đồng ý của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán có thể không nhận được thư phúc đáp khi không được Ban Giám đốc của đơn vị được kiểm toán đồng ý.

Sử dụng thư xác nhận đóng và mở

22. Kiểm toán viên có thể sử dụng thư xác nhận đóng hoặc mở hoặc kết hợp cả hai.
23. Thư xác nhận mở (dạng khẳng định) là đề nghị người được yêu cầu trả lời, ký nhận trong mọi trường hợp hoặc phúc đáp lại cho kiểm toán viên là đồng ý hoặc không đồng ý với thông tin

cần xác nhận bằng cách yêu cầu điền vào thông tin. Một sự phản hồi các yêu cầu xác nhận mở thường cung cấp bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy. Tuy nhiên, có rủi ro là người được đề nghị xác nhận có thể không kiểm tra thông tin là chính xác mà đã xác nhận thì kiểm toán viên khó có thể phát hiện được điều đó. Tuy nhiên kiểm toán viên có thể giảm rủi ro này xuống bằng cách sử dụng thư xác nhận mở nhưng yêu cầu điền thông tin đúng vào chỗ cần phúc đáp hoặc cung cấp những thông tin khác chứ không ghi rõ số liệu hoặc các thông tin khác cần xác nhận. Ngoài ra, sử dụng thư xác nhận mở có thể ít nhận được thông tin phản hồi do người phản hồi phải thực hiện một số công việc.

24. Thư xác nhận đóng (dạng phủ định) chỉ đòi hỏi sự phản hồi khi không đồng ý với thông tin yêu cầu xác nhận. Khi đồng ý với thông tin xác nhận thì không nhất thiết phải phản hồi. Tuy nhiên, nếu không có sự phản hồi từ yêu cầu thư xác nhận đóng thì kiểm toán viên sẽ không có bằng chứng rõ ràng rằng bên thứ ba đã nhận được yêu cầu xác nhận và xác minh rằng thông tin đã thu thập được là đúng. Do đó, việc sử dụng thư xác nhận đóng (phủ định) thường cung cấp bằng chứng ít tin cậy hơn so với việc sử dụng thư xác nhận mở (khẳng định). Trường hợp này kiểm toán viên cần phải xem xét thực hiện các thử nghiệm cơ bản bổ sung cho việc sử dụng thư xác nhận phủ định.
25. Thư xác nhận đóng (dạng phủ định) có thể được sử dụng để giảm rủi ro kiểm toán xuống mức chấp nhận được khi:
 - a) Mức đánh giá về rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát là thấp;
 - b) Có số lượng lớn các số dư nhỏ;
 - c) Một số lượng đáng kể sai sót không được dự kiến;
 - d) Kiểm toán viên không có lý do gì để cho rằng người phản hồi sẽ không quan tâm đến các yêu cầu này.
26. Có thể kết hợp cả thư xác nhận dạng khẳng định và thư xác nhận dạng phủ định. Ví dụ, khi tổng số dư các khoản phải thu của đơn vị được kiểm toán bao gồm chủ yếu là một số lượng nhỏ các số dư lớn hay một số lớn các số dư nhỏ, Kiểm toán viên có thể quyết định rằng sẽ xác nhận tất cả hay chọn mẫu các khách hàng có số nợ lớn với thư xác nhận khẳng định và chọn mẫu các khách hàng có số dư nhỏ với thư xác nhận phủ định.

Khi Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không đồng ý gửi thư xác nhận

27. **Khi kiểm toán viên đề nghị gửi thư xác nhận các số dư nào đó hoặc thông tin khác, nhưng Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không đồng ý, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét liệu điều đó có hợp lý không và thu thập bằng chứng để chứng minh sự không đồng ý của Ban Giám đốc có hợp lý hay không. Nếu kiểm toán viên đồng ý với quyết định của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán là không cần gửi thư xác nhận từ bên ngoài liên quan đến một vấn đề cụ thể nào đó thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải áp dụng các thủ tục thay thế để thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp về vấn đề đó.**
28. **Nếu kiểm toán viên và công ty kiểm toán không chấp nhận quyết định của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán và bị cản trở trong việc gửi thư xác nhận từ bên ngoài làm phát sinh các hạn chế về phạm vi kiểm toán, khi đó kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét ảnh hưởng của các hạn chế đó đến Báo cáo kiểm toán.**
29. Khi xem xét lý do mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đưa ra, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần đảm bảo tính thận trọng nghề nghiệp và xem xét liệu yêu cầu này có liên quan đến tính chính trực của Ban Giám đốc hay không. Kiểm toán viên xem xét liệu quyết định của Ban Giám đốc có thể có sai sót và gian lận hay không. Nếu kiểm toán viên tin tưởng rằng có sai sót và gian lận thì phải thực hiện theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán số 240 “Gian lận và sai sót”. Kiểm toán viên cũng có thể xem xét liệu các thủ tục thay thế có cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về vấn đề này hay không.

Tính chất của thư phúc đáp

30. Sự tin cậy của bằng chứng kiểm toán được xác nhận từ bên ngoài bị ảnh hưởng do năng lực, tính độc lập, thẩm quyền trả lời, sự hiểu biết về vấn đề cần xác nhận và sự khách quan của

người xác nhận. Với lý do này, nếu có thể kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần gửi thư yêu cầu xác nhận trực tiếp tới cá nhân liên quan. Ví dụ, khi cần xác nhận là khoản nợ dài hạn của doanh nghiệp đã hoặc sẽ được huỷ bỏ, kiểm toán viên cần gửi trực tiếp thư xác nhận đến cán bộ của bên cho vay, người có đầy đủ hiểu biết về sự huỷ bỏ này và có thẩm quyền cung cấp thông tin này.

31. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cũng cần xem xét trong trường hợp các bên cần xác nhận không cung cấp các thông tin khách quan về yêu cầu cần xác nhận. Thông tin về khả năng, kiến thức, thiện chí của các bên cần xác nhận cũng là sự quan tâm của kiểm toán viên. Kiểm toán viên phải xem xét ảnh hưởng của những thông tin đó trong việc thiết lập yêu cầu xác nhận cũng như đánh giá các kết quả khác, bao gồm cả việc xem xét thêm các thủ tục cần thiết khác. Kiểm toán viên cần xem xét sự chính xác và đầy đủ của một số thư xác nhận gửi tới bên thứ ba, mà kiểm toán viên tin rằng sẽ được cung cấp các bằng chứng kiểm toán thích hợp. Ví dụ kiểm toán viên có thể phát hiện thấy một số giao dịch cuối năm tài chính là không bình thường làm ảnh hưởng trọng yếu tới báo cáo tài chính hay các giao dịch với một bên thứ ba có quan hệ kinh tế phụ thuộc vào đơn vị. Trường hợp đó, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét liệu bên thứ ba có đưa ra các thông tin sai lệch không.

Quá trình xác nhận từ bên ngoài

32. **Khi thực hiện các thủ tục xác nhận từ bên ngoài, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải kiểm soát thủ tục lựa chọn đối tượng gửi yêu cầu xác nhận và hình thức thư phản hồi từ bên ngoài.** Công việc kiểm soát được duy trì giữa những người này và kiểm toán viên nhằm giảm thiểu khả năng các kết quả xác nhận là không khách quan do các yêu cầu xác nhận và thông tin phản hồi bị ngăn chặn hoặc bị thay đổi. Ngoài ra, kiểm toán viên cũng cần phải đảm bảo rằng đã gửi các nội dung đề nghị xác nhận đến đúng địa chỉ và các phản hồi sẽ được gửi trực tiếp tới kiểm toán viên. Kiểm toán viên cũng phải xem xét tới việc các thông tin phản hồi có được gửi cho những người liên quan hay không.

Không có sự phản hồi về các yêu cầu xác nhận

33. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thực hiện các thủ tục kiểm toán khác thay thế khi không nhận được thư xác nhận từ bên ngoài. Các thủ tục kiểm toán bổ sung đó phải cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính mà yêu cầu xác nhận định đưa ra.**
34. Trường hợp không nhận được thông tin phản hồi, kiểm toán viên và công ty kiểm toán thường phải tiếp xúc với bên đã nhận yêu cầu xác nhận để lấy thông tin phản hồi. Nếu vẫn không lấy được, kiểm toán viên và công ty kiểm toán sẽ sử dụng các thủ tục kiểm toán khác thay thế. Bản chất của các thủ tục này có thể thay đổi tùy thuộc vào tài khoản và cơ sở dẫn liệu liên quan. Đối với các khoản nợ phải thu, thủ tục thay thế có thể bao gồm việc kiểm tra thủ tục thu tiền sau đó từ các khoản nợ phải thu này, kiểm tra các vận đơn đường biển, hoặc các tài liệu khác của khách hàng để cung cấp bằng chứng cho sự hiện hữu, kiểm tra việc khóa sổ bán hàng nhằm cung cấp bằng chứng cho tính đầy đủ. Đối với các khoản nợ phải trả, thủ tục thay thế bao gồm cả việc kiểm tra thủ tục thanh toán tiền sau đó cho các khoản nợ phải trả này, hoặc công văn, thư từ từ các bên thứ ba có thể cung cấp bằng chứng xác nhận tính hiện hữu, đồng thời kiểm tra các giấy tờ khác như các phiếu nhận hàng, nhằm cung cấp bằng chứng cho tính đầy đủ.

Độ tin cậy của các thông tin phản hồi đã nhận được

35. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xem xét những thông tin xác nhận từ bên ngoài đã nhận được có đáng tin cậy hay không. Kiểm toán viên sẽ xem xét đến tính chính xác của những thông tin phản hồi đồng thời phải thực hiện các thủ tục để xác định tính trung thực của thông tin phản hồi. Kiểm toán viên có thể thẩm định lại nguồn và nội dung của thông tin phản hồi qua điện thoại đối với người gửi thông tin đó. Ngoài ra, kiểm toán viên có thể đề nghị người xác nhận gửi bản gốc trực tiếp cho mình. Cùng với sự phát triển ngày càng cao trong việc sử dụng công nghệ, kiểm toán viên ngày càng quan tâm đến tính chính xác của nguồn thông tin phản hồi mà họ nhận được thông qua các hình thức lưu chuyển điện tử như fax hay thư điện tử. Sự xác nhận bằng lời nói phải được ghi bằng văn bản. Nếu những thông tin xác nhận bằng lời nói là quan trọng, kiểm toán viên nên đề nghị bên liên quan gửi Thư xác nhận

qua giấy tờ trực tiếp tới kiểm toán viên.

Các nguyên nhân và tần suất của các ngoại lệ

36. **Khi kiểm toán viên và công ty kiểm toán đưa ra kết luận rằng quá trình xác nhận và các thủ tục kiểm toán thay thế không cung cấp đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp đối với các nội dung cần xác nhận, kiểm toán viên sẽ tiến hành thêm các thủ tục kiểm toán khác nhằm có được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các nội dung đó.**

Trong phần kết luận, kiểm toán viên cần chú ý đến những vấn đề sau:

- a) Độ tin cậy của các xác nhận và các thủ tục thay thế;
- b) Bản chất của các ngoại lệ, bao gồm cả các ảnh hưởng, số lượng và chất lượng của các ngoại lệ này;
- c) Các bằng chứng được cung cấp bởi các thủ tục kiểm toán khác.

Dựa trên các đánh giá này, kiểm toán viên sẽ quyết định có cần hay không cần các thủ tục kiểm toán bổ sung nhằm có được đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp.

37. Kiểm toán viên cần xem xét đến các nguyên nhân cũng như tần suất của các ngoại lệ được đưa ra bởi các bên phản hồi. Một ngoại lệ có thể chỉ ra một sai sót trong các tài liệu kế toán của đơn vị. Trường hợp này, kiểm toán viên cần xác định nguyên nhân của sai sót, đồng thời xem xét những ảnh hưởng trọng yếu của nó đến báo cáo tài chính. Nếu một ngoại lệ chỉ ra sai sót, kiểm toán viên phải xem xét lại tính chất, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán cần thiết để cung cấp đầy đủ bằng chứng theo yêu cầu.

Đánh giá kết quả của quá trình gửi thư xác nhận

38. **Kiểm toán viên sẽ đánh giá các kết quả của quá trình gửi thư xác nhận từ bên ngoài cùng với kết quả của bất kỳ thủ tục kiểm toán nào khác được thực hiện, nhằm cung cấp các bằng chứng kiểm toán thích hợp và đầy đủ, liên quan đến việc xác nhận báo cáo tài chính được kiểm toán.** Đối với việc đánh giá này, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân theo Chuẩn mực kiểm toán số 530 “Lấy mẫu kiểm toán và các thủ tục lựa chọn khác”.

Xác nhận từ bên ngoài trước khi năm tài chính kết thúc

39. Khi kiểm toán viên sử dụng thư xác nhận trước ngày kết thúc niên độ làm bằng chứng cho một cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính, kiểm toán viên cần phải thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để chứng tỏ các giao dịch có liên quan đến cơ sở dẫn liệu đó phát sinh trong khoảng thời gian giữa ngày xác nhận và ngày kết thúc niên độ không bị sai sót trọng yếu. Trên thực tế, khi mức độ rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát được đánh giá ở mức độ thấp và trung bình, kiểm toán viên thường có thể quyết định gửi thư xác nhận số dư tại một ngày khác với ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Ví dụ, khi cuộc kiểm toán được yêu cầu phải hoàn thành trong một khoảng thời gian ngắn sau khi kết thúc kỳ kế toán năm. Cũng như các công việc kiểm toán khác được thực hiện trước khi năm tài chính kết thúc, kiểm toán viên sẽ phải xem xét đến việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến quãng thời gian còn lại của năm tài chính.

*

* *

HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỰC SỐ 545
KIỂM TOÁN VIỆC XÁC ĐỊNH VÀ TRÌNH BÀY GIÁ TRỊ HỢP LÝ

*(Ban hành theo Quyết định số 101/2005/QĐ-BTC
ngày 29 tháng 12 năm 2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc và thủ tục cơ bản trong việc kiểm toán việc xác định và trình bày giá trị hợp lý trên báo cáo tài chính. Chuẩn mực này hướng dẫn kiểm toán viên và công ty kiểm toán xem xét việc xác định, trình bày và thuyết minh tài sản, nợ phải trả trọng yếu và một số khoản mục nhất định của vốn chủ sở hữu được trình bày hoặc thể hiện theo giá trị hợp lý trên báo cáo tài chính. Việc xác định giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu có thể phát sinh từ những ghi nhận ban đầu hoặc những thay đổi giá trị sau đó. Những thay đổi trong việc xác định giá trị hợp lý phát sinh qua thời gian có thể được xử lý theo các cách khác nhau theo quy định của chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán.
02. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc đơn vị được kiểm toán đã xác định và trình bày giá trị hợp lý theo quy định của chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán.**
03. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính và cũng được vận dụng cho kiểm toán thông tin tài chính khác và các dịch vụ liên quan của công ty kiểm toán.

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ những quy định của chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính và cung cấp dịch vụ liên quan.

Đơn vị được kiểm toán và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các nguyên tắc và thủ tục quy định trong chuẩn mực này để thực hiện trách nhiệm của mình và để phối hợp công việc với kiểm toán viên và công ty kiểm toán nhằm giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.
04. Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chịu trách nhiệm về việc xác định và trình bày giá trị hợp lý trên báo cáo tài chính. Để thực hiện một phần trách nhiệm này, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cần thiết lập một quy trình kế toán và lập báo cáo tài chính cho việc xác định và trình bày giá trị hợp lý; lựa chọn phương pháp định giá thích hợp; xác định và thu thập đầy đủ chứng từ làm cơ sở cho những giả định quan trọng; tiến hành định giá và đảm bảo rằng việc xác định và trình bày giá trị hợp lý là phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán mà đơn vị được kiểm toán đã áp dụng.
05. Xác định giá trị hợp lý cũng như nhiều phương pháp định giá phải dựa trên các ước tính nên không thật chính xác, đặc biệt là khi xác định giá trị hợp lý không liên quan đến luồng tiền theo hợp đồng hoặc không có thông tin của thị trường cho việc ước tính. Việc ước tính giá trị hợp lý này thường bao gồm sự không chắc chắn cả về giá trị lẫn thời điểm của luồng tiền trong tương lai. Việc xác định giá trị hợp lý cũng có thể dựa trên các giả định về những điều kiện, giao dịch hoặc sự kiện trong tương lai mà kết quả của chúng là không chắc chắn và có thể sẽ thay đổi theo thời gian. Kiểm toán viên phải xem xét những giả định này dựa trên những thông tin được cung cấp tại thời điểm kiểm toán. Tuy nhiên, kiểm toán viên không chịu trách nhiệm dự đoán các điều kiện, giao dịch và sự kiện trong tương lai nếu thông tin về chúng được biết tại thời điểm kiểm toán có thể có ảnh hưởng quan trọng đến hành động hoặc những giả định của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán được sử dụng để xác định và trình bày giá trị hợp lý. Những giả định được sử dụng để xác định giá trị hợp lý về bản chất tương tự với những giả định khi xác định các ước tính kế toán khác. Chuẩn mực kiểm toán số 540

“Kiểm toán các ước tính kế toán” đưa ra những hướng dẫn cho kiểm toán viên khi kiểm toán các ước tính kế toán. Chuẩn mực kiểm toán số 545 “Kiểm toán việc xác định và trình bày giá trị hợp lý” cũng đưa ra những quy định tương tự như Chuẩn mực kiểm toán 540 đồng thời bổ sung thêm những nội dung cụ thể khác về việc xác định và trình bày giá trị hợp lý phù hợp với quy định của chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán đang áp dụng.

06. Chuẩn mực kế toán và các chế độ kế toán khác nhau yêu cầu hoặc cho phép sử dụng đa dạng các phương pháp xác định và trình bày giá trị hợp lý trên báo cáo tài chính. Chuẩn mực kế toán và các chế độ kế toán khác nhau cũng hướng dẫn cơ sở xác định giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả hoặc cách trình bày cũng ở mức độ khác nhau. Một số chuẩn mực kế toán hướng dẫn chi tiết, một số chuẩn mực kế toán hướng dẫn chung và một số chuẩn mực kế toán lại không có hướng dẫn. Hơn nữa, mỗi lĩnh vực cũng có những đặc thù riêng trong việc xác định và trình bày giá trị hợp lý. Chuẩn mực này hướng dẫn cho kiểm toán viên xác định và trình bày giá trị hợp lý mà không đề cập đến việc xác định và trình bày giá trị hợp lý các loại tài sản, nợ phải trả của các lĩnh vực đặc thù.
07. Theo Chuẩn mực kế toán chung thì việc xác định giá trị hợp lý dựa trên giả định doanh nghiệp đang hoạt động liên tục và sẽ tiếp tục hoạt động kinh doanh bình thường trong tương lai gần, nghĩa là doanh nghiệp không có ý định cũng như không buộc phải ngừng hoạt động hoặc thu hẹp đáng kể quy mô hoạt động hoặc thực hiện những giao dịch có điều khoản bất lợi. Do đó, trong trường hợp này, giá trị hợp lý không phải là giá trị mà đơn vị được kiểm toán có thể thu hồi hoặc trả nợ trong một giao dịch bắt buộc, hoặc trong trường hợp bắt buộc giải thể hoặc thanh lý đơn vị được kiểm toán. Tuy nhiên, đơn vị được kiểm toán có thể cần xem xét đến tình hình hoạt động kinh doanh hiện thời của mình khi xác định giá trị hợp lý của tài sản hoặc nợ phải trả nếu chuẩn mực, chế độ kế toán quy định hoặc cho phép và chuẩn mực kế toán đó có thể có hoặc không quy định cách xác định. Ví dụ, kế hoạch của Ban Giám đốc là thanh lý một tài sản được khấu hao theo phương pháp số dư giảm dần là phù hợp với mục đích kinh doanh đặc thù có thể ảnh hưởng tới việc xác định giá trị hợp lý của tài sản.
08. Việc xác định giá trị hợp lý có thể tương đối đơn giản đối với một số tài sản hoặc nợ phải trả; Ví dụ, tài sản được mua hoặc bán trên thị trường hoạt động có sẵn các thông tin tin cậy về giá cả của những trao đổi thực sự phát sinh. Việc xác định giá trị hợp lý của tài sản hoặc nợ phải trả khác có thể trở nên phức tạp hơn. Một tài sản không có thị trường hoạt động hoặc có những tính chất đặc thù thì cần được Ban Giám đốc ước tính giá trị hợp lý. Ví dụ, một bất động sản đầu tư hoặc một công cụ tài chính phái sinh, việc ước tính giá trị hợp lý có thể đạt được thông qua việc sử dụng phương pháp định giá. Ví dụ, định giá một doanh nghiệp theo phương pháp dòng tiền chiết khấu, hoặc thông qua sự trợ giúp của chuyên gia định giá độc lập.
09. Trường hợp do mức độ không chắc chắn của một yếu tố nào đó hoặc do thiếu các dữ liệu khách quan dẫn đến không thể lập được các ước tính kế toán một cách hợp lý thì kiểm toán viên cần xem xét liệu có cần sửa đổi ý kiến kiểm toán theo quy định tại Chuẩn mực kiểm toán số 700 “Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính”.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Tìm hiểu quy trình xác định và trình bày giá trị hợp lý, các hoạt động kiểm soát liên quan và quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị được kiểm toán

10. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần có sự hiểu biết về quy trình xác định và trình bày giá trị hợp lý, các hoạt động kiểm soát liên quan của đơn vị được kiểm toán để xác định và đánh giá rủi ro sai sót trọng yếu ở từng cơ sở dẫn liệu nhằm thiết kế và thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán khác.**
11. Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chịu trách nhiệm thiết lập phương pháp xác định và trình bày giá trị hợp lý trong quy trình kế toán và lập báo cáo tài chính. Trong một số trường hợp, phương pháp xác định và trình bày giá trị hợp lý là đơn giản và tin cậy. Ví dụ, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể dựa trên các bảng niêm yết giá công khai để xác định giá trị hợp lý cho những chứng khoán đang lưu hành trên thị trường mà đơn vị đang nắm giữ. Tuy nhiên, một số phương pháp xác định giá trị hợp lý khác phức tạp hơn và liên quan tới những

sự kiện hoặc kết quả không chắc chắn trong tương lai. Do đó, những giả thiết liên quan tới việc xác định giá trị hợp lý được sử dụng như một phần của quá trình xác định giá trị hợp lý. Sự hiểu biết của kiểm toán viên về quy trình xác định giá trị hợp lý bao gồm cả tính phức tạp của nó sẽ giúp kiểm toán viên trong việc xác định và đánh giá rủi ro sai sót trọng yếu, từ đó xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán.

12. Khi thu thập những hiểu biết về quy trình đơn vị được kiểm toán đưa ra quyết định về cách xác định và trình bày giá trị hợp lý, kiểm toán viên cần xem xét những vấn đề sau đây:
 - a) Các hoạt động kiểm soát phù hợp được sử dụng để xác định giá trị hợp lý; Ví dụ thủ tục kiểm soát các dữ liệu và sự phân định trách nhiệm giữa người thực hiện nghiệp vụ liên quan và người chịu trách nhiệm thực hiện việc định giá;
 - b) Sự thành thạo và kinh nghiệm của những cá nhân thực hiện việc xác định giá trị hợp lý;
 - c) Vai trò của công nghệ thông tin trong quá trình xác định giá trị hợp lý;
 - d) Loại tài khoản và các giao dịch yêu cầu phải xác định và trình bày giá trị hợp lý (Ví dụ, việc định giá phụ thuộc vào các giao dịch thông thường, các giao dịch định kỳ hay từ những giao dịch bất thường);
 - e) Mức độ sử dụng các dịch vụ do tổ chức bên ngoài cung cấp trong việc xác định giá trị hợp lý hoặc dữ liệu được sử dụng trong việc xác định giá trị hợp lý. Khi đơn vị được kiểm toán sử dụng dịch vụ bên ngoài để trợ giúp, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục phù hợp với yêu cầu của Chuẩn mực kiểm toán số 402 “Các yếu tố cần xem xét khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài”;
 - f) Mức độ đơn vị được kiểm toán sử dụng ý kiến của chuyên gia trong việc xác định và trình bày giá trị hợp lý theo quy định tại đoạn 29-32;
 - g) Những giả định quan trọng mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sử dụng trong việc xác định giá trị hợp lý;
 - h) Hồ sơ, tài liệu liên quan tới những giả định này;
 - i) Những phương pháp được sử dụng để xây dựng và áp dụng các giả định này cũng như các hoạt động kiểm soát khi có sự thay đổi các giả định này;
 - j) Tính hiệu quả trong hoạt động kiểm soát những thay đổi và quá trình đảm bảo an toàn cho phương pháp định giá, hệ thống thông tin liên quan bao gồm cả quá trình phê chuẩn;
 - k) Kiểm soát tính nhất quán, kịp thời và tin cậy của dữ liệu được sử dụng trong quá trình xác định giá trị hợp lý.
13. Chuẩn mực kiểm toán số 400 “Đánh giá rủi ro và kiểm soát nội bộ” yêu cầu kiểm toán viên phải có đủ hiểu biết về hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán để xây dựng kế hoạch kiểm toán. Trong từng trường hợp cụ thể theo quy định của chuẩn mực này, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần tìm hiểu việc xác định và trình bày giá trị hợp lý khi xây dựng nội dung, lịch trình và phạm vi của thủ tục kiểm toán khác.
14. **Sau khi có đủ hiểu biết về quy trình xác định và trình bày giá trị hợp lý của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xác định và đánh giá rủi ro sai sót trọng yếu trong cơ sở dẫn liệu liên quan tới việc xác định và trình bày giá trị hợp lý trên báo cáo tài chính nhằm đưa ra nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán khác.**
15. Việc xác định giá trị hợp lý thường hay có sai sót nên được xem là có rủi ro tiềm tàng. Do đó, nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán phụ thuộc vào mức độ mắc sai sót của việc xác định giá trị hợp lý và phụ thuộc vào mức độ đơn giản hay phức tạp của quy trình xác định giá trị hợp lý. Khi xác định rằng rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến việc xác định và trình bày giá trị hợp lý, kiểm toán viên cần thực hiện theo các quy định của Chuẩn mực kiểm toán số 400.
16. Chuẩn mực kiểm toán số 400 “Đánh giá rủi ro và kiểm soát nội bộ” đưa ra những hạn chế tiềm tàng của hệ thống kiểm soát nội bộ. Do việc xác định giá trị hợp lý thường bao gồm những đánh giá chủ quan của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán nên nó có thể ảnh hưởng tới nội dung của các thủ tục kiểm soát được thực hiện. Rủi ro có sai sót khi xác định giá trị

hợp lý có thể tăng lên khi các quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán liên quan đến việc xác định giá trị hợp lý trở nên phức tạp hơn. Kiểm toán viên cần xem xét những hạn chế tiềm tàng của các hoạt động kiểm soát trong những trường hợp này khi đánh giá rủi ro kiểm soát.

Đánh giá tính thích hợp của việc xác định và trình bày giá trị hợp lý

17. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần đánh giá liệu việc xác định và trình bày giá trị hợp lý trên báo cáo tài chính có phù hợp với các quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán mà đơn vị được kiểm toán phải áp dụng hay không.
18. Sự hiểu biết của kiểm toán viên về yêu cầu của chuẩn mực, chế độ kế toán và kiến thức về ngành nghề kinh doanh, cùng với kết quả của các thủ tục kiểm toán khác được sử dụng để đánh giá liệu chính sách kế toán cho tài sản hoặc nợ phải trả cần xác định giá trị hợp lý có phù hợp không, và việc trình bày phương pháp xác định giá trị hợp lý và các điểm không chắc chắn có phù hợp với quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán hay không.
19. Việc đánh giá tính thích hợp của việc xác định giá trị hợp lý của đơn vị được kiểm toán theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán và đánh giá bằng chứng kiểm toán phụ thuộc vào sự hiểu biết của kiểm toán viên về bản chất kinh doanh của đơn vị được kiểm toán. Điều này càng phù hợp khi tài sản, nợ phải trả hoặc phương pháp định giá có độ phức tạp cao. Ví dụ, các công cụ tài chính phái sinh có thể rất phức tạp, do vậy việc diễn giải về cách thức xác định giá trị hợp lý khác nhau sẽ dẫn đến những kết luận khác nhau. Việc xác định giá trị hợp lý của một số khoản mục, ví dụ: chi phí nghiên cứu và triển khai dở dang hoặc tài sản cố định vô hình được mua trong quá trình hợp nhất kinh doanh, có thể cần sự xem xét đặc biệt do bị ảnh hưởng bởi bản chất và hoạt động của đơn vị nếu sự xem xét này là phù hợp với chuẩn mực kế toán áp dụng cho đơn vị được kiểm toán. Kiến thức của kiểm toán viên về hoạt động kinh doanh và kết quả của các thủ tục kiểm toán khác có thể giúp xác định các tài sản mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cần ghi nhận sự giảm giá thông qua việc xác định giá trị hợp lý theo quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán.
20. Trường hợp phương pháp xác định giá trị hợp lý được quy định rõ trong chuẩn mực và chế độ kế toán (ví dụ: theo quy định thì giá trị hợp lý của chứng khoán đang được giao dịch trên thị trường hoạt động sẽ được xác định bằng giá niêm yết thay vì sử dụng phương pháp định giá) thì kiểm toán viên cần xem xét việc xác định giá trị hợp lý có được thực hiện theo đúng quy định đó không.
21. Một số chuẩn mực kế toán quy định việc xác định được một cách tin cậy giá trị hợp lý của tài sản và nợ phải trả là một điều kiện bắt buộc khi đưa ra yêu cầu hoặc cho phép việc xác định và trình bày giá trị hợp lý. Trong một số trường hợp, việc xác định giá trị hợp lý một cách đáng tin cậy là không thể được do tài sản hoặc nợ phải trả không có giá niêm yết trên thị trường hoạt động hoặc các phương pháp ước tính giá trị hợp lý khác không phù hợp hoặc không khả thi. Khi Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cho rằng giá trị hợp lý không thể xác định một cách đáng tin cậy, kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để chứng minh cho quyết định này và xem xét khoản mục có được hạch toán phù hợp với chuẩn mực, chế độ kế toán hay không.
22. **Kiểm toán viên cần thu thập bằng chứng về dự định của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán nhằm thực hiện một hành động cụ thể, và xem xét khả năng tiến hành việc này trong trường hợp liên quan đến việc xác định và trình bày giá trị hợp lý theo quy định của chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán.**
23. Theo quy định của một số chuẩn mực, chế độ kế toán, dự định của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về một tài sản hay nợ phải trả là tiêu chuẩn để xác định, trình bày và thuyết minh cũng như để hạch toán sự thay đổi của giá trị hợp lý trên báo cáo tài chính. Theo các chuẩn mực kế toán đó, dự định của Ban Giám đốc là quan trọng trong việc xác định tính hợp lý của việc đơn vị sử dụng giá trị hợp lý. Ban Giám đốc cần ghi lại kế hoạch và dự định của mình về những tài sản hoặc nợ phải trả cụ thể theo quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán. Phạm vi thu thập bằng chứng về dự định của Ban Giám đốc tùy thuộc vào xét đoán nghề nghiệp của kiểm toán viên. Kiểm toán viên thường phỏng vấn Ban Giám đốc và thu thập thêm bằng chứng phụ trợ cho giải trình của Ban Giám đốc bằng cách:

- a) Xem xét việc thực hiện dự định đối với tài sản hoặc nợ phải trả của Ban Giám đốc trong quá khứ;
 - b) Kiểm tra lại các kế hoạch và tài liệu (nếu có) như kế hoạch ngân sách, biên bản các cuộc họp...;
 - c) Xem xét các lý do lựa chọn một hành động cụ thể của Ban Giám đốc;
 - d) Xem xét khả năng thực hiện một hành động cụ thể trong những điều kiện kinh tế nhất định của Ban Giám đốc, bao gồm cả những ảnh hưởng của các cam kết theo hợp đồng. Kiểm toán viên cũng xem xét khả năng của Ban Giám đốc trong việc tiếp tục thực hiện hành động cụ thể mà có thể ảnh hưởng đến sử dụng hoặc không sử dụng việc xác định giá trị hợp lý theo quy định của chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán.
24. **Khi chuẩn mực, chế độ kế toán cho phép áp dụng các phương pháp xác định giá trị hợp lý khác nhau hoặc khi không quy định cụ thể phương pháp xác định giá trị hợp lý, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần đánh giá liệu phương pháp xác định giá trị hợp lý mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán lựa chọn có phù hợp trong từng điều kiện cụ thể theo quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán.**
25. Kiểm toán viên cần sử dụng xét đoán chuyên môn để đánh giá xem phương pháp xác định giá trị hợp lý có phù hợp trong từng điều kiện cụ thể hay không. Khi Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán lựa chọn một phương pháp định giá cụ thể từ những phương pháp khác nhau phù hợp với quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán, kiểm toán viên cần tìm hiểu lý do chủ yếu mà Ban Giám đốc đã lựa chọn thông qua việc thảo luận với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán. Kiểm toán viên cần xem xét:
- a) Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã đánh giá đầy đủ và áp dụng đúng các quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán cho sự lựa chọn này;
 - b) Phương pháp định giá phù hợp với bản chất của tài sản hoặc nợ phải trả được định giá và chuẩn mực, chế độ kế toán của đơn vị được kiểm toán;
 - c) Phương pháp định giá phù hợp với hoạt động kinh doanh, ngành nghề và môi trường kinh doanh của đơn vị được kiểm toán.
26. Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể đã xác định rằng những phương pháp định giá khác nhau sẽ tạo ra các giá trị hợp lý rất khác nhau. Trong những trường hợp này, kiểm toán viên cần xem xét đơn vị được kiểm toán đã xác định lý do dẫn đến sự khác nhau này trong việc thiết lập phương pháp xác định giá trị hợp lý hay chưa.
27. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần đánh giá phương pháp xác định giá trị hợp lý của đơn vị được kiểm toán có được áp dụng nhất quán hay không.**
28. Khi Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã lựa chọn một phương pháp định giá, kiểm toán viên cần đánh giá tính nhất quán của đơn vị được kiểm toán trong việc áp dụng phương pháp này, và nếu đơn vị đã áp dụng tính nhất quán thì việc áp dụng nhất quán này có còn phù hợp không khi xét đến những thay đổi của môi trường, những điều kiện cụ thể ảnh hưởng tới hoạt động của đơn vị, hoặc những thay đổi theo quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán thay đổi phương pháp định giá, kiểm toán viên cần cân nhắc liệu Ban Giám đốc có chứng minh được sự thay đổi này nhằm đưa ra phương pháp định giá chính xác hơn, hoặc sự thay đổi này là do có sự thay đổi theo quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán hay do sự thay đổi trong từng hoàn cảnh cụ thể. Ví dụ, việc xuất hiện thị trường hoạt động cho một loại tài sản hay nợ phải trả cụ thể có thể cho thấy việc sử dụng phương pháp dòng tiền chiết khấu nhằm ước tính giá trị hợp lý của loại tài sản và nợ phải trả này không còn phù hợp nữa.

Sử dụng tư liệu của chuyên gia

29. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét sự cần thiết của việc sử dụng tư liệu của chuyên gia.** Kiểm toán viên có thể có những kỹ năng và kiến thức cần thiết để lập kế hoạch và thực hiện quy trình kiểm toán giá trị hợp lý hoặc có thể quyết định sử dụng tư liệu

của chuyên gia. Khi quyết định sử dụng tư liệu của chuyên gia, kiểm toán viên cần xem xét các nội dung quy định trong Chuẩn mực kiểm toán số 620 “Sử dụng tư liệu của chuyên gia”.

30. Nếu sử dụng tư liệu của chuyên gia, kiểm toán viên cần thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp chứng minh rằng công việc do chuyên gia thực hiện là đầy đủ, phù hợp với mục đích của cuộc kiểm toán và tuân thủ các yêu cầu của Chuẩn mực kiểm toán số 620 “Sử dụng tư liệu của chuyên gia”.
31. Khi lập kế hoạch sử dụng tư liệu của chuyên gia, kiểm toán viên cần xem xét hiểu biết của chuyên gia về định nghĩa giá trị hợp lý và phương pháp mà chuyên gia sẽ sử dụng để xác định giá trị hợp lý có thống nhất với định nghĩa và phương pháp mà Ban Giám đốc đơn vị áp dụng và phù hợp với quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán hay không. Ví dụ, phương pháp được chuyên gia sử dụng trong việc ước tính giá trị hợp lý của một bất động sản đầu tư, hoặc những phương pháp thống kê bảo hiểm được áp dụng cho việc xác định giá trị hợp lý khi trích lập dự phòng nghiệp vụ bảo hiểm, những khoản phải thu từ hoạt động kinh doanh nhượng tái bảo hiểm hoặc những khoản mục tương tự có thể không nhất quán với các nguyên tắc xác định giá trị hợp lý theo quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán. Do đó, kiểm toán viên phải xem xét những vấn đề này thông qua việc thảo luận, yêu cầu hoặc xem xét các tài liệu hướng dẫn cho chuyên gia hoặc nghiên cứu các báo cáo của chuyên gia.
32. Theo Chuẩn mực kiểm toán số 620 “Sử dụng tư liệu của chuyên gia”, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải đánh giá sự phù hợp của kết quả tư vấn của chuyên gia như một bằng chứng kiểm toán. Mặc dù chuyên gia chịu trách nhiệm về tính hợp lý của giả định và tính phù hợp của phương pháp đã sử dụng, kiểm toán viên cần tìm hiểu về những giả định quan trọng và phương pháp đã sử dụng và xem xét xem các phương pháp này có đúng đắn, đầy đủ và hợp lý không, dựa vào kiến thức của kiểm toán viên về hoạt động kinh doanh và kết quả của các thủ tục kiểm toán khác. Kiểm toán viên thường xem xét những vấn đề này thông qua trao đổi với chuyên gia. Đoạn 39-49 đề cập đến việc đánh giá các giả định quan trọng mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã sử dụng, kể cả các giả định Ban Giám đốc đã sử dụng dựa trên ý kiến của chuyên gia.

Các thủ tục kiểm toán đối với rủi ro có sai sót trọng yếu trong việc xác định và trình bày giá trị hợp lý của đơn vị được kiểm toán

33. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần thiết kế và thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán để xử lý các rủi ro sai sót trọng yếu đã được đánh giá của cơ sở dẫn liệu liên quan đến việc xác định và trình bày giá trị hợp lý trong báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán.**
34. Do có nhiều phương pháp có thể sử dụng để xác định giá trị hợp lý, từ đơn giản đến phức tạp nên các thủ tục kiểm toán cũng có thể rất khác nhau về nội dung, thời gian và phạm vi. Ví dụ: Thủ tục kiểm toán cơ bản liên quan đến xác định giá trị hợp lý có thể bao gồm: (a) Đánh giá những giả định quan trọng của Ban Giám đốc, phương pháp định giá, các dữ liệu được sử dụng (xem đoạn 39-49); (b) Thực hiện các ước tính giá trị hợp lý độc lập để xem xét sự thích hợp của cách tính giá trị hợp lý theo quy định tại đoạn 52; hoặc (c) Xem xét đến ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm có liên quan đến việc xác định, tính toán giá trị hợp lý theo quy định tại đoạn 53-55.
35. Giá niêm yết trên thị trường hoạt động là bằng chứng tốt nhất về giá trị hợp lý. Tuy nhiên, trong một số trường hợp việc xác định giá trị hợp lý có thể sẽ phức tạp hơn. Tính phức tạp phát sinh do bản chất của những khoản mục được xác định giá trị hợp lý hoặc do phương pháp đánh giá được quy định trong chuẩn mực, chế độ kế toán hoặc do sự lựa chọn của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán. Ví dụ, trong trường hợp không có giá niêm yết ở một thị trường hoạt động, một số chuẩn mực, chế độ kế toán cho phép việc ước tính giá trị hợp lý dựa trên những cơ sở thay thế, như chiết khấu dòng tiền hay so sánh. Các cách tính giá trị hợp lý phức tạp thường gắn với sự không chắc chắn về tính đáng tin cậy của quá trình đánh giá. Những điểm không chắc chắn có thể là do:
 - Độ dài của thời kỳ dự đoán;
 - Số lượng của các giả định phức tạp và quan trọng liên quan tới quá trình đánh giá;

- Mức độ chủ quan cao liên quan tới các giả thiết và các yếu tố được sử dụng trong quá trình đánh giá;
 - Mức độ không chắc chắn liên quan đến các sự kiện xảy ra trong tương lai hoặc kết quả của các sự kiện làm cơ sở cho các giả thiết được sử dụng;
 - Thiếu dữ liệu khách quan khi sử dụng các yếu tố có mức độ chủ quan cao.
36. Sự hiểu biết của kiểm toán viên về quy trình đánh giá, bao gồm cả tính phức tạp của phương pháp đánh giá, giúp kiểm toán viên xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán cần thực hiện. Sau đây là những ví dụ về việc xây dựng các thủ tục kiểm toán:
- a) Việc sử dụng thông báo giá như là bằng chứng kiểm toán về việc xác định giá trị hợp lý có thể yêu cầu kiểm toán viên phải tìm hiểu về cơ sở xây dựng thông báo giá đó. Để kiểm tra việc đánh giá đòi hỏi sự hiểu biết về những trường hợp mà bản kê giá được đưa ra. Ví dụ: Đối với các chứng khoán niêm yết được nắm giữ cho mục đích đầu tư, việc xác định giá trị hợp lý theo giá niêm yết trên thị trường có thể cần phải được điều chỉnh theo quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán nếu như số lượng chứng khoán mà đơn vị đang nắm giữ là rất lớn hoặc đang bị hạn chế giao dịch trên thị trường.
 - b) Khi sử dụng những bằng chứng do bên thứ ba cung cấp, kiểm toán viên cần xem xét mức độ tin cậy của những bằng chứng đó. Ví dụ, khi bằng chứng được thu thập thông qua việc sử dụng phương pháp xác nhận của bên ngoài, kiểm toán viên cần xem xét năng lực, tính độc lập và thẩm quyền của người được xác nhận, kiến thức của họ về thông tin được xác nhận và tính khách quan của họ để có thể kết luận về độ tin cậy của các bằng chứng đó.
 - c) Những bằng chứng kiểm toán hỗ trợ cho việc xác định giá trị hợp lý, ví dụ bản đánh giá của chuyên gia thẩm định giá độc lập, có thể được lập vào ngày không trùng với ngày đơn vị được kiểm toán yêu cầu phải xác định và trình bày các thông tin trong báo cáo tài chính. Trường hợp đó, kiểm toán viên cần thu thập bằng chứng kiểm toán cho thấy Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã tính đến tác động của các sự kiện, các giao dịch kinh doanh và những thay đổi của các tình huống phát sinh trong khoảng thời gian từ ngày xác định giá trị hợp lý đến ngày báo cáo.
 - d) Một số công cụ nợ phải có tài sản thế chấp và các công cụ nợ này phải được ghi nhận theo giá trị hợp lý hoặc phải đánh giá tổn thất tài sản. Nếu tài sản thế chấp này là một yếu tố quan trọng trong việc xác định giá trị hợp lý hay xác định giá trị ghi sổ của khoản đầu tư, kiểm toán viên cần thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hiện hữu, giá trị, quyền và khả năng chuyển đổi của tài sản thế chấp, bao gồm cả việc cân nhắc xem liệu các hợp đồng thế chấp đã có đủ chưa và xem xét liệu những thuyết minh về tài sản thế chấp đã được thực hiện theo đúng quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán hay không.
 - e) Trong một số trường hợp, những thủ tục kiểm toán bổ sung như việc kiểm toán viên kiểm tra thực tế tài sản là cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp phù hợp cho việc xác định giá trị hợp lý. Ví dụ, việc kiểm tra thực tế về một bất động sản đầu tư có thể cần thiết để thu thập thông tin về hiện trạng của tài sản liên quan tới giá trị hợp lý của nó, hay việc kiểm tra các chứng khoán đầu tư có thể cho biết những hạn chế trong giao dịch trên thị trường của các chứng khoán này có thể ảnh hưởng tới giá trị của chúng.

Kiểm tra các giả định, phương pháp định giá và dữ liệu quan trọng của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về giá trị hợp lý

37. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải có hiểu biết về tính đáng tin cậy của quy trình mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sử dụng để xác định giá trị hợp lý. Đây là một nhân tố quan trọng hỗ trợ cho kết quả định giá, do đó nó ảnh hưởng tới nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán. Một quy trình có tính đáng tin cậy để xác định giá trị hợp lý là quy trình cho kết quả, giải trình và trình bày giá trị hợp lý tương đối nhất quán khi được sử dụng trong những hoàn cảnh tương tự. Khi kiểm tra việc xác định và trình bày giá trị hợp lý của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xem xét:

- a) Các giả định mà Ban Giám đốc sử dụng có hợp lý hay không;
 - b) Việc xác định giá trị hợp lý có sử dụng phương pháp định giá thích hợp hay không;
 - c) Ban Giám đốc đã sử dụng những thông tin liên quan có sẵn phù hợp tại thời điểm xác định giá trị hợp lý hay chưa.
38. Các kỹ thuật ước tính, các giả định và việc kiểm toán viên xem xét, so sánh các phương pháp xác định giá trị hợp lý đã được sử dụng trong những kỳ kế toán trước với những kết quả được thu thập trong kỳ kế toán hiện tại có thể cung cấp thêm bằng chứng về tính đáng tin cậy của những quy trình định giá của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán. Tuy nhiên, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần cân nhắc những thay đổi có thể có do ảnh hưởng của thay đổi tình hình kinh tế.
39. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần đánh giá liệu các giả định quan trọng mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã sử dụng để xác định giá trị hợp lý (nếu có), bao gồm từng giả định riêng lẻ và toàn bộ các giả định, có cung cấp cơ sở hợp lý cho việc xác định và trình bày giá trị hợp lý trong báo cáo tài chính của đơn vị hay không.**
40. Ban Giám đốc cần phải thiết lập các giả định, bao gồm cả những giả định mà Ban Giám đốc tin tưởng dựa trên tư liệu của chuyên gia, để xác định giá trị hợp lý. Giả định là bộ phận không thể tách rời của các phương pháp định giá phức tạp hơn; Ví dụ, phương pháp định giá có sử dụng kết hợp ước tính các luồng tiền trong tương lai và ước tính giá trị của tài sản và nợ phải trả trong tương lai được chiết khấu về giá trị hiện tại. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xem xét đến các giả định quan trọng được sử dụng trong phương pháp định giá và đánh giá xem các giả định đó có hợp lý hay không. Để cung cấp cơ sở phù hợp cho việc xác định và trình bày giá trị hợp lý, các giả định cần phải phù hợp, trung thực, chính xác, dễ hiểu và đầy đủ.
41. Các giả định cụ thể sẽ thay đổi tùy theo đặc điểm của tài sản và nợ phải trả đang được định giá và phương pháp định giá được sử dụng (như: phương pháp chi phí, phương pháp so sánh trực tiếp, hay phương pháp thu nhập). Ví dụ, nếu phương pháp dòng tiền chiết khấu (một dạng của phương pháp thu nhập) được sử dụng để định giá, thì cần phải có giả định về các dòng tiền, thời gian chiết khấu và tỷ lệ chiết khấu.
42. Các giả định thường được hỗ trợ bằng nhiều loại bằng chứng kiểm toán thu được từ các nguồn trong và ngoài đơn vị, đem lại sự hỗ trợ khách quan cho các giả định được sử dụng. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải đánh giá nguồn và độ tin cậy của các bằng chứng kiểm toán hỗ trợ cho những giả định của Ban Giám đốc, bao gồm việc xem xét các giả định dựa trên các thông tin đã thu thập trong quá khứ, và đánh giá liệu các giả định này có dựa trên những kế hoạch nằm trong khả năng của đơn vị được kiểm toán hay không.
43. Thủ tục kiểm toán liên quan đến các giả định của Ban Giám đốc được tiến hành trong phạm vi kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán. Do đó, mục đích của các thủ tục kiểm toán không phải là để thu thập bằng chứng kiểm toán để đưa ra ý kiến về bản thân các giả định đó. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thực hiện các thủ tục để xem xét các giả định có đưa ra cơ sở hợp lý để xác định giá trị hợp lý trong phạm vi kiểm toán tổng thể báo cáo tài chính hay không.
44. Việc xác định các giả định quan trọng đối với phương pháp xác định giá trị hợp lý đòi hỏi Ban Giám đốc phải sử dụng các đánh giá chủ quan. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xem xét các giả định quan trọng chứa đựng các vấn đề có ảnh hưởng trọng yếu tới việc xác định giá trị hợp lý và có thể bao gồm những vấn đề sau:
- a) Dễ bị ảnh hưởng do những thay đổi hay sự không chắc chắn về số lượng và bản chất. Ví dụ, những giả định về lãi suất ngắn hạn có thể ít bị ảnh hưởng bởi các biến động lớn so với những giả định về lãi suất dài hạn;
 - b) Dễ bị ảnh hưởng do áp dụng sai.
45. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét mức độ nhạy cảm của việc định giá đối với sự thay đổi của các giả định quan trọng, bao gồm cả những điều kiện thị trường có thể ảnh hưởng tới giá trị. Nếu có thể, kiểm toán viên và công ty kiểm toán nên khuyến khích Ban

Giám đốc đơn vị được kiểm toán sử dụng các kỹ thuật như phân tích độ nhạy cảm để có cơ sở xác định các giả định có tính nhạy cảm cao. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chưa sử dụng các kỹ thuật phân tích độ nhạy cảm như đã nêu trên thì kiểm toán viên cần xem xét liệu có nên sử dụng những kỹ thuật đó không. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần phải xem xét liệu các yếu tố không chắc chắn liên quan đến việc xác định giá trị hợp lý hoặc việc thiếu các số liệu khách quan có ảnh hưởng đến việc xác định giá trị hợp lý theo quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán hay không.

46. Để xem xét liệu các giả định có cung cấp cơ sở hợp lý cho việc xác định giá trị hợp lý hay không, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xem xét toàn bộ các giả định và từng giả định riêng rẽ. Các giả định thường phụ thuộc lẫn nhau và vì thế cần thống nhất với nhau. Một giả định nào đó có thể thích hợp khi xem xét riêng rẽ nhưng lại có thể không thích hợp khi được kết hợp với các giả định khác. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét liệu Ban Giám đốc đã xác định các giả định và nhân tố quan trọng ảnh hưởng đến phương pháp xác định giá trị hợp lý hay chưa.
47. Giả định là cơ sở cho việc xác định giá trị hợp lý (Ví dụ, tỷ lệ chiết khấu được sử dụng để tính giá trị hiện tại của các luồng tiền trong tương lai) thường phản ánh mong đợi của Ban Giám đốc về kết quả của các mục tiêu và chiến lược cụ thể của đơn vị. Từng giả định riêng rẽ cũng như toàn bộ các giả định chỉ được coi là phù hợp khi chúng sát thực tế và nhất quán với:
 - a) Môi trường kinh tế chung và thực trạng kinh tế của đơn vị được kiểm toán;
 - b) Các kế hoạch của đơn vị được kiểm toán;
 - c) Giả định đã có của các thời kỳ trước, nếu phù hợp;
 - d) Kinh nghiệm và những điều kiện trước đây đơn vị đã thực hiện trong phạm vi phù hợp;
 - e) Những vấn đề khác liên quan tới báo cáo tài chính. Ví dụ, các giả định mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sử dụng trong ước tính kế toán về số liệu trong báo cáo tài chính khác với giả định để xác định và trình bày giá trị hợp lý;
 - f) Rủi ro liên quan tới các luồng tiền, bao gồm cả những biến động tiềm ẩn của các luồng tiền và tác động liên quan đến tỷ lệ chiết khấu, nếu có.

Khi các giả định của Ban Giám đốc nêu lên định hướng và khả năng thực hiện các hành động cụ thể, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét liệu các giả định này có nhất quán với kế hoạch và các kinh nghiệm trước đây của đơn vị được kiểm toán hay không (xem đoạn 22 và 23).

48. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán dựa vào những thông tin tài chính trong quá khứ để xây dựng các giả định, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét mức độ đầy đủ và tính hợp lý của các thông tin tài chính đó. Tuy nhiên, những thông tin trong quá khứ có thể không mang tính đại diện cho các điều kiện hoặc sự kiện trong tương lai, ví dụ khi Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có dự định thực hiện những hoạt động mới hoặc khi hoàn cảnh thay đổi không.
49. Trường hợp Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sử dụng phương pháp định giá để xác định giá trị hợp lý, kiểm toán viên và công ty kiểm toán không được sử dụng những xét đoán của mình để thay cho những xét đoán của Ban Giám đốc của đơn vị được kiểm toán. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải rà soát lại phương pháp định giá và đánh giá liệu phương pháp đó có thích hợp và các giả định được sử dụng có hợp lý hay không. Ví dụ, áp dụng phương pháp chiết khấu dòng tiền có thể sẽ không thích hợp để định giá khoản đầu tư vào một doanh nghiệp vừa thành lập nếu hiện tại chưa có doanh thu làm cơ sở cho những dự đoán về các dòng tiền và thu nhập trong tương lai.
50. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với các dữ liệu được sử dụng để xác định và trình bày giá trị hợp lý và đánh giá xem giá trị hợp lý này có được xác định một cách đúng đắn trên cơ sở các dữ liệu và các giả định của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán hay không.**
51. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét liệu các dữ liệu được sử dụng cho việc xác định giá trị hợp lý, bao gồm cả dữ liệu mà chuyên gia đã sử dụng có chính xác, đầy đủ và phù

hợp hay không, và liệu giá trị hợp lý có được xác định đúng dựa trên việc sử dụng các dữ liệu và giả định của Ban Giám đốc hay không. Ví dụ, thủ tục kiểm toán như kiểm tra nguồn dữ liệu, tính toán lại các dữ liệu, rà soát lại các thông tin để kiểm tra tính nhất quán, và xét xem liệu những thông tin về các vấn đề đó có nhất quán với dự định thực hiện các hoạt động đề cập trong đoạn 22 và 23 của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán.

Xây dựng ước tính giá trị hợp lý độc lập nhằm mục đích đối chứng

52. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán có thể có ước tính giá trị hợp lý một cách độc lập (ví dụ, kiểm toán viên tự xây dựng phương pháp định giá) để so sánh với giá trị hợp lý mà đơn vị được kiểm toán đã xác định. Khi xây dựng ước tính độc lập có sử dụng những giả định của Ban Giám đốc, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xem xét các giả định theo quy định trong các đoạn từ 39 - 49. Nếu không sử dụng các giả định của Ban Giám đốc của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán có thể dùng những giả định riêng rẽ để có sự so sánh với giá trị hợp lý do Ban Giám đốc xác định. Trường hợp này, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần phải hiểu được những giả định của Ban Giám đốc. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải sử dụng những hiểu biết này để xác định những biến số quan trọng và đánh giá sự khác biệt giữa phương pháp của kiểm toán viên sử dụng so với giả định của Ban Giám đốc. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần kiểm tra những dữ liệu được sử dụng để xác định và trình bày giá trị hợp lý như đã quy định trong đoạn 50 và 51. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán nên xem xét những quy định và hướng dẫn trong Chuẩn mực kiểm toán số 520 “Quy trình phân tích” khi tiến hành các thủ tục trên trong quá trình kiểm toán.

Sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm

53. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét ảnh hưởng của những sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm đối với việc xác định và trình bày giá trị hợp lý trên báo cáo tài chính.
54. Các giao dịch và sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm nhưng trước khi kết thúc cuộc kiểm toán có thể cung cấp những bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc xác định giá trị hợp lý của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán. Ví dụ, giao dịch bán tài sản đầu tư ngay sau khi kết thúc kỳ kế toán năm có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán liên quan đến việc xác định giá trị hợp lý của tài sản đó.
55. Tuy nhiên, trong khoảng thời gian sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm, các tình huống có thể thay đổi so với những tình huống đã có trong thời kỳ báo cáo. Thông tin về giá trị hợp lý sau khi kết thúc kỳ kế toán năm có thể phản ánh những sự kiện sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm và không phải là những sự kiện đã có vào ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Ví dụ, sự biến động về giá của các chứng khoán được giao dịch thường xuyên trên thị trường sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm thường không phải là bằng chứng kiểm toán thích hợp về giá trị của các chứng khoán đó vào ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Kiểm toán viên cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán số 560 “Các sự kiện phát sinh sau ngày khóa sổ kế toán lập báo cáo tài chính” khi đánh giá bằng chứng kiểm toán liên quan đến những vấn đề trên.

Trình bày giá trị hợp lý

56. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần đánh giá liệu việc trình bày của đơn vị được kiểm toán về giá trị hợp lý có phù hợp với chuẩn mực, chế độ kế toán hay không.
57. Trình bày thông tin về giá trị hợp lý là một phần quan trọng của báo cáo tài chính theo quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán. Thông thường, việc trình bày giá trị hợp lý là cần thiết để cung cấp thông tin hữu ích cho người sử dụng báo cáo tài chính để đánh giá tình hình tài chính và kết quả hoạt động kinh doanh của đơn vị. Ngoài những thông tin về giá trị hợp lý phải trình bày theo quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán, các đơn vị được kiểm toán có thể trình bày thêm những thông tin bổ sung về giá trị hợp lý trong Bản Thuyết minh báo cáo tài chính.
58. Khi kiểm toán việc xác định và trình bày giá trị hợp lý trong Bản Thuyết minh báo cáo tài chính, cho dù được quy định phải trình bày hay tự nguyện trình bày, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần tiến hành các thủ tục kiểm toán tương tự như các thủ tục đã được sử dụng

khi kiểm toán việc xác định giá trị hợp lý đã được trình bày trong báo cáo tài chính. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc các nguyên tắc đánh giá là phù hợp với chuẩn mực, chế độ kế toán, đang được áp dụng nhất quán; các phương pháp ước lượng và những giả định quan trọng được trình bày rõ ràng, đầy đủ trong báo cáo tài chính của đơn vị. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cũng phải xem xét liệu một số thông tin tự nguyện trình bày có phù hợp với hoàn cảnh của báo cáo tài chính hay không. Ví dụ, Ban Giám đốc có thể trình bày giá bán hiện tại của một tài sản mà không đề cập đến các điều khoản quan trọng trong hợp đồng có thể hạn chế số lượng hàng bán trong tương lai gần.

59. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải đánh giá, liệu đơn vị có trình bày những thông tin về giá trị hợp lý phù hợp với quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán hay không. Nếu một khoản mục chứa đựng nhiều yếu tố không chắc chắn, kiểm toán viên cần xem xét liệu các thông tin đã trình bày có đủ để thông báo cho người sử dụng báo cáo tài chính về sự không chắc chắn này hay không. Ví dụ, khi Ban Giám đốc cho rằng việc trình bày một giá trị cụ thể là không thích hợp, kiểm toán viên cần xem xét liệu việc trình bày về các giá trị, và những giả định được sử dụng để xác định các giá trị hợp lý đó có phù hợp với chuẩn mực, chế độ kế toán hay không. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét liệu đơn vị có tuân theo đúng những quy định về kế toán và trình bày của chuẩn mực, chế độ khi có những thay đổi về phương pháp định giá được sử dụng để xác định giá trị hợp lý hay không.
60. Khi không thể trình bày thông tin về giá trị hợp lý theo quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán vì không thể xác định được giá trị hợp lý một cách đáng tin cậy thì kiểm toán viên cần đánh giá xem đơn vị được kiểm toán đã thuyết minh đầy đủ trên báo cáo tài chính các nội dung theo quy định hay chưa. Nếu đơn vị không trình bày đầy đủ, rõ ràng thông tin về giá trị hợp lý theo quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán, kiểm toán viên cần xem xét việc không tuân thủ đó có dẫn đến sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính hay không.

Đánh giá kết quả của các thủ tục kiểm toán

61. Khi đưa ra đánh giá cuối cùng về việc xác định và trình bày giá trị hợp lý trên báo cáo tài chính có phù hợp với quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán hay không, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần đánh giá sự đầy đủ và tính thích hợp của các bằng chứng kiểm toán đã thu thập cũng như sự nhất quán của các bằng chứng đó với các bằng chứng khác đã thu thập và đánh giá trong quá trình kiểm toán.
62. Khi đánh giá về việc xác định và trình bày giá trị hợp lý trong báo cáo tài chính có phù hợp với quy định của chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán hay không, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần đánh giá sự nhất quán của các thông tin và các bằng chứng kiểm toán được thu thập trong quá trình kiểm toán, cách tính giá trị hợp lý với những bằng chứng kiểm toán khác thu thập được trong thời gian kiểm toán, khi xem xét tổng thể báo cáo tài chính. Ví dụ, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét liệu có mối liên hệ hoặc tương quan giữa các mức lãi suất được sử dụng để chiết khấu các luồng tiền tương lai khi xác định giá trị hợp lý của một tài sản đầu tư với các mức lãi suất vay vốn thực tế mà đơn vị phải chi trả cho tài sản đầu tư đó.

Giải trình của Ban Giám đốc

63. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần thu thập các giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về tính thích hợp của những giả định quan trọng, liệu các giả định đó có phản ánh đúng định hướng và khả năng thực hiện những hành động cụ thể của Ban Giám đốc với danh nghĩa đại diện cho đơn vị có liên quan đến cách tính và trình bày giá trị hợp lý.**
64. Chuẩn mực kiểm toán số 580 “Giải trình của Giám đốc” quy định các nội dung phải sử dụng những giải trình của Ban Giám đốc như là những bằng chứng kiểm toán. Tùy thuộc vào bản chất, tính trọng yếu và tính phức tạp của các giá trị hợp lý, giải trình của Ban Giám đốc về việc xác định và trình bày giá trị hợp lý trên báo cáo tài chính có thể bao gồm những giải trình sau:

- a) Sự thích hợp của các phương pháp tính toán, bao gồm cả những giả định liên quan, được Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sử dụng để xác định giá trị hợp lý khi lập và trình bày báo cáo tài chính theo quy định, và sự nhất quán trong việc áp dụng các phương pháp đó;
- b) Những cơ sở mà Ban Giám đốc sử dụng để giải quyết những giả định ban đầu liên quan tới việc sử dụng giá trị hợp lý theo quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán;
- c) Tính đầy đủ và thích hợp của những trình bày có liên quan tới giá trị hợp lý theo quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán;
- d) Liệu những sự kiện sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm có dẫn đến việc phải sửa đổi cách xác định và trình bày giá trị hợp lý trên báo cáo tài chính hay không.

Thông báo với những người có thẩm quyền

65. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thông báo những vấn đề kiểm toán có liên quan tới quản lý cho người có thẩm quyền. Do cách tính giá trị hợp lý thường đi kèm với nhiều sự không chắc chắn nên có tác động tiềm ẩn của những sai sót trọng yếu trên báo cáo tài chính là điều quan tâm của nhà quản lý. Chẳng hạn, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần phải thông báo tất cả các khía cạnh, bao gồm bản chất của các giả thuyết quan trọng sử dụng trong phương pháp xác định giá trị hợp lý, mức độ khách quan của việc xây dựng các giả thuyết đó và giá trị tương đối của các đối tượng được định giá hợp lý trên báo cáo tài chính.

*

* *

CHUẨN MỰC SỐ 220

KIỂM SOÁT CHẤT LƯỢNG HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN

QUY ĐỊNH CHUNG

Mục đích	01 qui định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc và thủ tục cơ bản trong việc kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán trên các phương diện: a. Các chính sách và thủ tục của công ty kiểm toán liên quan đến hoạt động kiểm toán; b. Những thủ tục liên quan đến công việc được giao cho kiểm toán viên và trợ lý kiểm toán trong một cuộc kiểm toán cụ thể.
Yêu cầu và phạm vi	02. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thực hiện các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng đối với toàn bộ hoạt động kiểm toán của công ty kiểm toán và đối với từng cuộc kiểm toán. 03. áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính và cũng được vận dụng cho kiểm toán thông tin tài chính khác và các dịch vụ liên quan. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ những qui định của chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán và cung cấp dịch vụ liên quan. Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các nguyên tắc và thủ tục qui định trong chuẩn mực này để thực hiện trách nhiệm của mình và để phối hợp công việc với kiểm toán viên và công ty kiểm toán giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Thuật	04. <i>Công ty kiểm toán</i> : Là doanh nghiệp được thành lập và hoạt
--------------	---

<p>ngữ</p>	<p>động theo quy định của pháp luật về thành lập và hoạt động doanh nghiệp trong lĩnh vực cung cấp dịch vụ kiểm toán độc lập.</p> <p>05. <i>Giám đốc (hoặc người đứng đầu) công ty kiểm toán:</i> Là người đại diện theo pháp luật cao nhất của công ty kiểm toán và chịu trách nhiệm cuối cùng đối với công việc kiểm toán.</p> <p>06. <i>Cán bộ, nhân viên chuyên nghiệp:</i> Là tất cả các cấp lãnh đạo, kiểm toán viên, trợ lý kiểm toán và chuyên gia tư vấn của công ty kiểm toán.</p> <p>07. <i>Kiểm toán viên:</i> Là người có chứng chỉ kiểm toán viên do Bộ Tài chính cấp, có đăng ký hành nghề tại một công ty kiểm toán độc lập, tham gia vào quá trình kiểm toán, được ký báo cáo kiểm toán và chịu trách nhiệm trước pháp luật và Giám đốc công ty kiểm toán về cuộc kiểm toán.</p> <p>08. <i>Trợ lý kiểm toán:</i> Là người tham gia vào quá trình kiểm toán nhưng không được ký báo cáo kiểm toán.</p> <p>09. <i>Chất lượng hoạt động kiểm toán:</i> Là mức độ thoả mãn của các đối tượng sử dụng kết quả kiểm toán về tính khách quan và độ tin cậy vào ý kiến kiểm toán của kiểm toán viên; đồng thời thoả mãn mong muốn của đơn vị được kiểm toán về những ý kiến đóng góp của kiểm toán viên nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động kinh doanh, trong thời gian định trước với giá phí hợp lý.</p>
-------------------	--

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

<p>CÔNG TY KIỂM TOÁN</p>	<p>10. Công ty kiểm toán phải xây dựng và thực hiện các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng để đảm bảo tất cả các cuộc kiểm toán đều được tiến hành phù hợp với Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam hoặc chuẩn mực kiểm toán quốc tế được Việt Nam chấp nhận nhằm không ngừng nâng cao chất lượng của các cuộc kiểm toán.</p> <p>11. Nội dung, lịch trình và phạm vi của những chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của một công ty kiểm toán phụ thuộc vào các yếu tố như qui mô, tính chất hoạt động của công ty, địa bàn hoạt động, cơ cấu tổ chức, việc tính toán xem xét giữa chi phí và lợi ích. Chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của từng công ty có thể khác nhau nhưng phải đảm bảo tuân thủ các quy định về kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán trong chuẩn mực này.</p> <p>Ví dụ về chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng quy định trong Phụ lục số 01.</p>
<p>Chính sách áp dụng chung</p>	<p>12. Để đạt được mục tiêu kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán, các công ty kiểm toán thường áp dụng kết hợp các chính sách sau:</p> <p>a) Tuân thủ nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp Cán bộ, nhân viên chuyên nghiệp của công ty kiểm toán phải tuân thủ các nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp kiểm toán, gồm: độc lập, chính trực, khách quan, năng lực chuyên môn, tính thận trọng, bí mật, tư cách nghề nghiệp và tuân thủ chuẩn mực chuyên môn.</p> <p>b) Kỹ năng và năng lực chuyên môn Cán bộ, nhân viên chuyên nghiệp của công ty kiểm toán phải có kỹ năng và năng lực chuyên môn, phải thường xuyên duy trì, cập nhật và nâng cao kiến thức để hoàn thành nhiệm vụ được giao.</p> <p>c) Giao việc Công việc kiểm toán phải được giao cho những cán bộ, nhân viên chuyên nghiệp được đào tạo và có đầy đủ kỹ năng và năng lực chuyên môn đáp ứng được yêu cầu thực tế.</p> <p>d) Hướng dẫn và giám sát Công việc kiểm toán phải được hướng dẫn, giám sát thực hiện đầy đủ ở tất cả các cấp cán bộ, nhân viên nhằm đảm bảo là công việc kiểm toán đã được thực hiện phù hợp với chuẩn mực kiểm toán và các</p>

	<p>quy định có liên quan.</p> <p>e) Tham khảo ý kiến Khi cần thiết, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tham khảo ý kiến tư vấn của chuyên gia trong công ty hoặc ngoài công ty.</p> <p>f) Duy trì và chấp nhận khách hàng Trong quá trình duy trì khách hàng hiện có và đánh giá khách hàng tiềm năng, công ty kiểm toán phải cân nhắc đến tính độc lập, năng lực phục vụ khách hàng của công ty kiểm toán và tính chính trực của Ban quản lý của khách hàng.</p> <p>g) Kiểm tra Công ty kiểm toán phải thường xuyên theo dõi, kiểm tra tính đầy đủ và tính hiệu quả trong quá trình thực hiện các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán của công ty.</p> <p>13. Các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán của công ty kiểm toán phải được phổ biến tới tất cả cán bộ, nhân viên của công ty để giúp họ hiểu và thực hiện đầy đủ các chính sách và thủ tục đó.</p>
<p>Từng hợp đồng kiểm toán</p>	<p>14. Kiểm toán viên và trợ lý kiểm toán phải áp dụng những chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của công ty cho từng hợp đồng kiểm toán một cách thích hợp.</p> <p>15. Kiểm toán viên có trách nhiệm xem xét năng lực chuyên môn của những trợ lý kiểm toán đang thực hiện công việc được giao để hướng dẫn, giám sát và kiểm tra công việc cho phù hợp với từng trợ lý kiểm toán.</p> <p>16. Khi giao việc cho trợ lý kiểm toán, phải đảm bảo là công việc được giao cho người có đầy đủ năng lực chuyên môn cần thiết.</p>
<p>HƯỚNG DẪN</p>	<p>17. Kiểm toán viên phải hướng dẫn trợ lý kiểm toán những nội dung cần thiết liên quan đến cuộc kiểm toán như: trách nhiệm của họ đối với công việc được giao, mục tiêu của những thủ tục mà họ phải thực hiện, đặc điểm, tính chất hoạt động sản xuất, kinh doanh của khách hàng và những vấn đề kế toán hoặc kiểm toán có thể ảnh hưởng tới nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán mà họ đang thực hiện.</p> <p>18. Kế hoạch kiểm toán tổng thể và chương trình kiểm toán là một công cụ quan trọng để hướng dẫn kiểm toán viên và trợ lý kiểm toán thực hiện các thủ tục kiểm toán.</p>
<p>GIÁM SÁT</p>	<p>19. Giám sát có mối liên hệ chặt chẽ với hướng dẫn và kiểm tra và có thể bao gồm cả hai yếu tố này.</p> <p>20. Người của công ty kiểm toán được giao giám sát chất lượng cuộc kiểm toán phải thực hiện các chức năng sau:</p> <p>a) Giám sát quá trình thực hiện kiểm toán để xác định xem:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Kiểm toán viên và trợ lý kiểm toán có đầy đủ kỹ năng và năng lực chuyên môn cần thiết để thực hiện công việc được giao hay không; - Các trợ lý kiểm toán có hiểu các hướng dẫn kiểm toán hay không; - Công việc kiểm toán có được thực hiện theo đúng kế hoạch kiểm toán tổng thể và chương trình kiểm toán hay không; <p>b) Nắm bắt và xác định các vấn đề kế toán và kiểm toán quan trọng phát sinh trong quá trình kiểm toán để điều chỉnh kế hoạch kiểm toán tổng thể và chương trình kiểm toán cho phù hợp;</p> <p>c) Xử lý các ý kiến khác nhau về chuyên môn giữa các kiểm toán viên và trợ lý kiểm toán cùng tham gia vào cuộc kiểm toán và cân nhắc xem có phải tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn không;</p> <p>21. Người được giao giám sát chất lượng cuộc kiểm toán phải thực hiện các trách nhiệm sau:</p> <p>a) Nếu phát hiện kiểm toán viên, trợ lý kiểm toán vi phạm đạo đức nghề nghiệp kiểm toán hay có biểu hiện cấu kết với khách</p>

	<p>hàng làm sai lệch báo cáo tài chính thì người giám sát phải báo cho người có thẩm quyền để xử lý;</p> <p>b) Nếu xét thấy kiểm toán viên, trợ lý kiểm toán không đáp ứng được kỹ năng và năng lực chuyên môn cần thiết để thực hiện cuộc kiểm toán, thì phải đề nghị người có thẩm quyền thay kiểm toán viên hay trợ lý kiểm toán để đảm bảo chất lượng cuộc kiểm toán theo đúng kế hoạch kiểm toán tổng thể và chương trình kiểm toán đã đề ra.</p>
KIỂM TRA	<p>22. Công việc do kiểm toán viên và trợ lý kiểm toán tiến hành đều phải được người có năng lực chuyên môn bằng hoặc cao hơn kiểm toán viên kiểm tra lại để xác định:</p> <p>a) Công việc có được thực hiện theo kế hoạch, chương trình kiểm toán hay không;</p> <p>b) Công việc được thực hiện và kết quả thu được đã được lưu giữ đầy đủ vào hồ sơ kiểm toán hay không;</p> <p>c) Tất cả những vấn đề quan trọng đã được giải quyết hoặc đã được phản ánh trong kết luận kiểm toán chưa;</p> <p>d) Những mục tiêu của thủ tục kiểm toán đã đạt được hay chưa;</p> <p>e) Các kết luận đưa ra trong quá trình kiểm toán có nhất quán với kết quả của công việc đã được thực hiện và có hỗ trợ cho ý kiến kiểm toán hay không.</p> <p>23. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thường xuyên kiểm tra các công việc sau:</p> <p>a) Thực hiện kế hoạch kiểm toán tổng thể và chương trình kiểm toán;</p> <p>b) Việc đánh giá về rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát, bao gồm cả việc đánh giá kết quả của các thử nghiệm kiểm soát và đánh giá những sửa đổi (nếu có) trong kế hoạch kiểm toán tổng thể và chương trình kiểm toán;</p> <p>c) Việc lưu vào hồ sơ kiểm toán những bằng chứng kiểm toán thu được bao gồm cả ý kiến của chuyên gia tư vấn và những kết luận rút ra từ việc tiến hành các thử nghiệm cơ bản;</p> <p>d) Báo cáo tài chính, những dự kiến điều chỉnh báo cáo tài chính và dự thảo báo cáo kiểm toán.</p> <p>24. Trong khi kiểm tra chất lượng một cuộc kiểm toán, nhất là những hợp đồng kiểm toán lớn và phức tạp, có thể phải yêu cầu cán bộ, nhân viên chuyên nghiệp không thuộc nhóm kiểm toán tiến hành một số thủ tục bổ sung nhất định trước khi phát hành báo cáo kiểm toán.</p> <p>25. Trường hợp còn có ý kiến khác nhau về chất lượng một cuộc kiểm toán thì cần thảo luận tập thể trong nhóm kiểm toán để thống nhất đánh giá và rút kinh nghiệm. Nếu trong nhóm kiểm toán không thống nhất được ý kiến thì báo cáo Giám đốc để xử lý hoặc đưa ra cuộc họp các thành viên chủ chốt trong công ty.</p>

Phụ lục số 01

Ví dụ về Chính sách và Thủ tục kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán của công ty kiểm toán

A - TUÂN THỦ NGUYÊN TẮC ĐẠO ĐỨC NGHỀ NGHIỆP	
Chính sách	<i>Toàn bộ cán bộ, nhân viên chuyên nghiệp của công ty kiểm toán phải tuân thủ các nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp kiểm toán, gồm: Độc lập, chính trực, khách quan, năng lực chuyên môn, tính thận trọng, bí mật, tư cách nghề nghiệp và tuân thủ chuẩn mực chuyên môn.</i>
Các thủ tục	1. Phân công cho một người hoặc một nhóm người chịu trách nhiệm hướng dẫn và giải quyết những vấn đề về tính độc lập, tính chính trực, tính khách quan và tính bí mật.

	<p>a. Xác định các trường hợp cần giải trình bằng văn bản về tính độc lập, tính chính trực, tính khách quan và tính bí mật;</p> <p>b. Khi cần thiết, có thể tham khảo ý kiến tư vấn của chuyên gia hoặc người có thẩm quyền.</p> <p>2. Phổ biến các chính sách và thủ tục liên quan đến tính độc lập, chính trực, khách quan, năng lực chuyên môn, tính thận trọng, bí mật, tư cách nghề nghiệp và các chuẩn mực chuyên môn cho tất cả cán bộ, nhân viên chuyên nghiệp trong công ty.</p> <p>a. Thông báo về những chính sách, thủ tục và yêu cầu họ phải nắm vững những chính sách và thủ tục này;</p> <p>b. Trong chương trình đào tạo và quá trình hướng dẫn, giám sát và kiểm tra một cuộc kiểm toán, cần nhấn mạnh đến tính độc lập và tư cách nghề nghiệp;</p> <p>c. Thông báo thường xuyên, kịp thời danh sách khách hàng phải áp dụng tính độc lập.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Danh sách khách hàng của công ty phải áp dụng tính độc lập bao gồm cả chi nhánh, công ty mẹ, và công ty liên doanh, liên kết; - Thông báo danh sách đó tới tất cả cán bộ, nhân viên chuyên nghiệp trong công ty để họ xác định được tính độc lập của họ; - Thiết lập các thủ tục để thông báo về những thay đổi trong danh sách này. <p>3. Theo dõi, kiểm tra việc thực hiện những chính sách và thủ tục liên quan đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp: độc lập, chính trực, khách quan, năng lực chuyên môn, tính thận trọng, bí mật, tư cách nghề nghiệp và tuân thủ chuẩn mực chuyên môn.</p> <p>a) Hàng năm, yêu cầu cán bộ, nhân viên chuyên nghiệp nộp bản giải trình với nội dung:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Cán bộ, nhân viên chuyên nghiệp đã nắm vững chính sách và thủ tục của công ty; - Hiện tại và trong năm báo cáo tài chính được kiểm toán, cán bộ, nhân viên chuyên nghiệp không có bất kỳ khoản đầu tư nào bị cấm; - Không phát sinh các mối quan hệ và nghiệp vụ mà chính sách công ty đã cấm. <p>b) Phân công cho một người hoặc một nhóm người có đủ thẩm quyền để kiểm tra tính đầy đủ của hồ sơ về việc tuân thủ tính độc lập và giải quyết những trường hợp ngoại lệ;</p> <p>c) Định kỳ xem xét mối quan hệ giữa công ty với khách hàng về các vấn đề có thể làm ảnh hưởng đến tính độc lập của công ty kiểm toán.</p>
	<p>B - KỸ NĂNG VÀ NĂNG LỰC CHUYÊN MÔN</p>
<p>Chính sách</p>	<p><i>Cán bộ, nhân viên chuyên nghiệp của công ty kiểm toán phải có kỹ năng và năng lực chuyên môn, phải thường xuyên duy trì, cập nhật và nâng cao kiến thức để hoàn thành nhiệm vụ được giao.</i></p>
<p>Các thủ tục Tuyển nhân viên:</p>	<p>1. Công ty kiểm toán phải duy trì một quy trình tuyển dụng nhân viên chuyên nghiệp bằng việc lập kế hoạch nhu cầu nhân viên, đặt ra mục tiêu tuyển dụng nhân viên; yêu cầu về trình độ và năng lực của người thực hiện chức năng tuyển dụng.</p> <p>a) Lập kế hoạch nhu cầu nhân viên ở các chức danh và xác định mục tiêu tuyển dụng dựa trên số lượng khách hàng hiện có, mức tăng trưởng dự tính và số nhân viên có thể giảm.</p> <p>b) Để đạt được mục tiêu tuyển dụng, cần phải lập một chương trình tuyển dụng gồm các nội dung sau:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Xác định nguồn nhân viên tiềm năng; - Phương pháp liên hệ với nhân viên tiềm năng;

	<ul style="list-style-type: none"> - Phương pháp xác định thông tin cụ thể về từng nhân viên tiềm năng; - Phương pháp thu hút nhân viên tiềm năng và thông tin cho họ về công ty; - Phương pháp đánh giá và chọn lựa nhân viên tiềm năng để có được số lượng nhân viên thi tuyển cần thiết. <p>c) Thông báo cho những người liên quan đến việc tuyển dụng về nhu cầu nhân viên của công ty và mục tiêu tuyển dụng.</p> <p>d) Phân công người có thẩm quyền quyết định về tuyển dụng.</p> <p>e) Kiểm tra tính hiệu quả của chương trình tuyển dụng:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Định kỳ đánh giá chương trình tuyển dụng để xác định xem công ty có tuân thủ chính sách và thủ tục tuyển dụng nhân viên đạt trình độ hay không; - Định kỳ xem xét kết quả tuyển dụng để xác định liệu công ty có đạt được mục tiêu và nhu cầu tuyển dụng nhân viên hay không. <p>2. Thiết lập tiêu chuẩn và hướng dẫn việc đánh giá nhân viên dự tuyển ở từng chức danh.</p> <p>a. Xác định những đặc điểm cần có ở nhân viên dự tuyển; Ví dụ: Thông minh, chính trực, trung thực, năng động và khả năng chuyên môn nghề nghiệp.</p> <p>b. Xác định thành tích và kinh nghiệm mà công ty kiểm toán yêu cầu cần có ở những người dự tuyển mới tốt nghiệp hoặc đã có kinh nghiệm; Ví dụ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Học vấn cơ bản; - Thành tích cá nhân; - Kinh nghiệm làm việc; - Sở thích cá nhân. <p>c. Lập bản hướng dẫn về tuyển dụng nhân viên trong những trường hợp riêng biệt:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Tuyển những người thân của cán bộ, nhân viên của công ty kiểm toán, người có quan hệ mật thiết hoặc người thân của khách hàng; - Tuyển lại nhân viên cũ; - Tuyển nhân viên của khách hàng; - Tuyển nhân viên của công ty cạnh tranh. <p>d. Thu thập thông tin cơ bản về trình độ của người dự tuyển bằng những cách thích hợp, như:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Sơ yếu lý lịch; - Đơn xin việc; - Văn bằng trình độ học vấn; - Tham chiếu ý kiến cá nhân; - Tham chiếu ý kiến của cơ quan cũ; - Phỏng vấn... <p>e) Đánh giá trình độ của nhân viên mới, kể cả những người được nhận không theo quy trình tuyển dụng thông thường (Ví dụ: Những người tham gia vào công ty với tư cách người giám sát; tuyển dụng qua sát nhập hoặc mua công ty, qua liên doanh) để xác định là họ có đáp ứng được yêu cầu của công ty hay không.</p> <p>3. Thông báo cho những người dự tuyển và nhân viên mới về chính sách và thủ tục của công ty liên quan đến họ.</p> <p>a. Sử dụng tài liệu giới thiệu hoặc những cách thức khác để giới thiệu về công ty cho những người dự tuyển và nhân viên mới;</p> <p>b. Chuẩn bị tài liệu hướng dẫn về những chính sách và thủ tục của công ty để phát cho tất cả cán bộ, nhân viên;</p> <p>c. Thực hiện chương trình định hướng nghề nghiệp cho nhân viên mới.</p>
--	---

<p>Đào tạo chuyên môn:</p>	<p>4. Thiết lập những hướng dẫn và yêu cầu tiếp tục bồi dưỡng nghiệp vụ và thông báo cho tất cả cán bộ nhân viên trong công ty kiểm toán.</p> <p>a) Phân công một người hoặc một nhóm người chịu trách nhiệm về việc phát triển nghề nghiệp cho cán bộ, nhân viên;</p> <p>b) Chương trình đào tạo của công ty phải được những người có trình độ chuyên môn kiểm tra, soát xét. Chương trình phải đề ra mục tiêu đào tạo, trình độ và kinh nghiệm cần có;</p> <p>c) Đưa ra định hướng phát triển công ty và nghề nghiệp cho nhân viên mới.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Chuẩn bị tài liệu về định hướng phát triển công ty và nghề nghiệp để thông báo cho nhân viên mới về trách nhiệm và cơ hội nghề nghiệp của họ; - Phân công thực hiện những buổi hội thảo có tính định hướng để phổ biến trách nhiệm nghề nghiệp và chính sách của công ty. <p>d) Thiết lập chương trình đào tạo, cập nhật về chuyên môn cho tất cả cán bộ, nhân viên ở từng cấp độ trong công ty:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Khi lập chương trình đào tạo, cập nhật về chuyên môn, cần cân nhắc tới những quy định bắt buộc và những hướng dẫn không bắt buộc của pháp luật và của Tổ chức nghề nghiệp; - Khuyến khích tham gia vào các chương trình đào tạo nghề nghiệp ngoài công ty, kể cả hình thức tự học; - Khuyến khích tham gia vào các tổ chức nghề nghiệp và xác định công ty trả toàn bộ hay một phần chi phí; - Khuyến khích cán bộ, nhân viên tham gia vào các Ban chuyên môn của Tổ chức nghề nghiệp; viết bài, viết sách và tham gia vào các hoạt động chuyên ngành khác. <p>e) Kiểm tra định kỳ các chương trình đào tạo chuyên môn và lưu giữ hồ sơ về tình hình đào tạo của toàn công ty và từng cá nhân.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Xem xét định kỳ về tình hình tham gia của từng nhân viên vào chương trình đào tạo để xác định việc tuân thủ các yêu cầu do công ty đặt ra; - Xem xét định kỳ báo cáo đánh giá và những ghi chép khác về các chương trình đào tạo nâng cao để đánh giá xem liệu những chương trình đào tạo này có hiệu quả, đạt được mục tiêu đề ra của công ty hay không. Cân nhắc nhu cầu cần có chương trình đào tạo mới và sửa đổi lại chương trình cũ hoặc loại bỏ những chương trình đào tạo không hiệu quả. <p>5. Cung cấp kịp thời cho tất cả cán bộ, nhân viên những thông tin về chuẩn mực kỹ thuật nghiệp vụ và những tài liệu về chính sách và thủ tục kỹ thuật của công ty. Khuyến khích nhân viên tham gia vào các hoạt động tự nâng cao trình độ nghiệp vụ.</p> <p>a) Cung cấp kịp thời cho tất cả cán bộ, nhân viên những tài liệu về chuyên môn nghiệp vụ, kể cả những thay đổi, gồm:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Tài liệu chuyên ngành của quốc gia và quốc tế về kế toán và kiểm toán; - Văn bản về luật định hiện hành trong những lĩnh vực cụ thể cho các nhân viên chịu trách nhiệm về những lĩnh vực đó; - Tài liệu về chính sách và thủ tục của công ty về kỹ thuật, nghiệp vụ. <p>b) Đối với chương trình đào tạo do công ty xây dựng, chuẩn bị tài liệu và lựa chọn người hướng dẫn:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Trong chương trình đào tạo cần nêu rõ mục tiêu, yêu cầu về trình độ và kinh nghiệm của người tham gia; - Người hướng dẫn khoá đào tạo phải nắm vững nội dung, chương trình và phương pháp sư phạm; - Tổ chức cho học viên đánh giá nội dung khoá đào tạo,
-----------------------------------	--

	<p>đánh giá về người hướng dẫn khoá học và các điều kiện học tập;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Trong chương trình đào tạo phải có phần kiểm tra và đánh giá của giảng viên về nội dung khoá đào tạo, phương pháp giảng dạy và về các học viên; - Chương trình đào tạo phải được cập nhật phù hợp với sự phát triển và đổi mới cũng như các báo cáo đánh giá liên quan; - Tổ chức lưu giữ và tạo điều kiện khai thác các tài liệu chuyên môn kỹ thuật về những qui định của công ty liên quan đến kỹ thuật chuyên môn. <p>6. Để đào tạo đội ngũ chuyên gia thuộc lĩnh vực và chuyên ngành hẹp, công ty phải:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Tự tổ chức các chương trình đào tạo chuyên ngành hẹp như kiểm toán lĩnh vực ngân hàng, kiểm toán bằng máy vi tính, phương pháp chọn mẫu,... b) Khuyến khích cán bộ, nhân viên tham gia các chương trình đào tạo bên ngoài, các hội thảo để nâng cao trình độ chuyên môn; c) Khuyến khích cán bộ, nhân viên tham gia vào các tổ chức nghề nghiệp liên quan đến các lĩnh vực và chuyên ngành hẹp; d) Cung cấp tài liệu có liên quan đến các lĩnh vực và chuyên ngành hẹp. <p>7. Công ty kiểm toán phải phân công người theo dõi tất cả kiểm toán viên của công ty thực hiện chương trình bồi dưỡng cập nhật kiến thức hàng năm do Bộ Tài chính hoặc tổ chức được Bộ Tài chính uỷ quyền thực hiện.</p>
<p>Cơ hội thăng tiến:</p>	<p>8. Công ty kiểm toán phải thiết lập những tiêu chuẩn cho từng cấp cán bộ, nhân viên trong công ty:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Qui định về trách nhiệm và trình độ cho mỗi cấp cán bộ, nhân viên, gồm: <ul style="list-style-type: none"> - Chức danh và trách nhiệm của từng chức danh; - Tiêu chuẩn về trình độ và kinh nghiệm (hoặc thời gian công tác) của từng chức danh. b) Xác định các tiêu chuẩn về trình độ làm căn cứ để xem xét, đánh giá kết quả hoạt động và năng lực làm việc thực tế của mỗi cấp; Ví dụ: <ul style="list-style-type: none"> - Kiến thức chuyên môn; - Khả năng phân tích và đánh giá; - Khả năng giao tiếp; - Kỹ năng đào tạo; - Phương pháp lãnh đạo; - Mối quan hệ với khách hàng; - Thái độ cá nhân và tác phong nghề nghiệp (như tính cách, mức độ thông minh, khả năng xét đoán và tính năng động); - Khả năng soát xét. c) Xây dựng sổ tay cá nhân hoặc các phương tiện khác để phổ biến cho tất cả cán bộ, nhân viên về thủ tục và chính sách thăng tiến của công ty. <p>9. Tổ chức đánh giá kết quả công tác của tất cả cán bộ, nhân viên và thông báo cho họ biết.</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Thu thập thông tin và đánh giá kết quả công tác: <ul style="list-style-type: none"> - Xác định trách nhiệm và yêu cầu đánh giá ở mỗi cấp, chỉ ra ai là người thực hiện đánh giá này và khi nào đưa ra kết quả đánh giá; - Hướng dẫn về những mục tiêu đánh giá; - Sử dụng biểu mẫu chuẩn để đánh giá kết quả công tác bằng cách cán bộ, nhân viên tự đánh giá theo biểu mẫu, xong người có thẩm quyền cao hơn kiểm tra lại; - Kiểm tra lại những đánh giá trước đây của từng cán bộ,

	<p>nhân viên;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Việc xem xét, đánh giá nhân viên phải được nhiều người thực hiện; - Xác định công việc đánh giá được hoàn thành đúng kỳ hạn; - Lưu giữ các bản đánh giá trong hồ sơ cá nhân; - Trường hợp đánh giá cán bộ lãnh đạo phải tham khảo ý kiến của cán bộ, nhân viên dưới quyền để xác định xem những cán bộ đó còn đủ trình độ để hoàn thành trách nhiệm của mình không. <p>b) Định kỳ thông báo cho tất cả cán bộ, nhân viên biết những tiến bộ và triển vọng nghề nghiệp của từng người, trong đó phải nói rõ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Kết quả hoạt động; - Triển vọng cá nhân và nghề nghiệp; - Cơ hội thăng tiến của từng người. <p>c) Định kỳ thực hiện đề bạt và thăng tiến cán bộ, nhân viên theo kết quả đánh giá.</p>
C - GIAO VIỆC	
Chính sách	<p><i>Công việc kiểm toán phải được giao cho những cán bộ, nhân viên chuyên nghiệp được đào tạo và có đầy đủ kỹ năng và năng lực chuyên môn đáp ứng được yêu cầu thực tế.</i></p>
Các thủ tục	<p>1. Phân công công việc cho nhân viên:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Lập kế hoạch nhu cầu nhân viên cho từng bộ phận trong công ty; b) Xác định nhu cầu nhân viên cho những hợp đồng kiểm toán cụ thể; c) Bố trí nhân viên và thời gian cho từng hợp đồng kiểm toán; d) Khi phân công công việc cho nhân viên phải cân nhắc các yếu tố: <ul style="list-style-type: none"> - Qui mô và tính phức tạp của cuộc kiểm toán; - Số lượng nhân viên hiện có; - Khả năng và yêu cầu chuyên môn đặc biệt cần có; - Lịch trình thực hiện công việc; - Tính liên tục và luân phiên nhân viên theo định kỳ; - Triển vọng của việc đào tạo tại chỗ. <p>2. Phân công công việc cho một người hoặc một nhóm người trong một cuộc kiểm toán cụ thể.</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Người có trách nhiệm phân công phải xem xét các yếu tố sau: <ul style="list-style-type: none"> - Yêu cầu về nhân viên và thời gian của hợp đồng kiểm toán; - Trình độ chuyên môn, kinh nghiệm, địa vị, học vấn cơ bản, và năng lực đặc biệt của nhân viên; - Kế hoạch tham gia của người được giao trách nhiệm giám sát; <ul style="list-style-type: none"> - Dự kiến thời gian của từng cá nhân; - Những tình huống ảnh hưởng đến tính độc lập; Ví dụ: Phân công cho cán bộ, nhân viên chuyên nghiệp có quan hệ kinh tế hoặc quan hệ họ hàng với ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán. b) Khi phân công công việc, cần cân nhắc đến tính liên tục và tính luân phiên để nhân viên có thể thực hiện công việc của mình một cách hiệu quả và cũng phải xem xét tới khả năng, trình độ và kinh nghiệm của những nhân viên khác. <p>3. Kế hoạch thời gian và nhân sự cho một cuộc kiểm toán phải được phê duyệt trước khi thực hiện.</p>

D - HƯỚNG DẪN VÀ GIÁM SÁT	
Chính sách	<i>Công việc kiểm toán phải được hướng dẫn, giám sát thực hiện đầy đủ ở tất cả các cấp cán bộ, nhân viên nhằm đảm bảo là công việc kiểm toán đã được thực hiện phù hợp với chuẩn mực kiểm toán và các quy định có liên quan.</i>
Các thủ tục	<p>1. Thủ tục lập kế hoạch kiểm toán.</p> <p>a) Phân công trách nhiệm lập kế hoạch kiểm toán;</p> <p>b) Xem xét lại thông tin thu được từ lần kiểm toán trước và cập nhật thông tin mới;</p> <p>c) Lập kế hoạch kiểm toán tổng thể và chương trình kiểm toán.</p> <p>2. Thủ tục duy trì tiêu chuẩn chất lượng:</p> <p>a) Thực hiện giám sát ở mọi cấp; xem xét quá trình đào tạo, khả năng và kinh nghiệm của nhân viên được giao việc;</p> <p>b) Đưa ra hướng dẫn về mẫu và nội dung giấy tờ làm việc;</p> <p>c) Sử dụng mẫu chuẩn, danh mục phải kiểm tra, bảng câu hỏi phù hợp để hỗ trợ cho công việc kiểm toán;</p> <p>d) Đưa ra thủ tục giải quyết khi có đánh giá chuyên môn khác nhau.</p> <p>3. Thực hiện đào tạo tại chỗ trong quá trình thực hành kiểm toán.</p> <p>a) Thường xuyên thảo luận với trợ lý kiểm toán về mối quan hệ giữa công việc của từng người với toàn bộ cuộc kiểm toán và sắp xếp cho trợ lý kiểm toán tham gia vào nhiều phần hành kiểm toán;</p> <p>b) Đưa nội dung "<i>kỹ năng quản lý nhân viên</i>" vào chương trình đào tạo của công ty;</p> <p>c) Khuyến khích nhân viên tham gia vào "<i>chương trình đào tạo và phát triển cán bộ kế cận</i>";</p> <p>d) Kiểm tra công việc được giao để xác định xem nhân viên đã nắm được chuyên môn nghiệp vụ và kinh nghiệm kiểm toán thuộc từng lĩnh vực.</p>
E - THAM KHẢO Ý KIẾN	
Chính sách	<i>Khi cần thiết, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tham khảo ý kiến tư vấn của chuyên gia trong công ty hoặc ngoài công ty.</i>
Các thủ tục	<p>1. Xác định những lĩnh vực và tình huống cụ thể cần phải tham khảo ý kiến tư vấn hoặc khuyến khích nhân viên tham khảo ý kiến tư vấn của chuyên gia hoặc những người có thẩm quyền.</p> <p>a) Thông báo cho cán bộ, nhân viên về chính sách và thủ tục tham khảo ý kiến tư vấn của công ty;</p> <p>b) Những lĩnh vực cụ thể hay những tình huống chuyên môn phức tạp đòi hỏi cần phải tư vấn, như:</p> <ul style="list-style-type: none"> - áp dụng những văn bản qui phạm pháp luật mới ban hành liên quan đến chuyên môn nghề nghiệp; - Những ngành, nghề kinh doanh có những yêu cầu đặc biệt về kế toán, kiểm toán và báo cáo; - Những vấn đề mới phát sinh; - Những yêu cầu của Luật pháp và qui định của cơ quan chức năng, đặc biệt là những yêu cầu của luật pháp quốc tế. <p>c) Duy trì hoạt động của bộ phận lưu trữ và tham khảo trang web hoặc các phương tiện, như:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Tham khảo tài liệu ở phòng ban, hoặc công ty; - Thành lập cuốn sổ tay chuyên môn và lưu chuyển văn

	<p>bản hướng dẫn chuyên môn, kể cả văn bản liên quan đến những ngành, nghề kinh doanh đặc thù và những chuyên môn khác;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Duy trì việc tham khảo ý kiến tư vấn của các công ty và cá nhân khác; - Khi có vấn đề phức tạp, cần tham khảo ý kiến tư vấn của một nhóm chuyên gia. <p>2. Phân công người chuyên trách và xác định quyền hạn của họ trong lĩnh vực tư vấn.</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Phân công người lưu trữ hồ sơ làm việc với cơ quan pháp luật; b) Phân công cán bộ theo dõi từng ngành, nghề cụ thể; c) Thông báo cho tất cả cán bộ, nhân viên về quyền hạn của người chuyên trách và thủ tục giải quyết khi có ý kiến khác nhau. <p>3. Qui định cụ thể việc lưu trữ về tài liệu kết quả tham khảo ý kiến tư vấn:</p> <ul style="list-style-type: none"> + Trách nhiệm lưu trữ tài liệu; + Nơi lưu trữ và điều kiện sử dụng tài liệu lưu trữ; + Lưu hồ sơ liên quan đến kết quả tư vấn để phục vụ cho mục đích tham khảo và nghiên cứu.
F - DUY TRÌ VÀ CHẤP NHẬN KHÁCH HÀNG	
Chính sách	<p><i>Trong quá trình duy trì khách hàng hiện có và đánh giá khách hàng tiềm năng, công ty kiểm toán phải cân nhắc đến tính độc lập, năng lực phục vụ khách hàng của công ty kiểm toán và tính chính trực của Ban quản lý của khách hàng</i></p>
Các thủ tục	<p>1. Thiết lập các thủ tục đánh giá và chấp nhận khách hàng tiềm năng.</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Thủ tục đánh giá khách hàng tiềm năng, gồm: <ul style="list-style-type: none"> - Thu thập và xem xét các tài liệu hiện có liên quan đến khách hàng tiềm năng, như báo cáo tài chính, tờ khai nộp thuế; - Trao đổi với bên thứ ba các thông tin về khách hàng tiềm năng, về Giám đốc (hoặc người đứng đầu) và cán bộ, nhân viên chủ chốt của họ; - Trao đổi với kiểm toán viên năm trước về các vấn đề liên quan đến tính trung thực của Ban giám đốc; về những bất đồng giữa Ban Giám đốc về các chính sách kế toán, các thủ tục kiểm toán, hoặc những vấn đề quan trọng khác và lý do thay đổi kiểm toán viên; - Cân nhắc những tình huống đặc biệt hoặc khả năng rủi ro của hợp đồng; - Đánh giá tính độc lập và khả năng của công ty kiểm toán trong việc phục vụ khách hàng tiềm năng của công ty; - Phải xác định việc chấp nhận khách hàng là không vi phạm nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp kiểm toán. b) Phân công một người hay một nhóm người ở cấp quản lý thích hợp thực hiện đánh giá thông tin và đưa ra quyết định có hoặc không chấp nhận khách hàng. c) Thông báo cho nhân viên về chính sách và thủ tục chấp nhận khách hàng của công ty. d) Phân công người chịu trách nhiệm kiểm tra và giám sát việc chấp hành các chính sách và thủ tục chấp nhận khách hàng của công ty. <p>2. Đánh giá khách hàng khi xảy ra các sự kiện đặc biệt để quyết định xem liệu có nên duy trì mối quan hệ với khách hàng này hay không.</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Những sự kiện đặc biệt cần đánh giá khách hàng, gồm:

	<ul style="list-style-type: none"> - Khi kết thúc một khoảng thời gian nhất định; - Khi có thay đổi lớn về một hoặc một số yếu tố: + Hội đồng quản trị; + Giám đốc (hoặc người đứng đầu); + Chủ sở hữu vốn; + Chuyên gia tư vấn pháp luật; + Tình hình tài chính; + Tình trạng kiện tụng, tranh chấp; + Vi phạm hợp đồng; + Tính chất ngành, nghề kinh doanh của khách hàng. <p>b) Phân công một hoặc một nhóm người ở cấp quản lý thích hợp, thực hiện đánh giá thông tin và đưa ra quyết định có hay không duy trì khách hàng này.</p> <p>c) Thông báo cho nhân viên về chính sách và thủ tục duy trì khách hàng của công ty.</p> <p>d) Phân công người chịu trách nhiệm kiểm tra và giám sát việc chấp hành các chính sách và thủ tục duy trì khách hàng của công ty.</p>
G - KIỂM TRA	
Chính sách	<p><i>Công ty kiểm toán phải thường xuyên theo dõi, kiểm tra tính đầy đủ và tính hiệu quả trong quá trình thực hiện các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán của công ty.</i></p>
Các thủ tục	<p>1. Thiết lập thủ tục, nội dung, chương trình kiểm tra của công ty.</p> <p>a) Thủ tục kiểm tra gồm:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Xác định mục tiêu và lập chương trình kiểm tra; - Đưa ra hướng dẫn về phạm vi công việc và tiêu chuẩn để lựa chọn những nội dung cần kiểm tra; - Định ra chu kỳ và thời gian kiểm tra; - Thiết lập qui chế giải quyết khi có bất đồng xảy ra. <p>b) Đặt ra yêu cầu về trình độ, năng lực chuyên môn để lựa chọn nhân viên kiểm tra.</p> <p>c) Tiến hành hoạt động kiểm tra:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Rà soát và kiểm tra việc tuân thủ chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán của công ty; - Rà soát và kiểm tra về tính tuân thủ chuẩn mực nghề nghiệp và thủ tục kiểm soát chất lượng của công ty đối với một hợp đồng kiểm toán đã lựa chọn. <p>2. Qui định việc báo cáo những phát hiện trong kiểm tra với cấp quản lý thích hợp, qui định việc kiểm tra những hoạt động được thực hiện hoặc dự kiến thực hiện và qui định đối với việc rà soát lại toàn bộ hệ thống kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán của công ty.</p> <p>a) Thảo luận các vấn đề phát hiện được trong quá trình kiểm tra với người chịu trách nhiệm;</p> <p>b) Thảo luận về các vấn đề phát hiện được trong quá trình kiểm tra các hợp đồng kiểm toán đã được lựa chọn với người chịu trách nhiệm giám sát của công ty;</p> <p>c) Báo cáo về những phát hiện nói chung và những phát hiện nói riêng của các hợp đồng kiểm toán đã được lựa chọn và đề xuất với ban giám đốc các biện pháp đã được thực hiện hay dự kiến thực hiện;</p> <p>d) Xác định nhu cầu cần thiết phải sửa đổi các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán xuất phát từ kết quả kiểm tra và từ những vấn đề liên quan khác./.</p>

CHUẨN MỰC SỐ 320
TÍNH TRỌNG YẾU TRONG KIỂM TOÁN

QUI ĐỊNH CHUNG

Môc Ých	01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc, thủ tục cơ bản liên quan đến trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán khi xác định tính trọng yếu trong kiểm toán báo cáo tài chính và mối quan hệ giữa tính trọng yếu với rủi ro kiểm toán.
Yêu cầu vư ph' m vi	<p>02. Khi tiến hành một cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải quan tâm đến tính trọng yếu của thông tin và mối quan hệ của nó với rủi ro kiểm toán.</p> <p>03. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính và cũng được vận dụng cho kiểm toán thông tin tài chính khác của công ty kiểm toán.</p> <p>Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ những qui định của chuẩn mực này trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.</p> <p>Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về chuẩn mực này để phối hợp công việc và xử lý các mối quan hệ liên quan đến việc xác định mức trọng yếu của các thông tin đã được kiểm toán.</p>
Thuết ngữ	<p>04. <i>Trọng yếu:</i> Là thuật ngữ dùng để thể hiện tầm quan trọng của một thông tin (một số liệu kế toán) trong báo cáo tài chính.</p> <p>Thông tin được coi là trọng yếu có nghĩa là nếu thiếu thông tin đó hoặc thiếu tính chính xác của thông tin đó sẽ ảnh hưởng đến các quyết định của người sử dụng báo cáo tài chính. Mức trọng yếu tùy thuộc vào tầm quan trọng và tính chất của thông tin hay của sai sót được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể. Mức trọng yếu là một ngưỡng, một điểm chia cắt chứ không phải là nội dung của thông tin cần phải có. Tính trọng yếu của thông tin phải xem xét cả trên phương diện định lượng và định tính.</p>

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Tính trọng yếu	
	<p>05. Mục tiêu của kiểm toán báo cáo tài chính là để kiểm toán viên và công ty kiểm toán đưa ra ý kiến xác nhận xem báo cáo tài chính có được lập trên cơ sở chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhận), có tuân thủ pháp luật liên quan và có phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu hay không. Việc xác định mức trọng yếu là công việc xét đoán mang tính nghề nghiệp của kiểm toán viên.</p> <p>06. Khi lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên phải xác định mức trọng yếu có thể chấp nhận được để làm tiêu chuẩn phát hiện ra những sai sót trọng yếu về mặt định lượng. Tuy nhiên, để đánh giá những sai sót được coi là trọng yếu, kiểm toán viên còn phải xem xét cả hai mặt định lượng và định tính của sai sót. Ví dụ: Việc không chấp hành chế độ kế toán hiện hành có thể được coi là sai sót trọng yếu nếu dẫn đến việc trình bày sai các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính làm cho người sử dụng thông tin tài chính hiểu sai bản chất của vấn đề; hoặc trong báo cáo tài chính không thuyết minh những vấn đề có liên quan đến hoạt động không liên tục của doanh nghiệp.</p> <p>07. Kiểm toán viên cần xét tới khả năng có nhiều sai sót là tương đối nhỏ nhưng tổng hợp lại có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, như: một sai sót trong thủ tục hạch toán cuối tháng có thể trở thành một sai sót trọng yếu, tiềm tàng nếu như sai sót đó cứ tiếp tục tái diễn vào mỗi tháng.</p> <p>08. Kiểm toán viên cần xem xét tính trọng yếu trên cả phương diện mức độ sai sót tổng thể của báo cáo tài chính trong mối quan hệ với mức độ sai sót chi tiết của số dư các tài khoản, của các giao dịch và các thông tin trình bày trên báo cáo tài chính. Tính trọng yếu cũng có thể chịu ảnh hưởng của các nhân tố khác như các quy định pháp lý hoặc các vấn đề liên quan đến các khoản mục khác nhau của báo cáo tài chính và mối liên hệ giữa các khoản mục đó. Quá trình xem xét có thể phát hiện ra nhiều mức trọng yếu khác nhau tùy theo tính chất của các vấn đề được đặt ra trong báo cáo tài chính được kiểm toán.</p> <p>09. Kiểm toán viên phải xác định tính trọng yếu khi:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán; b) Đánh giá ảnh hưởng của những sai sót.

<p>Mối quan hệ giữa trọng yếu và rủi ro kiểm toán</p>	<p>10. Khi lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên phải xem xét đến các nhân tố có thể làm phát sinh những sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính. Đánh giá của kiểm toán viên về mức trọng yếu liên quan đến số dư các tài khoản và các loại giao dịch chủ yếu sẽ giúp kiểm toán viên xác định được các khoản mục cần được kiểm tra và quyết định nên áp dụng thủ tục chọn mẫu hay thủ tục phân tích. Việc đánh giá mức trọng yếu liên quan đến số dư các tài khoản và các loại giao dịch chủ yếu sẽ giúp kiểm toán viên lựa chọn được những thủ tục kiểm toán thích hợp và việc kết hợp các thủ tục kiểm toán thích hợp đó với nhau sẽ làm giảm được rủi ro kiểm toán tới mức độ có thể chấp nhận được.</p> <p>11. Trong một cuộc kiểm toán, mức trọng yếu và rủi ro kiểm toán có mối quan hệ tỷ lệ nghịch với nhau: mức trọng yếu càng cao thì rủi ro kiểm toán càng thấp và ngược lại. Kiểm toán viên phải cân nhắc đến mối quan hệ này khi xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán một cách thích hợp, như: khi lập kế hoạch kiểm toán, nếu kiểm toán viên xác định mức trọng yếu có thể chấp nhận được là thấp thì rủi ro kiểm toán sẽ tăng lên. Trường hợp này kiểm toán viên có thể:</p> <p>a) Giảm mức độ rủi ro kiểm soát đã được đánh giá bằng cách mở rộng hoặc thực hiện thêm thử nghiệm kiểm soát để chứng minh cho việc giảm rủi ro kiểm soát; hoặc</p> <p>b) Giảm rủi ro phát hiện bằng cách sửa đổi lại nội dung, lịch trình và phạm vi của những thủ tục kiểm tra chi tiết đã dự kiến.</p>
<p>Trọng yếu và rủi ro kiểm toán trong đánh giá bằng chứng kiểm toán</p>	<p>12. Kết quả đánh giá mức trọng yếu và rủi ro kiểm toán của kiểm toán viên ở thời điểm lập kế hoạch kiểm toán ban đầu có thể khác với kết quả đánh giá ở các thời điểm khác nhau trong quá trình kiểm toán. Sự khác nhau này là do sự thay đổi tình hình thực tế hoặc sự thay đổi về sự hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị được kiểm toán dựa trên kết quả kiểm toán đã thu thập được, như: trường hợp lập kế hoạch kiểm toán trước khi kết thúc năm tài chính, kiểm toán viên đã đánh giá mức trọng yếu và rủi ro kiểm toán căn cứ trên dự tính trước kết quả hoạt động và tình hình tài chính của doanh nghiệp. Nếu tình hình tài chính thực tế và kết quả hoạt động của doanh nghiệp có sự khác biệt đáng kể so với dự tính, thì việc đánh giá mức trọng yếu và rủi ro kiểm toán sẽ có thay đổi. Hơn nữa, trong khi lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên thường ấn định mức trọng yếu có thể chấp nhận được thấp hơn so với mức sử dụng để đánh giá kết quả kiểm toán nhằm tăng khả năng phát hiện sai sót.</p>

Đánh giá ảnh hưởng của sai sót	<p>13. Khi đánh giá về tính trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải đánh giá xem liệu tổng các sai sót được phát hiện trong quá trình kiểm toán nhưng chưa được sửa chữa có hợp thành một sai sót trọng yếu hay không.</p> <p>14. Tổng hợp các sai sót chưa được sửa chữa, gồm:</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Sai sót do kiểm toán viên phát hiện trong năm nay, bao gồm cả các sai sót đã được phát hiện trong các năm trước chưa được sửa chữa trong năm kiểm toán;</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Ước tính của kiểm toán viên về những sai sót khác không thể xác định được một cách cụ thể (sai sót dự tính) của báo cáo tài chính trong năm kiểm toán.</p> <p>15. Kiểm toán viên cần xác định những sai sót chưa được sửa chữa có thể hợp thành sai sót trọng yếu không. Nếu kiểm toán viên kết luận tổng hợp những sai sót đó là trọng yếu, thì kiểm toán viên cần có biện pháp để giảm bớt rủi ro kiểm toán bằng cách bổ sung các thủ tục kiểm toán cần thiết hoặc yêu cầu Giám đốc đơn vị được kiểm toán điều chỉnh lại báo cáo tài chính.</p> <p>16. Trường hợp Giám đốc đơn vị được kiểm toán từ chối điều chỉnh lại báo cáo tài chính, và kết quả thực hiện những thủ tục kiểm toán bổ sung cho phép kiểm toán viên kết luận là tổng hợp các sai sót chưa được sửa chữa là trọng yếu, thì kiểm toán viên cần xem xét, sửa đổi lại báo cáo kiểm toán cho phù hợp với Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 - Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính.</p> <p>17. Trường hợp tổng hợp các sai sót đã phát hiện nhưng chưa được sửa chữa xấp xỉ với mức trọng yếu đã được ấn định thì kiểm toán viên phải xem xét khả năng có những sai sót chưa được phát hiện kết hợp với những sai sót đã phát hiện nhưng chưa được sửa chữa có thể tạo thành sai sót trọng yếu hay không. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên cần giảm bớt rủi ro kiểm toán bằng cách bổ sung các thủ tục kiểm toán cần thiết hoặc yêu cầu Giám đốc điều chỉnh lại báo cáo tài chính để sửa chữa những sai sót đã được phát hiện./.</p>
---------------------------------------	---

CHUẨN MỰC SỐ 501

BẢNG CHỨNG KIỂM TOÁN BỔ SUNG ĐỐI VỚI CÁC KHOẢN MỤC VÀ SỰ KIỆN ĐẶC BIỆT

QUY ĐỊNH CHUNG

Mục đích	01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc, thủ tục cơ bản liên quan đến việc thu thập thêm các bằng chứng kiểm toán các
-----------------	--

	<p>khoản mục và sự kiện đặc biệt trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính. Các nguyên tắc và thủ tục quy định trong chuẩn mực này bổ sung cho các nguyên tắc và thủ tục quy định trong Chuẩn mực số 500 “Bảng chứng kiểm toán”.</p>
ý nghĩa	<p>02. Việc áp dụng các nguyên tắc và thủ tục được trình bày trong chuẩn mực này sẽ giúp kiểm toán viên và công ty kiểm toán thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp đối với các khoản mục đặc biệt trong báo cáo tài chính và một số sự kiện liên quan khác.</p>
Yêu cầu và phạm vi	<p>03. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính và cũng được vận dụng cho kiểm toán thông tin tài chính khác và các dịch vụ có liên quan của công ty kiểm toán.</p> <p>Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ các quy định của chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán.</p> <p>Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về chuẩn mực này để phối hợp công việc và xử lý các mối quan hệ liên quan đến quá trình cung cấp và thu thập bằng chứng kiểm toán các khoản mục và sự kiện đặc biệt.</p>

Nội dung chuẩn mực

What is	<p>04. Các khoản mục và sự kiện đặc biệt trong kiểm toán báo cáo tài chính, thường gồm:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Hàng tồn kho; - Các khoản phải thu; - Các khoản đầu tư dài hạn; - Các vụ kiện tụng và tranh chấp; - Thông tin về các lĩnh vực hoặc khu vực địa lý. <p>Các khoản mục và sự kiện được xác định là đặc biệt tùy thuộc vào từng đơn vị được kiểm toán theo đánh giá của kiểm toán viên. Khi được xác định là khoản mục hoặc sự kiện đặc biệt thì kiểm toán viên phải tiến hành các công việc sau đây:</p>
Tham gia kiểm kê hàng tồn kho	<p>05. Đơn vị được kiểm toán phải thiết lập các thủ tục kiểm kê và thực hiện kiểm kê hiện vật hàng tồn kho ít nhất mỗi năm một lần làm cơ sở kiểm tra độ tin cậy của hệ thống kê khai thường xuyên và lập báo cáo tài chính.</p> <p>06. Trường hợp hàng tồn kho được xác định là trọng yếu trong báo cáo tài chính thì kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự hiện hữu và tình trạng của hàng tồn kho bằng cách tham gia công việc kiểm kê hiện vật, trừ khi việc tham gia là không thể thực hiện được. Khi đơn vị thực hiện kiểm kê, kiểm toán viên chỉ giám sát hoặc có thể tham gia trực tiếp kiểm kê chọn mẫu hàng tồn kho, để thu thập bằng chứng về sự tuân thủ các thủ tục kiểm</p>

	<p>kê và kiểm tra độ tin cậy của các thủ tục này.</p> <p>07. Trường hợp kiểm toán viên không thể tham gia kiểm kê hiện vật vào ngày đơn vị thực hiện kiểm kê, thì phải tham gia kiểm kê lại một số mặt hàng vào thời điểm khác, và khi cần thiết, phải kiểm tra biến động hàng tồn kho trong khoảng thời gian giữa thời điểm kiểm kê lại và thời điểm đơn vị thực hiện kiểm kê.</p> <p>08. Trường hợp kiểm toán viên không thể tham gia kiểm kê, chẳng hạn do tính chất và địa điểm của công việc kiểm kê này, thì kiểm toán viên phải xác định xem mình có thể thực hiện các thủ tục kiểm tra thay thế nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự hiện hữu và tình trạng của hàng tồn kho, để tránh phải đưa ra ý kiến ngoại trừ vì phạm vi kiểm toán bị giới hạn, như kiểm tra chứng từ về bán hàng sau ngày kiểm kê hiện vật có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán thích hợp.</p> <p>09. Trường hợp kiểm toán viên có kế hoạch tham gia kiểm kê hiện vật hoặc thực hiện các thủ tục kiểm tra thay thế thì phải xem xét đến các yếu tố sau:</p> <ul style="list-style-type: none">- Đặc điểm của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ liên quan đến hàng tồn kho;- Các rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát, rủi ro phát hiện, và tính trọng yếu của khoản mục hàng tồn kho;- Các thủ tục kiểm kê đã được thiết lập và hướng dẫn đến người thực hiện kiểm kê hay chưa;- Kế hoạch kiểm kê;- Địa điểm kiểm kê hàng tồn kho;- Sự cần thiết phải tham gia kiểm kê của chuyên gia. <p>10. Trường hợp kiểm toán viên đã tham gia kiểm kê hiện vật một hoặc một số lần trong năm, thì chỉ cần quan sát việc thực hiện các thủ tục kiểm kê và kiểm tra chọn mẫu hàng tồn kho.</p> <p>11. Nếu đơn vị thực hiện ước tính số lượng hàng tồn kho, như ước tính khối lượng của một đồng than, thì kiểm toán viên phải xem xét đến tính hợp lý của phương pháp ước tính này.</p> <p>12. Trường hợp kiểm kê hiện vật hàng tồn kho được tiến hành cùng một lúc tại nhiều địa điểm thì kiểm toán viên phải lựa chọn địa điểm phù hợp để tham gia kiểm kê tùy theo mức độ trọng yếu của loại hàng tồn kho và sự đánh giá về rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát đối với các địa điểm này.</p> <p>13. Kiểm toán viên phải soát xét các quy định của đơn vị được kiểm toán về kiểm kê hàng tồn kho:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Việc áp dụng các thủ tục kiểm soát, như soát xét phương pháp cân, đong, đo, đếm, nhập, xuất hàng tồn kho; thủ tục ghi chép số kho, thẻ kho, việc ghi chép phiếu kiểm kê, tổng hợp kết quả kiểm kê;b) Việc xác định sản phẩm dở dang, hàng chậm luân chuyển, lỗi thời, hoặc bị hư hại, hàng gửi đi gia công, hàng gửi đại lý, ký gửi, hàng nhận gia công, hàng nhận bán đại lý,...;
--	---

	<p>c) Việc xác định các thủ tục thích hợp liên quan đến hàng lưu chuyển nội bộ, hàng nhập, xuất trước và sau ngày kiểm kê.</p> <p>14. Để đảm bảo các thủ tục kiểm kê do đơn vị quy định được thi hành nghiêm chỉnh, kiểm toán viên phải giám sát việc thực hiện các thủ tục kiểm kê và có thể tham gia trực tiếp kiểm kê chọn mẫu. Kiểm toán viên phải kiểm tra lại độ chính xác và đầy đủ của các phiếu kiểm kê bằng cách chọn và kiểm tra lại một số mặt hàng thực tế tồn trong kho để đối chiếu với phiếu kiểm kê hoặc chọn và kiểm tra một số phiếu kiểm kê để đối chiếu với hàng thực tế tồn trong kho. Trong các phiếu kiểm kê đã được kiểm tra, kiểm toán viên cần phải xem xét nên lưu giữ những phiếu kiểm kê nào để giúp cho việc kiểm tra và soát xét sau này.</p> <p>15. Kiểm toán viên cũng phải xem xét thủ tục kết thúc niên độ, chủ yếu là các chi tiết của giá trị hàng tồn kho lưu chuyển ngay trước, trong và sau khi kiểm kê để có thể kiểm tra được việc hạch toán giá trị hàng lưu chuyển này.</p> <p>16. Trong thực tế, kiểm kê hiện vật hàng tồn kho có thể được thực hiện vào thời điểm khác với thời điểm kết thúc niên độ. Thông thường, cách làm này chỉ được áp dụng cho trường hợp kiểm toán khi rủi ro kiểm soát được đánh giá là thấp hoặc trung bình. Trường hợp này, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục thích hợp để xem xét sự biến động của hàng tồn kho giữa ngày kiểm kê và ngày kết thúc niên độ có được hạch toán một cách chính xác hay không.</p> <p>17. Trường hợp đơn vị được kiểm toán áp dụng phương pháp kiểm kê định kỳ để kế toán hàng tồn kho thì giá trị hàng tồn kho được xác định vào cuối niên độ, nhưng kiểm toán viên vẫn phải tiến hành một số thủ tục bổ sung để đánh giá xem các chênh lệch lớn giữa số liệu kiểm kê và số liệu trên sổ kế toán có được đơn vị xác định nguyên nhân và kiểm tra xem số chênh lệch đó đã được điều chỉnh chưa.</p> <p>18. Kiểm toán viên phải kiểm tra danh mục hàng tồn kho cuối năm đã được kiểm kê để xác định xem có phản ánh đầy đủ, chính xác số tồn kho thực tế hay không.</p> <p>19. Trường hợp hàng tồn kho được bên thứ ba kiểm soát hoặc bảo quản thì kiểm toán viên phải yêu cầu bên thứ ba xác nhận trực tiếp về số lượng và tình trạng của hàng tồn kho mà bên thứ ba đang giữ hộ cho đơn vị. Tùy theo mức độ trọng yếu của số hàng tồn kho này, kiểm toán viên cần phải xem xét các nhân tố sau:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Tính chính trực và độc lập của bên thứ ba; - Sự cần thiết phải trực tiếp tham gia kiểm kê hoặc để kiểm toán viên hoặc công ty kiểm toán khác tham gia kiểm kê; - Sự cần thiết phải có báo cáo của kiểm toán viên khác về tính thích hợp của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của bên thứ ba để có thể đảm bảo công việc kiểm kê là đúng đắn và hàng tồn kho được giữ gìn cẩn thận; - Sự cần thiết phải kiểm tra các tài liệu liên quan đến hàng tồn kho do bên thứ ba giữ; Ví dụ: Phiếu nhập kho, hoặc được bên khác xác nhận hiện đang giữ cầm cố các tài sản này.
<p>Xác nhận các khoản phải thu</p>	<p>20. Trường hợp các khoản phải thu được xác định là trọng yếu trong báo cáo tài chính và có khả năng khách nợ sẽ phúc đáp</p>

thư yêu cầu xác nhận các khoản nợ thì kiểm toán viên phải lập kế hoạch yêu cầu khách nợ xác nhận trực tiếp các khoản phải thu hoặc các số liệu tạo thành số dư của khoản phải thu.

21. Sự xác nhận trực tiếp sẽ cung cấp bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy về sự hiện hữu của các khoản phải thu và tính chính xác của các số dư. Tuy nhiên, sự xác nhận này thông thường chưa cung cấp đầy đủ bằng chứng về khả năng thu hồi các khoản phải thu hoặc còn các khoản phải thu khác không được hạch toán.

22. Trường hợp kiểm toán viên xét thấy các khách nợ sẽ không phúc đáp thư xác nhận các khoản phải thu thì phải dự kiến các thủ tục thay thế; Ví dụ: Kiểm tra các tài liệu tạo thành số dư phải thu.

23. Kiểm toán viên có thể chọn ra các khoản nợ phải thu cần xác nhận để đảm bảo sự hiện hữu và tính chính xác của các khoản phải thu trên tổng thể, trong đó có tính đến các khoản phải thu có tác động đến rủi ro kiểm toán đã được xác định và các thủ tục kiểm toán dự kiến khác.

24. Thư yêu cầu xác nhận nợ phải thu do kiểm toán viên gửi, trong đó nói rõ sự uỷ quyền của đơn vị được kiểm toán và cho phép khách nợ trực tiếp cung cấp thông tin cho kiểm toán viên.

25. Thư yêu cầu xác nhận nợ phải thu (có thể gồm cả xác nhận nợ phải trả) bằng Đồng Việt Nam và bằng ngoại tệ (nếu có) của kiểm toán viên có 2 dạng:

- Dạng A: ghi rõ số nợ phải thu và yêu cầu khách nợ xác nhận là đúng hoặc bằng bao nhiêu (Xem Phụ lục số 01);

- Dạng B: không ghi rõ số nợ phải thu mà yêu cầu khách nợ ghi rõ số nợ phải thu hoặc có ý kiến khác (Xem Phụ lục số 02).

26. Xác nhận Dạng A (Xem đoạn 25) cung cấp bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy hơn là xác nhận Dạng B (Xem đoạn 25). Việc lựa chọn dạng yêu cầu xác nhận nào phụ thuộc vào từng trường hợp và sự đánh giá về rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát của kiểm toán viên. Xác nhận Dạng A thích hợp hơn khi rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát được đánh giá là cao.

27. Kiểm toán viên có thể thực hiện kết hợp cả hai dạng xác nhận trên. Ví dụ: Khi tổng các khoản phải thu bao gồm một số lượng hạn chế các khoản phải thu lớn và một số lượng lớn các khoản phải thu nhỏ thì kiểm toán viên có thể yêu cầu xác nhận theo Dạng A toàn bộ hay một số các khoản phải thu lớn, và chấp nhận xác nhận theo Dạng B số lượng lớn các khoản phải thu nhỏ.

28. Sau khi gửi thư xác nhận nợ một khoảng thời gian hợp lý, nếu các khách nợ chưa phúc đáp thì kiểm toán viên phải gửi thư thúc giục. Thư xác nhận các trường hợp ngoại lệ cần được điều tra đầy đủ hơn.

29. Kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục thay thế hoặc phải tiếp tục điều tra, phỏng vấn khi:

- Không nhận được thư phúc đáp;

- Thư phúc đáp xác nhận số nợ khác với số dư của đơn vị được kiểm toán;

	<p>- Thư phúc đáp có ý kiến khác.</p> <p>Sau khi thực hiện các thủ tục thay thế hoặc tiếp tục điều tra, phỏng vấn, nếu vẫn không có đủ bằng chứng tin cậy hoặc không thể thực hiện được thủ tục thay thế, thì sự khác biệt được coi là sai sót. Ví dụ: Thực hiện thủ tục thay thế như kiểm tra hóa đơn bán hàng và các phiếu thu tiền của khoản nợ phải thu không nhận được thư phúc đáp.</p> <p>30. Trên thực tế, khi rủi ro kiểm soát được đánh giá là thấp, kiểm toán viên có thể yêu cầu xác nhận số dư các khoản nợ phải thu tại một thời điểm khác với ngày kết thúc năm tài chính. Ví dụ: Trường hợp kiểm toán viên phải hoàn thành công việc kiểm toán trong một thời hạn rất ngắn sau ngày kết thúc niên độ thì kiểm toán viên phải kiểm tra các nghiệp vụ xảy ra giữa thời điểm số dư phải thu được xác nhận và ngày kết thúc năm tài chính.</p> <p>31. Trường hợp Giám đốc đơn vị được kiểm toán yêu cầu kiểm toán viên không gửi thư yêu cầu xác nhận đến một số khách nợ thì kiểm toán viên phải xem xét yêu cầu này có chính đáng hay không. Ví dụ: Trường hợp một khoản phải thu đang còn tranh chấp giữa hai bên, hoặc trường hợp yêu cầu xác nhận nợ phải thu sẽ ảnh hưởng không tốt đến những thương lượng đang diễn ra giữa đơn vị và khách nợ. Trước khi chấp thuận yêu cầu này, kiểm toán viên phải xem xét những bằng chứng chứng minh cho giải thích của Giám đốc. Trường hợp này, kiểm toán viên phải áp dụng các thủ tục thay thế đối với số dư của những khoản phải thu không được gửi thư xác nhận.</p>
<p>Đánh giá và trình bày các khoản đầu tư dài hạn</p>	<p>32. Trường hợp các khoản đầu tư dài hạn được xác định là trọng yếu trong báo cáo tài chính thì kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc đánh giá và trình bày các khoản đầu tư dài hạn.</p> <p>32. Thủ tục kiểm toán các khoản đầu tư dài hạn thường để xác định xem đơn vị có khả năng và có ý định nắm giữ các khoản đầu tư này dài hạn không và phải thu thập các bản giải trình về khoản đầu tư dài hạn.</p> <p>34. Thủ tục kiểm toán thường bao gồm việc kiểm tra báo cáo tài chính và các thông tin khác có liên quan, như xác định và so sánh giá chứng khoán trên thị trường với giá trị ghi sổ của các khoản đầu tư dài hạn đến ngày ký báo cáo kiểm toán.</p> <p>35. Nếu giá thị trường thấp hơn giá trị ghi sổ thì kiểm toán viên phải xét đến sự cần thiết phải lập dự phòng giảm giá. Nếu xét thấy có nghi ngờ về khả năng thu hồi khoản đầu tư thì kiểm toán viên phải xem xét đến các điều chỉnh và thuyết minh thích hợp trình bày trong báo cáo tài chính.</p>
<p>Các vụ kiện tụng, tranh chấp</p>	<p>36. Các vụ kiện tụng, tranh chấp liên quan đến đơn vị được kiểm toán có thể có ảnh hưởng trọng yếu tới báo cáo tài chính thì phải trình bày trong báo cáo tài chính theo quy định.</p> <p>37. Kiểm toán viên phải tiến hành các thủ tục để xác định các vụ kiện tụng, tranh chấp có liên quan đến đơn vị và có thể ảnh hưởng trọng yếu tới báo cáo tài chính. Các thủ tục này gồm:</p> <p>- Trao đổi với Giám đốc và yêu cầu cung cấp bản giải trình;</p>

	<ul style="list-style-type: none"> - Xem xét các biên bản họp Hội đồng quản trị và các thư từ trao đổi với chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị; - Kiểm tra các khoản phí tư vấn pháp luật; - Sử dụng mọi thông tin có liên quan đến các vụ kiện tụng, tranh chấp. <p>38. Khi các vụ kiện tụng, tranh chấp đã được xác định hoặc khi kiểm toán viên nghi ngờ có kiện tụng, tranh chấp thì phải yêu cầu chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị trực tiếp cung cấp thông tin. Bằng cách đó, kiểm toán viên sẽ thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các vụ việc và mức thiệt hại làm ảnh hưởng đến báo cáo tài chính của đơn vị.</p> <p>39. Thư yêu cầu chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị cung cấp thông tin về các vụ kiện tụng, tranh chấp phải do đơn vị được kiểm toán ký và do kiểm toán viên gửi đi, gồm các nội dung sau:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Danh sách các vụ kiện tụng, tranh chấp; - Đánh giá của Giám đốc đơn vị được kiểm toán về hậu quả của các vụ kiện tụng, tranh chấp và ước tính ảnh hưởng về mặt tài chính của vụ việc đó, kể cả các chi phí pháp lý có liên quan; - Yêu cầu chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị xác nhận tính hợp lý trong các đánh giá của Giám đốc và cung cấp cho kiểm toán viên các thông tin bổ sung. <p>40. Kiểm toán viên phải xem xét diễn biến của các vụ kiện tụng, tranh chấp cho đến ngày ký báo cáo kiểm toán. Khi cần thiết, kiểm toán viên có thể thu thập thêm thông tin cập nhật từ phía chuyên gia tư vấn pháp luật.</p> <p>41. Trường hợp vụ việc rất phức tạp hoặc không có sự nhất trí giữa Giám đốc đơn vị được kiểm toán và chuyên gia tư vấn pháp luật thì kiểm toán viên phải gặp trực tiếp chuyên gia tư vấn pháp luật để trao đổi về hậu quả của vụ việc. Cuộc trao đổi này phải có sự đồng ý của Giám đốc đơn vị được kiểm toán và cần có đại diện Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán tham dự.</p> <p>42. Trường hợp Giám đốc đơn vị được kiểm toán không cho phép kiểm toán viên trao đổi với chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị sẽ là sự giới hạn về phạm vi kiểm toán và kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến chấp nhận từng phần hoặc ý kiến từ chối đưa ra ý kiến. Trường hợp chuyên gia tư vấn pháp luật của khách hàng từ chối trả lời với lý do thỏa đáng và kiểm toán viên cũng không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thông qua thủ tục thay thế, thì kiểm toán viên phải xác định xem điều này có tạo nên sự giới hạn trong phạm vi kiểm toán và có thể phải đưa ra ý kiến <i>chấp nhận từng phần</i> hoặc ý kiến <i>từ chối đưa ra ý kiến</i>.</p>
<p>Thông tin về các lĩnh vực hoặc khu vực địa lý</p>	<p>43. Trường hợp thông tin liên quan đến các lĩnh vực và khu vực địa lý được xác định là trọng yếu trong báo cáo tài chính thì kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các thông tin cần được trình bày trong báo cáo tài chính phù hợp với chuẩn mực kế toán hiện hành.</p> <p>44. Kiểm toán viên phải xem xét các thông tin liên quan đến các lĩnh vực</p>

	<p>và khu vực địa lý trong mối liên hệ với báo cáo tài chính trên bình diện tổng thể. Kiểm toán viên không bắt buộc phải áp dụng các thủ tục kiểm toán để đưa ra ý kiến riêng về các thông tin liên quan đến các lĩnh vực và khu vực địa lý, tuy nhiên khái niệm trọng yếu phải chứa đựng cả yếu tố định lượng và định tính và các thủ tục của kiểm toán viên để xác định thông tin trọng yếu phải tính đến điều này.</p> <p>45. Các thủ tục kiểm toán cho phần thông tin liên quan đến các lĩnh vực và khu vực địa lý thường gồm thủ tục phân tích và thử nghiệm kiểm toán phù hợp với từng hoàn cảnh cụ thể.</p> <p>46. Kiểm toán viên cần trao đổi với Giám đốc đơn vị được kiểm toán về các phương pháp được sử dụng để thu thập các thông tin liên quan đến các lĩnh vực và khu vực địa lý, và xác định xem các phương pháp này có phù hợp với chuẩn mực kế toán hiện hành và đảm bảo rằng các phương pháp này được áp dụng nghiêm chỉnh. Để thực hiện điều này, kiểm toán viên phải xem xét doanh thu bán hàng, chi phí chuyển giao giữa các lĩnh vực hay khu vực địa lý; loại trừ các khoản phát sinh trong nội bộ một lĩnh vực hay một khu vực; so sánh với kế hoạch và các dự toán khác; Ví dụ: Tỷ lệ % lợi nhuận trên doanh thu bán hàng và việc phân bổ tài sản và chi phí giữa các bộ phận có nhất quán với các giai đoạn trước hay không và có trình bày đầy đủ trên báo cáo tài chính không khi không có sự nhất quán./.</p>
--	--

Phụ lục số 01 (Dạng A)

(Mẫu thư yêu cầu xác nhận số dư)

Ngày ... tháng ... năm ...

Kính gửi: Công ty (Khách nợ)

Địa chỉ:

Fax:

Thư: Yêu cầu xác nhận số dư

Theo yêu cầu kiểm toán, chúng tôi kính đề nghị Quý công ty đối chiếu số dư dưới đây với sổ của công ty tại thời điểm ngày và xác nhận số dư này (1/

Công ty phải thu và 2/ Công ty phải trả) là đúng, hoặc bằng bao nhiêu. Thư xác nhận gửi trực tiếp hoặc fax cho kiểm toán viên của chúng tôi theo địa chỉ trên mẫu xác nhận dưới đây:

1/ Nợ phải trả: (bằng chữ:
.....)
2/ Nợ phải thu: (bằng chữ:
.....)

Thư xác nhận này không phải là yêu cầu thanh toán mà chỉ nhằm phục vụ mục đích kiểm toán. Các khoản nợ và các khoản thanh toán sau ngày nói trên không bao gồm trong số dư xác nhận.

Giám đốc hoặc người đại diện

(Đơn vị được kiểm toán)

(Họ tên, chữ ký và đóng dấu)

Kính gửi: Công ty kiểm toán

(Họ và tên kiểm toán viên:)

Địa chỉ:

Fax:

Chúng tôi xác nhận số dư trên sổ sách kế toán ngày của chúng tôi là đúng với số dư nói trên, hoặc là:

-

-

Giám đốc hoặc người đại diện (Khách nợ)

(Họ tên, chữ ký và đóng dấu)

(Mẫu thư yêu cầu xác nhận số dư)

Ngày ... tháng ... năm ...

Kính gửi: Công ty (Khách nợ)

Địa chỉ:

Fax:

Thư: Yêu cầu xác nhận số dư

Theo yêu cầu kiểm toán, chúng tôi kính đề nghị Quý công ty căn cứ số dư trên sổ kế toán của công ty tại thời điểm ngày và xác nhận số dư hoặc có ý kiến khác vào mẫu dưới đây. Thư xác nhận gửi trực tiếp hoặc fax cho kiểm toán viên của chúng tôi theo địa chỉ ghi dưới.

Thư xác nhận này không phải là yêu cầu thanh toán mà chỉ nhằm phục vụ mục đích kiểm toán. Các khoản nợ và các khoản thanh toán sau ngày nói trên không bao gồm trong số dư xác nhận.

Giám đốc hoặc người đại diện

(Đơn vị được kiểm toán)

(Họ tên, chữ ký và đóng dấu)

Kính gửi: Công ty kiểm toán

(Họ và tên kiểm toán viên:.....)

Địa chỉ:

Fax:

Chúng tôi xác nhận số dư trên sổ sách kế toán ngày của chúng tôi là:

1/ Nợ chúng tôi phải thu: (bằng chữ:)

2/ Nợ chúng tôi phải trả: (bằng chữ:)

3/ ý kiến khác:

Giám đốc hoặc người đại diện (Khách nợ)

(Họ tên, chữ ký và đóng dấu)

CHUẨN MỰC SỐ 560

Các sự kiện phát sinh sau ngày khoá sổ kế toán lập Báo cáo tài chính

QUY ĐỊNH CHUNG

<p>Môc Ých</p>	<p>01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc, thủ tục cơ bản liên quan đến trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán khi xem xét các sự kiện phát sinh sau ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính để kiểm toán trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.</p>
	<p>02. Kiểm toán viên phải xem xét ảnh hưởng của những sự kiện phát sinh sau ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính đối với báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán.</p> <p>03. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính và cũng được vận dụng cho kiểm toán các thông tin tài chính khác của công ty kiểm toán.</p> <p>Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ các quy định của chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính.</p> <p>Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) phải có những hiểu biết cần t về chuẩn mực này để phối hợp với kiểm toán viên trong việc cung cấp thông tin và tài liệu liên quan đến các sự kiện phát sinh sau ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính để kiểm toán.</p>
<p>ThuËt ng÷</p>	<p>04. <i>Các sự kiện phát sinh sau ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính:</i> Là những sự kiện có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính đã phát sinh trong khoảng thời gian từ sau ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính để kiểm toán đến ngày ký báo cáo kiểm toán; và những sự kiện được phát hiện sau ngày ký báo cáo kiểm toán. Có 2 loại sự kiện xảy ra sau ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính:</p> <p>a) Những sự kiện cung cấp thêm bằng chứng về các sự việc đã tồn tại vào ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính;</p> <p>b) Những sự kiện cung cấp dấu hiệu về các sự việc đã phát sinh tiếp sau ngày khoá sổ kế toán lập Báo cáo tài chính.</p> <p>05. <i>Ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính:</i> Là ngày tính đến hết ngày cuối cùng của kỳ kế toán năm . Ví dụ: Kỳ kế toán năm từ 01/01 đến 31/12 năm dương lịch thì ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính là đến 24 giờ ngày 31/12 năm đó.</p> <p>06. <i>Ngày ký báo cáo tài chính:</i> Là ngày, tháng, năm ghi trên báo cáo tài chính trước phần ký tên Giám đốc (hoặc người được uỷ quyền) và đóng dấu của đơn vị được kiểm toán. Ngày ký báo cáo tài chính phải sau ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính.</p> <p>07. <i>Ngày ký báo cáo kiểm toán:</i> Là ngày, tháng, năm ghi trên báo cáo kiểm toán trước phần ký tên kiểm toán viên, ký tên Giám đốc (hoặc người được uỷ quyền) và đóng dấu của công ty kiểm toán. Ngày ký báo cáo kiểm toán có thể là ngày thực ký báo cáo kiểm toán hoặc là ngày cuối cùng kết thúc công việc kiểm toán trên thực địa đơn vị được kiểm toán. Công ty kiểm toán phải tự quyết định ngày ký báo cáo kiểm toán, nhưng ngày ký báo cáo kiểm toán phải sau hoặc cùng ngày với ngày ký báo cáo tài chính.</p>

	08. Ngày công bố báo cáo tài chính: Là ngày tính theo dấu bưu điện hoặc là ngày ký nhận sớm nhất khi nộp báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán cho cơ quan Nhà nước hoặc công khai.
--	--

Nội dung chuẩn mực

<p>What is concerned</p>	<p>S kiện phát sinh sau ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính liên quan đến trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán gồm 3 giai đoạn:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Các sự kiện phát sinh đến ngày ký báo cáo kiểm toán; - Các sự kiện được phát hiện sau ngày ký báo cáo kiểm toán nhưng trước ngày công bố báo cáo tài chính; - Các sự kiện được phát hiện sau ngày công bố báo cáo tài chính.
<p>Các sự kiện phát sinh đến ngày ký báo cáo kiểm toán</p>	<p>10. Kiểm toán viên phải xây dựng và thực hiện các thủ tục kiểm toán nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để xác định tất cả những sự kiện đã phát sinh đến ngày ký báo cáo kiểm toán xét thấy có thể ảnh hưởng đến báo cáo tài chính, và phải yêu cầu đơn vị điều chỉnh hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính. Các thủ tục này bổ sung cho các thủ tục thông thường được áp dụng cho các sự kiện đặc biệt xảy ra sau ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính nhằm thu thập thêm bằng chứng kiểm toán về số dư của các tài khoản vào thời điểm lập báo cáo tài chính. Tuy nhiên, kiểm toán viên không bắt buộc phải xem xét tất cả các vấn đề mà những thủ tục kiểm toán trong năm đã đưa ra kết luận thoả đáng. Ví dụ: Kiểm tra nghiệp vụ bán hàng tồn kho và thanh toán công nợ sau ngày khoá sổ kế toán cung cấp bằng chứng về giá trị hàng tồn kho trong báo cáo tài chính.</p> <p>11. Thủ tục nhằm xác nhận sự kiện có thể dẫn đến yêu cầu đơn vị được kiểm toán phải điều chỉnh hoặc phải thuyết minh trong báo cáo tài chính cần phải được tiến hành vào thời điểm gần ngày ký báo cáo kiểm toán nhất và thường gồm những bước sau:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Xem xét lại các thủ tục do đơn vị quy định áp dụng nhằm bảo đảm mọi sự kiện xảy ra sau ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính đều được xác định. • Xem xét các biên bản Đại hội cổ đông, họp Hội đồng quản trị, họp Ban kiểm soát, họp Ban Giám đốc sau ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính, kể cả những vấn đề đã được thảo luận trong các cuộc họp này nhưng chưa được ghi trong biên bản. • Xem xét báo cáo tài chính kỳ gần nhất của đơn vị và kế hoạch tài chính cũng như các báo cáo quản lý khác của Giám đốc. • Yêu cầu đơn vị hoặc luật sư của đơn vị cung cấp thêm thông tin về các vụ kiện tụng, tranh chấp đã cung cấp trước đó, hoặc về các vụ kiện tụng, tranh chấp khác (nếu có).

	<ul style="list-style-type: none"> • Trao đổi với Giám đốc đơn vị để xác định những sự kiện đã xảy ra sau ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính nhưng có khả năng ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, như: <ul style="list-style-type: none"> - Những số liệu tạm tính hoặc chưa được xác nhận; - Những cam kết, khoản vay hay bảo lãnh mới được ký kết; - Bán hay dự kiến bán tài sản; - Những cổ phiếu hay trái phiếu mới phát hành; - Thoả thuận sáp nhập hay giải thể đã được ký kết hay dự kiến; - Những tài sản bị trưng dụng hay bị phá huỷ do hoả hoạn hay lụt bão,... - Những rủi ro hay sự kiện có thể xảy ra; - Những điều chỉnh kế toán bất thường đã thực hiện hay dự định thực hiện; - Những sự kiện đã xảy ra hoặc có khả năng xảy ra làm cho các chính sách kế toán đã được sử dụng để lập báo cáo tài chính không còn phù hợp. Ví dụ: Phát sinh sự kiện nợ phải thu khó đòi làm cho giả thiết về tính liên tục hoạt động kinh doanh không còn hiệu lực. <p>12. Trường hợp một đơn vị cấp dưới (chi nhánh trong công ty, công ty trong tổng công ty) được công ty kiểm toán độc lập khác thực hiện kiểm toán thì kiểm toán viên kiểm toán đơn vị cấp trên phải xem xét các thủ tục mà kiểm toán viên của công ty kiểm toán kia đã áp dụng liên quan đến những sự kiện xảy ra sau ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính và xem có cần phải thông báo cho công ty kiểm toán kia về ngày dự kiến ký báo cáo kiểm toán của mình không.</p> <p>13. Khi nhận thấy các sự kiện xảy ra sau ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính thì kiểm toán viên phải xác định xem các sự kiện này có được tính toán đúng đắn và trình bày thích hợp trong báo cáo tài chính đã được kiểm toán hay không.</p> <p>Các sự kiện được phát hiện sau ngày ký báo cáo kiểm toán nhưng trước ngày bố báo cáo tài chính</p> <p>14. Kiểm toán viên không bắt buộc phải áp dụng các thủ tục hoặc phải xem xét những vấn đề có liên quan đến báo cáo tài chính sau ngày ký báo cáo kiểm toán. Tuy nhiên, Giám đốc của đơn vị được kiểm toán có trách nhiệm thông báo cho kiểm toán viên hoặc công ty kiểm toán biết về các sự kiện đã xảy ra trong khoảng thời gian từ ngày ký báo cáo kiểm toán đến ngày công bố báo cáo tài chính có thể ảnh hưởng đến báo cáo tài chính đã được kiểm toán.</p> <p>15. Trường hợp kiểm toán viên biết được có sự kiện có khả năng ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính phát sinh sau ngày ký báo cáo kiểm toán nhưng trước ngày công bố báo cáo tài chính, thì kiểm toán viên phải cân nhắc xem có nên sửa lại báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán hay không và phải thảo luận vấn đề này với Giám đốc của đơn vị được kiểm toán để có những biện pháp phù hợp trong từng trường hợp cụ thể.</p> <p>16. Trường hợp Kiểm toán viên yêu cầu và Giám đốc đơn vị được kiểm toán chấp nhận sửa đổi báo cáo tài chính thì kiểm toán viên sẽ thực hiện những thủ tục cần thiết, phù hợp với tình hình thực tế và sẽ cung cấp cho đơn vị được kiểm toán một báo cáo kiểm toán mới dựa trên báo cáo tài chính đã được sửa đổi. Báo cáo kiểm toán mới này phải được ký cùng ngày, tháng hoặc ngay sau ngày, tháng ký báo cáo tài chính đã sửa đổi. Trường hợp này kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán quy định ở đoạn 10, 11 cho đến ngày ký báo cáo kiểm</p>
--	---

	<p>toán đã sửa đổi.</p> <p>17. Trường hợp Kiểm toán viên yêu cầu nhưng Giám đốc đơn vị được kiểm toán không chấp nhận sửa đổi báo cáo tài chính, và báo cáo kiểm toán chưa được gửi đến đơn vị được kiểm toán thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán sẽ lập lại báo cáo kiểm toán với ý kiến chấp nhận từng phần hoặc ý kiến không chấp nhận.</p> <p>18. Trường hợp báo cáo kiểm toán đã được gửi đến đơn vị được kiểm toán mới phát hiện có sự kiện ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, thì kiểm toán viên phải yêu cầu người đứng đầu đơn vị được kiểm toán không công bố báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán cho bên thứ ba. Nếu đơn vị vẫn quyết định công bố các báo cáo này, thì kiểm toán viên phải áp dụng những biện pháp thích hợp để ngăn chặn các bên thứ ba sử dụng báo cáo kiểm toán của mình. Các biện pháp ngăn chặn được thực hiện tùy thuộc vào quyền hạn và nghĩa vụ pháp lý của kiểm toán viên cũng như những khuyến nghị của luật sư của kiểm toán viên.</p>
<p>Các sự kiện được phát hiện sau ngày công bố báo cáo tài chính</p>	<p>19. Sau ngày công bố báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên không bắt buộc phải xem xét, kiểm tra bất cứ số liệu hay sự kiện nào có liên quan đến báo cáo tài chính đã được kiểm toán.</p> <p>20. Sau ngày công bố báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán nếu kiểm toán viên nhận thấy vẫn còn sự kiện xảy ra đến ngày ký báo cáo kiểm toán cần phải sửa đổi báo cáo kiểm toán, thì kiểm toán viên phải cân nhắc xem có nên sửa lại báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán hay không; phải thảo luận vấn đề này với Giám đốc đơn vị được kiểm toán và có những biện pháp thích hợp tùy theo từng trường hợp cụ thể.</p> <p>21. Trường hợp Giám đốc đơn vị được kiểm toán chấp nhận sửa đổi báo cáo tài chính thì kiểm toán viên phải thực hiện những thủ tục cần thiết, phù hợp và phải kiểm tra các biện pháp mà đơn vị được kiểm toán áp dụng nhằm bảo đảm vấn đề này đã được thông báo đến các bên nhận báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán đã công bố, đồng thời kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải công bố một báo cáo kiểm toán mới căn cứ trên báo cáo tài chính đã sửa đổi.</p> <p>22. Trong báo cáo kiểm toán mới phải có đoạn giải thích nguyên nhân phải sửa đổi báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán đã được công bố. Báo cáo kiểm toán mới này được ký cùng ngày, tháng hoặc ngay sau ngày, tháng ký báo cáo tài chính đã sửa đổi. Trường hợp này kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán quy định ở đoạn 10, 11 cho đến ngày ký báo cáo kiểm toán đã sửa đổi.</p> <p>23. Trường hợp Giám đốc đơn vị được kiểm toán không thông báo vấn đề nêu ở đoạn 21 đến các bên đã nhận được báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán đã công bố trước đó và cũng không sửa đổi báo cáo tài chính theo yêu cầu của kiểm toán viên thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thông báo cho Giám đốc đơn vị được kiểm toán biết về những biện pháp mà kiểm toán viên sẽ áp dụng để ngăn chặn việc các bên thứ ba sử dụng báo cáo kiểm toán. Các biện pháp ngăn chặn được thực hiện tùy thuộc vào quyền hạn và nghĩa vụ pháp lý của kiểm toán viên cũng như khuyến nghị của luật sư của kiểm toán viên.</p> <p>24. Trường hợp báo cáo tài chính của năm tài chính tiếp theo đang được công ty kiểm toán tiếp tục kiểm toán và sắp được công bố thì có thể không cần phải sửa đổi báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán cho năm tài chính trước với điều kiện là phải trình bày rõ trong phần thuyết minh báo cáo tài chính của năm</p>

	tài chính tiếp theo vấn đề nêu ở đoạn 21.
Trường hợp đơn vị được kiểm toán phát hành chứng khoán	25. Trường hợp đơn vị được kiểm toán phát hành chứng khoán trên thị trường thì kiểm toán viên phải xem xét đến các quy định pháp lý liên quan đến việc phát hành chứng khoán. Ví dụ: Kiểm toán viên có thể phải thực hiện những thủ tục kiểm toán bổ sung khác cho đến thời điểm đơn vị được kiểm toán niêm yết thông tin về phát hành chứng khoán. Những thủ tục này thường gồm các biện pháp được quy định trong các đoạn 10, 11 đến thời điểm niêm yết thông tin và xem xét tài liệu về các thông tin niêm yết để đảm bảo các thông tin niêm yết nhất quán với các thông tin tài chính mà kiểm toán viên đã xác nhận./.

CHUẨN MỰC SỐ 600

SỬ DỤNG TƯ LIỆU CỦA KIỂM TOÁN VIÊN KHÁC

QUY ĐỊNH CHUNG

	<p>01.Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc, thủ tục cơ bản trong việc sử dụng tư liệu kiểm toán của kiểm toán viên khác về các thông tin tài chính của một hoặc nhiều đơn vị khi kiểm toán báo cáo tài chính của một đơn vị, trong đó bao gồm cả thông tin tài chính của đơn vị cấp dưới và đơn vị kinh tế khác.</p>
	<p>02.Khi kiểm toán viên chính sử dụng tư liệu kiểm toán của một kiểm toán viên khác, cần phải xác định mức độ ảnh hưởng của những tư liệu đó đối với công việc kiểm toán của mình.</p>
	<p>03.Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính của một đơn vị, trong đó có gộp thông tin tài chính của một hoặc nhiều đơn vị cấp dưới và đơn vị kinh tế khác. Chuẩn mực này không áp dụng cho các trường hợp trong đó hai hoặc nhiều kiểm toán viên được bổ nhiệm đồng kiểm toán cho một đơn vị, và cũng không đề cập đến mối quan hệ giữa kiểm toán viên năm nay với kiểm toán viên năm trước.</p> <p>Trường hợp kiểm toán viên chính kết luận báo cáo tài chính của đơn vị cấp dưới và đơn vị kinh tế khác ảnh hưởng là không trọng yếu thì không áp dụng chuẩn mực này, trừ khi ảnh hưởng của nhiều đơn vị không trọng yếu lại là trọng yếu thì cần xem xét có hay không áp dụng chuẩn mực này.</p> <p>Đơn vị được kiểm toán (khách hàng), các đơn vị, cá nhân liên quan đến việc kiểm toán viên chính sử dụng tư liệu của kiểm toán viên khác phải có những hiểu biết cần thiết về các nguyên tắc, thủ tục cơ bản trong chuẩn mực này để phối hợp công việc với công ty kiểm toán và kiểm toán viên chính trong quá trình kiểm toán.</p>
<p>ật ngữ</p>	<p><i>04.Kiểm toán viên chính:</i> Là kiểm toán viên chịu trách nhiệm kiểm toán báo cáo tài chính và ký báo cáo kiểm toán của một đơn vị, trong đó có gộp thông tin tài chính của một hoặc nhiều đơn vị cấp dưới và đơn vị kinh tế khác do kiểm toán viên khác thực hiện kiểm toán.</p> <p><i>05.Kiểm toán viên khác:</i> Là kiểm toán viên chịu trách nhiệm kiểm toán báo cáo tài chính và ký báo cáo kiểm toán của đơn vị cấp dưới hoặc đơn vị kinh tế khác được gộp trong báo cáo tài chính của đơn vị cấp trên. Kiểm toán viên khác là kiểm toán viên thuộc công ty kiểm toán khác hoặc là kiểm toán viên thuộc chi nhánh hoặc văn phòng của công ty kiểm toán.</p> <p><i>06.Đơn vị cấp dưới:</i> Là đơn vị, bộ phận, chi nhánh, công ty con, công ty thành viên của đơn vị cấp trên mà các thông tin tài chính trong báo cáo tài chính của các đơn vị này được hợp nhất trong báo cáo tài chính của đơn vị cấp trên do kiểm toán viên chính thực hiện kiểm toán.</p> <p><i>07.Đơn vị kinh tế khác:</i> Là các đơn vị, công ty liên doanh, liên kết,... có quan hệ kinh tế mà các thông tin tài chính của đơn vị này có bao gồm trong báo cáo tài chính của đơn vị do kiểm toán viên chính thực hiện kiểm toán.</p>

Nội dung chuẩn mực

<p>là kiểm toán viên chính</p>	<p>08.Để chấp nhận hợp đồng kiểm toán với trách nhiệm là kiểm toán viên chính, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét các vấn đề sau:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mức độ trọng yếu của phân báo cáo tài chính được kiểm toán viên chính kiểm toán; • Mức độ hiểu biết của kiểm toán viên chính về tình hình hoạt động kinh doanh tại các đơn vị cấp dưới và các đơn vị kinh tế khác được kiểm toán viên khác kiểm toán; • Rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính của các đơn vị cấp dưới và các đơn vị kinh tế khác được kiểm toán viên khác kiểm toán; • Khả năng thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung theo quy định trong chuẩn mực này, liên quan đến thông tin tài chính của đơn vị cấp dưới và đơn vị kinh tế khác do kiểm toán viên khác thực hiện, có sự tham gia của kiểm toán viên chính trong công việc kiểm toán.
<p>kiểm toán do kiểm toán viên chính thực hiện</p>	<p>09.Khi lập kế hoạch kiểm toán trong đó có dự kiến sử dụng tư liệu của kiểm toán viên khác, kiểm toán viên chính phải xem xét năng lực chuyên môn của công ty kiểm toán và kiểm toán viên khác dựa trên bối cảnh công việc thực tế.</p> <p>Để xem xét năng lực chuyên môn của công ty kiểm toán và kiểm toán viên khác, kiểm toán viên chính phải căn cứ vào các nguồn thông tin sau: tổ chức kiểm toán nơi kiểm toán viên khác đăng ký hành nghề; những cộng sự của kiểm toán viên khác; khách hàng hoặc những người có quan hệ công việc với kiểm toán viên khác; hoặc qua các cuộc trao đổi trực tiếp với kiểm toán viên khác.</p> <p>10.Kiểm toán viên chính cần phải thực hiện các thủ tục cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp chứng minh rằng các công việc do kiểm toán viên khác thực hiện là phù hợp với công việc kiểm toán và mục đích của kiểm toán viên chính trong từng cuộc kiểm toán cụ thể.</p> <p>11.Kiểm toán viên chính cần thông báo cho kiểm toán viên khác về:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Yêu cầu về tính độc lập liên quan đến đơn vị cấp trên, các đơn vị cấp dưới, đơn vị kinh tế khác và thu thập bản giải trình về việc tuân thủ các yêu cầu đó; • Việc sử dụng tư liệu và báo cáo kiểm toán của kiểm toán viên khác và sự phối hợp giữa hai bên ngay từ khi lập kế hoạch kiểm toán; • Những vấn đề cần đặc biệt quan tâm; những thủ tục xác định các nghiệp vụ giao dịch nội bộ cần được nêu ra trong bản thuyết minh; lịch trình thực hiện kiểm toán; <p>Những yêu cầu về kế toán, kiểm toán, lập báo cáo và thu thập bản giải trình việc tuân thủ các yêu cầu trên.</p> <p>12.Kiểm toán viên chính có thể thảo luận với kiểm toán viên khác về các thủ tục kiểm toán đã được kiểm toán viên khác thực hiện hoặc</p>

	<p>xem xét hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên khác. Việc thực hiện các thủ tục kiểm toán này phụ thuộc vào từng tình huống của cuộc kiểm toán và sự đánh giá của kiểm toán viên chính về năng lực chuyên môn của kiểm toán viên khác.</p> <p>13.Khi kiểm toán viên chính có đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp chứng minh các thủ tục kiểm toán đã được kiểm toán viên khác thực hiện là thỏa đáng, bảo đảm chất lượng cuộc kiểm toán thì không cần thiết phải thực hiện các thủ tục nêu ở đoạn 12.</p> <p>14.Kiểm toán viên chính phải xem xét đến những phát hiện quan trọng của kiểm toán viên khác.</p> <p>15.Kiểm toán viên chính có thể thảo luận với kiểm toán viên khác, với Giám đốc của đơn vị cấp dưới và đơn vị kinh tế khác về các phát hiện quan trọng hoặc các vấn đề khác có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính của đơn vị đó. Trường hợp cần thiết, kiểm toán viên chính có thể thực hiện các thủ tục kiểm tra bổ sung trên tài liệu hoặc báo cáo tài chính của đơn vị cấp dưới. Tùy theo từng tình huống, các thủ tục kiểm tra này có thể do kiểm toán viên chính hoặc kiểm toán viên khác thực hiện.</p> <p>16.Kiểm toán viên chính cần lưu vào hồ sơ kiểm toán của mình các tài liệu liên quan đến báo cáo tài chính của đơn vị cấp dưới và đơn vị kinh tế khác đã được kiểm toán viên khác kiểm toán; các tài liệu về việc thực hiện thủ tục kiểm toán và các kết luận thu được từ các thủ tục kiểm toán; tên của kiểm toán viên khác và các kết luận dù không trọng yếu của kiểm toán viên khác.</p>
--	---

<p>giữa các kiểm toán viên</p>	<p>17. Kiểm toán viên khác phải phối hợp với kiểm toán viên chính trong trường hợp kiểm toán viên chính sử dụng tư liệu kiểm toán của mình. Ví dụ: Kiểm toán viên khác phải thông báo cho kiểm toán viên chính những phần việc mình không thực hiện được theo yêu cầu hoặc bất cứ vấn đề nào có ảnh hưởng đáng kể đến công việc của kiểm toán viên khác mà kiểm toán viên chính quan tâm. Ngược lại, kiểm toán viên chính cần thông báo cho kiểm toán viên khác về những vấn đề có thể ảnh hưởng quan trọng đến báo cáo tài chính của đơn vị cấp dưới hoặc đơn vị kinh tế khác do kiểm toán viên khác kiểm toán mà kiểm toán viên chính phát hiện được.</p> <p>pp giữa các kiểm toán viên cần có sự thoả thuận của các cấp quản lý cuộc kiểm toán.</p>
<p>à lập báo cáo kiểm toán</p>	<p>kiểm toán viên chính kết luận là tư liệu của kiểm toán viên khác không sử dụng được và kiểm toán viên chính không thể tiến hành thêm các thủ tục kiểm toán sung đối với báo cáo tài chính của đơn vị cấp dưới và đơn vị kinh tế khác được kiểm toán viên khác kiểm toán, nếu xét thấy có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính được kiểm toán thì kiểm toán viên chính cần phải đưa ý kiến chấp nhận từng phần hoặc ý kiến từ chối đưa ra ý kiến vì bị giới hạn phạm vi kiểm toán.</p> <p>kiểm toán viên chính dựa vào ý kiến của kiểm toán viên khác thì báo cáo kiểm toán của kiểm toán viên chính phải nói rõ điều này và nêu rõ giới hạn của báo cáo tài chính được kiểm toán bởi kiểm toán viên khác.</p> <p>trường hợp kiểm toán viên khác đưa ra hoặc dự kiến đưa ra báo cáo kiểm toán sửa đổi, thì kiểm toán viên chính cần phải xem xét bản chất và mức độ ảnh hưởng của những sửa đổi đối với báo cáo tài chính do kiểm toán viên chính kiểm toán và từ đó có thể phải sửa đổi báo cáo kiểm toán của mình.</p>
<p>trách nhiệm của kiểm toán viên chính</p>	<p>kiểm toán viên chính phải tuân thủ các nguyên tắc, thủ tục quy định trong chuẩn mực này khi kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị cấp trên, trong đó bao gồm cả thông tin tài chính của đơn vị cấp dưới và đơn vị kinh tế khác và phải chịu trách nhiệm về những rủi ro kiểm toán Báo cáo tài chính./.</p>

HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỰC
ĐẠO ĐỨC NGHỀ NGHIỆP KẾ TOÁN, KIỂM TOÁN
*(Ban hành và công bố theo Quyết định số 87/2005/QĐ-BTC
ngày 01/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUY ĐỊNH CHUNG

01. **Mục đích của Chuẩn mực này** là quy định các nguyên tắc, nội dung và hướng dẫn áp dụng các tiêu chuẩn đạo đức nghề nghiệp của người hành nghề kế toán, kiểm toán viên hành nghề và người làm kế toán, kiểm toán trong các doanh nghiệp và tổ chức nhằm đảm bảo đạt được những tiêu chuẩn cao nhất về trình độ chuyên môn, về mức độ hoạt động và đáp ứng được sự quan tâm ngày càng cao của công chúng. Chuẩn mực này đặt ra bốn yêu cầu cơ bản sau:
- Sự tin nhiệm: Nâng cao sự tin nhiệm của xã hội đối với hệ thống thông tin của kế toán và kiểm toán;
 - Tính chuyên nghiệp: Tạo lập sự công nhận của chủ doanh nghiệp, tổ chức, khách hàng và các bên liên quan về tính chuyên nghiệp của người làm kế toán và người làm kiểm toán, đặc biệt là người hành nghề kế toán và kiểm toán viên hành nghề;
 - Chất lượng dịch vụ: Đảm bảo chất lượng dịch vụ kế toán, kiểm toán đạt được các chuẩn mực cao nhất;
 - Sự tin cậy: Tạo ra sự tin cậy của người sử dụng dịch vụ kế toán, kiểm toán về khả năng chi phối của chuẩn mực đạo đức đối với việc cung cấp các dịch vụ đó.
02. **Nội dung của Chuẩn mực này** quy định mục đích, các nguyên tắc đạo đức cơ bản; tiêu chuẩn đạo đức áp dụng chung cho tất cả những người làm kế toán và người làm kiểm toán; tiêu chuẩn đạo đức áp dụng riêng cho kiểm toán viên hành nghề, nhóm kiểm toán và công ty kiểm toán; tiêu chuẩn đạo đức áp dụng cho người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán làm việc trong các doanh nghiệp, tổ chức.
03. **Chuẩn mực này áp dụng cho tất cả người làm kế toán và người làm kiểm toán**, gồm:
- Người làm kế toán, làm kế toán trưởng, làm kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp và các đơn vị kế toán nhà nước;
 - Những người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm kế toán, làm kế toán trưởng, kiểm toán nội bộ, chủ doanh nghiệp hoặc công việc khác trong các doanh nghiệp, tổ chức;
 - Người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang đăng ký hành nghề trong các doanh nghiệp dịch vụ kế toán, kiểm toán;
 - Doanh nghiệp kế toán, kiểm toán phải thực hiện các quy định của Chuẩn mực này trong suốt quá trình hoạt động.
- Người làm kế toán và người làm kiểm toán trong các lĩnh vực khác cũng phải áp dụng các quy định của Chuẩn mực này trong quá trình hoạt động nghề nghiệp. Phạm vi áp dụng Chuẩn mực này cho từng đối tượng được quy định cụ thể trong phần "Nội dung Chuẩn mực".
04. Đơn vị được cung cấp dịch vụ kế toán, kiểm toán, các doanh nghiệp và tổ chức sử dụng người làm kế toán, người làm kiểm toán, các tổ chức và cá nhân có liên quan đến công tác kế toán và kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán này để lựa chọn và sử dụng người làm kế toán, làm kiểm toán hoặc cung cấp dịch vụ kế toán, kiểm toán và để có cơ sở sử dụng thông tin kế toán, kiểm toán và phối hợp trong hoạt động nghề nghiệp kế toán, kiểm toán.

Các thuật ngữ trong Chuẩn mực này được hiểu như sau:

05. **Báo cáo tài chính:** Là các báo cáo được lập theo chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán hiện hành phản ánh các thông tin kinh tế, tài chính chủ yếu của đơn vị kế toán. Báo cáo tài chính gồm: Bảng cân đối kế toán, báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, báo cáo lưu chuyển tiền tệ và bản thuyết minh báo cáo tài chính.
06. **Các bên liên quan:** Các bên được coi là liên quan nếu một bên có khả năng kiểm soát hoặc có ảnh hưởng đáng kể đối với bên kia trong việc ra quyết định tài chính và hoạt động.
- Các bên có liên quan là bên có một trong các mối quan hệ sau với khách hàng:

- a) Có sự kiểm soát trực tiếp hoặc gián tiếp đối với khách hàng với điều kiện khách hàng có tính trọng yếu đối với bên đó;
 - b) Có lợi ích tài chính trực tiếp trong khách hàng với điều kiện là bên đó có ảnh hưởng đáng kể đến khách hàng và lợi ích trong khách hàng là trọng yếu đối với bên đó;
 - c) Bên mà khách hàng có sự kiểm soát trực tiếp hoặc gián tiếp;
 - d) Bên mà khách hàng hoặc một tổ chức liên quan đến khách hàng theo mục (c) nói trên có lợi ích tài chính trực tiếp tạo ra ảnh hưởng đáng kể đối với tổ chức này và lợi ích tài chính đó là trọng yếu đối với khách hàng và tổ chức liên quan đến khách hàng theo mục (c).
07. **Công khai:** Là công bố thông tin cho công chúng về người hành nghề kế toán và kiểm toán viên hành nghề, nhưng không nhằm mục đích quảng cáo cho người đó.
08. **Công ty kiểm toán:** Là một tổ chức có thể gồm:
- a) Một doanh nghiệp cung cấp dịch vụ kiểm toán độc lập theo quy định của pháp luật (như công ty kiểm toán A, công ty kiểm toán B có tư cách pháp nhân độc lập); và
 - b) Một tổ chức kiểm soát các đơn vị nêu ở điểm (a) (như Tổng công ty, công ty mẹ); hoặc/ và
 - c) Một tổ chức chịu sự kiểm soát của các đơn vị nêu ở điểm (a) (như chi nhánh công ty, văn phòng đại diện).
- **Doanh nghiệp kế toán, kiểm toán:** Là một doanh nghiệp, công ty chuyên cung cấp dịch vụ kế toán, kiểm toán và các dịch vụ chuyên nghiệp khác cho công chúng.
09. **Chi nhánh:** Là đơn vị riêng biệt cấp dưới công ty, được tổ chức theo vị trí địa lý hay lĩnh vực cung cấp dịch vụ.
10. **Dịch vụ kế toán, kiểm toán:** Là các dịch vụ đòi hỏi chuyên môn kế toán, kiểm toán hoặc các kỹ năng có liên quan, do một người hành nghề kế toán hoặc kiểm toán viên hành nghề thực hiện, gồm dịch vụ kế toán, kiểm toán, thuế, tư vấn quản lý và các dịch vụ tư vấn khác.
11. **Đơn vị niêm yết:** Là đơn vị có chứng khoán được niêm yết chính thức trên sàn giao dịch chứng khoán, hoặc được mua, bán theo quy định của sàn giao dịch hoặc các tổ chức tương đương như: công ty cổ phần, tổ chức kinh doanh chứng khoán, công ty quản lý quỹ đầu tư chứng khoán và công ty đăng ký giao dịch chứng khoán.
12. **Đáng kể (Trọng yếu):** Là thuật ngữ dùng để thể hiện tầm quan trọng của một thông tin, một số liệu mà nếu thiếu hoặc không có thông tin đó sẽ ảnh hưởng đến quyết định của người có liên quan. Thông tin đáng kể thể hiện về số lượng hoặc bản chất của thông tin.
13. **Giám đốc (Thành viên Ban Giám đốc):** Là những người có trách nhiệm về quản trị công ty (kể cả các chức danh khác có trách nhiệm quản trị công ty).
- **Giám đốc phụ trách hợp đồng đảm bảo (Hợp đồng kiểm toán):** Là người chịu trách nhiệm chính trong hai người chịu trách nhiệm ký Báo cáo kiểm toán báo cáo tài chính hoặc báo cáo tài chính hợp nhất của khách hàng kiểm toán, và cũng có thể chịu trách nhiệm ký Báo cáo kiểm toán báo cáo tài chính các cấu phần của báo cáo tài chính hợp nhất nếu yêu cầu phát hành một Báo cáo kiểm toán độc lập.
14. **Hợp đồng kiểm toán (Hợp đồng đảm bảo):** Là sự thỏa thuận bằng văn bản giữa doanh nghiệp kiểm toán với khách hàng về các điều khoản và điều kiện thực hiện kiểm toán, trong đó xác định mục tiêu, phạm vi kiểm toán, quyền và trách nhiệm của mỗi bên, hình thức báo cáo kiểm toán, thời gian thực hiện, các điều khoản về phí, về xử lý khi tranh chấp hợp đồng. Hợp đồng kiểm toán là hợp đồng cung cấp dịch vụ kiểm toán. Dịch vụ kiểm toán là dịch vụ cung cấp một mức độ đảm bảo cao về việc các báo cáo tài chính không còn chứa đựng các sai sót trọng yếu hoặc nếu còn sai sót trọng yếu thì đã được phát hiện. Hợp đồng kiểm toán là một loại hợp đồng đảm bảo.
15. **Hợp đồng đảm bảo (Dịch vụ đảm bảo):** Là hợp đồng dịch vụ, theo đó kiểm toán viên hành nghề đưa ra ý kiến kết luận nhằm nâng cao mức độ tin cậy của người sử dụng thông tin. Hợp đồng đảm bảo được thực hiện để cung cấp:
- a) Sự đảm bảo ở mức độ cao các vấn đề phù hợp với các tiêu chuẩn được đặt ra từ trước xét trên các khía cạnh trọng yếu; hoặc

b) Sự đảm bảo ở mức độ vừa phải các vấn đề hợp lý trong các trường hợp cụ thể.

Hợp đồng đảm bảo bao gồm hợp đồng tuân thủ các Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, được xây dựng trên cơ sở các chuẩn mực quốc tế chung về hoạt động đảm bảo, do Bộ Tài chính ban hành, hoặc tuân thủ các chuẩn mực cụ thể về hợp đồng đảm bảo do Bộ Tài chính ban hành, ví dụ cuộc kiểm toán báo cáo tài chính hoặc soát xét báo cáo tài chính theo các Chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam.

16. **Kế toán viên (Người làm kế toán):** Là những người của doanh nghiệp hoặc tổ chức (có hoặc không có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán) chịu trách nhiệm thực hiện công việc kế toán của đơn vị đó. Người làm kế toán bao gồm cả người hành nghề kế toán.
17. **Kế toán viên chuyên nghiệp:** Là những người có Chứng chỉ hành nghề kế toán của Việt Nam hay của nước ngoài nhưng làm việc trong các doanh nghiệp và tổ chức.
18. **Người hành nghề kế toán:** Là những người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán có đăng ký kinh doanh dịch vụ kế toán, hành nghề cá nhân hoặc hành nghề trong các doanh nghiệp kế toán, kiểm toán.
19. **Khách hàng kiểm toán:** Là các doanh nghiệp, đơn vị và tổ chức được doanh nghiệp kiểm toán cung cấp dịch vụ kiểm toán theo yêu cầu. Khách hàng kiểm toán còn bao gồm cả các bên có liên quan, nhất là khi khách hàng kiểm toán là công ty niêm yết.
20. **Khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo (dịch vụ kiểm toán):** Là các doanh nghiệp và tổ chức được doanh nghiệp kiểm toán cung cấp dịch vụ đảm bảo (dịch vụ kiểm toán) theo yêu cầu.
21. **Kiểm toán viên:** Là những người có Chứng chỉ kiểm toán viên nhưng chưa đăng ký hành nghề kiểm toán hoặc đã đăng ký hành nghề kiểm toán nhưng chưa được công ty kiểm toán giao trách nhiệm ký báo cáo kiểm toán (là người có đủ tiêu chuẩn và điều kiện theo quy định của pháp luật cho người hành nghề kiểm toán nhưng chưa được công ty kiểm toán giao trách nhiệm ký báo cáo kiểm toán).
 - **Kiểm toán viên hành nghề:** Là những người có Chứng chỉ kiểm toán viên đã đăng ký hành nghề tại một doanh nghiệp kiểm toán được thành lập và hoạt động theo pháp luật Việt Nam và được công ty kiểm toán giao trách nhiệm ký báo cáo kiểm toán.
22. **Kiểm toán viên tiền nhiệm:** Là kiểm toán viên hành nghề đã thực hiện hợp đồng kiểm toán hoặc đã thực hiện công việc kế toán, thuế, tư vấn cho khách hàng kỳ trước hoặc các kỳ trước.
 - **Kiểm toán viên hiện thời:** Là kiểm toán viên hành nghề hiện đang thực hiện một hợp đồng kiểm toán hoặc đang thực hiện công việc kế toán, thuế, tư vấn hoặc dịch vụ chuyên nghiệp cho một khách hàng.
 - **Kiểm toán viên được mời:** Là kiểm toán viên hành nghề (Kiểm toán viên hiện thời hoặc kiểm toán viên tiền nhiệm) được khách hàng mời thực hiện các dịch vụ liên quan đến kiểm toán, kế toán, thuế, tư vấn hoặc các dịch vụ tương tự, hoặc người được yêu cầu cung cấp dịch vụ tư vấn nhằm mục đích đáp ứng yêu cầu của khách hàng.
 - **Trợ lý kiểm toán viên:** Là những người cùng tham gia nhóm kiểm toán nhưng chưa có Chứng chỉ kiểm toán viên.
23. **Người làm kiểm toán:** Là những người gồm: Kiểm toán viên hành nghề, kiểm toán viên và trợ lý kiểm toán.
24. **Nhóm kiểm toán (Nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo):** Là nhóm bao gồm:
 - a) Kiểm toán viên hành nghề, các kiểm toán viên và trợ lý kiểm toán tham gia hợp đồng kiểm toán (hợp đồng đảm bảo);
 - b) Tất cả các nhân viên khác trong công ty kiểm toán có ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả của báo cáo kiểm toán, gồm:
 - Người đề xuất phí kiểm toán hoặc giám sát trực tiếp, quản lý hoặc thực hiện các hoạt động giám sát khác đối với Giám đốc phụ trách hợp đồng đảm bảo trong quá trình thực hiện hợp đồng đảm bảo. Đối với hợp đồng kiểm toán, những người này còn gồm tất cả các nhân viên cấp cao, từ Giám đốc phụ trách cuộc kiểm toán cho tới những người điều hành của công ty kiểm toán;

- Những người tham gia tư vấn về các vấn đề, nghiệp vụ hoặc sự kiện có tính chất kỹ thuật hoặc liên quan đến các chuyên ngành cụ thể của hợp đồng đảm bảo; và
 - Những người phụ trách kiểm soát chuyên môn các hợp đồng đảm bảo, kể cả người soát xét quy trình kiểm soát chất lượng dịch vụ.
- c) Đối với khách hàng kiểm toán, nhóm kiểm toán bao gồm tất cả những người trong mạng lưới của công ty có ảnh hưởng trực tiếp đến ý kiến kiểm toán.
- **Nhóm cung cấp dịch vụ:** Là toàn bộ những người trực tiếp và gián tiếp tham gia thực hiện một dịch vụ, kể cả các chuyên gia do công ty kiểm toán thuê để thực hiện dịch vụ đó.
25. **Lợi ích tài chính:** Là các khoản đầu tư về vốn hoặc các chứng khoán, giấy nợ, khoản nợ hoặc các công cụ nợ khác của đơn vị, bao gồm các quyền và nghĩa vụ để mua các khoản lợi ích tài chính đó cũng như các công cụ phát sinh liên quan trực tiếp đến những lợi ích này.
26. **Lợi ích tài chính trực tiếp:** Là lợi ích tài chính:
- a) Thu được do sở hữu trực tiếp hoặc do có quyền kiểm soát của một cá nhân hay tổ chức; hoặc
 - b) Thu được từ các hình thức sở hữu thông qua việc đầu tư vào quỹ đầu tư tài chính, đầu tư bất động sản, ủy thác hoặc các hình thức trung gian khác mà cá nhân hoặc tổ chức đó có quyền kiểm soát.
27. **Lợi ích tài chính gián tiếp:** Là lợi ích tài chính thu được từ các hình thức sở hữu thông qua việc đầu tư vào quỹ đầu tư tài chính, đầu tư bất động sản, ủy thác hoặc các hình thức trung gian khác mà cá nhân hoặc tổ chức đó không có quyền kiểm soát.
28. **Mạng lưới công ty:** Là các tổ chức chịu sự kiểm soát, quyền sở hữu hoặc quản lý chung của một công ty hoặc bất cứ tổ chức nào mà bên thứ ba dễ dàng kết luận được đó là một phần của công ty trong phạm vi quốc gia hoặc quốc tế, như công ty mẹ, công ty, chi nhánh, văn phòng đại diện.
29. **Quan hệ gia đình ruột thịt:** Là những người trong mối quan hệ: Bố, mẹ, vợ, chồng, con, anh, chị, em ruột.
- **Quan hệ gia đình trực tiếp:** Là vợ, chồng và những người trong mối quan hệ bố, mẹ, con, anh, chị, em ruột và những người khác chịu sự phụ thuộc về kinh tế.
30. **Quảng cáo:** Là hoạt động cung cấp thông tin, hình ảnh tới công chúng về doanh nghiệp và các dịch vụ kế toán, kiểm toán, về kiểm toán viên, người hành nghề kế toán trong thực hành kế toán, kiểm toán và các dịch vụ khác nhằm mục đích lôi kéo khách hàng, đẩy mạnh hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp kế toán, kiểm toán.
31. **Sự lôi kéo khách hàng:** Là việc một kiểm toán viên hành nghề hoặc người hành nghề kế toán tiếp cận với khách hàng tiềm năng (khách hàng hiện thời của doanh nghiệp kiểm toán khác, doanh nghiệp chưa bao giờ kiểm toán hoặc mới thành lập) nhằm mục đích để được cung cấp các dịch vụ kế toán, kiểm toán cho khách hàng đó.
- **Soát xét quy trình kiểm soát chất lượng dịch vụ:** Là quy trình được thiết kế nhằm đánh giá một cách khách quan về các đánh giá quan trọng mà nhóm cung cấp dịch vụ đã thực hiện và các kết quả mà họ đưa ra trong quá trình lập báo cáo kiểm toán trước khi phát hành chính thức.
32. **Tiền của khách hàng:** Là bất cứ khoản tiền nào - gồm tiền mặt và các giấy tờ có giá trị, ví dụ trái phiếu, cổ phiếu, tín phiếu và các giấy tờ có giá khác có thể chuyển thành tiền (như trái phiếu có ghi tên) thuộc quyền sở hữu của khách hàng.
33. **Tính độc lập:** Tính độc lập bao gồm:
- a) Độc lập về tư tưởng - Là trạng thái suy nghĩ cho phép đưa ra ý kiến mà không chịu ảnh hưởng của những tác động trái với những đánh giá chuyên nghiệp, cho phép một cá nhân hành động một cách chính trực, khách quan và có sự thận trọng nghề nghiệp, và
 - b) Độc lập về hình thức - Là không có các quan hệ thực tế và hoàn cảnh có ảnh hưởng đáng kể làm cho bên thứ ba hiểu là không độc lập, hoặc hiểu là tính chính trực, khách quan và thận trọng nghề nghiệp của nhân viên công ty hay thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo không được duy trì.

34. **Tính khách quan:** Là sự kết hợp giữa tính công bằng, trung thực, tôn trọng sự thật và không có các xung đột về lợi ích.
35. **Nguyên tắc cơ bản của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán, gồm:**
- Độc lập (áp dụng chủ yếu cho kiểm toán viên hành nghề và người hành nghề kế toán);**
 - Chính trực;**
 - Khách quan;**
 - Năng lực chuyên môn và tính thận trọng;**
 - Tính bảo mật;**
 - Tư cách nghề nghiệp;**
 - Tuân thủ chuẩn mực chuyên môn.**
36. **Độc lập:** Độc lập là nguyên tắc hành nghề cơ bản của kiểm toán viên hành nghề và người hành nghề kế toán.
- Trong quá trình kiểm toán hoặc cung cấp dịch vụ kế toán, kiểm toán viên hành nghề và người hành nghề kế toán phải thực sự không bị chi phối hoặc tác động bởi bất kỳ lợi ích vật chất hoặc tinh thần nào làm ảnh hưởng đến sự trung thực, khách quan và độc lập nghề nghiệp của mình.
- Kiểm toán viên hành nghề và người hành nghề kế toán không được nhận làm kiểm toán hoặc làm kế toán cho các đơn vị mà mình có quan hệ kinh tế hoặc quyền lợi kinh tế như góp vốn, cho vay hoặc vay vốn từ khách hàng, hoặc là cổ đông chi phối của khách hàng, hoặc có ký kết hợp đồng gia công, dịch vụ, đại lý tiêu thụ hàng hóa.
- Kiểm toán viên hành nghề và người hành nghề kế toán không được nhận làm kiểm toán hoặc làm kế toán ở những đơn vị mà bản thân có quan hệ gia đình ruột thịt (như có bố, mẹ, vợ, chồng, con, anh, chị, em ruột) là người trong bộ máy quản lý điều hành (Hội đồng quản trị, Ban Giám đốc, kế toán trưởng, các trưởng, phó phòng và các cấp tương đương) trong đơn vị khách hàng.
- Kiểm toán viên hành nghề không được vừa làm dịch vụ kế toán, như ghi sổ kế toán, lập báo cáo tài chính, kiểm toán nội bộ, định giá tài sản, tư vấn quản lý, tư vấn tài chính, vừa làm dịch vụ kiểm toán cho cùng một khách hàng. Ngược lại, người làm dịch vụ kế toán không được làm kiểm toán cho cùng một khách hàng.
- Trong quá trình kiểm toán hoặc cung cấp dịch vụ kế toán, nếu có sự hạn chế về tính độc lập thì kiểm toán viên hành nghề, người hành nghề kế toán phải tìm mọi cách loại bỏ sự hạn chế này. Nếu không thể loại bỏ được thì phải nêu rõ điều này trong Báo cáo kiểm toán hoặc Báo cáo dịch vụ kế toán.
37. **Chính trực:** Người làm kế toán và người làm kiểm toán phải thẳng thắn, trung thực và có chính kiến rõ ràng.
38. **Khách quan:** Người làm kế toán và người làm kiểm toán phải công bằng, tôn trọng sự thật và không được thành kiến, thiên vị.
39. **Năng lực chuyên môn và tính thận trọng:** Người làm kế toán và người làm kiểm toán phải thực hiện công việc kiểm toán, kế toán với đầy đủ năng lực chuyên môn cần thiết, với sự thận trọng cao nhất và tinh thần làm việc chuyên cần. Kiểm toán viên có nhiệm vụ duy trì, cập nhật và nâng cao kiến thức trong hoạt động thực tiễn, trong môi trường pháp lý và các tiến bộ kỹ thuật để đáp ứng yêu cầu công việc.
40. **Tính bảo mật:** Người làm kế toán và người làm kiểm toán phải bảo mật các thông tin có được trong quá trình kiểm toán; không được tiết lộ bất cứ thông tin nào khi chưa được phép của người có thẩm quyền, trừ khi có nghĩa vụ phải công khai theo yêu cầu của pháp luật hoặc trong phạm vi quyền hạn nghề nghiệp của mình.
41. **Tư cách nghề nghiệp:** Người làm kế toán và người làm kiểm toán phải trau dồi và bảo vệ uy tín nghề nghiệp, không được gây ra những hành vi làm giảm uy tín nghề nghiệp.
42. **Tuân thủ chuẩn mực chuyên môn:** Người làm kế toán và người làm kiểm toán phải thực hiện công việc kế toán, kiểm toán theo những kỹ thuật và chuẩn mực chuyên môn đã quy

định trong chuẩn mực kế toán, chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, quy định của Hội nghề nghiệp và các quy định pháp luật hiện hành.

43. **Mục tiêu và các nguyên tắc cơ bản của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán là đưa ra các quy định nhằm để giải quyết các vấn đề về đạo đức của người làm kế toán và người làm kiểm toán trong các trường hợp cụ thể. Các quy định trong Chuẩn mực này cung cấp các hướng dẫn về mục tiêu và các tiêu chuẩn phổ biến để áp dụng trong hành nghề đối với các trường hợp điển hình cụ thể xảy ra trong nghề nghiệp kế toán, kiểm toán. Chuẩn mực này chỉ quy định và hướng dẫn phương pháp tiếp cận chứ không liệt kê tất cả các trường hợp có thể gây ra nguy cơ không tuân thủ và các biện pháp xử lý cần thực hiện.**

44. **Nội dung Chuẩn mực này gồm 3 phần sau:**

- a) **Phần A: Áp dụng cho tất cả người làm kế toán và người làm kiểm toán;**
- b) **Phần B: Áp dụng cho kiểm toán viên hành nghề, nhóm kiểm toán và công ty kiểm toán;**
- c) **Phần C: Áp dụng cho người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc trong các doanh nghiệp, tổ chức.**

Tuỳ theo hoạt động thực tế, một người có thể vừa phải tuân thủ các quy định tại Phần A vừa phải tuân thủ các quy định ở Phần B hoặc Phần C. Ví dụ: Một người có Chứng chỉ kiểm toán viên, nếu cung cấp dịch vụ kiểm toán thì phải thực hiện quy định tại Phần A và quy định tại Phần B, nếu làm kế toán trong các doanh nghiệp, tổ chức thì phải thực hiện quy định tại Phần A và quy định tại Phần C.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

- PHẦN A -

ÁP DỤNG CHO TẤT CẢ NGƯỜI LÀM KẾ TOÁN VÀ NGƯỜI LÀM KIỂM TOÁN

Cách tiếp cận về mặt nhận thức

45. Môi trường làm việc của những người làm kế toán và người làm kiểm toán có thể tạo ra một số nguy cơ trong việc tuân thủ các nguyên tắc cơ bản của chuẩn mực đạo đức. Không thể xác định được toàn bộ những trường hợp có thể dẫn đến những nguy cơ đó để xác định các biện pháp bảo vệ thích hợp trong từng trường hợp. Do bản chất của từng dịch vụ và công việc có thể khác nhau nên các nguy cơ cũng khác nhau đòi hỏi phải áp dụng các biện pháp bảo vệ khác nhau. Cách tiếp cận về nhận thức, mà theo đó lợi ích của công chúng được đề cao, đòi hỏi người làm kế toán và người làm kiểm toán phải xác định, đánh giá và xử lý các nguy cơ đe dọa sự tuân thủ các nguyên tắc cơ bản chứ không chỉ đơn thuần tuân thủ các quy định một cách máy móc. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp này đưa ra một khuôn khổ nhằm hỗ trợ những người làm kế toán và người làm kiểm toán xác định, đánh giá và xử lý những nguy cơ đe dọa việc tuân thủ các nguyên tắc cơ bản. Nếu các nguy cơ được xác định là đáng kể, thì người làm kế toán và người làm kiểm toán cần áp dụng các biện pháp bảo vệ thích hợp để loại bỏ hay làm giảm nhẹ các nguy cơ này xuống mức có thể chấp nhận được để việc tuân thủ các nguyên tắc cơ bản không bị ảnh hưởng.

- Khi người làm kế toán và người làm kiểm toán biết được hoặc có căn cứ hợp lý để phải biết về các trường hợp hoặc các mối quan hệ có thể làm ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc cơ bản, những người làm kế toán và người làm kiểm toán có nghĩa vụ đánh giá bất cứ nguy cơ nào đối với việc tuân thủ các nguyên tắc cơ bản của chuẩn mực đạo đức.
- Người làm kế toán và người làm kiểm toán cần xem xét đến các yếu tố định tính và định lượng khi đánh giá mức độ của một nguy cơ. Nếu không thể áp dụng các biện pháp bảo vệ thích hợp, người làm kế toán và người làm kiểm toán cần khước từ hoặc dừng không tiếp tục cung cấp dịch vụ chuyên nghiệp có liên quan, khi cần thiết phải từ chối cung cấp dịch vụ cho khách hàng (áp dụng cho kiểm toán viên hành nghề, nhóm kiểm toán và công ty kiểm toán)

hay từ chối làm việc cho tổ chức sử dụng lao động (áp dụng cho người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức).

- Người làm kế toán và người làm kiểm toán có thể vô ý vi phạm quy định của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp này. Tùy thuộc bản chất và mức độ quan trọng của vấn đề, nếu vi phạm một cách vô ý có thể không làm ảnh hưởng tới việc tuân thủ các nguyên tắc cơ bản với điều kiện là khi phát hiện ra vi phạm thì người làm kế toán và người làm kiểm toán phải sửa chữa ngay các vi phạm đó và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết.
46. Các Phần B và C của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp này đưa ra các ví dụ với mục đích minh họa cách thức áp dụng cách tiếp cận về nhận thức. Những ví dụ minh họa này không phải và cũng không được coi là toàn bộ các trường hợp tạo ra những nguy cơ về sự tuân thủ các nguyên tắc cơ bản mà người làm kế toán và người làm kiểm toán có thể gặp phải. Do vậy, việc người làm kế toán và người làm kiểm toán chỉ làm theo những ví dụ đó là không đầy đủ mà phải tham chiếu đến khuôn khổ của chuẩn mực trong từng trường hợp cụ thể.

Các nguy cơ và biện pháp bảo vệ

47. Việc tuân thủ các nguyên tắc cơ bản có thể bị đe dọa trong rất nhiều trường hợp. Các nguy cơ có thể được phân loại như sau:

- a) **Nguy cơ do tư lợi:** Nguy cơ này có thể xảy ra do việc người làm kế toán và người làm kiểm toán hoặc thành viên trong quan hệ gia đình ruột thịt hay quan hệ gia đình trực tiếp của người làm kế toán và người làm kiểm toán có các lợi ích tài chính hay lợi ích khác;
- b) **Nguy cơ tự kiểm tra:** Nguy cơ này có thể xảy ra khi người làm kế toán và người làm kiểm toán phải xem xét lại các đánh giá trước đây do mình chịu trách nhiệm;
- c) **Nguy cơ về sự bào chữa:** Nguy cơ này có thể xảy ra khi người làm kế toán và người làm kiểm toán ủng hộ một quan điểm hay ý kiến tới mức độ mà tính khách quan có thể bị ảnh hưởng;
- d) **Nguy cơ từ sự quen thuộc:** Nguy cơ này có thể xảy ra khi, do các mối quan hệ quen thuộc mà người làm kế toán và người làm kiểm toán trở nên quá đồng tình đối với lợi ích của những người khác; và
- e) **Nguy cơ bị đe dọa:** Nguy cơ này có thể xảy ra khi người làm kế toán và người làm kiểm toán có thể bị ngăn cản không được hành động một cách khách quan do các đe dọa (các đe dọa này có thể là có thực hoặc do cảm nhận thấy).

Phần B và C của Chuẩn mực Đạo đức Nghề nghiệp này đưa ra các ví dụ về các trường hợp các kiểm toán viên hành nghề, nhóm kiểm toán và công ty kiểm toán hay những người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức có thể gặp phải các nguy cơ nói trên.

48. Các biện pháp bảo vệ có thể loại bỏ hay làm giảm nhẹ các nguy cơ xuống mức chấp nhận được bao gồm hai nhóm lớn như sau:

- a) Các biện pháp bảo vệ do pháp luật và chuẩn mực quy định; và
 - b) Các biện pháp bảo vệ do môi trường làm việc tạo ra.
- Các biện pháp bảo vệ do pháp luật và chuẩn mực quy định bao gồm nhưng không giới hạn ở các biện pháp sau:
 - Yêu cầu về học vấn, đào tạo và kinh nghiệm làm nghề kế toán và kiểm toán.
 - Các yêu cầu về cập nhật chuyên môn liên tục.
 - Các quy định về bộ máy quản lý điều hành doanh nghiệp.
 - Các chuẩn mực nghề nghiệp và quy định về thủ tục soát xét.
 - Các quy trình kiểm soát của Hội nghề nghiệp hay của cơ quan quản lý nhà nước và các biện pháp kỷ luật.
 - Kiểm soát từ bên ngoài do một bên thứ ba được ủy quyền hợp pháp đối với các báo cáo, tờ khai, thông báo hay thông tin do người làm kế toán và người làm kiểm toán lập.

- Phần B và C của Chuẩn mực này sẽ quy định về các biện pháp bảo vệ trong môi trường làm việc của các kiểm toán viên hành nghề, nhóm kiểm toán, công ty kiểm toán và những người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức.
- Một số biện pháp bảo vệ có thể nâng cao khả năng phát hiện hay ngăn cản hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp. Những biện pháp bảo vệ đó có thể do Hội nghề nghiệp hướng dẫn hoặc quy định của pháp luật, hoặc quy định của tổ chức sử dụng lao động, bao gồm nhưng không giới hạn ở những biện pháp sau:
 - Các hệ thống khiếu nại hữu hiệu, được quảng bá rộng rãi, được tổ chức sử dụng lao động, Hội nghề nghiệp kế toán hay cơ quan quản lý nhà nước thực hiện. Những hệ thống này tạo điều kiện cho các đồng nghiệp, chủ doanh nghiệp và công chúng chú ý đến các hành vi thiếu tính chuyên nghiệp hay vi phạm đạo đức nghề nghiệp.
 - Quy định rõ ràng trách nhiệm báo cáo các vi phạm về đạo đức nghề nghiệp.
- Bản chất của các biện pháp bảo vệ cần được áp dụng sẽ thay đổi tùy thuộc vào hoàn cảnh. Khi đưa ra các xét đoán chuyên môn, người làm kế toán và người làm kiểm toán cần cân nhắc áp dụng các biện pháp bảo vệ để không bị một bên thứ ba với hiểu biết đầy đủ về tất cả các thông tin liên quan kể cả mức độ quan trọng của nguy cơ và các biện pháp được áp dụng cho là không phù hợp.

Tính chính trực và tính khách quan

49. **Tính chính trực** không đơn thuần chỉ tính trung thực mà còn nhấn mạnh đến sự công bằng và sự tín nhiệm. Nguyên tắc về tính khách quan nói đến nghĩa vụ của tất cả người làm kế toán và người làm kiểm toán phải công bằng, trung thực trong tư tưởng và không có xung đột về lợi ích.
- Người làm kế toán và người làm kiểm toán trong các lĩnh vực khác nhau cần thể hiện tính khách quan của họ trong các hoàn cảnh khác nhau. Kiểm toán viên hành nghề tham gia vào các hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo, dịch vụ kê khai thuế và các dịch vụ tư vấn quản lý khác. Người làm kế toán và người làm kiểm toán khi chuẩn bị báo cáo tài chính, thực hiện kiểm toán nội bộ hoặc tham gia quản lý tài chính trong các doanh nghiệp và đơn vị kế toán. Bất kể dịch vụ hay quyền hạn như thế nào, người làm kế toán và người làm kiểm toán cũng cần phải bảo vệ tính chính trực khi làm việc hoặc cung cấp các dịch vụ chuyên nghiệp và giữ tính khách quan trong những đánh giá của họ.
50. Khi lựa chọn và áp dụng các tiêu chuẩn về đạo đức có liên quan đến **tính khách quan**, cần có sự quan tâm đáng kể đối với các nhân tố sau:
- a) Người làm kế toán và người làm kiểm toán, trong các trường hợp phải chịu áp lực mạnh, có thể dẫn đến việc vi phạm tính khách quan.
 - b) Do không thể định nghĩa và quy định được tất cả các trường hợp phải chịu áp lực nên phải quy định các tiêu chuẩn để xác định các mối quan hệ có khả năng dẫn đến việc vi phạm tính khách quan của người làm kế toán và người làm kiểm toán.
 - c) Cần tránh các mối quan hệ dẫn đến sự thành kiến, thiên vị hoặc bị ảnh hưởng của những người khác có thể dẫn đến vi phạm tính khách quan.
 - d) Người làm kế toán và người làm kiểm toán có nghĩa vụ đảm bảo tôn trọng tính khách quan đối với các quan hệ cá nhân liên quan đến dịch vụ chuyên nghiệp.
 - e) Người làm kế toán và người làm kiểm toán không nên nhận quà hoặc tặng quà, dự chiêu đãi hoặc mời chiêu đãi đến mức có thể làm ảnh hưởng đáng kể tới các đánh giá nghề nghiệp hoặc tới những người họ cùng làm việc. Quà tặng hoặc chiêu đãi là quan hệ tình cảm cần thiết nhưng người làm kế toán và người làm kiểm toán nên tránh các trường hợp có thể ảnh hưởng đến tính chính trực, khách quan hoặc dẫn đến tai tiếng nghề nghiệp.
- Người làm kế toán và người làm kiểm toán không nên có liên quan đến các báo cáo, tờ khai, các trao đổi hay các thông tin khác nếu họ tin rằng những thông tin này:
 - Có các nhận định sai lệch hoặc gây hiểu nhầm một cách trọng yếu;

- Có các thông tin hay số liệu được cung cấp một cách cầu thả; hay
- Bỏ sót hay che đậy thông tin được yêu cầu cung cấp trong trường hợp sự bỏ sót hay che đậy như vậy làm lệch lạc thông tin.
- Người làm kiểm toán không bị coi là đã vi phạm điều trên nếu người làm kiểm toán này đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần do các vấn đề đã đề cập trong điều đó.

Xung đột về đạo đức

51. **Trong nền kinh tế thị trường, càng ngày càng có nhiều tình huống có thể dẫn đến các xung đột về lợi ích trong nghề nghiệp kế toán, kiểm toán.** Những xung đột này có thể nảy sinh từ nhiều con đường khác nhau, từ những tình huống khó xử, không quan trọng cho đến những trường hợp gian lận và vi phạm pháp luật đặc biệt nghiêm trọng. Khó liệt kê hết danh sách các trường hợp có nguy cơ xảy ra xung đột lợi ích. Người làm kế toán và người làm kiểm toán cần phải thường xuyên tỉnh táo, có sự hoài nghi nghề nghiệp và cảnh báo về các nhân tố có thể nảy sinh xung đột về lợi ích. Sự khác nhau về ý kiến trung thực giữa một người làm kế toán và người làm kiểm toán với một bên khác không chỉ là vấn đề đạo đức. Tuy nhiên, thực tế và hoàn cảnh của từng trường hợp cần được các bên liên quan xem xét cụ thể.
52. Các nhân tố cụ thể có thể xảy ra khi trách nhiệm của người làm kế toán và người làm kiểm toán bị xung đột về đạo đức:
 - a) Áp lực từ cơ quan quản lý, đơn vị cấp trên, giám đốc, người lãnh đạo công ty kiểm toán; hoặc khi có các quan hệ gia đình hay cá nhân. Các mối quan hệ hay lợi ích có thể có ảnh hưởng trái ngược, làm vi phạm hay đe dọa đến tính chính trực của người làm kế toán và người làm kiểm toán thì cần được loại bỏ hoặc hạn chế.
 - b) Người làm kế toán và người làm kiểm toán có thể bị yêu cầu hành động trái với các chuẩn mực nghề nghiệp và chuyên môn.
 - c) Có thể có vấn đề về lòng trung thành giữa một bên là cấp trên và một bên là yêu cầu của chuẩn mực nghề nghiệp mà người làm kế toán và người làm kiểm toán cần tuân thủ.
 - d) Xung đột có thể nảy sinh khi thông tin không trung thực được công bố có thể ảnh hưởng đến lợi ích của chủ doanh nghiệp hoặc khách hàng, người làm kế toán và người làm kiểm toán.
53. Khi áp dụng chuẩn mực đạo đức, người làm kế toán và người làm kiểm toán có thể gặp khó khăn trong việc xác định hành vi vi phạm đạo đức hoặc giải quyết các xung đột về lợi ích. Khi đối mặt với các vấn đề về đạo đức, người làm kế toán và người làm kiểm toán cần phải làm theo các chính sách của doanh nghiệp nơi họ làm việc để tìm kiếm cách giải quyết xung đột. Nếu những chính sách này không giải quyết được các xung đột về đạo đức thì cần phải xem xét các vấn đề sau:
 - a) Xem xét lại vấn đề xung đột với cấp trên trực tiếp. Nếu không thể giải quyết được thì phải báo cáo với cấp quản lý cao hơn sau khi đã báo cáo với cấp trên trực tiếp về quyết định này. Nếu cấp trên cũng có liên quan đến vấn đề xung đột thì phải báo cáo lên cấp quản lý cao hơn nữa. Cấp trên trực tiếp có thể là trưởng phòng, cấp trên cao hơn là giám đốc chi nhánh, cao hơn nữa là giám đốc công ty hoặc Đại hội cổ đông.
 - b) Trao đổi với chuyên gia (Hội nghề nghiệp, cơ quan nhà nước hoặc chuyên gia tư vấn pháp luật).
 - c) Nếu xung đột về đạo đức vẫn còn và là trọng yếu sau khi đã báo cáo tất cả các cấp soát xét nội bộ, người làm kế toán và người làm kiểm toán chỉ còn cách cuối cùng để không vi phạm đạo đức nghề nghiệp là phải từ chối làm việc đó hoặc từ chức và nói rõ lý do.
- Nếu các xung đột về đạo đức là trọng yếu thì tùy theo yêu cầu của pháp luật và các quy định, người làm kế toán và người làm kiểm toán phải thông báo trong thời gian sớm nhất hành vi đó cho cơ quan chức năng có liên quan sau khi trao đổi với Hội nghề nghiệp, chuyên gia hoặc chuyên gia tư vấn pháp luật.

Chuyên gia tư vấn phải là người có năng lực và phải đảm bảo tính bảo mật cho người làm kế toán và người làm kiểm toán khi trao đổi về các xung đột về đạo đức.

- Người làm kế toán và người làm kiểm toán khi ở vị trí lãnh đạo công ty kiểm toán thì cần nỗ lực thực thi các chính sách của doanh nghiệp để giải quyết được các xung đột về đạo đức.
- Trường hợp có xung đột trong nội bộ một tổ chức hoặc với một tổ chức khác, người làm kế toán và người làm kiểm toán cần tham khảo ý kiến của những người chịu trách nhiệm về bộ máy quản lý điều hành của tổ chức đó như Ban giám đốc hay bộ phận kiểm toán nội bộ.
- Vì quyền lợi của mình, người làm kế toán và người làm kiểm toán nên ghi lại bằng văn bản bản chất của xung đột và nội dung của bất cứ cuộc trao đổi nào đã được thực hiện hay bất cứ quyết định nào đã ban hành liên quan đến vấn đề đó.

Năng lực chuyên môn và tính thận trọng

54. **Người làm kế toán và người làm kiểm toán không được thể hiện là có những khả năng và kinh nghiệm mà bản thân không có.**
55. Nguyên tắc về năng lực chuyên môn và tính thận trọng yêu cầu người làm kế toán và người làm kiểm toán có các nghĩa vụ sau:
 - a) Duy trì kiến thức và nghiệp vụ chuyên môn đạt yêu cầu quy định đảm bảo cung cấp dịch vụ chuyên môn tốt nhất cho khách hàng hay chủ doanh nghiệp;
 - b) Hành động đúng mực, phù hợp với các chuẩn mực về kỹ thuật và nghề nghiệp khi cung cấp dịch vụ chuyên nghiệp.

Một dịch vụ chuyên nghiệp tốt yêu cầu người làm kế toán và kiểm toán có các xét đoán đúng đắn khi áp dụng kiến thức và kỹ năng chuyên môn để thực hiện dịch vụ đó.

Năng lực chuyên môn có thể chia thành hai giai đoạn:

- a) **Đạt được trình độ chuyên môn:** Là đạt được bằng cấp xác nhận trình độ được đào tạo như: trung cấp, cao đẳng, đại học, thạc sỹ, tiến sỹ hoặc Chứng chỉ kiểm toán viên, Chứng chỉ hành nghề kế toán... Trình độ chuyên môn có thể còn yêu cầu về kinh nghiệm làm việc (thời gian thực tế làm nghề).
 - b) **Giữ vững được trình độ chuyên môn:**
 - (i) Giữ vững được trình độ chuyên môn là yêu cầu sự liên tục cập nhật những thay đổi trong nghề nghiệp kế toán, kiểm toán, kể cả những công bố quốc gia và quốc tế về kế toán, kiểm toán, các quy định phù hợp và các yêu cầu khác của luật pháp.
 - (ii) Người làm kế toán và người làm kiểm toán cần phải tham gia, ít nhất là chương trình cập nhật kiến thức hàng năm theo luật định để đảm bảo kiểm soát chất lượng trong hoạt động cung cấp dịch vụ chuyên nghiệp, nhất quán với các quy định của quốc gia và quốc tế phù hợp.
- Việc duy trì năng lực chuyên môn yêu cầu quá trình nhận thức liên tục và hiểu rõ các phát triển về kỹ thuật chuyên môn và các phát triển trong kinh doanh. Sự phát triển chuyên môn liên tục giúp xây dựng và duy trì các năng lực để người làm kế toán và người làm kiểm toán thực hiện công việc một cách hành thạo trong các môi trường chuyên nghiệp.
 - Tinh thần làm việc thận trọng bao hàm cả trách nhiệm phải hành động theo đúng các yêu cầu của dịch vụ một cách cẩn thận, kỹ lưỡng và kịp thời.
 - Người làm kế toán và người làm kiểm toán cần thực hiện các biện pháp để bảo đảm rằng những người làm việc về mặt chuyên môn dưới quyền của mình phải được đào tạo và giám sát thích hợp.

Tính bảo mật

56. **Người làm kế toán và người làm kiểm toán có nghĩa vụ tôn trọng nguyên tắc bảo mật các thông tin về khách hàng hoặc của chủ doanh nghiệp thu được trong quá trình tiến hành các hoạt động chuyên nghiệp và phải tôn trọng nguyên tắc bảo mật ngay cả trong**

các mối quan hệ gia đình và xã hội. Trách nhiệm bảo mật phải được thực hiện kể cả sau khi chấm dứt mối quan hệ giữa người làm kế toán và người làm kiểm toán với khách hàng hoặc chủ doanh nghiệp, tổ chức.

57. Người làm kế toán và người làm kiểm toán cần phải thực hiện nguyên tắc bảo mật trừ khi thông tin cần được cung cấp cho cơ quan chức năng có liên quan hoặc trách nhiệm nghề nghiệp hoặc luật pháp yêu cầu phải báo cáo.
- Người làm kế toán và người làm kiểm toán có nghĩa vụ đảm bảo các nhân viên dưới quyền và những người được mời tư vấn cũng tôn trọng nguyên tắc bảo mật.
58. Người làm kế toán và người làm kiểm toán cần duy trì tính bảo mật ngay cả trong các mối quan hệ xã hội. Cần cảnh giác với khả năng vô tình tiết lộ thông tin, nhất là trong các trường hợp có sự cộng tác lâu dài với công ty liên kết, với người thân hay thành viên trong quan hệ gia đình trực tiếp.
59. **Tính bảo mật** không chỉ biểu hiện ở việc không được tiết lộ thông tin. Nguyên tắc bảo mật cũng yêu cầu người thu được thông tin trong quá trình làm kế toán, kiểm toán không được sử dụng các thông tin này để thu lợi cá nhân hoặc thu lợi cho bên thứ ba.
60. Người làm kế toán và người làm kiểm toán không được công bố thông tin bảo mật về khách hàng, doanh nghiệp, tổ chức hiện tại và khách hàng, doanh nghiệp hoặc tổ chức tiềm năng, kể cả thông tin khác, nếu không được sự đồng ý của khách hàng, chủ doanh nghiệp hoặc tổ chức. Điều này không áp dụng cho việc công bố thông tin để hoàn thành trách nhiệm cam kết trong hợp đồng dịch vụ theo quy định của các chuẩn mực nghề nghiệp.
61. Công chúng và những người trong ngành kế toán, kiểm toán cần hiểu biết về bản chất và phạm vi của trách nhiệm bảo mật trong các chuẩn mực nghề nghiệp và các trường hợp cấm tiết lộ thông tin thu được trong quá trình cung cấp dịch vụ chuyên nghiệp.
62. **Nguyên tắc bảo mật** được quy định trong các văn bản pháp luật. Chuẩn mực đạo đức hướng dẫn chi tiết về tính bảo mật sẽ phụ thuộc vào văn bản pháp luật của Nhà nước và quy định của tổ chức nghề nghiệp trong từng thời kỳ.
63. Ví dụ về những nội dung cần hiểu biết khi xác định thông tin bảo mật có thể được công bố hay không:
- Khi được phép công bố. Khi khách hàng hoặc chủ doanh nghiệp cho phép công bố thông tin thì cần xem xét lợi ích của tất cả các bên, bao gồm cả bên thứ ba có thể bị ảnh hưởng.
 - Khi pháp luật yêu cầu công bố, như:
 - Cung cấp tài liệu hoặc bằng chứng trong quá trình tiến hành kiện tụng; và
 - Cung cấp tài liệu hoặc bằng chứng trong quá trình điều tra, thanh tra vi phạm pháp luật.
 - Khi quyền lợi và trách nhiệm nghề nghiệp yêu cầu công bố thông tin:
 - Để tuân thủ các chuẩn mực kỹ thuật và tiêu chuẩn đạo đức, như khi đưa ra ý kiến về sự trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính, trong đó có ý kiến ngoại trừ, ý kiến không chấp nhận vì có sự hạn chế và sự yếu kém của doanh nghiệp.
 - Để bảo vệ lợi ích nghề nghiệp của người làm kế toán và người làm kiểm toán trong các vụ kiện tụng.
 - Để tuân thủ việc kiểm soát chất lượng (hoặc kiểm tra định kỳ) của tổ chức cấp trên, cơ quan nhà nước hay hội nghề nghiệp.
 - Để đáp ứng yêu cầu điều tra của cơ quan pháp luật.
64. Khi người làm kế toán và người làm kiểm toán xác định là thông tin bảo mật có thể được công bố thì cần chú ý:
- Có phải tất cả thông tin sẽ công bố đều rõ ràng hoặc đã được chứng minh hay không; Khi có tình huống liên quan đến thực tế hoặc ý kiến chưa được chứng minh thì phải sử dụng khả năng xét đoán nghề nghiệp để xác định mức độ và hình thức công bố phù hợp;

- b) Nên trao đổi thông tin với những bên có trách nhiệm đối với vấn đề sẽ công bố;
- c) Xét đoán xem liệu người làm kế toán và người làm kiểm toán có phải chịu trách nhiệm pháp lý đối với việc trao đổi thông tin và những thông tin sẽ công bố không.

Trong tất cả những trường hợp kể trên, người làm kế toán và người làm kiểm toán nên xem xét sự cần thiết phải xin ý kiến của Hội nghề nghiệp, chuyên gia hoặc chuyên gia tư vấn pháp luật.

Tư vấn thuế hoặc kê khai thuế

- 65. Người làm kế toán và người làm kiểm toán khi cung cấp dịch vụ tư vấn thuế có quyền đề xuất giải pháp áp dụng các luật thuế có lợi nhất cho khách hàng, hoặc chủ doanh nghiệp, miễn là dịch vụ được cung cấp với trình độ chuyên môn cao, tuân thủ pháp luật về thuế và không vi phạm tính chính trực và tính khách quan.
- 66. Người làm kế toán và người làm kiểm toán không nên đưa ra đảm bảo cho khách hàng hoặc chủ doanh nghiệp là việc tư vấn thuế không có những hạn chế thực tế. Ngược lại nên đảm bảo để khách hàng hoặc chủ doanh nghiệp nhận thức được những giới hạn liên quan đến dịch vụ tư vấn thuế để họ không hiểu nhầm rằng ý kiến tư vấn là một sự xác nhận về thuế thực tế.
- 67. Người làm kế toán và người làm kiểm toán thực hiện dịch vụ kê khai thuế nên chỉ rõ cho khách hàng hoặc chủ doanh nghiệp để họ nhận thức được rằng việc kê khai thuế đúng đắn là trách nhiệm của khách hàng hoặc chủ doanh nghiệp. Kiểm toán viên và người hành nghề kế toán chuyên nghiệp phải đảm bảo việc kê khai thuế được thực hiện đúng trên cơ sở các thông tin nhận được.
- 68. Ý kiến tư vấn về thuế hay ý kiến về các sự kiện trọng yếu tư vấn cho khách hàng hoặc chủ doanh nghiệp cần được ghi chép lại, dưới dạng thư hoặc bản ghi nhớ để lưu hồ sơ.
- 69. Người làm kế toán và người làm kiểm toán không nên tham gia vào dịch vụ kê khai thuế hay trao đổi thông tin nào, nếu có cơ sở để tin rằng:
 - a) Việc đó có chứa đựng thông tin sai hoặc gian lận;
 - b) Có thông tin được cung cấp thiếu thận trọng hoặc không có kiến thức thực sự để xác định thông tin đó là đúng hay sai; hoặc
 - c) Bị cung cấp thiếu thông tin; thông tin không rõ ràng hoặc những thông tin này có thể làm cho cán bộ thuế hiểu nhầm.
- 70. Người làm kế toán và người làm kiểm toán có thể phải chuẩn bị bản kê khai thuế liên quan đến việc sử dụng số liệu dự phòng hoặc ước tính kế toán. Khi sử dụng số liệu dự phòng và các ước tính kế toán nên trình bày với phương châm tránh xảy ra sự mất chính xác lớn hơn thực tế hoặc có lợi cho khách hàng hoặc doanh nghiệp. Người tính toán phải thấy thỏa mãn rằng những số liệu dự phòng hoặc ước tính đều là thỏa đáng.
- 71. Khi chuẩn bị bản kê khai thuế, người làm kế toán và người làm kiểm toán có thể tin tưởng vào các thông tin do khách hàng hoặc chủ doanh nghiệp cung cấp miễn là thấy thỏa đáng. Mặc dù không yêu cầu việc kiểm tra hay xem xét lại các tài liệu hoặc các bằng chứng khác để hỗ trợ cho các thông tin, người làm kế toán và người làm kiểm toán nên khuyến khích việc cung cấp thông tin đó một cách phù hợp.

Ngoài ra, người làm kế toán và người làm kiểm toán cần phải:

 - a) Trao đổi với khách hàng hoặc chủ doanh nghiệp thông tin về những năm trước;
 - b) Yêu cầu có sự giải trình thỏa đáng khi xét thấy thông tin trình bày có vẻ sai hoặc không đầy đủ; và
 - c) Tích cực nghiên cứu, tham khảo văn bản pháp luật và hồ sơ về hoạt động của doanh nghiệp.
- 72. Khi người làm kế toán và người làm kiểm toán biết được các sai sót hoặc bỏ sót trọng yếu trong việc kê khai thuế hoặc hoàn thuế của năm trước, có thể liên quan hoặc không liên quan đến mình thì phải:

- a) Kịp thời trình bày với khách hàng hoặc chủ doanh nghiệp về sai sót hoặc lỗi bỏ sót và đưa ra lời khuyên về việc cần thông báo với cơ quan thuế liên quan. Thông thường, người làm kế toán và người làm kiểm toán không bắt buộc phải thông báo với cơ quan thuế, trừ khi mình có liên quan và được khách hàng đồng ý.
- b) Nếu khách hàng hoặc chủ doanh nghiệp không tự sửa chữa các sai sót, người làm kế toán và người làm kiểm toán phải:
 - (i) Thông báo cho khách hàng hoặc chủ doanh nghiệp biết rằng không thể tiếp tục cung cấp dịch vụ tư vấn thuế hoặc lập bảng kê khai thuế cho họ; và
 - (ii) Xem xét xem có nên tiếp tục cung cấp cho khách hàng hoặc chủ doanh nghiệp các dịch vụ khác có liên quan với trách nhiệm nghề nghiệp không.
- c) Nếu người làm kế toán và người làm kiểm toán cho rằng có thể tiếp tục mối quan hệ nghề nghiệp với khách hàng hoặc chủ doanh nghiệp thì cần phải thực hiện tất cả các thủ tục hợp lý để đảm bảo các sai sót không bị lặp lại ở lần tư vấn hoặc kê khai thuế tiếp theo.
- d) Đối với trường hợp pháp luật yêu cầu người làm kế toán và người làm kiểm toán phải thông báo cho cơ quan thuế thì phải thông báo với khách hàng hoặc chủ doanh nghiệp rõ tình hình trước khi thông báo cho cơ quan thuế và không nên thông báo thêm các thông tin mà khách hàng hoặc chủ doanh nghiệp chưa biết.

Áp dụng chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp cho các hoạt động chuyên nghiệp xuyên quốc gia

- 73. Khi áp dụng các tiêu chuẩn đạo đức nghề nghiệp trong các hoạt động chuyên nghiệp xuyên quốc gia, có thể nảy sinh một số vấn đề. Đối với người làm kế toán và người làm kiểm toán là thành viên của tổ chức nghề nghiệp quốc tế đồng thời cũng là thành viên của tổ chức nghề nghiệp tại Việt Nam (hoặc có Chứng chỉ kiểm toán viên, Chứng chỉ hành nghề kế toán của Việt Nam) thì khi cung cấp dịch vụ chuyên nghiệp tại Việt Nam phải tuân thủ chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp của Việt Nam.
- 74. Một kế toán viên chuyên nghiệp người nước ngoài được công nhận ở một nước khác nhưng chưa có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán của Việt Nam có thể cư trú hoặc chỉ đến Việt Nam một thời gian tạm thời để thực hiện dịch vụ. Trường hợp kết quả dịch vụ được sử dụng ở Việt Nam thì người kế toán viên chuyên nghiệp này cần phải tuân thủ các chuẩn mực kỹ thuật phù hợp và các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp của Việt Nam khi cung cấp các dịch vụ chuyên nghiệp. Tuy nhiên, xét trên mọi khía cạnh, người kế toán viên chuyên nghiệp này cần phải thực hiện các hướng dẫn về đạo đức trong đoạn 75 dưới đây.
- 75. Khi người làm kế toán và người làm kiểm toán của Việt Nam cung cấp dịch vụ tại nước ngoài hoặc kế toán viên chuyên nghiệp nước ngoài cung cấp dịch vụ tại Việt Nam và có những quy định khác biệt về tiêu chuẩn đạo đức giữa hai nước thì cần thực hiện các hướng dẫn sau:
 - a) Khi tiêu chuẩn đạo đức của Việt Nam không chặt chẽ bằng chuẩn mực đạo đức của Liên đoàn Kế toán quốc tế (IFAC) thì phải áp dụng theo chuẩn mực đạo đức của IFAC.
 - b) Khi tiêu chuẩn đạo đức của Việt Nam chặt chẽ hơn chuẩn mực đạo đức của IFAC thì phải áp dụng theo chuẩn mực đạo đức của Việt Nam.
 - c) Khi tiêu chuẩn đạo đức của quốc gia mà người làm kế toán và người làm kiểm toán của Việt Nam cung cấp dịch vụ chuyên nghiệp chặt chẽ hơn cả tiêu chuẩn đạo đức của Việt Nam và của chuẩn mực đạo đức của IFAC thì phải thực hiện theo chuẩn mực đạo đức của quốc gia đó.

Quảng cáo

- 76. Trong hoạt động tiếp thị và quảng bá về doanh nghiệp và công việc của mình, người làm kế toán và người làm kiểm toán không được:
 - a) Sử dụng các phương tiện có thể làm ảnh hưởng tới hình ảnh và danh tiếng nghề nghiệp;
 - b) Phóng đại về những công việc họ có thể làm hoặc dịch vụ họ có thể cung cấp, các bằng cấp hay kinh nghiệm của họ; và

- c) Nói xấu hoặc đưa thông tin sai về công việc của doanh nghiệp và của người làm kế toán, người làm kiểm toán khác.

- PHẦN B -

**ÁP DỤNG CHO KIỂM TOÁN VIÊN HÀNH NGHỀ, NHÓM KIỂM TOÁN
VÀ CÔNG TY KIỂM TOÁN**

TÍNH ĐỘC LẬP

77. **Độc lập là nguyên tắc hành nghề cơ bản của kiểm toán viên. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán yêu cầu mọi kiểm toán viên hành nghề và thành viên nhóm kiểm toán cung cấp dịch vụ kiểm toán (dịch vụ đảm bảo), công ty kiểm toán phải độc lập với các khách hàng sử dụng dịch vụ kiểm toán.**
78. Dịch vụ kiểm toán nhằm mục đích nâng cao độ tin cậy của các thông tin đã được kiểm toán bằng cách đánh giá xem các thông tin đó có tuân thủ các tiêu chuẩn phù hợp xét trên các khía cạnh trọng yếu không. Chuẩn mực kiểm toán số 210 "Hợp đồng kiểm toán" đã quy định rõ mục tiêu và nội dung dịch vụ, trách nhiệm của mỗi bên và các nội dung khác của hợp đồng nhằm cung cấp một mức độ đảm bảo vừa phải hoặc cao. Bộ Tài chính cũng ban hành các chuẩn mực cụ thể đối với các dịch vụ kiểm toán cụ thể, như các chuẩn mực kiểm toán báo cáo tài chính (đảm bảo ở mức độ cao), Chuẩn mực kiểm toán số 910 "Công tác soát xét báo cáo tài chính" (đảm bảo ở mức độ vừa phải).
- Các đoạn từ 79 đến 82 dưới đây hướng dẫn bản chất của dịch vụ kiểm toán (dịch vụ đảm bảo). Để hiểu đầy đủ mục tiêu và nội dung của dịch vụ kiểm toán phải xem xét quy định của Chuẩn mực số 210 và từng chuẩn mực kiểm toán cụ thể.
79. Một hợp đồng có phải là hợp đồng kiểm toán báo cáo tài chính (hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo) hay không còn phụ thuộc vào việc nó có những yếu tố sau đây không:
- Mối quan hệ ba bên có liên quan tới:
 - Kiểm toán viên hành nghề;
 - Đối tượng chịu trách nhiệm lập báo cáo tài chính; và
 - Đối tượng sử dụng thông tin của báo cáo tài chính đã được kiểm toán;
 - Loại dịch vụ kiểm toán (theo quy định tại đoạn 81);
 - Luật định và chuẩn mực phù hợp;
 - Quá trình thực hiện hợp đồng; và
 - Kết luận: Ý kiến xác nhận của kiểm toán viên trong báo cáo kiểm toán.
- Đối tượng chịu trách nhiệm lập báo cáo tài chính và đối tượng sử dụng thông tin của báo cáo tài chính đã được kiểm toán thông thường là các tổ chức riêng biệt nhưng cũng có thể là một. Ví dụ, một doanh nghiệp cần sự đảm bảo về thông tin của một bộ phận của chính doanh nghiệp đó. Mối quan hệ giữa đối tượng chịu trách nhiệm lập báo cáo tài chính và đối tượng sử dụng thông tin báo cáo tài chính đã được kiểm toán cần được xem xét trong bối cảnh từng hợp đồng cụ thể.
80. Trong dịch vụ đảm bảo, kiểm toán viên, người cung cấp dịch vụ độc lập đưa ra ý kiến kết luận nhằm nâng cao mức độ tin cậy của người sử dụng thông tin. Dịch vụ đảm bảo có thể cung cấp mức độ đảm bảo cao hoặc vừa phải, hoặc có thể:
- Liên quan đến các thông tin tài chính hoặc phi tài chính;
 - Báo cáo trực tiếp hoặc chứng thực;
 - Báo cáo nội bộ hoặc báo cáo ra bên ngoài; và
 - Cung cấp cho khu vực tư nhân hoặc khu vực công.
81. Dịch vụ kiểm toán có thể gồm:
- Kiểm toán báo cáo tài chính (Ví dụ, kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán báo cáo tài chính vì mục đích thuế, soát xét báo cáo tài chính);

- b) Kiểm toán hoạt động (Ví dụ, kiểm toán, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ, kiểm toán dự án); hoặc
- c) Kiểm toán tuân thủ (Ví dụ, kiểm toán, đánh giá sự tuân thủ pháp luật về thuế, các vấn đề về nhân sự).

Kiểm toán báo cáo tài chính là loại dịch vụ đảm bảo đưa ra sự đảm bảo cao. Kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ cũng là dịch vụ đảm bảo đưa ra sự đảm bảo cao hoặc vừa phải tùy theo từng trường hợp.

- 82. Không phải tất cả các hợp đồng do kiểm toán viên hành nghề thực hiện đều là hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo. Các hợp đồng do người hành nghề kế toán thực hiện không phải là hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo. Các dịch vụ không phải là dịch vụ kiểm toán (không là dịch vụ đảm bảo) là các dịch vụ:
 - a) Kiểm tra thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thỏa thuận trước;
 - b) Tổng hợp thông tin tài chính và các thông tin khác;
 - c) Lập bản kê khai thuế hoặc tư vấn thuế không đưa ra kết luận chắc chắn;
 - d) Tư vấn quản lý; và
 - e) Các dịch vụ tư vấn khác.
- 83. **Các đoạn từ đoạn 77 đến đoạn 124** của Chuẩn mực này (**dưới đây gọi chung là phần này**) quy định và hướng dẫn việc xác định, đánh giá và biện pháp bảo vệ đối với những nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập. Các quy định này giúp các thành viên của công ty và nhóm cung cấp dịch vụ bảo đảm sử dụng để xác định các nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập, đánh giá tầm quan trọng của các nguy cơ, và nếu các nguy cơ này là quan trọng thì họ phải xác định và áp dụng các biện pháp bảo vệ để loại bỏ hoặc làm giảm nguy cơ tới mức có thể chấp nhận được. Cần sử dụng các đánh giá để xác định những biện pháp bảo vệ nào cần áp dụng. Một số biện pháp có thể loại bỏ nguy cơ; một số biện pháp có thể làm giảm nguy cơ tới mức có thể chấp nhận được. Phần này yêu cầu các thành viên của công ty kiểm toán và nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo xem xét và áp dụng các quy định này trong từng trường hợp cụ thể. Các ví dụ đưa ra dưới đây chỉ nhằm minh họa cho việc áp dụng các quy định trong phần này. Các ví dụ này không nhằm liệt kê đầy đủ các trường hợp có thể dẫn đến nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập. Do đó, thành viên của công ty kiểm toán và nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo không nên chỉ tuân theo các ví dụ được trình bày mà nên áp dụng phù hợp các quy định trong phần này trong từng trường hợp cụ thể.

Cách tiếp cận về mặt nhận thức đối với tính độc lập

- 84. Tính độc lập bao gồm:
 - a) **Độc lập về tư tưởng** - Là trạng thái suy nghĩ cho phép đưa ra ý kiến mà không chịu ảnh hưởng của những tác động trái với những đánh giá chuyên nghiệp, cho phép một cá nhân hành động một cách chính trực, khách quan và có sự thận trọng nghề nghiệp, và
 - b) **Độc lập về hình thức** - Là không có các quan hệ thực tế và hoàn cảnh có ảnh hưởng đáng kể làm cho bên thứ ba hiểu là không độc lập, hoặc hiểu là tính chính trực, khách quan và thận trọng nghề nghiệp của nhân viên công ty hay thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo không được duy trì.
- 85. **Tính độc lập không đòi hỏi người đưa ra ý kiến đánh giá nghề nghiệp phải hoàn toàn độc lập về các quan hệ kinh tế, tài chính và các mối quan hệ khác vì các thành viên trong xã hội đều có mối quan hệ với nhau. Các mối quan hệ về kinh tế, tài chính và các quan hệ khác cần được đánh giá thỏa đáng xem có ảnh hưởng đến tính độc lập hay không. Khi thông tin nhận được xét thấy có ảnh hưởng đến tính độc lập thì các mối quan hệ đó không chấp nhận được.**
- 86. Một hoặc nhiều trường hợp cụ thể có thể phù hợp hoặc không phù hợp với tính độc lập nên không thể quy định từng trường hợp cụ thể có thể tạo ra nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập và quy định cụ thể các thủ tục phù hợp cần thực hiện làm giảm ảnh hưởng đến tính độc lập. Ngoài ra, bản chất của hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo rất đa dạng, nên nguy cơ làm ảnh

hường đến tính độc lập cũng rất đa dạng, và cần áp dụng các biện pháp bảo vệ khác nhau. Chuẩn mực đạo đức yêu cầu các doanh nghiệp kiểm toán và kiểm toán viên cung cấp dịch vụ đảm bảo phải xác định, đánh giá và chỉ ra các nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập chứ không quy định cụ thể từng trường hợp ảnh hưởng đến tính độc lập để thỏa mãn nhu cầu của công chúng.

87. Phần này quy định và hướng dẫn cách tiếp cận, đánh giá, xem xét các nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập, các biện pháp bảo vệ được chấp nhận và sự quan tâm của công chúng. Dựa trên các quy định của Chuẩn mực đạo đức, các công ty kiểm toán và nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo có nghĩa vụ xác định và đánh giá các trường hợp cụ thể, các mối quan hệ có thể dẫn đến nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập và có những hành động phù hợp để loại bỏ hoặc làm giảm các nguy cơ này xuống mức có thể chấp nhận được bằng cách áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết. Bên cạnh việc xác định và đánh giá các mối quan hệ giữa công ty kiểm toán, nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo và khách hàng kiểm toán, cần quan tâm tới việc xác định các mối quan hệ giữa các cá nhân không thuộc doanh nghiệp cung cấp dịch vụ đảm bảo và khách hàng kiểm toán có thể dẫn đến nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập.
88. Phần này của Chuẩn mực đạo đức quy định các nguyên tắc và phương pháp mà kiểm toán viên, nhóm kiểm toán và công ty kiểm toán cung cấp dịch vụ đảm bảo cần sử dụng để xác định các nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập (kể cả độc lập về tư tưởng và độc lập về hình thức), đánh giá tầm quan trọng của chúng và nếu các nguy cơ này là đáng kể thì phải xác định và áp dụng các biện pháp bảo vệ phù hợp để loại bỏ hoặc làm giảm các nguy cơ này xuống mức có thể chấp nhận được.
89. Các nguyên tắc quy định trong phần này áp dụng cho tất cả dịch vụ kiểm toán (dịch vụ đảm bảo). Bản chất của các nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập và các biện pháp bảo vệ phù hợp cần thiết để loại bỏ hoặc làm giảm các nguy cơ này xuống mức có thể chấp nhận được rất đa dạng, tùy thuộc vào đặc điểm của từng hợp đồng cụ thể là hợp đồng kiểm toán hay hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo khác không phải là hợp đồng kiểm toán. Đối với hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo không phải là hợp đồng kiểm toán thì điều quan trọng là phải quan tâm đến mục đích của dịch vụ và những người sử dụng thông tin của báo cáo. Vì vậy, công ty cần đánh giá các trường hợp phù hợp, bản chất của hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo và các nguy cơ đối với tính độc lập trong việc quyết định có nên chấp nhận hoặc tiếp tục thực hiện hợp đồng hay không, xác định bản chất của các biện pháp bảo vệ cần thiết và xét xem liệu một công ty kiểm toán, một kiểm toán viên cụ thể có thể là thành viên thực hiện hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo đó không.
90. **Hợp đồng kiểm toán cung cấp sự đảm bảo cho nhiều người sử dụng thông tin tài chính.** Vì thế, bên cạnh sự độc lập về tư tưởng, sự độc lập về hình thức là đặc biệt quan trọng. Đối với một khách hàng kiểm toán cụ thể, một công ty kiểm toán hay một nhóm kiểm toán phải độc lập với khách hàng kiểm toán. Tương tự đối với trường hợp hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo khác không phải là hợp đồng kiểm toán (hợp đồng phi kiểm toán), công ty kiểm toán và nhóm kiểm toán cũng phải độc lập với khách hàng dịch vụ đảm bảo phi kiểm toán. Trường hợp này, cần xem xét mọi nguy cơ có khả năng ảnh hưởng đến tính độc lập, do lợi ích từ các mối quan hệ.
91. Trường hợp có hai hoặc nhiều công ty kiểm toán cùng thực hiện một hợp đồng kiểm toán, tức là có nhiều bên chịu trách nhiệm về một dịch vụ đảm bảo thì công ty chịu trách nhiệm chính phải xem xét các mối quan hệ của các thành viên nhóm kiểm toán. Các yếu tố cần xem xét gồm:
 - a) Mức độ trọng yếu của từng phần việc thuộc trách nhiệm của từng công ty kiểm toán;
 - b) Mức độ quan tâm của công chúng đối với dịch vụ đó.Trường hợp nội dung dịch vụ do một công ty kiểm toán thực hiện là không đáng kể thì không phải áp dụng phần này cho kiểm toán viên của công ty đó thuộc nhóm kiểm toán.
92. Trong trường hợp một báo cáo kiểm toán (báo cáo dịch vụ đảm bảo) được báo cáo riêng cho khách hàng dịch vụ đảm bảo phi kiểm toán và những người sử dụng thông tin nhất định, những người sử dụng báo cáo cần có đủ hiểu biết về mục đích của báo cáo kiểm toán, nội dung trọng tâm và hạn chế của báo cáo thông qua việc tham gia của họ vào việc thiết lập tính

chất và phạm vi các hướng dẫn của công ty khi tiến hành cung cấp dịch vụ. Kiến thức và khả năng của công ty kiểm toán trong việc trao đổi thông tin về các biện pháp bảo vệ với tất cả những người sử dụng báo cáo tài chính sẽ làm tăng tính hiệu quả của các biện pháp bảo vệ đối với tính độc lập về hình thức. Các trường hợp này có thể được công ty xem xét để đánh giá nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập và xem xét các biện pháp bảo vệ cần thiết có thể áp dụng để loại bỏ hoặc làm giảm chúng xuống đến mức có thể chấp nhận được. Các công ty kiểm toán cần áp dụng các quy định ở phần này trong việc đánh giá tính độc lập của các kiểm toán viên cung cấp dịch vụ đảm bảo và quan hệ gia đình ruột thịt của họ. Hơn nữa, nếu công ty có lợi ích tài chính trọng yếu trực tiếp hoặc gián tiếp ở khách hàng kiểm toán thì nguy cơ tư lợi sẽ là trọng yếu và không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ này xuống mức có thể chấp nhận được. Cần xem xét bất cứ nguy cơ nào có thể xảy ra do các mối quan hệ và lợi ích của công ty, các chi nhánh và các kiểm toán viên khi tham gia hợp đồng kiểm toán.

93. Như vậy:

- a) Đối với một hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo cho một khách hàng kiểm toán, công ty kiểm toán và nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo phải độc lập với khách hàng đó;
- b) Đối với hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo phi kiểm toán, khi báo cáo không chỉ được sử dụng cho những đối tượng nhất định, công ty kiểm toán và nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo phải độc lập với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo phi kiểm toán; và
- c) Đối với hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo phi kiểm toán, khi báo cáo chỉ được sử dụng cho những đối tượng nhất định, công ty kiểm toán và nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo cũng phải độc lập với khách hàng đó. Ngoài ra, công ty không được có lợi ích tài chính trực tiếp hoặc gián tiếp trọng yếu ở khách hàng.

Yêu cầu về tính độc lập đối với hợp đồng kiểm toán (hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo) được minh họa như sau:

Loại hợp đồng dịch vụ đảm bảo Khách hàng	Kiểm toán	Phi kiểm toán - Báo cáo sử dụng rộng rãi (không hạn chế)	Phi kiểm toán - Báo cáo sử dụng hạn chế (sử dụng cho một số đối tượng xác định)
Khách hàng kiểm toán	Công ty kiểm toán và nhóm kiểm toán phải độc lập		
Khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo phi kiểm toán	-	Công ty kiểm toán và nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo phải độc lập	Công ty kiểm toán và nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo phải độc lập

94. Các nguy cơ và biện pháp bảo vệ thường được xem xét trong phạm vi lợi ích hoặc quan hệ giữa công ty kiểm toán và nhóm kiểm toán (nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo) với khách hàng sử dụng dịch vụ bảo đảm. Trường hợp khách hàng kiểm toán là công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán thì công ty kiểm toán và nhóm kiểm toán càng phải quan tâm đến lợi ích và các mối quan hệ có liên quan đến khách hàng và các đơn vị liên quan của khách hàng. Các mối quan hệ này cần phải được xem xét từ trước khi ký hợp đồng kiểm toán. Đối với tất cả các khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, nếu nhóm kiểm toán có đủ lý do để tin rằng một đơn vị liên quan nào đó của khách hàng có thể có ảnh hưởng đến tính độc lập của công ty với khách hàng thì nhóm kiểm toán phải xem xét đến cả đơn vị liên quan đó khi đánh giá tính độc lập và khi áp dụng các biện pháp bảo vệ.

95. Việc đánh giá các nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập và các biện pháp bảo vệ sau đó cần phải có đủ bằng chứng trước khi chấp nhận hợp đồng và trong khi thực hiện hợp đồng, công ty kiểm toán và nhóm kiểm toán phải đưa ra các đánh giá và thực hiện các biện pháp bảo vệ khi có thể đoán biết các trường hợp hoặc các mối quan hệ có thể vi phạm tính độc lập. Nếu sự vi phạm tính độc lập chỉ là vô tình thì nó không làm mất đi tính độc lập đối với khách hàng sử dụng dịch vụ bảo đảm nếu công ty có những chính sách kiểm soát chất lượng phù hợp và áp dụng các thủ tục chặt chẽ để nâng cao tính độc lập và, khi phát hiện ra sự vi phạm tính độc lập sẽ được sửa chữa và áp dụng ngay các biện pháp bảo vệ cần thiết.

96. Các quy định ở phần này có thể giúp để xác định các nguy cơ trọng yếu và không trọng yếu trong việc đánh giá tính độc lập. Khi xem xét tầm quan trọng của các quan hệ cụ thể, cần quan tâm tới nhân tố định tính và định lượng. Một quan hệ chỉ được coi là không trọng yếu nếu nó không ảnh hưởng đáng kể và không có tính liên tục.

Mục tiêu và cấu trúc của phần quy định về tính độc lập

97. Mục tiêu của các quy định về tính độc lập là hỗ trợ các công ty kiểm toán, kiểm toán viên và nhóm kiểm toán cung cấp dịch vụ đảm bảo trong việc:

- a) Xác định các nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập;
- b) Đánh giá xem các nguy cơ này là trọng yếu hay không trọng yếu; và
- c) Trường hợp các nguy cơ là không trọng yếu thì giúp xác định và áp dụng các biện pháp bảo vệ phù hợp để loại bỏ hoặc làm giảm các nguy cơ này đến mức có thể chấp nhận được.

Trường hợp không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm các nguy cơ này đến mức có thể chấp nhận được thì biện pháp duy nhất là loại bỏ các hoạt động hoặc lợi ích tạo ra nguy cơ, từ chối chấp nhận hợp đồng hoặc chấm dứt thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo.

98. **Cấu trúc của phần quy định về tính độc lập, gồm:**

- a) Các nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập (từ đoạn 105 đến đoạn 110);
- b) Các biện pháp bảo vệ có thể loại bỏ hoặc làm giảm các nguy cơ này xuống mức có thể chấp nhận được (từ đoạn 111 đến đoạn 120);
- c) Ví dụ về việc vận dụng tính độc lập trong các mối quan hệ và các trường hợp cụ thể.

Ví dụ trình bày các nguy cơ có thể ảnh hưởng đến tính độc lập trong những mối quan hệ và những trường hợp cụ thể. Các đánh giá chuyên môn được sử dụng để xác định các biện pháp bảo vệ phù hợp để loại bỏ hoặc làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được. Trong những ví dụ cụ thể, các nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập quan trọng đến mức cách duy nhất là loại bỏ các hoạt động, lợi ích dẫn đến nguy cơ, hoặc từ chối chấp nhận hoặc tiếp tục thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo. Trong các ví dụ khác, nguy cơ có thể được loại bỏ hoặc làm giảm xuống mức có thể chấp nhận được bằng cách áp dụng các biện pháp bảo vệ. Các ví dụ này không chỉ ra tất cả các trường hợp có thể xảy ra trên thực tế.

99. Khi xác định được là các nguy cơ ảnh hưởng không lớn đến tính độc lập, công ty kiểm toán có thể quyết định chấp nhận hoặc tiếp tục thực hiện hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo, quyết định này cần được lưu lại trong tài liệu. Tài liệu này bao gồm bản mô tả về các nguy cơ được xác định và các biện pháp bảo vệ áp dụng để loại bỏ hoặc làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được.

100. Việc đánh giá tầm quan trọng của các nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập và các biện pháp bảo vệ cần thiết để làm giảm nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được cần xét đến sự quan tâm của công chúng. Công chúng có thể rất quan tâm tới một số đơn vị nhất định do công việc kinh doanh, quy mô và số lượng cổ đông của những đơn vị này. Ví dụ, công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán, các tổ chức tín dụng và các công ty bảo hiểm. Do công chúng đặc biệt quan tâm đến báo cáo tài chính của các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán, một số đoạn trong phần này sẽ quy định rõ thêm một số vấn đề liên quan đến việc kiểm toán các công ty niêm yết. Việc áp dụng các quy định ở phần này cần được xem xét trong mối quan hệ với việc kiểm toán các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán và các khách hàng kiểm toán khác được sự quan tâm lớn của công chúng.

Quan điểm quốc gia

101. Các đoạn từ đoạn 77 đến đoạn 124 của Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn các yêu cầu của nguyên tắc độc lập đối với các hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo theo chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán của Việt Nam. Chuẩn mực đạo đức này không áp dụng những tiêu chuẩn ít chặt chẽ hơn chuẩn mực đạo đức của quốc tế (IFAC). Không tổ chức và cá nhân nào được phép áp dụng ít chặt chẽ hơn những quy định trong phần này. Khi các quy định khác của pháp luật có những điều khoản chặt chẽ hơn thì thực hiện theo quy định khác của pháp luật và vẫn phải tuân theo những điểm còn lại trong phần này.

102. Các ví dụ trong phần này được áp dụng đối với các hợp đồng kiểm toán cho khách hàng là công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán và công ty không niêm yết trên thị trường chứng khoán.
103. Khi công ty kiểm toán tiến hành một hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo theo Chuẩn mực Hợp đồng kiểm toán hoặc theo một số chuẩn mực cụ thể đối với hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo do Bộ Tài chính ban hành như một cuộc kiểm toán hoặc soát xét báo cáo tài chính theo Chuẩn mực kiểm toán, các thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo đảm cần phải tuân thủ các quy định của phần này, trừ trường hợp có quy định khác của pháp luật chặt chẽ hơn một số điều của phần này. Trong trường hợp như vậy, các thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo và công ty kiểm toán cần tuân thủ tất cả các điểm còn lại của phần này.
104. Trường hợp nội dung của Chuẩn mực này có sự khác biệt với Chuẩn mực đạo đức của quốc tế và các quy định khác của pháp luật thì công ty kiểm toán và nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo cần nhận thức được sự khác biệt đó và phải tuân thủ những quy định chặt chẽ hơn của pháp luật, của Chuẩn mực này hoặc chuẩn mực của quốc tế.

Nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập

105. **Tính độc lập có nguy cơ bị ảnh hưởng do tư lợi, tự kiểm tra, sự bào chữa, quan hệ ruột thịt, quan hệ khác và sự đe dọa.**
106. **“Nguy cơ do tư lợi”** diễn ra khi công ty kiểm toán hoặc một thành viên nhóm kiểm toán có thể thu được lợi ích tài chính hoặc các xung đột lợi ích cá nhân khác với khách hàng sử dụng dịch vụ bảo đảm.

Ví dụ về các trường hợp có thể tạo ra "Nguy cơ do tư lợi":

- a) Lợi ích tài chính trực tiếp hoặc lợi ích tài chính gián tiếp có tính chất trọng yếu tại khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo;
- b) Một khoản nợ, khoản bảo lãnh hoặc quà tặng nhận từ khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo hoặc từ giám đốc hay nhân viên của họ;
- c) Quá phụ thuộc vào phí dịch vụ của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo;
- d) Lo lắng về khả năng mất hợp đồng;
- e) Có quan hệ kinh doanh mật thiết với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo;
- f) Có khả năng trở thành nhân viên của khách hàng sử dụng dịch vụ bảo đảm trong tương lai;
- g) Phát sinh phí bất thường liên quan đến dịch vụ đảm bảo.

107. **“Nguy cơ tự kiểm tra”** diễn ra khi:

- a) Bất kỳ sản phẩm hay đánh giá từ một hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo hoặc phi đảm bảo nào trước đây cần được đánh giá lại để có được kết luận của hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo;
- b) Khi một thành viên của nhóm kiểm toán trước đây đã từng là Giám đốc của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, hoặc là nhân viên có chức vụ, có ảnh hưởng đáng kể và trực tiếp đối với vấn đề trọng yếu của hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo.

Ví dụ về các trường hợp có thể tạo ra "Nguy cơ tự kiểm tra":

- a) Một thành viên của nhóm kiểm toán gần đây đã hoặc đang là Giám đốc hoặc nhân viên có ảnh hưởng đáng kể của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo.
- b) .
- c) Một thành viên của nhóm kiểm toán gần đây đã hoặc đang là nhân viên của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, có chức vụ có ảnh hưởng đáng kể và trực tiếp đối với vấn đề trọng yếu của hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo;
- d) Tiến hành các dịch vụ cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo có ảnh hưởng trực tiếp đến đối tượng của hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo; và

- e) Ghi sổ kế toán hoặc lập báo cáo tài chính là đối tượng của hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo.
108. **“Nguy cơ về sự bào chữa”** xảy ra khi công ty kiểm toán hoặc một thành viên nhóm kiểm toán xúc tiến, hoặc nhận thức được việc xúc tiến các giao dịch của một khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo hoặc ý kiến có thể được hiểu là vi phạm tính khách quan. Đây là trường hợp công ty kiểm toán hoặc một thành viên của nhóm kiểm toán bị phụ thuộc vào khách hàng trong việc đưa ra ý kiến.
- Ví dụ về các trường hợp có thể tạo ra "Nguy cơ về sự bào chữa":
- a) Là người trung gian giao dịch hoặc xúc tiến bán các loại cổ phiếu, các chứng khoán khác của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo; và
 - b) Đóng vai trò là người bào chữa đại diện cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo trong vụ kiện hoặc khi giải quyết các tranh chấp với bên thứ ba.
109. **“Nguy cơ về quan hệ ruột thịt”** xảy ra khi công ty kiểm toán hoặc thành viên của nhóm kiểm toán thông cảm với lợi ích của khách hàng vì có quan hệ ruột thịt với khách hàng (như thành viên Ban Giám đốc, thành viên Hội đồng quản trị, kế toán trưởng và tương đương của khách hàng) sử dụng dịch vụ đảm bảo.
- Ví dụ về các trường hợp có thể tạo ra "Nguy cơ về quan hệ ruột thịt":
- a) Một thành viên của nhóm kiểm toán có quan hệ gia đình ruột thịt với Giám đốc hoặc thành viên Ban Giám đốc của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo;
 - b) Một thành viên của nhóm kiểm toán có quan hệ gia đình ruột thịt với nhân viên giữ chức vụ có ảnh hưởng đáng kể và trực tiếp đối với vấn đề trọng yếu của hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo;
 - c) Trong một số trường hợp có các mối quan hệ khác không là quan hệ ruột thịt nhưng có ảnh hưởng đến tính độc lập, như các ví dụ sau đây:
 - Giám đốc trước đây của công ty kiểm toán đang là Giám đốc hoặc là thành viên Ban Giám đốc của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo hoặc là nhân viên giữ chức vụ có ảnh hưởng đáng kể và trực tiếp đối với vấn đề trọng yếu của hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo;
 - Có trên 3 năm giữ chức vụ trưởng nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo của cùng một khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo; và
 - Nhận quà tặng, dự chiêu đãi hoặc nhận sự ưu ái từ khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, hoặc từ Giám đốc, thành viên Ban Giám đốc hoặc nhân viên của họ (trừ trường hợp giá trị quá nhỏ).
110. **“Nguy cơ bị đe dọa”** xảy ra khi một thành viên của nhóm kiểm toán bị đe dọa (đe dọa thật hoặc cảm thấy bị đe dọa) nhằm ngăn cản hành động theo đúng nguyên tắc khách quan và hoài nghi nghề nghiệp cần thiết từ phía Giám đốc, thành viên Ban Giám đốc hoặc nhân viên giữ chức vụ có ảnh hưởng đáng kể của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo.
- Ví dụ về các trường hợp có thể tạo ra "Nguy cơ bị đe dọa":
- a) Đe dọa sẽ thay thế khi có bất đồng về việc áp dụng một nguyên tắc kế toán; và
 - b) Áp lực làm giảm phạm vi của dịch vụ đã cam kết nhằm giảm phí.

Các biện pháp bảo vệ

111. Công ty kiểm toán và nhóm kiểm toán có trách nhiệm giữ gìn tính độc lập bằng cách xem xét hoàn cảnh thực tế của các nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập và áp dụng các biện pháp bảo vệ để loại bỏ hoặc làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được.
112. Khi xác định được nguy cơ có tính trọng yếu, cần xác định và áp dụng các biện pháp bảo vệ để loại bỏ hoặc làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được. Quyết định này cần được lưu trong tài liệu. Tính chất của các biện pháp bảo vệ áp dụng không giống nhau trong

mọi trường hợp. Cần tập trung xem xét và giải quyết những vấn đề mà bất cứ bên thứ ba nào khi được thông báo về chúng và các biện pháp bảo vệ đều kết luận là không thể chấp nhận được. Xem xét này chịu ảnh hưởng của các vấn đề như tầm quan trọng của nguy cơ, tính chất của hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo, những người dự định sử dụng thông tin của báo cáo dịch vụ đảm bảo và cấu trúc của công ty.

Một số biện pháp bảo vệ có thể làm tăng khả năng phát hiện và ngăn chặn các hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp. Các biện pháp này có thể do cơ quan pháp luật, các hội nghề nghiệp hoặc các công ty kiểm toán đưa ra.

113. Có 2 loại biện pháp bảo vệ:

- a) Các biện pháp bảo vệ do pháp luật và chuẩn mực nghề nghiệp quy định;
- b) Các biện pháp bảo vệ do môi trường làm việc tạo ra, gồm:
 - Các biện pháp bảo vệ của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo; và
 - Các biện pháp bảo vệ trong các quy định và thủ tục của công ty kiểm toán.

Công ty kiểm toán và nhóm kiểm toán cần lựa chọn các biện pháp thích hợp để loại bỏ hoặc làm giảm các nguy cơ trọng yếu ảnh hưởng đến tính độc lập xuống đến mức có thể chấp nhận được.

114. Các biện pháp bảo vệ do pháp luật và chuẩn mực nghề nghiệp quy định, gồm:

- a) Các yêu cầu về trình độ chuyên môn và kinh nghiệm nghề nghiệp của kiểm toán viên;
- b) Các yêu cầu về việc liên tục cập nhật, bổ sung kiến thức, kinh nghiệm cho kiểm toán viên;
- c) Các quy định về cơ cấu bộ máy quản trị doanh nghiệp;
- d) Các chuẩn mực nghề nghiệp và quy định về thủ tục soát xét;
- e) Kiểm soát từ bên ngoài do một bên thứ ba được uỷ quyền hợp pháp đối với hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán của công ty kiểm toán; và
- f) Luật pháp liên quan đến việc kiểm tra các yêu cầu về tính độc lập của kiểm toán viên và của công ty kiểm toán.

115. Các biện pháp bảo vệ của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo (b1), gồm:

- a) Khi một nhà quản lý của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo đề xuất công ty kiểm toán thì người đề xuất đó không thể là người phê chuẩn sự đề xuất này.
- b) Các nhà quản lý của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo phải có đủ trình độ đưa ra quyết định quản lý;
- c) Phải có chính sách và các thủ tục nội bộ để đảm bảo không lựa chọn các dịch vụ phi kiểm toán có ảnh hưởng đến tính độc lập với dịch vụ kiểm toán; và
- d) Phải có cơ cấu bộ máy quản lý điều hành (Ví dụ tổ chức kiểm toán nội bộ) và năng lực quản lý đủ để kiểm soát và trao đổi về các dịch vụ với công ty kiểm toán.

116. Tổ chức kiểm toán nội bộ (Ban kiểm soát hoặc tổ chức tương đương) có vai trò quan trọng trong bộ máy quản lý điều hành vì nó độc lập với Ban Giám đốc khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo và có thể hỗ trợ Ban Giám đốc trong việc đảm bảo là công ty kiểm toán giữ vai trò kiểm toán độc lập. Cần có sự trao đổi thông tin thường xuyên giữa công ty kiểm toán với tổ chức kiểm toán nội bộ (hoặc tổ chức kiểm soát khác nếu không có tổ chức kiểm toán nội bộ) của các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán về các quan hệ hoặc vấn đề khác mà theo ý kiến của công ty kiểm toán là có thể ảnh hưởng đến tính độc lập.

117. Các công ty kiểm toán cần thiết lập chính sách và thủ tục về việc trao đổi thông tin về tính độc lập với tổ chức kiểm toán nội bộ, hoặc các tổ chức quản lý khác. Trường hợp kiểm toán công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán, công ty kiểm toán cần trao đổi ít nhất mỗi năm một lần về các mối quan hệ hoặc vấn đề giữa công ty, mạng lưới công ty và khách hàng kiểm toán mà theo đánh giá nghề nghiệp của công ty, có sự vi phạm tính độc lập. Các vấn đề được trao

đôi rất đa dạng, phụ thuộc vào từng trường hợp cụ thể và do công ty kiểm toán quyết định, nhưng thường chỉ bao gồm những vấn đề phù hợp với những điều quy định ở phần này.

118. Các biện pháp bảo vệ trong các quy định và thủ tục của công ty kiểm toán (b2) gồm:

- a) Lãnh đạo công ty kiểm toán nhấn mạnh đến tầm quan trọng của tính độc lập và yêu cầu thành viên của nhóm kiểm toán phải ký cam kết và hành động phù hợp với cam kết và sự quan tâm của công chúng;
- b) Chính sách và thủ tục thực hiện giám sát chất lượng hợp đồng kiểm toán;
- c) Chính sách về tính độc lập được quy định trong tài liệu về cách xác định nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập; cách đánh giá tầm quan trọng của các nguy cơ này và việc xác định và áp dụng các biện pháp bảo vệ để loại bỏ hoặc làm giảm các nguy cơ trọng yếu ảnh hưởng đến tính độc lập xuống đến mức có thể chấp nhận được;
- d) Chính sách và thủ tục nội bộ để giám sát việc tuân thủ các chính sách và thủ tục của công ty có liên quan đến tính độc lập;
- e) Chính sách và thủ tục tạo điều kiện cho việc xác định các lợi ích; các mối quan hệ giữa công ty kiểm toán hoặc giữa các thành viên của nhóm kiểm toán và các khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo;
- f) Chính sách và thủ tục để quản lý và giám sát sự phụ thuộc vào doanh thu nhận được từ khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo;
- g) Sử dụng thành viên Ban Giám đốc và các nhóm cung cấp dịch vụ khác nhau và đảm bảo các tuyên bố cáo độc lập khi cung cấp dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo;
- h) Chính sách và thủ tục cấm các thành viên không phải là thành viên của nhóm kiểm toán gây ảnh hưởng đến kết quả của hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo;
- i) Trao đổi thông tin kịp thời về các chính sách và thủ tục của công ty kiểm toán cũng như bất kỳ sự thay đổi nào, kể cả vấn đề giáo dục và đào tạo tiếp theo cho Ban Giám đốc và nhân viên chuyên nghiệp;
- j) Phân công một thành viên Ban Giám đốc chịu trách nhiệm xem xét tổng thể sự phân công trong bộ máy quản lý và các biện pháp bảo vệ;
- k) Các phương thức thông báo cho Ban Giám đốc và nhân viên chuyên nghiệp về các khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo và các đơn vị liên quan mà họ cần phải giữ tính độc lập;
- l) Cơ chế kỷ luật nhằm nâng cao sự tuân thủ các chính sách và thủ tục; và
- m) Chính sách và thủ tục khuyến khích nhân viên trao đổi thông tin với các cấp quản lý trong công ty về các vấn đề về tính độc lập và tính khách quan có liên quan đến họ; bao gồm cả việc thông báo cho nhân viên các quyền và nhiệm vụ của họ liên quan đến tính độc lập.

119. Các biện pháp bảo vệ trong các quy định và thủ tục của công ty kiểm toán (b2) có thể còn gồm những biện pháp cụ thể sau đây:

- a) Có thêm một kiểm toán viên khác để soát xét lại các công việc đã làm và tham khảo ý kiến nếu cần thiết. Người này có thể là một người ở ngoài công ty kiểm toán hoặc một người của công ty hay mạng lưới công ty nhưng không tham gia vào nhóm kiểm toán;
- b) Xin ý kiến tư vấn từ bên thứ ba, như tổ chức nghề nghiệp, chuyên gia, chuyên gia tư vấn pháp luật hoặc một kiểm toán viên hành nghề khác;
- c) Luân chuyển người chịu trách nhiệm soát xét;
- d) Thảo luận với người hoặc bộ phận khác có chức năng kiểm soát (ví dụ tổ chức kiểm toán nội bộ) về các vấn đề liên quan đến tính độc lập;
- e) Thảo luận với người hoặc bộ phận khác có chức năng kiểm soát về tính chất dịch vụ và giá phí của dịch vụ cung cấp;

- f) Mời một công ty kiểm toán khác thực hiện lại toàn bộ hoặc một phần hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo;
 - g) Mời một công ty kiểm toán khác thực hiện lại toàn bộ hoặc một phần hợp đồng cung cấp dịch vụ phi đảm bảo trong phạm vi cần thiết để họ cùng chịu trách nhiệm về dịch vụ đó; và
 - h) Chuyển một thành viên khỏi nhóm kiểm toán khi các lợi ích tài chính hoặc các mối quan hệ của thành viên đó có nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập.
120. Khi đã có các biện pháp bảo vệ như đã nêu ở trên nhưng vẫn không thể loại bỏ hoặc làm giảm các nguy cơ trọng yếu ảnh hưởng đến tính độc lập xuống đến mức có thể chấp nhận được, hoặc khi doanh nghiệp được kiểm toán quyết định không loại bỏ các hoạt động hoặc lợi ích dẫn đến các nguy cơ này, cách duy nhất là từ chối thực hiện hoặc rút khỏi hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo.

Thời kỳ hợp đồng

121. Thành viên của công ty kiểm toán và nhóm kiểm toán cần độc lập với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo trong suốt thời kỳ thực hiện hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo. Thời kỳ hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo bắt đầu khi nhóm kiểm toán bắt đầu tiến hành các dịch vụ đảm bảo và kết thúc sau khi báo cáo kiểm toán được phát hành chính thức, trừ trường hợp hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo là hợp đồng lặp lại cho nhiều năm. Nếu hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo thỏa thuận cho nhiều năm thì thời kỳ hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo sẽ kết thúc khi cả hai bên đều thông báo muốn chấm dứt hợp đồng hoặc phát hành báo cáo kiểm toán cuối cùng, tùy thuộc việc nào phát sinh sau.
122. Khi doanh nghiệp trở thành khách hàng kiểm toán trong hoặc sau kỳ lập báo cáo tài chính thì công ty kiểm toán cần xem xét khả năng có nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập gây ra bởi:
- a) Các quan hệ kinh doanh hoặc tài chính với khách hàng kiểm toán trong hoặc sau thời kỳ lập báo cáo tài chính, nhưng trước khi chấp nhận hợp đồng kiểm toán; hoặc
 - b) Các dịch vụ trước đây đã cung cấp cho khách hàng kiểm toán.
- Trường hợp hợp đồng dịch vụ đảm bảo không phải là hợp đồng kiểm toán, công ty kiểm toán cũng cần xem xét liệu các quan hệ kinh doanh và tài chính hoặc các dịch vụ đã tiến hành trước đây có thể dẫn đến nguy cơ làm ảnh hưởng đến tính độc lập.
123. Nếu các dịch vụ phi đảm bảo được cung cấp cho khách hàng kiểm toán trong hoặc sau thời kỳ lập báo cáo tài chính nhưng trước khi bắt đầu thực hiện dịch vụ kiểm toán và những dịch vụ này bị cấm trong thời kỳ thực hiện hợp đồng kiểm toán thì cần xem xét kỹ về các nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập có thể nảy sinh từ các dịch vụ này (nếu có). Nếu các nguy cơ này là trọng yếu, các biện pháp bảo vệ cần được xem xét và áp dụng để giảm nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập xuống mức có thể chấp nhận được. Các biện pháp bảo vệ có thể bao gồm:
- a) Thảo luận về tính độc lập liên quan đến việc cung cấp dịch vụ phi đảm bảo với những nhân viên quản lý của khách hàng;
 - b) Thu thập xác nhận của khách hàng kiểm toán về trách nhiệm đối với kết quả của dịch vụ phi đảm bảo;
 - c) Không để những nhân viên đã tham gia dịch vụ phi đảm bảo tham gia vào hợp đồng kiểm toán; và
 - d) Mời một công ty kiểm toán khác soát xét lại kết quả của dịch vụ phi đảm bảo hoặc tiến hành lại các dịch vụ phi đảm bảo trong phạm vi cần thiết để họ cùng chịu trách nhiệm về những dịch vụ này.
124. Các dịch vụ phi đảm bảo cung cấp cho khách hàng kiểm toán chưa niêm yết trên thị trường chứng khoán sẽ không vi phạm tính độc lập của công ty kiểm toán khi khách hàng trở thành công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán, miễn là:

- a) Dịch vụ phi đảm bảo trước đây là được phép thực hiện đối với khách hàng kiểm toán chưa niêm yết trên thị trường chứng khoán theo quy định ở phần này;
- b) Các dịch vụ sẽ chấm dứt trong một thời gian hợp lý khi khách hàng trở thành công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán, nếu chúng không được phép đối với khách hàng kiểm toán niêm yết trên thị trường chứng khoán theo quy định ở phần này; và
- c) Công ty áp dụng các biện pháp bảo vệ phù hợp để loại bỏ các nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập nảy sinh từ các dịch vụ trước đây hoặc làm giảm chúng xuống mức có thể chấp nhận được.

ÁP DỤNG NGUYÊN TẮC ĐỘC LẬP TRONG CÁC TRƯỜNG HỢP CỤ THỂ

Các lợi ích tài chính

125. **Các lợi ích tài chính ở khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo có thể tạo ra các nguy cơ tư lợi.** Khi đánh giá tầm quan trọng của nguy cơ, các biện pháp bảo vệ cần áp dụng để loại bỏ hoặc làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được, cần kiểm tra bản chất và quy mô của lợi ích tài chính. Việc này bao gồm đánh giá vai trò của người nắm giữ lợi ích tài chính, tầm quan trọng của lợi ích tài chính và loại lợi ích tài chính (là trực tiếp hoặc gián tiếp).
126. Khi đánh giá loại lợi ích tài chính, cần chú ý rằng các lợi ích tài chính bao gồm cả những trường hợp trong đó cá nhân không kiểm soát phương tiện đầu tư hoặc các lợi ích tài chính nắm giữ (ví dụ quỹ đầu tư tài chính, tổ chức đầu tư bất động sản, ủy thác hoặc các hình thức trung gian khác) cho đến những trường hợp cá nhân kiểm soát các lợi ích tài chính (ví dụ người được ủy thác quản lý tài sản) hoặc có thể tác động tới các quyết định đầu tư. Khi đánh giá tầm quan trọng của nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập, cần xem xét đến mức độ ảnh hưởng hoặc quyền kiểm soát có thể được thực hiện đối với hình thức trung gian, các lợi ích tài chính nắm giữ, hoặc chiến lược đầu tư. Khi có quyền kiểm soát, các lợi ích tài chính được coi là trực tiếp. Ngược lại, khi người nắm giữ lợi ích tài chính không có quyền kiểm soát thì lợi ích tài chính đó được coi là gián tiếp.

Các điều khoản áp dụng đối với tất cả khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo

127. Nếu thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo hoặc thành viên gia đình trực tiếp (có quan hệ ruột thịt) của họ có các lợi ích tài chính trực tiếp, hoặc lợi ích tài chính gián tiếp đáng kể trong khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, nguy cơ tư lợi trở nên đáng kể. Do đó, biện pháp bảo vệ duy nhất áp dụng để loại bỏ hoặc làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được có thể là:
- a) Chuyển nhượng toàn bộ lợi ích tài chính trực tiếp trước khi cá nhân đó trở thành thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo;
 - b) Chuyển nhượng toàn bộ hoặc một phần đáng kể các lợi ích tài chính gián tiếp sao cho lợi ích còn lại không còn đáng kể trước khi cá nhân đó trở thành thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo;
 - c) Tách cá nhân đó ra khỏi nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo.
128. Nếu thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ bảo đảm hoặc thành viên gia đình trực tiếp của họ nhận được, ví dụ, một khoản thừa kế, quà biếu hay do kết quả của việc sáp nhập doanh nghiệp mà nhận được lợi ích tài chính trực tiếp hoặc lợi ích tài chính gián tiếp đáng kể trong khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, có thể tạo ra nguy cơ tư lợi. Các biện pháp bảo vệ sau đây cần được áp dụng để loại bỏ hoặc làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được:
- a) Chuyển nhượng các lợi ích tài chính trong thời gian sớm nhất; hoặc
 - b) Tách cá nhân đó ra khỏi nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo.

Trong thời kỳ trước khi chuyển nhượng lợi ích tài chính hoặc tách cá nhân đó khỏi nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo cần xem xét liệu có cần các biện pháp bảo vệ bổ sung để làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được. Những biện pháp bảo vệ này bao gồm:

- a) Thảo luận các vấn đề với những người phụ trách công việc quản trị, ví dụ tổ chức kiểm toán nội bộ; hoặc
 - b) Mời thêm một kiểm toán viên hành nghề soát xét lại công việc đã làm hoặc đưa ra ý kiến tư vấn nếu cần thiết.
129. Khi thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo biết là thành viên trong quan hệ gia đình trực tiếp của mình có lợi ích tài chính trực tiếp hoặc lợi ích tài chính gián tiếp đáng kể trong khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, nguy cơ tư lợi có thể xảy ra. Khi đánh giá tầm quan trọng của nguy cơ, cần xem xét bản chất của mối quan hệ giữa thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo, thành viên gia đình trực tiếp và sự đáng kể của lợi ích tài chính. Khi tầm quan trọng của nguy cơ đã được thẩm định, các biện pháp bảo vệ cần được xem xét áp dụng nếu cần thiết. Các biện pháp bảo vệ có thể bao gồm:
- a) Thành viên trong quan hệ gia đình trực tiếp chuyển nhượng tất cả hoặc một phần đáng kể lợi ích tài chính trong thời gian sớm nhất;
 - b) Thảo luận vấn đề với những người phụ trách công việc quản trị, ví dụ như bộ phận kiểm toán nội bộ;
 - c) Mời thêm một kiểm toán viên hành nghề không tham gia thực hiện hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo xem xét lại công việc của các thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo cùng với mối quan hệ gia đình trực tiếp hoặc đưa ra ý kiến tư vấn nếu cần thiết; hoặc
 - d) Tách cá nhân đó ra khỏi nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo.
130. Khi công ty kiểm toán hoặc thành viên nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo nắm giữ lợi ích tài chính trực tiếp hoặc lợi ích tài chính gián tiếp đáng kể trong khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo với tư cách là người được ủy thác quản lý, nguy cơ tư lợi có thể phát sinh do ảnh hưởng của quỹ ủy thác đối với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo. Do đó, lợi ích này chỉ có thể giữ nguyên khi:
- a) Thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo, thành viên trong quan hệ gia đình trực tiếp của họ và công ty kiểm toán không phải là đối tượng hưởng lợi của quỹ ủy thác;
 - b) Lợi ích nắm giữ bởi quỹ ủy thác của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo không đáng kể đối với quỹ ủy thác;
 - c) Quỹ ủy thác không thể tạo ra ảnh hưởng đáng kể đối với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo; và
 - d) Thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo hoặc của công ty kiểm toán không có ảnh hưởng đáng kể đến bất cứ quyết định đầu tư nào liên quan đến lợi ích tài chính trong khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo.
131. Cần xem xét đến việc liệu có thể có hay không nguy cơ tư lợi do lợi ích tài chính của các cá nhân trong nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo và thành viên trong quan hệ gia đình trực tiếp của họ. Các cá nhân này bao gồm:
- a) Thành viên Ban Giám đốc - những người không phải là thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo và các thành viên trong quan hệ gia đình trực tiếp của họ;
 - b) Thành viên Ban Giám đốc và các nhân viên quản lý cung cấp dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo; và
 - c) Các cá nhân có quan hệ gần gũi với thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo.
- Xem xét việc các cá nhân này nắm giữ lợi ích có thể dẫn đến nguy cơ tư lợi phụ thuộc vào các yếu tố sau:
- a) Cơ cấu, tổ chức hoạt động và báo cáo của công ty kiểm toán; và

- b) Bản chất của mối quan hệ giữa cá nhân và thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo.

Tầm quan trọng của nguy cơ cần được thẩm định và, nếu nguy cơ này rõ ràng là đáng kể, các biện pháp bảo vệ cần được xem xét và áp dụng để làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được. Các biện pháp bảo vệ có thể bao gồm:

- a) Các chính sách hạn chế việc nắm giữ những lợi ích đã nêu (nếu phù hợp);
- b) Thảo luận vấn đề với những người phụ trách công việc quản trị, như tổ chức kiểm toán nội bộ; hoặc
- c) Mời thêm một kiểm toán viên hành nghề không tham gia thực hiện cung cấp dịch vụ đảm bảo xem xét lại công việc đã làm hoặc đưa ra ý kiến tư vấn nếu cần thiết.

132. Những vi phạm không cố ý được nói trong phần này như việc liên quan đến lợi ích tài chính trong khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo không ảnh hưởng đến tính độc lập của công ty, mạng lưới công ty kiểm toán hoặc thành viên nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo khi:

- a) Công ty, mạng lưới công ty kiểm toán đã thiết lập các chính sách và thủ tục yêu cầu các nhân viên chuyên nghiệp báo cáo kịp thời với công ty bất cứ sự vi phạm nào diễn ra từ việc mua bán, thừa kế hoặc các hình thức khác có được lợi ích tài chính trong khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo;
- b) Công ty, mạng lưới công ty kiểm toán kịp thời nhắc nhở các nhân viên chuyên nghiệp về việc cần chuyển nhượng lợi ích tài chính này; và
- c) Sự chuyển nhượng cần diễn ra trong thời gian sớm nhất sau khi phát hiện ra vấn đề, hoặc nhân viên chuyên nghiệp đó phải được chuyển ra khỏi nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo.

133. Khi xảy ra vi phạm không cố ý liên quan đến lợi ích tài chính trong khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo quy định trong phần này, công ty kiểm toán cần xem xét liệu có cần áp dụng các biện pháp bảo vệ không. Các biện pháp bảo vệ có thể bao gồm:

- a) Mời thêm một kiểm toán viên hành nghề không tham gia thực hiện cung cấp dịch vụ đảm bảo xem xét lại công việc của các thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo; hoặc
- b) Tách cá nhân đó ra khỏi bất kỳ quá trình ra quyết định chủ yếu nào liên quan đến hợp đồng dịch vụ đảm bảo.

Các điều khoản áp dụng đối với khách hàng kiểm toán

134. Nếu công ty hoặc mạng lưới công ty kiểm toán có lợi ích tài chính trực tiếp trong khách hàng kiểm toán của công ty, nguy cơ tư lợi có thể đáng kể đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, biện pháp thích hợp duy nhất để công ty kiểm toán có thể thực hiện hợp đồng là chuyển nhượng các lợi ích tài chính này.

135. Nếu công ty hoặc mạng lưới công ty kiểm toán có lợi ích tài chính gián tiếp đáng kể trong khách hàng kiểm toán của công ty, cũng có thể xảy ra nguy cơ tư lợi. Các biện pháp thích hợp duy nhất để công ty kiểm toán có thể thực hiện hợp đồng là chuyển nhượng tất cả hoặc một phần chủ yếu lợi ích tài chính gián tiếp để phần lợi ích còn lại không còn đáng kể.

136. Nếu công ty hoặc mạng lưới công ty kiểm toán có lợi ích tài chính đáng kể trong đơn vị có cổ phần chi phối trong khách hàng kiểm toán thì nguy cơ tư lợi cũng có thể đáng kể đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm chúng xuống mức có thể chấp nhận được. Các biện pháp thích hợp duy nhất để công ty có thể thực hiện hợp đồng là chuyển nhượng toàn bộ hoặc một phần đáng kể lợi ích tài chính gián tiếp để phần lợi ích còn lại không còn đáng kể.

137. Nếu các hoạt động phúc lợi của công ty hoặc mạng lưới công ty kiểm toán có lợi ích tài chính trong khách hàng kiểm toán, có thể xảy ra nguy cơ tư lợi. Do đó, tầm quan trọng của bất cứ nguy cơ nào tạo ra cần được thẩm định và nếu nguy cơ này rõ ràng là đáng kể, các biện pháp

bảo vệ cần được xem xét và áp dụng nếu cần thiết, nhằm loại bỏ hoặc làm giảm nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được

138. Nếu các thành viên Ban Giám đốc khác, kể cả các thành viên không thực hiện hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo, hoặc thành viên gia đình trực tiếp của họ, trong văn phòng nơi mà thành viên ban Giám đốc phụ trách hợp đồng kiểm toán có giữ lợi ích tài chính trực tiếp hoặc lợi ích tài chính gián tiếp đáng kể trong khách hàng kiểm toán đó, nguy cơ tư lợi có thể đáng kể đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm chúng xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, các thành viên Ban Giám đốc này hoặc thành viên gia đình trực tiếp của họ không được giữ bất cứ lợi ích tài chính nào trong khách hàng kiểm toán như vậy.
139. Văn phòng nơi mà thành viên Ban Giám đốc phụ trách hợp đồng kiểm toán không nhất thiết là văn phòng mà thành viên đó phụ trách. Do đó, khi thành viên Ban Giám đốc phụ trách hợp đồng kiểm toán tại một văn phòng khác với văn phòng của các thành viên nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo, cần có đánh giá để xác định văn phòng nào là văn phòng mà thành viên Ban Giám đốc hành nghề liên quan đến cuộc kiểm toán.
140. Nếu các thành viên Ban Giám đốc khác và các nhân viên quản lý cung cấp dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng kiểm toán, trừ những người tham gia không đáng kể vào việc này, hoặc thành viên gia đình trực tiếp của họ, nắm giữ lợi ích tài chính trực tiếp hoặc lợi ích tài chính gián tiếp đáng kể trong khách hàng kiểm toán, nguy cơ tư lợi có thể đáng kể đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm chúng xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, những người này hoặc thành viên gia đình trực tiếp của họ không được giữ bất cứ lợi ích tài chính nào trong khách hàng kiểm toán.
141. Lợi ích tài chính trong khách hàng kiểm toán được nắm giữ bởi thành viên gia đình trực tiếp của (a) một thành viên Ban Giám đốc làm việc tại văn phòng nơi thành viên ban Giám đốc phụ trách hợp đồng kiểm toán, hoặc (b) một thành viên Ban Giám đốc hoặc nhân viên quản lý cung cấp dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng kiểm toán, không được coi là tạo ra nguy cơ không chấp nhận được với điều kiện là lợi ích đó chỉ là quyền lợi của nhân viên (ví dụ quyền mua, bán cổ phần) và nếu cần thiết, các biện pháp bảo vệ thích hợp được áp dụng để làm giảm các nguy cơ đối với tính độc lập xuống mức có thể chấp nhận được.
142. Nguy cơ tư lợi có thể xảy ra nếu công ty kiểm toán và thành viên nhóm cung cấp dịch vụ bảo đảm có lợi ích trong một đơn vị, và khách hàng kiểm toán hoặc Giám đốc, nhân viên hoặc chủ sở hữu nắm quyền kiểm soát của khách hàng kiểm toán cũng có khoản đầu tư vào đơn vị đó. Tính độc lập đối với khách hàng kiểm toán không bị vi phạm nếu lợi ích tương ứng của công ty, mạng lưới công ty kiểm toán hoặc thành viên nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo, và khách hàng kiểm toán, hoặc Giám đốc, nhân viên hoặc chủ sở hữu nắm quyền kiểm soát của khách hàng kiểm toán không đáng kể và khách hàng kiểm toán không thể có ảnh hưởng đáng kể đối với đơn vị đó. Nếu lợi ích là đáng kể đối với cả công ty, mạng lưới công ty kiểm toán hoặc khách hàng kiểm toán, và khách hàng kiểm toán có thể có ảnh hưởng đáng kể đối với đơn vị thì sẽ không có bất cứ biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ này xuống mức có thể chấp nhận được. Khi đó, công ty, mạng lưới công ty kiểm toán cần chuyển nhượng lợi ích tài chính hoặc từ chối hợp đồng kiểm toán. Bất cứ thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ bảo đảm nào có lợi ích đáng kể cần:
 - a) Chuyển nhượng lợi ích;
 - b) Chuyển nhượng một phần lợi ích thích hợp sao cho phần lợi ích tài chính còn lại là không còn đáng kể; hoặc
 - c) Rút khỏi cuộc kiểm toán.

Các điều khoản áp dụng cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo phi kiểm toán

143. Nếu công ty kiểm toán có lợi ích tài chính trực tiếp trong khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo không phải là khách hàng kiểm toán, nguy cơ tư lợi vẫn có thể đáng kể đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm chúng xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, biện pháp thích hợp duy nhất để công ty có thể thực hiện hợp đồng là chuyển nhượng lợi ích tài chính.

144. Nếu công ty kiểm toán có lợi ích tài chính gián tiếp đáng kể trong khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo không phải là khách hàng kiểm toán, nguy cơ tư lợi vẫn có thể đáng kể đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm chúng xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, biện pháp thích hợp duy nhất để công ty có thể tiến hành hợp đồng là chuyển nhượng toàn bộ hoặc một phần thích hợp lợi ích tài chính sao cho phần còn lại là không còn đáng kể.
145. Nếu công ty kiểm toán có lợi ích tài chính đáng kể trong đơn vị có quyền kiểm soát khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo không phải là khách hàng kiểm toán, nguy cơ tư lợi vẫn có thể đáng kể đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm chúng xuống mức có thể chấp nhận được. Biện pháp thích hợp duy nhất để công ty có thể tiến hành hợp đồng là chuyển nhượng toàn bộ hoặc một phần thích hợp lợi ích tài chính sao cho phần còn lại là không còn đáng kể.
146. Khi phát hành báo cáo sử dụng hạn chế đối với hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo không phải là dịch vụ kiểm toán, những trường hợp ngoại lệ đối với các quy định trong các đoạn từ 127 đến 131 và từ 143 đến 145 được nêu ra trong đoạn 92.

Vay và bảo lãnh

147. Một khoản vay hoặc bảo lãnh một khoản vay của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo là ngân hàng hay tổ chức tài chính tương tự cho công ty kiểm toán sẽ không tạo ra nguy cơ đối với tính độc lập với điều kiện là khoản cho vay được thực hiện theo các thủ tục, điều khoản, và yêu cầu cho vay thông thường và khoản vay là không đáng kể đối với cả công ty và khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo. Nếu khoản vay là đáng kể đối với khách hàng sử dụng dịch vụ bảo đảm hoặc công ty kiểm toán thì có thể sử dụng các biện pháp bảo vệ để làm giảm các nguy cơ tư lợi xuống mức có thể chấp nhận được. Các biện pháp bảo vệ này có thể bao gồm cả việc mời một kiểm toán viên hành nghề ngoài công ty xem xét lại công việc đã thực hiện.
148. Một khoản vay hoặc bảo lãnh một khoản vay của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo là ngân hàng hay tổ chức tài chính tương tự cho thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo hoặc thành viên gia đình trực tiếp sẽ không tạo ra nguy cơ đối với tính độc lập nếu khoản cho vay được thực hiện theo các thủ tục, điều khoản, và yêu cầu cho vay thông thường và khoản vay này là không đáng kể đối với cả công ty kiểm toán và khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo. Ví dụ về những khoản vay này như vay thế chấp nhà đất, hạn mức thấu chi, vay mua ô tô và số dư thẻ tín dụng.
149. Tương tự, tiền gửi hoặc các tài khoản thanh toán của công ty kiểm toán hoặc của thành viên nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo tại khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo là ngân hàng, công ty môi giới hay tổ chức tài chính tương tự sẽ không tạo ra nguy cơ đối với tính độc lập nếu khoản tiền gửi hoặc tài khoản được thực hiện theo các điều khoản thương mại thông thường.
150. Nếu công ty kiểm toán hoặc thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo không phải là ngân hàng hay tổ chức tài chính tương tự vay tiền hoặc bảo lãnh vay tiền, thì nguy cơ tư lợi có thể đáng kể đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm chúng xuống mức có thể chấp nhận được, trừ trường hợp khoản vay hoặc bảo lãnh đó không đáng kể đối với cả công ty hoặc thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ bảo đảm và khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo.
151. Tương tự, nếu công ty kiểm toán hoặc thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo chấp thuận vay tiền hoặc được bảo lãnh vay từ khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo không phải là ngân hàng hay tổ chức tài chính tương tự, nguy cơ tư lợi có thể đáng kể đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm chúng xuống mức có thể chấp nhận được, trừ trường hợp khoản vay hoặc bảo lãnh đó là không đáng kể đối với cả công ty hoặc thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo và khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo.
152. Các ví dụ từ đoạn 147 đến 151 liên quan đến các khoản vay và bảo lãnh giữa công ty kiểm toán và khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo. Trong trường hợp hợp đồng kiểm toán, các quy định cần được áp dụng cho công ty, mạng lưới công ty kiểm toán và khách hàng kiểm toán.

Các quan hệ kinh doanh mật thiết với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo

153. Mọi quan hệ kinh doanh mật thiết giữa công ty kiểm toán hoặc thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo và khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo hoặc ban lãnh đạo của khách hàng,

hoặc giữa công ty, mạng lưới công ty kiểm toán và khách hàng kiểm toán sẽ kéo theo lợi ích tài chính thương mại hoặc lợi ích tài chính chung và có thể tạo ra nguy cơ tư lợi và nguy cơ bị đe dọa. Ví dụ về các mối quan hệ này như sau:

- a) Có lợi ích tài chính đáng kể trong một liên doanh với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo hoặc chủ sở hữu nắm quyền kiểm soát, Giám đốc, nhân viên cao cấp hoặc các cá nhân khác thực hiện các chức năng quản lý cấp cao cho khách hàng;
- b) Thỏa thuận kết hợp một hoặc một số dịch vụ hoặc sản phẩm của công ty kiểm toán với một hoặc một số dịch vụ hoặc sản phẩm của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo và đưa ra thị trường. Gói dịch vụ hoặc sản phẩm này có sự tham gia của cả hai bên; và
- c) Phân phối hoặc dàn xếp việc tiếp thị trong đó công ty kiểm toán đóng vai trò nhà phân phối hoặc nhà tiếp thị của sản phẩm hoặc dịch vụ của khách hàng sử dụng dịch vụ bảo đảm, hoặc khách hàng sử dụng dịch vụ bảo đảm đóng vai trò nhà phân phối hoặc nhà tiếp thị của sản phẩm hoặc dịch vụ của công ty kiểm toán.

Trường hợp khách hàng kiểm toán, trừ khi lợi ích tài chính và mối quan hệ rõ ràng là không đáng kể đối với công ty, mạng lưới công ty kiểm toán và khách hàng kiểm toán, không biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được. Trong trường hợp khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo không phải là khách hàng kiểm toán, trừ khi lợi ích tài chính và mối quan hệ rõ ràng không đáng kể đối với công ty, mạng lưới công ty kiểm toán và khách hàng kiểm toán, không biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, trong cả hai trường hợp, biện pháp duy nhất là:

- a) Chấm dứt quan hệ kinh doanh;
- b) Làm giảm tầm quan trọng của mối quan hệ để lợi ích tài chính không còn là đáng kể và mối quan hệ rõ ràng là không quan trọng; hoặc
- c) Từ chối tiến hành hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo.

Trừ trường hợp lợi ích tài chính và mối quan hệ rõ ràng là không đáng kể đối với thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo, biện pháp duy nhất là rút cá nhân đó ra khỏi nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo.

154. Trường hợp khách hàng kiểm toán, các quan hệ kinh doanh liên quan đến lợi ích do công ty, mạng lưới công ty kiểm toán và thành viên nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo hoặc thành viên gia đình trực tiếp trong đơn vị nắm giữ, hoặc khi khách hàng kiểm toán, Giám đốc, hoặc nhân viên quản lý của khách hàng kiểm toán, hoặc bất cứ nhóm nào khác, cũng có lợi ích tài chính trong đơn vị đó đều không tạo ra nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập, miễn là:

- a) Mối quan hệ rõ ràng là không quan trọng đối với công ty, mạng lưới công ty kiểm toán và khách hàng kiểm toán;
- b) Lợi ích tài chính nắm giữ là không đáng kể đối với nhà đầu tư, hoặc một nhóm các nhà đầu tư; và
- c) Lợi ích tài chính không đem đến cho nhà đầu tư hoặc nhóm các nhà đầu tư khả năng kiểm soát được đơn vị có tổ chức chặt chẽ.

155. Việc công ty kiểm toán hoặc thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo mua hàng hóa và dịch vụ từ khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo (hoặc mạng lưới công ty kiểm toán sử dụng dịch vụ từ khách hàng kiểm toán) thường không tạo ra nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập, nếu như các giao dịch này nằm trong hoạt động kinh doanh bình thường và theo các điều kiện của thị trường. Tuy nhiên, những giao dịch này, xét về bản chất và tầm quan trọng, có thể tạo ra nguy cơ tư lợi. Nếu nguy cơ tạo ra rõ ràng là đáng kể, các biện pháp bảo vệ cần được xem xét và áp dụng nếu cần thiết để làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được. Các biện pháp bảo vệ có thể bao gồm:

- a) Loại bỏ hoặc giảm quy mô giao dịch;
- b) Rút cá nhân ra khỏi nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo; hoặc
- c) Thảo luận vấn đề với những người phụ trách công việc quản trị, như tổ chức kiểm toán nội bộ.

Các quan hệ cá nhân và gia đình

156. Quan hệ cá nhân và gia đình giữa thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo và Giám đốc, nhân viên quản lý cấp cao hoặc nhân viên khác, tùy theo vai trò của họ, của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, có thể tạo ra nguy cơ tư lợi, nguy cơ xuất phát từ quan hệ ruột thịt, quan hệ khác hoặc bị đe dọa. Việc cố gắng miêu tả chi tiết tầm quan trọng của các nguy cơ mà các quan hệ này có thể tạo ra là không thực tế. Tầm quan trọng của chúng có thể phụ thuộc vào các nhân tố bao gồm trách nhiệm cá nhân đối với hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo, sự thân thiết của mỗi quan hệ và vai trò của thành viên gia đình hoặc các cá nhân khác trong phạm vi khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo. Do đó, một loạt các trường hợp cần được thẩm định và các biện pháp bảo vệ cần phải áp dụng để làm giảm các nguy cơ này xuống mức có thể chấp nhận được.
157. Khi một thành viên trong quan hệ gia đình trực tiếp của thành viên nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo là Giám đốc, nhân viên quản lý cấp cao hoặc nhân viên của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo đang ở vị trí có ảnh hưởng trực tiếp và đáng kể đối với đối tượng của hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo, hoặc ở vị trí đó trong suốt thời kỳ thực hiện hợp đồng, các nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập chỉ có thể được giảm xuống mức có thể chấp nhận được bằng cách rút cá nhân đó ra khỏi nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo. Quan hệ này gần gũi đến nỗi không có biện pháp bảo vệ nào khác có thể làm giảm nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập xuống mức có thể chấp nhận được đối với mỗi quan hệ này. Nếu không áp dụng được các biện pháp bảo vệ nào khác, biện pháp bảo vệ duy nhất là rút khỏi hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo. Ví dụ, trong trường hợp kiểm toán báo cáo tài chính, nếu vợ hoặc chồng của thành viên nhóm cung cấp dịch vụ bảo đảm là nhân viên có chức vụ có thể ảnh hưởng trực tiếp và đáng kể đối với việc chuẩn bị hồ sơ kế toán hoặc báo cáo tài chính của khách hàng kiểm toán, nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập chỉ có thể giảm xuống mức có thể chấp nhận được bằng cách rút cá nhân đó ra khỏi nhóm cung cấp dịch vụ bảo đảm.
158. Khi một thành viên trong quan hệ gia đình trực tiếp của thành viên thuộc nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo là Giám đốc, nhân viên quản lý cấp cao hoặc nhân viên của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo có ảnh hưởng trực tiếp và đáng kể đối với đối tượng của hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo, nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập có thể phát sinh. Tầm quan trọng của các nguy cơ này phụ thuộc vào các yếu tố sau:
- Chức vụ của thành viên trong quan hệ gia đình trực tiếp đang giữ tại công ty khách hàng; và
 - Vai trò của thành viên trong nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo.
- Tầm quan trọng của nguy cơ này cần được thẩm định và, nếu nguy cơ này rõ ràng là đáng kể, thì các biện pháp bảo vệ cần được xem xét và áp dụng để làm giảm nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được. Các biện pháp bảo vệ có thể bao gồm:
- Rút cá nhân đó ra khỏi nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo;
 - Nếu có thể, cơ cấu lại trách nhiệm của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo để thành viên đó không phải làm các việc liên quan đến trách nhiệm của thành viên trong quan hệ gia đình trực tiếp; hoặc
 - Các chính sách và thủ tục để trao quyền cho nhân viên trao đổi thông tin với các cấp quản lý cấp cao trong công ty về các vấn đề về tính độc lập và tính khách quan có liên quan đến họ.
159. Ngoài ra, nguy cơ tư lợi, nguy cơ xuất phát từ quan hệ ruột thịt hoặc bị đe dọa có thể xảy ra khi một người không phải là thành viên trong quan hệ gia đình trực tiếp của thành viên thuộc nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo nhưng có mối quan hệ gần gũi với thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo và là Giám đốc, nhân viên cấp cao hoặc nhân viên của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo có chức vụ có thể gây ảnh hưởng trực tiếp và đáng kể đi với đối tượng của hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo. Vì vậy, các thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo có trách nhiệm xác định bất cứ cá nhân nào có quan hệ như vậy và trao đổi ý kiến theo đúng các thủ tục của công ty. Việc thẩm định tầm quan trọng của nguy cơ có thể xảy ra và các biện pháp bảo vệ phù hợp để loại bỏ và làm giảm các nguy cơ xuống mức có

thể chấp nhận được sẽ bao gồm việc xem xét các vấn đề, như mức độ thân thiết của mối quan hệ và vai trò của cá nhân đó đối với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo.

160. Cần xem xét đến nguy cơ tư lợi, quan hệ gia đình ruột thịt hoặc bị đe dọa có thể xảy ra do quan hệ cá nhân hoặc quan hệ gia đình giữa Giám đốc hoặc nhân viên của công ty kiểm toán không phải là thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo với Giám đốc, nhân viên cấp cao hoặc nhân viên của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo có ảnh hưởng trực tiếp và quan trọng đối với đối tượng của hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo. Vì vậy, Giám đốc và nhân viên của công ty kiểm toán có trách nhiệm xác định các mối quan hệ như vậy và trao đổi ý kiến theo đúng các thủ tục của công ty. Việc thẩm định tầm quan trọng của nguy cơ có thể xảy ra và các biện pháp bảo vệ phù hợp để loại bỏ và làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được sẽ bao gồm việc xem xét các vấn đề, như mức độ của mối quan hệ ruột thịt, mối tương tác giữa nhân viên chuyên nghiệp của công ty và nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo, chức vụ đang giữ trong công ty và vai trò của cá nhân đó tại khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo.
161. Những vi phạm không cố ý do có quan hệ gia đình ruột thịt, quan hệ cá nhân nêu trên không ảnh hưởng đến tính độc lập của công ty kiểm toán hoặc thành viên nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo, khi:
- Công ty kiểm toán đã thiết lập các chính sách và thủ tục yêu cầu tất cả các nhân viên chuyên nghiệp báo cáo kịp thời với công ty bất cứ sự vi phạm nào diễn ra do các thay đổi về tình hình công việc của các thành viên trong quan hệ gia đình trực tiếp hoặc các mối quan hệ cá nhân khác có thể ảnh hưởng đến tính độc lập;
 - Trách nhiệm của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo cần được quy định lại sao cho nhân viên chuyên nghiệp không phải xử lý các vấn đề trong phạm vi trách nhiệm của người mà nhân viên chuyên nghiệp đó có họ hàng hoặc có quan hệ cá nhân, hoặc nếu không thể làm được việc này, công ty cần kịp thời rút nhân viên chuyên nghiệp đó ra khỏi nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo; và
 - Quan tâm kỹ hơn đối với việc soát xét lại công việc của nhân viên chuyên nghiệp.
162. Khi xảy ra vi phạm không cố ý liên quan đến quan hệ gia đình ruột thịt và quan hệ cá nhân nêu trên, công ty kiểm toán cần xem xét các biện pháp bảo vệ cần áp dụng. Các biện pháp bảo vệ có thể bao gồm:
- Mời thêm một kiểm toán viên hành nghề không phải là thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo xem xét lại công việc đã thực hiện của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo; hoặc
 - Rút cá nhân đó ra khỏi bất cứ quá trình quyết định chủ yếu nào liên quan đến hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo.

Làm việc tại doanh nghiệp khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo

163. Tính độc lập của công ty kiểm toán hoặc thành viên nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo có thể bị đe dọa nếu Giám đốc, nhân viên cấp cao hoặc nhân viên của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo có ảnh hưởng trực tiếp và quan trọng đối với hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo như đã từng là thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo hoặc đã từng là Giám đốc của công ty kiểm toán. Những trường hợp này có thể dẫn đến nguy cơ tư lợi, nguy cơ xuất phát từ sự quen thuộc hoặc bị đe dọa, đặc biệt khi vẫn duy trì sự liên hệ đáng kể giữa cá nhân và công ty cũ của cá nhân đó. Tương tự, tính độc lập của thành viên nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo có thể bị ảnh hưởng khi cá nhân đó tham gia vào hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo khi biết rằng hoặc có đủ lý do để tin rằng cá nhân đó có thể sẽ gia nhập khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo trong tương lai.
164. Nếu thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo, Giám đốc hoặc Giám đốc trước đây của công ty kiểm toán đã từng làm việc tại khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo. Tầm quan trọng của nguy cơ tư lợi, nguy cơ xuất phát từ quan hệ gia đình ruột thịt, quan hệ khác hoặc bị đe dọa có thể xảy ra phụ thuộc vào những yếu tố sau:
- Chức vụ mà cá nhân đó đã từng giữ tại khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo;

- b) Phạm vi công việc của cá nhân đó trong nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo;
- c) Khoảng thời gian đã làm việc của cá nhân đó tại nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo hoặc công ty kiểm toán; và
- d) Chức vụ trước đây của cá nhân đó trong nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo hoặc trong công ty kiểm toán.

Tầm quan trọng của nguy cơ cần được thẩm định và nếu nguy cơ rõ ràng là đáng kể, thì các biện pháp bảo vệ cần được xem xét và áp dụng để làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được. Các biện pháp bảo vệ có thể bao gồm:

- a) Xem xét sự phù hợp hoặc cần điều chỉnh lại kế hoạch cung cấp dịch vụ đảm bảo;
- b) Phân công cho nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo các hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo tiếp theo phù hợp với kinh nghiệm của cá nhân tham gia tại khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo;
- c) Tăng cường thêm một kiểm toán viên hành nghề, không phải là thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo để rà soát lại các việc đã làm hoặc để tham khảo ý kiến khi cần thiết; hoặc
- d) Kiểm soát chất lượng công việc khi thực hiện hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo.

Trong mọi trường hợp, tất cả các biện pháp bảo vệ sau là cần thiết để giảm thiểu nguy cơ đến mức có thể chấp nhận được;

- a) Cá nhân có liên quan không được nhận tiền hay bất kỳ một lợi ích hoặc khoản thanh toán nào từ doanh nghiệp khách hàng trừ khi được thỏa thuận trước. Ngoài ra, cá nhân đó không được có bất kỳ một khoản nợ nào với khách hàng, nếu là đáng kể đến nỗi có thể làm ảnh hưởng đến tính độc lập của công ty; và
- b) Cá nhân có liên quan không được tiếp tục tham gia vào hoạt động kinh doanh của công ty hay các hoạt động nghề nghiệp khác.

165. Nguy cơ về sự tư lợi hình thành khi một thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo có thể gia nhập công ty khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo trong tương lai. Nguy cơ này có thể được giảm xuống đến mức chấp nhận được nếu áp dụng các biện pháp sau:

- a) Áp dụng các nguyên tắc hay thủ tục yêu cầu cá nhân phải thông báo với công ty kiểm toán trước khi thảo luận nội dung hợp đồng lao động với khách hàng; và
- b) Rút cá nhân đó ra khỏi nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo.

Ngoài ra, nên cân nhắc thực hiện việc rà soát độc lập mọi đánh giá quan trọng của cá nhân đó khi thực hiện công việc.

Những dịch vụ gắn liền với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo

166. Việc có một nhân viên, Giám đốc hay người lao động của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo trước đây là thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo có thể tạo ra sự tư lợi, tự kiểm tra và các nguy cơ xuất phát từ sự quen thuộc. Điều này đặc biệt đúng khi thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo phải làm báo cáo về những vấn đề mà chính họ đã làm hay báo cáo về những yếu tố của báo cáo tài chính mà họ đã lập ra khi còn là nhân viên của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo.

167. Nếu trong suốt thời kỳ của báo cáo tài chính, thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo đã từng là nhân viên hay Giám đốc của khách hàng, đã từng sử dụng vị trí của mình để gây ảnh hưởng trực tiếp và đáng kể lên đối tượng cung cấp dịch vụ đảm bảo, thì sẽ tạo ra nguy cơ nghiêm trọng tới mức không biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được. Những cá nhân như vậy không thể tham gia vào nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo.

168. Nếu trước thời kỳ của báo cáo tài chính, thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo đã từng là nhân viên hay Giám đốc của khách hàng, đã từng sử dụng vị trí của mình để gây ảnh hưởng trực tiếp và đáng kể lên đối tượng cung cấp dịch vụ đảm bảo, thì sẽ tạo ra sự tư lợi, tự

kiểm tra các nguy cơ xuất phát từ sự quen thuộc. Ví dụ những nguy cơ như vậy có thể được tạo ra nếu các quyết định hay việc làm của cá nhân đó khi còn làm việc cho khách hàng trong giai đoạn trước được đánh giá lại trong giai đoạn này như là một phần của hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo hiện nay. Tính nghiêm trọng của các nguy cơ sẽ phụ thuộc vào các yếu tố như:

- a) Chức vụ mà cá nhân đã giữ trong tổ chức của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo;
- b) Khoảng thời gian cá nhân đó rời khỏi doanh nghiệp khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo; và
- c) Vai trò của cá nhân đó trong nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo.

Tính nghiêm trọng của nguy cơ cần được thẩm định và, nếu nguy cơ này rõ ràng là đáng kể, thì các biện pháp bảo vệ cần được áp dụng để giảm thiểu nguy cơ đến mức có thể chấp nhận được. Những biện pháp bảo vệ có thể bao gồm:

- a) Tăng cường một kiểm toán viên, không phải là thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo để soát xét lại các việc đã làm hay đề tham khảo ý kiến khi cần thiết; hay
- b) Thảo luận vấn đề với những người phụ trách công việc quản trị, ví dụ tổ chức kiểm toán nội bộ.

Nhân viên công ty kiểm toán là thành viên Hội đồng quản trị hoặc Giám đốc của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo

169. Nếu thành viên Ban Giám đốc hoặc nhân viên cung cấp dịch vụ (nhân viên chuyên nghiệp) của công ty kiểm toán đóng vai trò là thành viên Hội đồng quản trị hoặc thành viên Ban Giám đốc của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo thì sẽ tạo ra nguy cơ tư lợi và tự kiểm tra nghiêm trọng tới mức không biện pháp bảo vệ nào có thể giảm được nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được (đặc biệt là trường hợp cung cấp dịch vụ kiểm toán). Trường hợp này cách duy nhất là từ chối thực hiện, hoặc rút khỏi hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo.
170. Nếu người của công ty kiểm toán có ảnh hưởng đáng kể đến công việc quản lý nhân sự, lưu giữ hồ sơ, sổ sách hoặc các công việc khác như đảm bảo cho mọi hoạt động của khách hàng tuân thủ theo các quy định hay đưa ra ý kiến về bộ máy quản lý điều hành (như trợ lý Giám đốc, kế toán trưởng) có thể tạo ra nguy cơ tự kiểm tra và sự bào chữa.
171. Nếu thành viên Ban Giám đốc hoặc nhân viên cung cấp dịch vụ của công ty kiểm toán giữ vai trò có ảnh hưởng đáng kể của khách hàng kiểm toán thì các nguy cơ tự kiểm tra và sự bào chữa nói chung sẽ nghiêm trọng tới mức không biện pháp bảo vệ nào có thể giảm được nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được.
172. Nếu người của công ty kiểm toán làm công việc hành chính và thư ký hàng ngày của khách hàng thì không làm ảnh hưởng đến tính độc lập, với điều kiện là Ban Giám đốc của khách hàng đưa ra tất cả các quyết định.

Nhân viên cao cấp của công ty kiểm toán có quan hệ lâu dài với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo

Quy định chung

173. **Một kiểm toán viên hoặc một thành viên Ban Giám đốc của công ty kiểm toán cung cấp dịch vụ đảm bảo cho cùng một khách hàng trong một thời gian dài có thể sẽ tạo ra nguy cơ xuất phát từ sự quen thuộc. Nguy cơ này sẽ tùy thuộc vào các yếu tố như:**
 - a) Độ dài thời gian mà cá nhân đó là thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo;
 - b) Vai trò của cá nhân đó trong nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo;
 - c) Cơ cấu tổ chức của công ty kiểm toán; và
 - d) Tính chất của hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo.

Nguy cơ này cần được thẩm định và, nếu nguy cơ đó rõ ràng là đáng kể, các biện pháp bảo vệ cần được áp dụng để giảm thiểu nguy cơ đến mức có thể chấp nhận được. Những biện pháp bảo vệ gồm:

- a) Luân phiên kiểm toán viên hành nghề trong nhóm cung cấp dịch vụ bảo đảm và thành viên Ban Giám đốc tối đa là 3 năm một lần;
- b) Tăng cường một kiểm toán viên hành nghề không phải là thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo để soát xét lại các việc đã làm hay đề tham khảo ý kiến khi cần thiết; hay
- c) Tiến hành kiểm soát chất lượng một cách độc lập trong nội bộ công ty kiểm toán.

Khách hàng kiểm toán là công ty được niêm yết trên thị trường chứng khoán

174. Khi một thành viên Ban Giám đốc và một kiểm toán viên hành nghề phụ trách hợp đồng kiểm toán kê cả người phụ trách soát xét quy trình kiểm soát chất lượng dịch vụ cho một khách hàng trong một thời gian dài có thể tạo ra nguy cơ xuất phát từ sự quen thuộc, đặc biệt là khi kiểm toán công ty được niêm yết trên thị trường chứng khoán. Trường hợp kiểm toán công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán, các biện pháp bảo vệ gồm:

- a) Thành viên Ban Giám đốc và kiểm toán viên hành nghề phụ trách hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo và người phụ trách soát xét quy trình kiểm soát chất lượng dịch vụ phải được luân phiên theo thời hạn quy định, tối đa không quá 3 năm; và
- b) Thành viên Ban Giám đốc và kiểm toán viên hành nghề được luân phiên theo thời hạn quy định tại điểm (a) có thể trở lại phụ trách hợp đồng kiểm toán đó ít nhất là sau 2 năm.

Khi khách hàng kiểm toán trở thành công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán thì khoảng thời gian mà Thành viên Ban Giám đốc và kiểm toán viên hành nghề phụ trách hợp đồng kiểm toán và người phụ trách soát xét quy trình kiểm soát chất lượng dịch vụ cần được luân phiên sớm hơn quy định.

175. Khi thành viên Ban Giám đốc và kiểm toán viên hành nghề phụ trách hợp đồng kiểm toán và người phụ trách soát xét quy trình kiểm soát chất lượng dịch vụ được luân phiên theo hạn định, thời hạn luân phiên có thể linh hoạt tùy theo từng trường hợp, như:

- a) Trường hợp một thành viên Ban Giám đốc hoặc kiểm toán viên phụ trách hợp đồng kiểm toán hoặc người phụ trách soát xét quy trình kiểm soát chất lượng dịch vụ tiếp tục phụ trách hợp đồng đó là đặc biệt quan trọng đối với khách hàng kiểm toán, như có sự thay đổi lớn trong tổ chức khách hàng trùng với thời điểm luân phiên những người này;
- b) Trường hợp do quy mô của công ty kiểm toán mà việc luân phiên không thể thực hiện được hay không phải là một biện pháp bảo vệ.

Trong mọi trường hợp, nếu trong 3 năm việc luân phiên chưa được thực hiện thì mọi biện pháp bảo vệ cần được áp dụng để giảm thiểu nguy cơ đến mức có thể chấp nhận được.

176. Khi công ty kiểm toán chỉ có 2 thành viên Ban Giám đốc thì ngoài việc phải luân phiên, biện pháp bảo vệ có thể bằng cách phải tăng cường thêm kiểm toán viên không phải là thành viên nhóm kiểm toán để soát xét lại công việc kiểm toán hoặc tham khảo ý kiến khi cần thiết.

177. Khi công ty kiểm toán chỉ có một Giám đốc phụ trách kiểm toán có đủ kinh nghiệm và kiến thức cần thiết để phụ trách hợp đồng kiểm toán công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán thì biện pháp bảo vệ để giảm thiểu nguy cơ đến mức có thể chấp nhận được cần được thực hiện như sau:

- a) Sau 3 năm kiểm toán phải chuyển đổi khách hàng cho công ty kiểm toán khác;
- b) Hợp tác với công ty kiểm toán khác để cùng thực hiện hợp đồng kiểm toán với điều kiện thành viên Ban Giám đốc công ty kiểm toán khác sẽ là người ký báo cáo kiểm toán.

Cung cấp dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo

178. Các công ty kiểm toán thường cung cấp cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo nhiều dịch vụ phi đảm bảo phù hợp với trình độ chuyên môn và kinh nghiệm của họ. Khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo sẽ coi trọng những lợi ích nhận được từ công ty, nơi có sự hiểu biết đầy đủ về hoạt động kinh doanh, mang kiến thức và kỹ năng để sinh lợi trong những lĩnh vực khác. Hơn nữa, việc cung cấp các dịch vụ phi đảm bảo sẽ giúp cho nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo có được các thông tin về hoạt động kinh doanh của khách hàng có thể có ích cho hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo. Càng biết nhiều về hoạt động kinh doanh của khách hàng, nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo sẽ càng hiểu rõ hơn những thủ tục và cách thức kiểm soát cũng như các rủi ro kinh doanh và rủi ro tài chính mà khách hàng phải đương đầu. Tuy nhiên, việc cung cấp các dịch vụ phi đảm bảo cũng có thể tạo ra các nguy cơ đối với tính độc lập của công ty, mạng lưới công ty hay các thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo, đặc biệt là có thể nhận thức được các nguy cơ đe dọa tính độc lập. Do vậy, cần phải thẩm định ý nghĩa của bất kỳ nguy cơ nào nảy sinh từ việc cung cấp các dịch vụ như vậy. Trong một số trường hợp, các nguy cơ đó có thể được loại bỏ hoặc giảm thiểu bằng cách áp dụng những biện pháp bảo vệ. Trong các trường hợp khác, không có một biện pháp bảo vệ nào có thể giảm nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được.
179. Sau đây là các hoạt động sẽ gây ra các nguy cơ tư lợi, hoặc tự kiểm tra đáng kể tới mức chỉ có cách tránh thực hiện các hoạt động đó hay từ chối thực hiện hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo thì mới có khả năng giảm nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được:
- Có quyền cho phép thực hiện hay hoàn thành một giao dịch, hoặc đảm trách công việc lãnh đạo thay khách hàng, hoặc sẽ có quyền như vậy;
 - Có quyền quyết định xem khuyến nghị nào của công ty kiểm toán cần được thực hiện;
 - Được báo cáo lên người phụ trách công việc quản trị với vai trò người quản lý.
180. **Các ví dụ từ đoạn 186 đến đoạn 225** là các trường hợp cung cấp dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng. Nguy cơ tiềm tàng đe dọa đến tính độc lập thông thường sẽ nảy sinh khi một dịch vụ phi đảm bảo được cung cấp cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo. Các báo cáo tài chính của một đơn vị cung cấp những thông tin tài chính về hàng loạt các giao dịch và các sự kiện ảnh hưởng tới đơn vị đó. Tuy nhiên, về bản chất, thông tin liên quan đến đối tượng của các dịch vụ đảm bảo khác có thể bị giới hạn. Tuy nhiên, nguy cơ đe dọa tính độc lập vẫn có thể nảy sinh khi công ty kiểm toán cung cấp một dịch vụ phi đảm bảo liên quan đến đối tượng của hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo phi kiểm toán. Trong những trường hợp như vậy, nên xem xét mức độ liên quan của công ty kiểm toán với đối tượng của hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo phi kiểm toán, xem liệu các nguy cơ tự kiểm tra có thể nảy sinh không và liệu các nguy cơ đe dọa đến tính độc lập có thể giảm thiểu tới mức có thể chấp nhận được không khi áp dụng các biện pháp bảo vệ hay liệu có nên từ chối hợp đồng cung cấp dịch vụ phi đảm bảo đó không. Khi dịch vụ phi đảm bảo không liên quan đến đối tượng của hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo phi kiểm toán, thì nói chung các nguy cơ đối với tính độc lập sẽ là không đáng kể.
181. Các hoạt động sau cũng có thể làm nảy sinh các nguy cơ tư lợi và tự kiểm tra:
- Quản lý tài sản của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo;
 - Giám sát hoạt động thường ngày của nhân viên của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo; và
 - Chuẩn bị tài liệu gốc dưới hình thức điện tử hay các hình thức khác, làm bằng chứng cho sự xảy ra của giao dịch (ví dụ lập hóa đơn, chứng từ cho khách hàng).
- Tầm quan trọng của các nguy cơ nên được thẩm định và, nếu nguy cơ rõ ràng là đáng kể, các biện pháp bảo vệ cần được áp dụng để giảm thiểu nguy cơ đến mức có thể chấp nhận được. Những biện pháp bảo vệ có thể gồm:
- Sắp xếp công việc sao cho nhân viên đang thực hiện những dịch vụ như vậy sẽ không tham gia vào hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo;
 - Tăng cường một kiểm toán viên hành nghề để tư vấn về các ảnh hưởng tiềm tàng của hợp đồng cung cấp dịch vụ phi đảm bảo đến tính độc lập của thành viên nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo hay của công ty kiểm toán;

- c) Các biện pháp bảo vệ khác tùy theo quy định.
182. Sự phát triển mới trong hoạt động kinh doanh, sự tăng trưởng của thị trường tài chính, các thay đổi nhanh chóng trong công nghệ tin học, và các hệ quả đối với công tác quản lý và kiểm soát nên không thể đưa ra một danh sách đầy đủ các tình huống có thể tạo ra nguy cơ đe dọa tính độc lập khi cung cấp dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo cũng như danh sách các biện pháp bảo vệ để loại bỏ hay giảm thiểu các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được. Tuy nhiên công ty kiểm toán có thể cung cấp các dịch vụ ngoài hợp đồng cung cấp dịch vụ bảo đảm với điều kiện mọi nguy cơ đe dọa đến tính độc lập đã được giảm tới mức có thể chấp nhận được.
183. Các biện pháp bảo vệ sau đây đặc biệt thích hợp để giảm thiểu các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được khi cung cấp dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo:
- a) Có các chính sách hay thủ tục không cho phép kiểm toán viên hành nghề đưa ra các quyết định quản lý thay cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo hoặc nhận trách nhiệm về các dịch vụ này;
 - b) Thảo luận các vấn đề về tính độc lập liên quan đến việc cung cấp dịch vụ phi đảm bảo với những người phụ trách công việc quản trị, ví dụ tổ chức kiểm toán nội bộ;
 - c) Có các chính sách đối với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo liên quan đến trách nhiệm cung cấp dịch vụ phi đảm bảo của công ty kiểm toán;
 - d) Tăng cường một kiểm toán viên hành nghề để tư vấn về các ảnh hưởng tiềm tàng của hợp đồng cung cấp dịch vụ phi đảm bảo đến tính độc lập của thành viên nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo hay của công ty kiểm toán;
 - e) Tăng cường thêm một kiểm toán viên hành nghề không thuộc công ty kiểm toán để cung cấp sự đảm bảo về khía cạnh riêng của hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo;
 - f) Đề khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo công nhận trách nhiệm của họ đối với kết quả làm việc của công ty kiểm toán;
 - g) Thông báo với bộ phận phụ trách công tác quản trị, ví dụ như tổ chức kiểm toán nội bộ, về bản chất và mức phí kiểm toán;
 - h) Sắp xếp sao cho kiểm toán viên nào đang thực hiện dịch vụ phi đảm bảo sẽ không tham gia vào hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo.
184. Trước khi chấp nhận hợp đồng cung cấp dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng sử dụng dịch vụ bảo đảm, công ty nên cân nhắc liệu điều đó có làm nảy sinh các nguy cơ đe dọa đến tính độc lập của công ty hay không. Trường hợp nguy cơ này sinh rõ ràng là đáng kể thì nên từ chối một trong hai hợp đồng trừ khi có thể áp dụng các biện pháp bảo vệ để loại bỏ hoặc giảm thiểu các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được.
185. Việc cung cấp dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng kiểm toán có thể sẽ tạo ra các nguy cơ đe dọa đến tính độc lập nghiêm trọng tới mức không có một biện pháp bảo vệ nào có thể loại bỏ hoặc giảm nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được. Tuy nhiên, việc cung cấp một phần hoặc toàn bộ dịch vụ phi đảm bảo cho đơn vị có liên quan, một bộ phận hoặc một phần của báo cáo tài chính cho khách hàng đó có thể được phép nếu các nguy cơ đe dọa tính độc lập của công ty có thể được giảm xuống mức có thể chấp nhận được bằng cách để cho công ty khác kiểm toán các phần còn lại hay cung cấp lại dịch vụ phi đảm bảo trong phạm vi cần thiết để họ chịu trách nhiệm cho dịch vụ đó.

Cung cấp dịch vụ ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính cho khách hàng kiểm toán

186. **Việc giúp khách hàng kiểm toán làm một số việc như ghi sổ kế toán hay lập báo cáo tài chính có thể làm nảy sinh nguy cơ tự kiểm tra khi báo cáo tài chính đó được chính công ty thực hiện kiểm toán.**
187. Trách nhiệm của khách hàng là ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính mặc dù họ có thể yêu cầu công ty kiểm toán giúp đỡ. Nếu công ty, mạng lưới công ty hoặc kiểm toán viên đã trợ giúp như vậy mà lại ra các quyết định mang tính quản lý thì không một biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ tự kiểm tra xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các quyết định mang tính quản lý như sau:

- a) Định khoản hay sửa đổi các bút toán ghi sổ kế toán hay các ghi chép kế toán khác chưa có sự đồng ý của khách hàng kiểm toán;
 - b) Cho phép hoặc phê duyệt các giao dịch; và
 - c) Soạn thảo hoặc thay đổi tài liệu gốc (bao gồm cả các quyết định về định giá).
188. Quy trình kiểm toán có các cuộc trao đổi giữa công ty kiểm toán và ban lãnh đạo của khách hàng. Trong quy trình này, ban lãnh đạo yêu cầu và nhận được nhiều dữ liệu liên quan đến các vấn đề như: các nguyên tắc kế toán, các thông tin trình bày trên báo cáo tài chính, sự phù hợp của các thủ tục kiểm soát và cách thức tính các số liệu tài sản và công nợ. Các hỗ trợ kỹ thuật kiểu này hay tư vấn chuyên môn liên quan đến nguyên tắc kế toán là một biện pháp thích hợp để nâng cao tính trung thực của báo cáo tài chính. Việc tư vấn như vậy nói chung không đe dọa đến tính độc lập của công ty. Tương tự, quy trình kiểm toán cũng có thể bao gồm việc trợ giúp khách hàng kiểm toán giải quyết các vấn đề đối chiếu tài khoản, phân tích và tập hợp thông tin báo cáo, hỗ trợ chuẩn bị báo cáo tài chính hợp nhất (bao gồm việc chuyển đổi các tài khoản của công ty con sang tài khoản của tập đoàn, hay chuyển sang một khuôn mẫu báo cáo khác), soạn thảo thông tin trình bày trên báo cáo tài chính, đề xuất các bút toán điều chỉnh cũng như trợ giúp và tư vấn việc lập báo cáo theo quy định của công ty con. Các dịch vụ này được coi là một phần thông thường trong quy trình kiểm toán và trong các trường hợp thông thường sẽ không đe dọa đến tính độc lập.

Quy định chung về khách hàng

189. Các ví dụ từ đoạn 190 đến đoạn 193 chỉ ra rằng nguy cơ tự kiểm tra có thể nảy sinh nếu công ty kiểm toán tham gia vào việc ghi sổ kế toán hoặc lập báo cáo tài chính và những báo cáo này sau đó lại trở thành thông tin liên quan đến đối tượng của hợp đồng kiểm toán của công ty. Quy định này cũng có thể được áp dụng tương đương trong trường hợp đối tượng chính của hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo không phải là báo cáo tài chính. Ví dụ, nguy cơ tự kiểm tra có thể nảy sinh nếu công ty đã lập báo cáo tài chính và sau đó lại cung cấp dịch vụ đảm bảo chính các thông tin trong báo cáo tài chính đó. Do đó, công ty cần thẩm định tầm quan trọng của nguy cơ tự kiểm tra có thể nảy sinh từ việc cung cấp các dịch vụ như vậy. Nếu nguy cơ tự kiểm tra rõ ràng là đáng kể, các biện pháp bảo vệ cần được áp dụng để giảm thiểu nguy cơ đến mức có thể chấp nhận được.

Khách hàng kiểm toán không phải là công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán

190. Công ty hay chi nhánh công ty kiểm toán có thể cung cấp cho khách hàng kiểm toán là các doanh nghiệp không niêm yết trên thị trường chứng khoán các dịch vụ kế toán và ghi sổ kế toán theo thủ tục thỏa thuận trước với điều kiện các nguy cơ tự kiểm tra có thể được giảm xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ cho các dịch vụ đó như sau:
- a) Vào sổ các giao dịch mà khách hàng kiểm toán đã quyết định hoặc đã phê duyệt định khoản tài khoản thích hợp;
 - b) Ghi các giao dịch đã được định khoản vào Sổ Cái của khách hàng kiểm toán;
 - c) Lập báo cáo tài chính tổng hợp dựa trên các báo cáo đã lập của các đơn vị; và
 - d) Ghi nhận các bút toán đã được khách hàng kiểm toán phê duyệt vào Bảng cân đối kế toán.

Tầm quan trọng của các nguy cơ nên được thẩm định và, nếu nguy cơ rõ ràng là đáng kể, các biện pháp bảo vệ cần được áp dụng để giảm nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được. Những biện pháp bảo vệ có thể gồm:

- a) Sắp xếp sao cho thành viên nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo không thực hiện các dịch vụ như vậy;
- b) Thực thi các chính sách và quy trình để cấm cá nhân đang thực hiện các dịch vụ như vậy sẽ không ra bất cứ một quyết định nào mang tính điều hành trên danh nghĩa của khách hàng kiểm toán;
- c) Yêu cầu khách hàng kiểm toán tự đưa ra số liệu và định khoản cho các bút toán;

- d) Yêu cầu các số liệu giả định phải do khách hàng kiểm toán lập và phê duyệt; hoặc
- e) Khách hàng kiểm toán phải phê duyệt mọi bút toán không có chứng từ gốc (như dự phòng, ước tính, phân bổ, chuyên số...) hay bất kỳ thay đổi nào ảnh hưởng đến báo cáo tài chính.

Khách hàng kiểm toán là công ty được niêm yết trên thị trường chứng khoán

191. Việc cung cấp các dịch vụ kế toán, ghi sổ kế toán, lập báo cáo tài chính hay lập các thông tin tài chính là cơ sở của báo cáo tài chính mà từ đó đưa ra báo cáo kiểm toán, với tư cách thay mặt cho khách hàng kiểm toán là công ty được niêm yết trên thị trường chứng khoán, có thể ảnh hưởng đến tính độc lập của công ty, mạng lưới công ty hoặc ít nhất cũng là biểu hiện ảnh hưởng đến tính độc lập. Do đó, ngoài việc cấm các dịch vụ như vậy, thì không một biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ này xuống mức có thể chấp nhận được trừ khi trong trường hợp khẩn cấp và dịch vụ này thuộc phạm vi kiểm toán độc lập được phép. Vì thế, trừ các ngoại lệ rất hạn chế, công ty, mạng lưới công ty kiểm toán không được cung cấp các dịch vụ như vậy cho khách hàng kiểm toán là các công ty được niêm yết.
192. Việc cung cấp dịch vụ kế toán, ghi sổ kế toán theo cách máy móc, không có quyền quyết định cho bộ phận hay công ty con của khách hàng kiểm toán được niêm yết trên thị trường chứng khoán sẽ không bị coi là làm giảm tính độc lập của công ty kiểm toán đối với khách hàng kiểm toán nếu đảm bảo được các điều kiện sau:
- a) Dịch vụ không liên quan đến việc đưa ra các ý kiến, xét đoán;
 - b) Toàn bộ các bộ phận hay công ty con được cung cấp dịch vụ rõ ràng là không đáng kể đối với khách hàng kiểm toán hay toàn bộ các dịch vụ đó được coi là không đáng kể đối với công ty con hay công ty mẹ;
 - c) Toàn bộ phí dịch vụ trả cho công ty, chi nhánh công ty kiểm toán rõ ràng là không đáng kể.
- Nếu cung cấp các dịch vụ như vậy thì các biện pháp bảo vệ sau phải được áp dụng:
- a) Công ty, mạng lưới công ty không được đảm nhận bất kỳ vai trò quản lý nào hay ra bất kỳ quyết định nào mang tính điều hành;
 - b) Khách hàng kiểm toán được niêm yết phải chấp nhận chịu trách nhiệm cho kết quả của dịch vụ; và
 - c) Cá nhân đã thực hiện dịch vụ sẽ không được tham gia vào việc kiểm toán.

Các trường hợp khẩn cấp

193. Việc cung cấp dịch vụ kế toán, ghi sổ kế toán cho khách hàng kiểm toán trong trường hợp khẩn cấp hay trong các tình huống bất thường khác khi khách hàng kiểm toán khó có thể tìm được giải pháp khác sẽ không được coi là đưa lại các nguy cơ không thể chấp nhận được về tính độc lập nếu đảm bảo các điều kiện sau:
- a) Công ty, mạng lưới công ty kiểm toán không được đảm nhận bất cứ vị trí điều hành hay được quyền ra bất cứ một quyết định mang tính điều hành nào;
 - b) Khách hàng kiểm toán chấp nhận chịu trách nhiệm đối với kết quả của dịch vụ; và
 - c) Cá nhân thực hiện dịch vụ không phải là thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo.

Dịch vụ định giá cho khách hàng kiểm toán

194. Việc định giá là việc đưa ra các giá trị giả thiết trong tương lai, là việc áp dụng các phương pháp và kỹ thuật, và kết hợp cả hai yếu tố đó để tính ra một giá trị nào đó đối với một tài sản, một khoản nợ hay cho toàn bộ hoạt động kinh doanh.
195. Nguy cơ do việc tự kiểm tra có thể nảy sinh khi công ty, mạng lưới công ty kiểm toán thực hiện việc định giá cho khách hàng mà việc định giá này, được thể hiện trong báo cáo tài chính của khách hàng.
196. Nếu dịch vụ định giá bao gồm cả việc đánh giá các vấn đề trọng yếu đối với báo cáo tài chính, việc định giá có tính chủ quan đáng kể thì không một biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm

nguy cơ tự kiểm tra xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, không nên thực hiện dịch vụ định giá hoặc nếu thực hiện thì phải rút ra khỏi hợp đồng kiểm toán.

197. Khi thực hiện dịch vụ định giá mà từng dịch vụ hay toàn bộ các dịch vụ là không trọng yếu đối với báo cáo tài chính hoặc dịch vụ đó không có tính chủ quan đáng kể, thì nguy cơ tự kiểm tra nảy sinh sẽ có thể được giảm xuống mức có thể chấp nhận được bằng cách áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết. Các biện pháp bảo vệ đó gồm:

- a) Tăng cường một kiểm toán viên hành nghề, không phải là thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ bảo đảm để rà soát lại các việc đã làm hay đề đưa ra ý kiến tư vấn khi cần thiết;
- b) Xác nhận lại sự hiểu biết của khách hàng kiểm toán về các giả định cơ bản của việc định giá, phương pháp sử dụng và phải có được sự đồng ý của khách hàng;
- c) Nhận được sự công nhận của khách hàng kiểm toán về các trách nhiệm của họ đối với kết quả công việc do công ty kiểm toán thực hiện;
- d) Thu xếp sao cho nhân viên nào thực hiện dịch vụ này sẽ không tham gia vào hợp đồng kiểm toán.

Để xác định liệu các biện pháp bảo vệ trên đây có hiệu quả không, cần phải cân nhắc tới các vấn đề sau:

- a) Phạm vi hiểu biết, kinh nghiệm và khả năng của khách hàng kiểm toán để đánh giá các vấn đề liên quan và mức độ tham gia của họ vào việc xác định và phê duyệt các vấn đề quan trọng cần cân nhắc;
- b) Mức độ áp dụng các phương pháp đã thiết lập và chỉ dẫn chuyên nghiệp khi thực hiện các dịch vụ định giá đặc biệt;
- c) Mức độ chủ quan cố hữu trong các khoản mục có liên quan khi việc định giá phải sử dụng đến các chuẩn mực và phương pháp đã thiết lập;
- d) Độ tin cậy và phạm vi của số liệu cơ bản;
- e) Mức độ phụ thuộc vào các sự kiện diễn ra trong tương lai mà về bản chất có thể tạo ra biến động đáng kể cố hữu trong các số liệu có liên quan; và
- f) Phạm vi và phân loại rõ ràng các thông tin công bố trên báo cáo tài chính.

198. Khi công ty, mạng lưới công ty kiểm toán tiến hành dịch vụ định giá cho khách hàng kiểm toán nhằm mục đích lưu vào hồ sơ hoặc để nộp cho cơ quan thuế, tính toán số thuế phải nộp của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, hoặc với mục đích lập kế hoạch thuế, phát hành chứng phiếu, sẽ không tạo ra nguy cơ đáng kể ảnh hưởng đến tính độc lập vì những định giá này thường chịu sự xem xét lại của các đối tượng bên ngoài, ví dụ cơ quan thuế, trung tâm giao dịch chứng khoán.

199. Khi công ty kiểm toán tiến hành dịch vụ định giá là một phần thông tin liên quan đến đối tượng của hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo không phải là hợp đồng kiểm toán, công ty cần xem xét nguy cơ tự kiểm tra, trừ khi nguy cơ này rõ ràng là không đáng kể. Các biện pháp bảo vệ cần được áp dụng để loại bỏ hoặc làm giảm nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được.

Cung cấp dịch vụ thuế cho khách hàng kiểm toán

200. Công ty kiểm toán có thể được yêu cầu cung cấp dịch vụ thuế cho khách hàng kiểm toán. Dịch vụ thuế bao gồm một loạt các dịch vụ, như xem xét việc tuân thủ pháp luật về thuế, lập kế hoạch thuế, cung cấp ý kiến thuế chính thức và hỗ trợ trong việc giải quyết các tranh cãi về thuế. Những dịch vụ này nhìn chung không bị coi là tạo ra nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập, trừ trường hợp đặc biệt như mức phí tư vấn lớn làm nảy sinh nguy cơ tư lợi.

Cung cấp dịch vụ kiểm toán nội bộ cho khách hàng kiểm toán

201. **Nguy cơ tự kiểm tra có thể hình thành khi công ty, mạng lưới công ty kiểm toán cung cấp dịch vụ kiểm toán nội bộ cho khách hàng kiểm toán.** Dịch vụ kiểm toán nội bộ có thể bao gồm phạm vi rộng hơn các yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán độc lập. Khi thẩm định nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập, cần xem xét bản chất của dịch vụ kiểm toán nội bộ là

- không bao gồm dịch vụ kiểm toán hoạt động mà không liên quan đến hệ thống kiểm soát nội bộ, hệ thống tài chính hoặc báo cáo tài chính.
202. Các dịch vụ liên quan đến việc áp dụng bổ sung các thủ tục so với chuẩn mực kiểm toán độc lập sẽ không bị coi là ảnh hưởng đến tính độc lập đối với khách hàng kiểm toán nếu nhân sự của công ty, mạng lưới công ty kiểm toán không đóng vai trò hoặc về hình thức không đóng vai trò tương đương với vị trí của thành viên ban lãnh đạo khách hàng kiểm toán.
203. Khi công ty, mạng lưới công ty kiểm toán cung cấp dịch vụ kiểm toán nội bộ hoặc một phần của dịch vụ này cho khách hàng kiểm toán độc lập, nguy cơ tự kiểm tra có thể được giảm xuống mức có thể chấp nhận được bằng cách đảm bảo có sự phân tách rõ ràng giữa các thủ tục quản lý và hoạt động kiểm soát của ban lãnh đạo khách hàng kiểm toán và bản thân hoạt động kiểm toán độc lập.
204. Việc tiến hành phần lớn các hoạt động kiểm toán nội bộ của khách hàng kiểm toán độc lập có thể tạo ra nguy cơ tự kiểm tra và công ty hoặc mạng lưới công ty kiểm toán cần xem xét các nguy cơ một cách cẩn thận trước khi tiến hành các hoạt động này. Các biện pháp bảo vệ phù hợp cần được đặt ra và đặc biệt là công ty hoặc mạng lưới công ty cần đảm bảo rằng khách hàng kiểm toán hiểu được trách nhiệm của họ trong việc thiết lập, duy trì và điều hành hệ thống kiểm soát nội bộ.
205. Các biện pháp bảo vệ cần được áp dụng trong tất cả các trường hợp để làm giảm nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được, gồm:
- Khách hàng kiểm toán chịu trách nhiệm đối với hoạt động kiểm toán nội bộ và họ cũng nhận thức được trách nhiệm của họ trong việc thiết lập, duy trì và điều hành hệ thống kiểm soát nội bộ;
 - Khách hàng kiểm toán chỉ định một nhân viên có năng lực, thông thường là nhân viên quản lý cấp cao, chịu trách nhiệm về các hoạt động kiểm toán nội bộ;
 - Khách hàng kiểm toán (tổ chức kiểm toán nội bộ hoặc bộ phận giám sát) phê chuẩn phạm vi, rủi ro và tần số công việc kiểm toán nội bộ;
 - Khách hàng kiểm toán chịu trách nhiệm đánh giá và xác định những góp ý nào của công ty kiểm toán nên được áp dụng;
 - Khách hàng kiểm toán đánh giá sự đầy đủ của các thủ tục kiểm toán nội bộ và những phát hiện sau khi tiến hành các thủ tục này bằng cách thu thập và làm việc trên các báo cáo từ công ty kiểm toán; và
 - Các phát hiện và góp ý thu được từ các hoạt động kiểm toán nội bộ phải được báo cáo một cách hợp lý cho tổ chức kiểm toán nội bộ hoặc bộ phận giám sát.
206. Cần xem xét, bố trí việc thực hiện các dịch vụ phi đảm bảo phải là các nhân viên không tham gia vào hợp đồng kiểm toán và phải được thông báo theo các kênh khác nhau về hoạt động này trong công ty kiểm toán.

Cung cấp dịch vụ thiết kế và cài đặt phần mềm kế toán cho khách hàng kiểm toán

207. Việc công ty hoặc mạng lưới công ty kiểm toán cung cấp cho khách hàng kiểm toán các dịch vụ thiết kế và triển khai hệ thống công nghệ thông tin tài chính (chương trình phần mềm kế toán) sử dụng để tạo ra các thông tin trên báo cáo tài chính của khách hàng có thể tạo nên nguy cơ tự kiểm tra.
208. Nguy cơ tự kiểm tra có thể sẽ rất đáng kể nếu cho phép cung cấp các dịch vụ này cho khách hàng kiểm toán trừ khi có các biện pháp bảo vệ thích hợp sau:
- Khách hàng kiểm toán nhận thức được trách nhiệm của họ trong việc thiết lập và điều hành hệ thống kiểm soát nội bộ;
 - Khách hàng kiểm toán chỉ định một nhân viên có năng lực, thường là nhân viên quản lý cấp cao, chịu trách nhiệm đưa ra các quyết định quản lý về việc thiết kế và triển khai hệ thống phần mềm kế toán và phần cứng;

- c) Khách hàng kiểm toán đưa ra các quyết định quản lý về việc thiết kế và quá trình triển khai;
 - d) Khách hàng kiểm toán đánh giá sự đầy đủ và kết quả của việc thiết kế và triển khai hệ thống;
 - e) Khách hàng kiểm toán chịu trách nhiệm đối với hoạt động của hệ thống (phần cứng và phần mềm) và dữ liệu tạo ra hoặc được sử dụng bởi hệ thống.
209. Cần xem xét xem liệu việc tiến hành dịch vụ phi đảm bảo có phải chỉ được tiến hành bởi các nhân viên không tham gia vào hợp đồng kiểm toán và theo các kênh thông báo khác nhau trong công ty không.
210. Việc công ty hoặc mạng lưới công ty kiểm toán cung cấp cho khách hàng kiểm toán các dịch vụ thiết kế và triển khai hệ thống công nghệ thông tin tài chính sử dụng để tạo ra các thông tin trên báo cáo tài chính của khách hàng cũng có thể tạo nên nguy cơ tự kiểm tra. Cần xem xét tầm quan trọng của nguy cơ trừ khi nguy cơ này rõ ràng là không đáng kể. Nếu nguy cơ tự kiểm tra là đáng kể thì các biện pháp bảo vệ cần được áp dụng để loại bỏ và làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được.
211. Việc cung cấp các dịch vụ liên quan đến việc đánh giá, thiết kế và triển khai các biện pháp kiểm soát công việc kế toán và kiểm soát công việc quản lý rủi ro không bị coi là tạo ra nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập với điều kiện là nhân sự của công ty hoặc mạng lưới công ty không thực hiện các chức năng quản lý.

Cử nhân viên đến làm việc tạm thời cho khách hàng kiểm toán

212. Việc công ty hoặc mạng lưới công ty kiểm toán cử nhân viên đến làm việc tạm thời cho khách hàng kiểm toán có thể tạo ra nguy cơ tự kiểm tra khi nhân viên này đảm nhận vị trí có khả năng gây ảnh hưởng đến việc ghi sổ sách và lập báo cáo tài chính của khách hàng. Trong thực tế, sự hỗ trợ này có thể được thực hiện trong các trường hợp khẩn cấp nhưng chỉ trên cơ sở là nhân viên đó không tham gia vào việc:
- a) Đưa ra các quyết định quản lý;
 - b) Phê duyệt hoặc ký kết các thỏa thuận hay các tài liệu tương tự khác; hoặc
 - c) Thực thi các thẩm quyền nhằm ràng buộc khách hàng.

Các trường hợp cụ thể cần được phân tích kỹ lưỡng nhằm xác định liệu có bất kỳ nguy cơ nào nảy sinh và liệu các biện pháp bảo vệ thích hợp có được thực hiện hay không. Các biện pháp bảo vệ phải được áp dụng trong mọi trường hợp nhằm làm giảm các rủi ro này xuống mức có thể chấp nhận được, gồm:

- a) Các nhân viên đã được cử đến làm việc cho khách hàng không được giao trách nhiệm kiểm toán bất kỳ hoạt động nào mà họ đã thực hiện hay giám sát trong quá trình được phân công làm việc tạm thời tại khách hàng; và
- b) Khách hàng kiểm toán phải nhận thức được trách nhiệm của mình trong việc điều hành và giám sát các hoạt động của công ty, mạng lưới công ty hay nhân viên của họ.

Cung cấp dịch vụ hỗ trợ giải quyết tranh chấp pháp lý cho khách hàng kiểm toán

213. Các dịch vụ hỗ trợ giải quyết tranh chấp pháp lý có thể bao gồm các hoạt động như làm chuyên gia tư vấn (luật sư), nhân chứng, tính toán tiền bồi thường thiệt hại hoặc các khoản phải thu, phải trả do tranh chấp hay các bất đồng pháp lý khác, và hỗ trợ trong việc quản lý và thu thập tài liệu liên quan đến bất đồng hay tranh chấp pháp lý.
214. Nguy cơ tự kiểm tra có thể phát sinh khi cung cấp cho khách hàng kiểm toán các dịch vụ hỗ trợ giải quyết tranh chấp pháp lý như việc ước tính kết quả có thể đạt được làm ảnh hưởng tới các thông tin hoặc các giải trình sẽ được phản ánh trong các báo cáo tài chính. Mức độ của nguy cơ tạo ra sẽ phụ thuộc vào các yếu tố như:
- a) Tính trọng yếu của các thông tin liên quan;
 - b) Mức độ chủ quan tiềm ẩn trong vấn đề được xử lý; và

c) Bản chất của công việc.

Công ty hoặc mạng lưới công ty kiểm toán cần đánh giá mức độ của nguy cơ tạo ra, và nếu nguy cơ này rõ ràng là đáng kể, cần áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ này xuống mức có thể chấp nhận được. Các biện pháp bảo vệ đó có thể gồm:

- a) Đặt ra các chính sách và quy trình ngăn cấm các cá nhân hỗ trợ khách hàng kiểm toán không đưa ra quyết định mang tính quản lý thay cho khách hàng;
- b) Sử dụng các nhân viên chuyên nghiệp không phải là thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo để thực hiện các dịch vụ này; và
- c) Bổ sung các thành viên khác, ví dụ các chuyên gia độc lập.

215. Nếu công ty hoặc mạng lưới công ty kiểm toán đảm nhận vai trò liên quan đến việc thay mặt khách hàng kiểm toán đưa ra các quyết định quản lý, các nguy cơ tạo ra không thể giảm được xuống mức có thể chấp nhận được nhờ việc áp dụng các biện pháp bảo vệ. Do đó, công ty hoặc mạng lưới công ty không được thực hiện loại dịch vụ này cho khách hàng kiểm toán.

Cung cấp dịch vụ pháp lý cho khách hàng kiểm toán

216. Các dịch vụ pháp lý được định nghĩa là các dịch vụ mà người cung cấp dịch vụ đó phải được chấp nhận hành nghề trước các tòa án xét xử hoặc được đào tạo để hành nghề luật sư. Dịch vụ pháp lý bao gồm rất nhiều lĩnh vực (doanh nghiệp và thương mại) như hỗ trợ về ký kết hợp đồng, tư vấn và hỗ trợ về giải quyết tranh chấp, hợp nhất kinh doanh, mua lại doanh nghiệp và hỗ trợ cho bộ phận phụ trách về luật pháp của khách hàng. Việc công ty hay mạng lưới công ty cung cấp dịch vụ pháp lý cho khách hàng kiểm toán có thể gây ra cả nguy cơ tự kiểm tra và nguy cơ từ sự bào chữa.

217. Các nguy cơ đe dọa tính độc lập cần được xem xét tùy thuộc vào tính chất của dịch vụ cung cấp, liệu người cung cấp dịch vụ có tách riêng ra khỏi nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo hay không và mức độ trọng yếu của các vấn đề liên quan đến báo cáo tài chính của khách hàng. Các biện pháp bảo vệ đưa ra trong đoạn 183 có thể thích hợp để giảm bất cứ nguy cơ nào đe dọa tính độc lập xuống mức có thể chấp nhận được. Trong các trường hợp mà nguy cơ đe dọa tính độc lập không thể giảm xuống mức có thể chấp nhận được, biện pháp duy nhất là từ chối cung cấp các dịch vụ đó hoặc rút khỏi hợp đồng kiểm toán.

218. Việc cung cấp dịch vụ pháp lý cho khách hàng kiểm toán liên quan đến các vấn đề dự tính sẽ không có ảnh hưởng đáng kể đến báo cáo tài chính, thì không được coi là gây ra nguy cơ đe dọa tính độc lập không thể chấp nhận được.

219. Có sự khác biệt giữa sự bào chữa và tư vấn. Các dịch vụ luật pháp hỗ trợ một khách hàng kiểm toán trong việc thực hiện một giao dịch (ví dụ, hỗ trợ ký kết hợp đồng, tư vấn pháp lý, rà soát về pháp lý, và tái cơ cấu) có thể tạo ra nguy cơ tự kiểm tra; tuy nhiên, có thể có các biện pháp bảo vệ làm giảm các nguy cơ này xuống mức có thể chấp nhận được. Dịch vụ này thường không làm giảm tính độc lập, nếu:

- a) Các thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ bảo đảm không tham gia cung cấp các dịch vụ tư vấn pháp lý này; và
- b) Liên quan đến dịch vụ tư vấn đã cung cấp, trong đó khách hàng là người đưa ra quyết định cuối cùng hoặc bản chất dịch vụ tư vấn chỉ là triển khai thực hiện những gì mà khách hàng kiểm toán đã quyết định.

220. Đại diện cho khách hàng kiểm toán giải quyết bất đồng hay tranh chấp trong tình huống xử lý có liên quan đến những khoản đáng kể đối với báo cáo tài chính của khách hàng kiểm toán có thể tạo ra nguy cơ tự kiểm tra và nguy cơ từ sự bào chữa đáng kể đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm các nguy cơ này xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, công ty kiểm toán không nên nhận thực hiện loại dịch vụ này cho một khách hàng kiểm toán.

221. Khi công ty kiểm toán được yêu cầu thực hiện vai trò bào chữa giải quyết cho một khách hàng kiểm toán một bất đồng hay tranh chấp trong những tình huống liên quan đến những khoản không đáng kể đối với báo cáo tài chính của khách hàng kiểm toán, công ty kiểm toán nên đánh giá về tầm quan trọng của các nguy cơ từ sự bào chữa và nguy cơ tự kiểm tra tạo ra, và

nếu nguy cơ này rõ ràng là đáng kể, cần áp dụng các biện pháp bảo vệ để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ này xuống mức có thể chấp nhận được. Các biện pháp bảo vệ có thể gồm:

- a) Đặt ra các chính sách và quy trình ngăn cấm các cá nhân hỗ trợ khách hàng kiểm toán không đưa ra quyết định mang tính quản lý thay cho khách hàng; hoặc
- b) Sử dụng các nhân viên chuyên nghiệp không phải là thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ bảo đảm để thực hiện các dịch vụ này.

222. Việc bổ nhiệm một thành viên Ban Giám đốc hay một nhân viên của công ty hay mạng lưới công ty kiểm toán làm trưởng bộ phận pháp lý cho một khách hàng kiểm toán sẽ tạo ra một nguy cơ tự kiểm tra và nguy cơ từ sự bào chữa đáng kể đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm các nguy cơ này xuống mức có thể chấp nhận được. Vị trí chuyên viên tư vấn chung thường là vị trí quản lý cấp cao có trách nhiệm lớn trong các hoạt động pháp lý của một công ty và kết quả là, không một thành viên nào trong công ty hay mạng lưới công ty kiểm toán nên nhận sự bổ nhiệm vị trí này cho một khách hàng kiểm toán.

Tuyển dụng nhân viên quản lý cấp cao cho khách hàng kiểm toán

223. Việc tuyển dụng nhân viên quản lý cấp cao cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, ví dụ vị trí có thể ảnh hưởng đến thông tin liên quan đến đối tượng của hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo có thể tạo ra các nguy cơ hiện tại hoặc tương lai về tư lợi, về sự thân thuộc và về sự đe dọa. Mức độ trọng yếu của nguy cơ này sẽ phụ thuộc vào các yếu tố như:

- a) Vai trò của người sẽ được tuyển; và
- b) Bản chất của sự hỗ trợ cần đến.

Thông thường, công ty có thể cung cấp dịch vụ như rà soát bằng cấp chuyên môn của người dự tuyển và đưa ra lời khuyên về sự phù hợp của những ứng viên này với vị trí đó. Ngoài ra, công ty kiểm toán có thể đưa ra danh sách các ứng viên được sơ tuyển để dự vòng phỏng vấn, miễn là danh sách sơ tuyển này được đưa ra dựa trên các tiêu chí định trước bởi khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo.

Cần đánh giá tầm quan trọng của nguy cơ này và nếu nguy cơ này thật sự là đáng kể, cần áp dụng các biện pháp bảo vệ để giảm bớt nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được. Trong mọi trường hợp, công ty kiểm toán không nên đưa ra các quyết định tuyển dụng ai, và quyết định cuối cùng là tuyển ai phải do khách hàng đưa ra.

Cung cấp dịch vụ tài chính doanh nghiệp và các hoạt động tương tự cho khách hàng kiểm toán

224. **Việc cung cấp dịch vụ tài chính doanh nghiệp, tư vấn hay hỗ trợ khách hàng sử dụng dịch vụ bảo đảm có thể gây ra các nguy cơ tự kiểm tra và nguy cơ về sự bào chữa.** Trường hợp cung cấp các dịch vụ tài chính doanh nghiệp nhất định, các nguy cơ đe dọa sự độc lập nảy sinh sẽ rất lớn mà không thể áp dụng biện pháp bảo vệ nào để làm giảm các nguy cơ tới mức có thể chấp nhận được. Ví dụ việc quảng bá, trao đổi hoặc bảo lãnh phát hành cổ phiếu của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo là không phù hợp với việc cung cấp dịch vụ đảm bảo. Ngoài ra, việc thay mặt khách hàng thực hiện các giao dịch của khách hàng cũng tạo ra nguy cơ đối với sự độc lập đáng kể đến mức không thể áp dụng một biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ này đến mức có thể chấp nhận được. Trong trường hợp là một khách hàng kiểm toán, việc cung cấp các dịch vụ tài chính doanh nghiệp đề cập ở trên của một công ty hay mạng lưới công ty kiểm toán sẽ tạo ra nguy cơ đối với sự độc lập đáng kể đến mức không thể áp dụng một biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ này đến mức có thể chấp nhận được.

225. Các dịch vụ tài chính doanh nghiệp khác có thể tạo ra nguy cơ tự kiểm tra hoặc nguy cơ từ sự bào chữa; tuy nhiên, có thể có các biện pháp bảo vệ làm giảm nguy cơ này đến mức có thể chấp nhận được. Ví dụ, dịch vụ hỗ trợ khách hàng xây dựng chiến lược kinh doanh, hoặc giới thiệu khách hàng với các nguồn vốn có thể đáp ứng các tiêu chí và đặc điểm của khách hàng, và đưa ra lời khuyên về cơ cấu và hỗ trợ khách hàng phân tích các ảnh hưởng của giao dịch đề ra. Các biện pháp bảo vệ có thể gồm:

- a) Đặt ra chính sách và thủ tục ngăn cấm các cá nhân hỗ trợ khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo không thể đưa ra quyết định mang tính quản lý thay cho khách hàng;
- b) Sử dụng nhân viên chuyên nghiệp không phải là thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo để cung cấp các dịch vụ này; và
- c) Đảm bảo là công ty kiểm toán không đưa khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo vào các cam kết với các điều khoản của một giao dịch hoặc thay mặt khách hàng thực hiện một giao dịch của khách hàng.

Phí dịch vụ kiểm toán

Mức phí khá lớn

226. Khi tổng mức phí từ một khách hàng sử dụng dịch vụ bảo đảm chiếm một phần lớn trong tổng doanh thu của công ty kiểm toán, sự phụ thuộc vào khách hàng hay lo ngại về khả năng mất khách hàng có thể tạo ra nguy cơ tư lợi. Mức độ của nguy cơ này phụ thuộc vào các yếu tố như:

- a) Cấu trúc của công ty; và
- b) Công ty đã hoạt động quy củ hay mới thành lập.

Cần đánh giá khả năng xảy ra nguy cơ này và nếu nguy cơ này thật sự là đáng kể thì cần xem xét và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để giảm bớt nguy cơ đến mức có thể chấp nhận được. Các biện pháp bảo vệ có thể là:

- a) Thảo luận với Ban Giám đốc, kế toán trưởng hoặc tổ chức kiểm toán nội bộ về mức độ và bản chất của phí;
- b) Tiến hành các bước để giảm sự phụ thuộc vào khách hàng đó;
- c) Rà soát hệ thống quản lý chất lượng do bên ngoài thực hiện; và
- d) Tham khảo ý kiến của bên thứ ba, ví dụ Hội nghề nghiệp, cơ quan quản lý chuyên ngành hoặc một kiểm toán viên hành nghề khác.

227. Nguy cơ tư lợi có thể nảy sinh khi mức phí của một khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo chiếm phần lớn trong tổng doanh thu của một thành viên Ban Giám đốc công ty. Cần đánh giá khả năng xảy ra nguy cơ này và nếu khả năng nguy cơ này thật sự là đáng kể thì cần áp dụng các biện pháp bảo vệ để giảm bớt nguy cơ đến mức có thể chấp nhận được. Các biện pháp bảo vệ có thể là:

- a) Có các chính sách và thủ tục để kiểm soát và áp dụng biện pháp kiểm soát chất lượng các hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo; và
- b) Yêu cầu thêm một kiểm toán viên hành nghề không phải là thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo để rà soát lại công việc đã thực hiện hoặc tham gia ý kiến tư vấn khi cần thiết.

Phí quá hạn

228. Nguy cơ tư lợi có thể nảy sinh khi số phí đến hạn cho các dịch vụ chuyên nghiệp của một khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo không được thanh toán trong một thời gian dài, đặc biệt là phần lớn mức phí không được thanh toán trước khi phát hành báo cáo kiểm toán của năm tiếp theo. Thông thường phí dịch vụ phải được thanh toán trước hoặc ngay sau khi phát hành báo cáo kết quả dịch vụ. Có thể áp dụng các biện pháp bảo vệ sau:

- a) Thảo luận về mức phí chưa thanh toán với Ban Giám đốc, kế toán trưởng của khách hàng; và
- b) Yêu cầu thêm một kiểm toán viên hành nghề không phải thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo để tư vấn hoặc soát xét công việc đã thực hiện.

Công ty nên xem xét liệu số phí quá hạn có được coi là một khoản cho khách hàng vay và do độ lớn của khoản phí quá hạn, liệu có hợp lý khi công ty kiểm toán được tái bổ nhiệm cung cấp dịch vụ kiểm toán một lần nữa.

Đặt phí thấp

229. Khi công ty kiểm toán nhận một hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo với mức phí thấp hơn nhiều so với mức phí của công ty kiểm toán trước đó, hoặc so với mức phí của các công ty khác đưa ra, khả năng xảy ra nguy cơ do tư lợi là đáng kể, trừ khi:
- Công ty đó có thể chứng minh là họ đã cử kiểm toán viên hành nghề đủ khả năng thực hiện công việc trong một thời gian hợp lý; và
 - Tất cả các chuẩn mực kiểm toán (thủ tục kiểm toán) sẽ được áp dụng, các hướng dẫn và quy trình quản lý chất lượng dịch vụ sẽ được tuân thủ.

Phí chưa xác định

230. Phí chưa xác định (phí tùy thuộc vào kết quả) là mức phí được tính toán trên cơ sở sản phẩm, kết quả của giao dịch hoặc kết quả công việc thực hiện. Nếu mức phí là do tòa án hay cơ quan có thẩm quyền khác đưa ra thì không được coi là phí chưa xác định.
231. Phí chưa xác định cho một hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo sẽ tạo ra nguy cơ tư lợi và nguy cơ từ sự bào chữa, và không thể giảm được tới mức có thể chấp nhận được dù đã áp dụng các biện pháp bảo vệ. Một công ty kiểm toán không nên ký kết hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo trong đó khoản phí là chưa xác định mà tùy thuộc vào kết quả cung cấp dịch vụ đảm bảo.
232. Phí chưa xác định cho một dịch vụ phi đảm bảo cung cấp cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo có thể tạo ra nguy cơ tư lợi và nguy cơ từ sự bào chữa. Nếu khoản phí cho hợp đồng cung cấp dịch vụ phi đảm bảo này được thỏa thuận, hoặc dự tính trong quá trình tiến hành hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo và phụ thuộc vào kết quả của hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo đó, các nguy cơ này sẽ không thể giảm tới mức có thể chấp nhận được dù đã áp dụng các biện pháp bảo vệ. Cách giải quyết duy nhất chấp nhận được là không chấp nhận các dàn xếp như vậy. Đối với các dàn xếp phí chưa xác định kiểu khác, khả năng xảy ra nguy cơ sẽ phụ thuộc vào các yếu tố như:
- Mức độ dao động của mức phí này;
 - Mức độ thay đổi mức phí;
 - Cơ sở xác định mức phí;
 - Sản phẩm hay kết quả của giao dịch có được rà soát lại bởi một bên thứ ba độc lập hay không; và
 - Ảnh hưởng của sự kiện hay giao dịch đối với hợp đồng cung cấp dịch vụ kiểm toán.
- Cần đánh giá khả năng xảy ra nguy cơ và nếu khả năng xảy ra nguy cơ là đáng kể thì cần áp dụng các biện pháp bảo vệ để giảm bớt nguy cơ đến mức có thể chấp nhận được. Các biện pháp bảo vệ có thể là:
- Giải trình với Ban Giám đốc, kế toán trưởng hoặc tổ chức kiểm toán nội bộ của khách hàng về mức độ và bản chất của phí dịch vụ;
 - Mời một bên thứ ba không có liên quan rà soát hoặc xác định mức phí cuối cùng; và
 - Áp dụng đầy đủ các chính sách và quy trình kiểm soát chất lượng.

Quà tặng và chiêu đãi

233. **Việc nhận quà tặng hoặc chiêu đãi của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo có thể tạo ra nguy cơ về sự thân thuộc và tư lợi.** Khi thành viên Ban lãnh đạo công ty hoặc thành viên nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo nhận quà hay nhận chiêu đãi, trừ khi giá trị là thật sự nhỏ, các nguy cơ về tính độc lập không thể giảm được tới mức có thể chấp nhận được dù đã áp dụng các biện pháp bảo vệ. Công ty hay thành viên nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo không được nhận quà hay chiêu đãi như vậy.

Tranh chấp hoặc nguy cơ xảy ra tranh chấp pháp lý

234. Khi tranh chấp pháp lý xảy ra hoặc có khả năng xảy ra giữa công ty kiểm toán hay một thành viên nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, có thể nảy

sinh nguy cơ tư lợi hoặc nguy cơ bị đe dọa. Mối quan hệ giữa ban lãnh đạo của khách hàng và các thành viên nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo phải hoàn toàn vô tư và rõ ràng theo mọi khía cạnh của hoạt động kinh doanh của khách hàng. Công ty kiểm toán và ban lãnh đạo khách hàng có thể lâm vào tình thế đối nghịch nhau do tranh chấp, làm ảnh hưởng đến thiện ý của ban lãnh đạo và các giải trình, làm nảy sinh nguy cơ tư lợi. Khả năng xảy ra nguy cơ tư lợi phụ thuộc vào các yếu tố như:

- a) Mức độ trọng yếu của tranh chấp;
- b) Bản chất của hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo; và
- c) Tranh chấp có liên quan đến hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo trước đó hay không.

Khi đã đánh giá được khả năng xảy ra nguy cơ đó, nên áp dụng các biện pháp bảo vệ sau đây để giảm các nguy cơ này tới mức có thể chấp nhận được, nếu cần:

- a) Giải trình với Ban Giám đốc công ty kiểm toán, với Ban Giám đốc, kế toán trưởng hoặc tổ chức kiểm toán nội bộ của khách hàng về mức độ và bản chất của tranh chấp;
- b) Nếu tranh chấp có liên quan đến thành viên nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo thì phải loại người đó ra khỏi nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo; hoặc
- c) Yêu cầu thêm một kiểm toán viên hành nghề không phải là thành viên của nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo rà soát lại công việc đã thực hiện và tham gia ý kiến tư vấn khi cần thiết.

Nếu các biện pháp bảo vệ này không giảm được rủi ro đến mức hợp lý, cách tốt nhất là rút khỏi hoặc từ chối không nhận hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo này.

Khả năng chuyên môn và trách nhiệm khi sử dụng chuyên gia không phải là kiểm toán viên hành nghề

235. Các kiểm toán viên hành nghề không được nhận thực hiện các dịch vụ chuyên môn khi xét thấy không đủ năng lực thực hiện trừ khi có sự giúp đỡ để có thể tiến hành tốt các dịch vụ đó. Nếu một kiểm toán viên hành nghề không có đủ năng lực thực hiện một phần cụ thể nào đó của dịch vụ chuyên môn, họ cần tìm đến sự hỗ trợ kỹ thuật của các chuyên gia như kiểm toán viên khác, các luật sư, chuyên viên kỹ thuật, kỹ sư, nhà địa chất, chuyên viên định giá.

236. Trong các trường hợp này, cho dù kiểm toán viên hành nghề dựa vào năng lực kỹ thuật của chuyên gia - những người không thể ngay lập tức có được kiến thức về đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán. Trách nhiệm cuối cùng về chuyên môn thuộc về kiểm toán viên hành nghề, do đó họ cần phải xem xét để đảm bảo các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp phải được các chuyên gia thực hiện.

237. Khi sử dụng dịch vụ của chuyên gia không phải là kiểm toán viên hành nghề, kiểm toán viên hành nghề phải tiến hành các thủ tục để chắc chắn là các chuyên gia này biết và thực hiện các yêu cầu cơ bản về đạo đức nghề nghiệp quy định trong đoạn 36 của Chuẩn mực này. Nguyên tắc này sẽ phải áp dụng cho bất cứ công việc nào cần chuyên gia tham gia thực hiện.

238. Mức độ và quy mô cần hướng dẫn và giám sát chuyên gia thực hiện phụ thuộc vào các cá nhân tham gia công việc chuyên môn và bản chất của công việc. Ví dụ về hướng dẫn và giám sát này có thể là:

- a) Yêu cầu cá nhân chuyên gia đọc các quy định cơ bản về đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán;
- b) Yêu cầu xác nhận bằng văn bản sự hiểu biết về các yêu cầu đạo đức nghề nghiệp; và
- c) Đưa ra lời khuyên, tư vấn khi mâu thuẫn có thể nảy sinh.

239. Kiểm toán viên hành nghề phải tỉnh táo trước các yêu cầu cụ thể về tính độc lập hoặc các rủi ro khác đặc thù đối với công việc này. Các trường hợp đều đòi hỏi sự lưu ý đặc biệt và hướng dẫn/giám sát để thấy rằng các yêu cầu về đạo đức được chuyên gia đáp ứng. Ví dụ, từ đoạn 78 đến đoạn 124 của Chuẩn mực này yêu cầu tất cả các nhân viên chuyên nghiệp tham gia vào hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo phải độc lập với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo.

240. Nếu tại một thời điểm nào đó kiểm toán viên hành nghề không thể thỏa mãn yêu cầu là các hành vi đạo đức nghề nghiệp đúng đắn được tôn trọng và đảm bảo tuân theo, thì không được nhận công việc đó; hoặc nếu công việc đã bắt đầu thì phải dừng lại.

Phí dịch vụ tư vấn

241. Các kiểm toán viên hành nghề khi cung cấp các dịch vụ tư vấn chuyên nghiệp cho một khách hàng phải có trách nhiệm tiến hành các dịch vụ đó với sự chính trực, khách quan và tuân theo các chuẩn mực kỹ thuật chuyên môn. Trách nhiệm đó được thực hiện khi áp dụng các kỹ năng và kiến thức nghề nghiệp mà các kiểm toán viên hành nghề đã tích lũy được thông qua đào tạo và kinh nghiệm làm việc. Đối với các dịch vụ đã cung cấp, các kiểm toán viên hành nghề đều được trả thù lao.
242. Phí tư vấn cần phản ánh hợp lý giá trị dịch vụ cung cấp cho khách hàng, trong đó có tính đến:
- Kỹ năng và kiến thức đòi hỏi phải có để thực hiện loại hình dịch vụ tư vấn;
 - Mức độ đào tạo và kinh nghiệm làm việc của những người cần tham gia thực hiện dịch vụ tư vấn này;
 - Thời gian cần thiết cho mỗi người tham gia cung cấp dịch vụ tư vấn này;
 - Mức độ trách nhiệm mà việc thực hiện dịch vụ tư vấn đòi hỏi.
243. Phí dịch vụ tư vấn thông thường phải được tính toán dựa trên cơ sở các mức giá hợp lý cho mỗi giờ hay mỗi ngày cho mỗi người tham gia thực hiện dịch vụ tư vấn. Các mức giá phải dựa trên giá định căn bản là việc tổ chức và tiến hành công việc của các kiểm toán viên và các dịch vụ cung cấp cho khách hàng được lập kế hoạch hợp lý, kiểm soát và quản lý chặt chẽ. Các mức giá phải tính đến các yếu tố đã đề ra trong đoạn 242 và chịu ảnh hưởng của các điều kiện về luật pháp, kinh tế và xã hội của từng thời kỳ. Vì thế từng kiểm toán viên hành nghề phải xác định được các mức giá hợp lý.
244. Kiểm toán viên không được tuyên bố là các dịch vụ tư vấn cụ thể hiện tại hay trong tương lai sẽ được thực hiện với mức phí đã đưa ra hoặc phí dự tính tại thời điểm tuyên bố, nếu các mức phí này sẽ có khả năng tăng lên đáng kể và khách hàng tiềm năng không được thông báo về khả năng này.
245. Khi thực hiện các dịch vụ tư vấn cho một khách hàng, cần thiết và nhanh chóng phải thỏa thuận mức phí trước. Cần ước tính một mức phí trong đó đã tính đến các yếu tố đã quy định trong các đoạn từ 242 đến 244.
246. Không có gì là không phù hợp nếu kiểm toán viên hành nghề tính cho khách hàng mức phí thấp hơn mức phí trước đó đã tính cho dịch vụ tương tự, miễn là mức phí đó đã được tính toán theo các yếu tố đã đề cập đến trong các đoạn từ 242 đến 244.

Thực tế là để nhận được một công việc kiểm toán, kiểm toán viên cần đưa ra một mức phí thấp hơn người khác một cách hợp lý. Tuy nhiên, nếu kiểm toán viên hành nghề nhận công việc với mức phí thấp hơn nhiều so với mức phí của kiểm toán viên tiền nhiệm hay mức phí đưa ra bởi kiểm toán viên khác, phải nhận thức được là có rủi ro và nguy cơ là chất lượng dịch vụ có thể bị giảm.

Khi quyết định một mức phí dịch vụ cho khách hàng, kiểm toán viên hành nghề phải thỏa mãn rằng, với mức phí đó:

- Chất lượng dịch vụ không bị ảnh hưởng, đủ điều kiện áp dụng một cách thận trọng, hợp lý tất cả các chuẩn mực kiểm toán và các quy trình kiểm soát chất lượng dịch vụ đó, và
 - Khách hàng sẽ không bị hiểu nhầm về phạm vi của dịch vụ theo mức phí đưa ra.
247. Theo quy định tại đoạn 231: Một hợp đồng cung cấp dịch vụ đảm bảo không nên được tiến hành với mức phí chưa xác định mà còn tùy thuộc vào kết quả cung cấp dịch vụ đảm bảo. Đoạn 232 đưa ra chỉ dẫn về các nguy cơ có thể nảy sinh nếu hợp đồng cung cấp dịch vụ phi đảm bảo được cung cấp cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo với mức phí chưa xác định, và các biện pháp bảo vệ có thể giảm các nguy cơ này đến mức có thể chấp nhận được.

Các mức phí không được coi là chưa xác định nếu mức phí này do toà án hay cơ quan có thẩm quyền khác đưa ra. Phí được tính trên cơ sở phần trăm (%) doanh thu hay cơ sở tương tự được coi là mức phí chưa xác định, trừ khi tỷ lệ phần trăm (%) này đã được luật định hay tổ chức có thẩm quyền phê duyệt, như phí kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành, hoặc phí định giá doanh nghiệp.

248. Các đoạn quy định về phí dịch vụ không bao gồm các chi phí hoàn lại. Các chi phí hoàn lại, như chi phí đi lại, ăn, ở liên quan trực tiếp đến dịch vụ của nhóm cung cấp dịch vụ cho một khách hàng cụ thể thông thường được tính cho khách hàng đó, thêm vào phí dịch vụ chuyên môn.
249. Vì lợi ích của khách hàng và kiểm toán viên, mức phí, các chi phí hoàn lại và các thỏa thuận về phát hành hóa đơn cần được xác định trước, tốt nhất là bằng văn bản trong hợp đồng kiểm toán ký, trước khi bắt đầu công việc để tránh hiểu nhầm về phí.

Hoa hồng

250. Theo quy định của pháp luật hiện hành, hoạt động tư vấn, kế toán và kiểm toán độc lập không được phép trả và nhận hoa hồng.
251. Theo quy định tại đoạn 250, kiểm toán viên hành nghề và công ty kiểm toán không được trả hoa hồng để có được khách hàng; Không được nhận hoa hồng để giới thiệu khách hàng cho bên thứ ba, hoặc để giới thiệu dịch vụ của các kiểm toán viên khác.
252. Thanh toán hoặc nhận tiền phí giới thiệu của các kiểm toán viên khác khi không cung cấp dịch vụ được coi như hoa hồng theo quy định tại đoạn 251.
253. Một kiểm toán viên hành nghề có thể mua toàn bộ hoặc một bộ phận của một công ty kế toán, kiểm toán, và phải thanh toán cho các cá nhân sở hữu trước đây hoặc người thừa kế của họ. Các khoản thanh toán đó không được coi là hoa hồng theo quy định tại đoạn 251.

Các hoạt động không phù hợp với nghề nghiệp kế toán, kiểm toán

254. Một kiểm toán viên hành nghề không nên đồng thời tham gia vào hoạt động kinh doanh, nghề nghiệp hay hoạt động nào không phù hợp với nghề nghiệp kế toán, kiểm toán để có thể làm giảm tính chính trực, khách quan hay tính độc lập, hoặc danh tiếng của nghề nghiệp và do đó không phù hợp với việc cung cấp dịch vụ chuyên môn.
255. Việc cung cấp hai hay nhiều loại hình dịch vụ chuyên môn cùng lúc không tự nó làm giảm tính chính trực, sự khách quan hay độc lập.
256. Việc tham gia đồng thời vào hoạt động kinh doanh, nghề nghiệp hay hoạt động không liên quan đến dịch vụ kế toán, kiểm toán có thể làm ảnh hưởng đến kiểm toán viên làm cho kiểm toán viên hành nghề tiến hành khó trôi chảy công việc chuyên môn của mình và khó tuân theo chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán nên được coi là không phù hợp với thông lệ chung.

Tiền của khách hàng

257. Theo quy định của pháp luật hiện hành, kiểm toán viên hành nghề không được giữ tiền của khách hàng. Kiểm toán viên thuộc nhóm cung cấp dịch vụ cho khách hàng cũng không nên trực tiếp nhận tiền phí dịch vụ do khách hàng trả, trừ khi được công ty kiểm toán giới thiệu bằng văn bản.
258. Một kiểm toán viên hành nghề được ủy thác nhận tiền phí dịch vụ cần:
- Giữ tiền đó tách riêng với tiền của cá nhân;
 - Không được sử dụng tiền đó cho mục đích nào khác là phải nộp ngay vào quỹ của công ty;
 - Công ty kiểm toán phải hạch toán ngay khoản tiền này vào sổ kế toán của công ty theo quy định.

Quan hệ với kiểm toán viên hành nghề khác

Nhận các công việc mới

259. Doanh nghiệp khách hàng có thể thành lập chi nhánh ở các tỉnh, thành phố mà công ty kiểm toán hiện thời chưa có văn phòng hoạt động. Trường hợp này, kiểm toán viên hành nghề hiện tại sau khi tham khảo ý kiến của khách hàng có thể yêu cầu kiểm toán viên hành nghề tại địa phương mới thay mình cung cấp dịch vụ chuyên môn.
260. Việc giới thiệu công việc có thể phát sinh khi khách hàng có yêu cầu cung cấp các dịch vụ hoặc lĩnh vực đặc thù đòi hỏi các kỹ năng đặc biệt. Phạm vi dịch vụ kiểm toán ngày càng được mở rộng và đòi hỏi những kiến thức chuyên sâu và kỹ năng đặc biệt. Vì không thông dụng nên không phải công ty kiểm toán nào cũng có bộ phận có kỹ năng đặc biệt có thể đáp ứng được yêu cầu riêng của khách hàng.
261. Kiểm toán viên hành nghề chỉ nên nhận các dịch vụ mà họ có thể hoàn thành với đầy đủ kỹ năng, trình độ nghề nghiệp. Do đó, vấn đề quan trọng đối với nghề nghiệp kế toán, kiểm toán là việc kiểm toán viên được khuyến khích sử dụng dịch vụ tư vấn từ những người có đủ khả năng cung cấp dịch vụ tư vấn.
262. Một kiểm toán viên hành nghề khi thiếu một kỹ năng nào đó có thể không sẵn lòng giới thiệu khách hàng cho một kiểm toán viên khác có kỹ năng đó, làm cho khách hàng không được hưởng lợi từ sự tư vấn mà họ có quyền được nhận.
263. Mong muốn hàng đầu của khách hàng là lựa chọn đúng chuyên gia tư vấn chuyên nghiệp, nhất là khi dịch vụ tư vấn cần kỹ năng đặc biệt. Do đó, kiểm toán viên hành nghề không nên tìm cách giới hạn sự lựa chọn tư vấn đặc biệt của khách hàng, và khi có thể, kiểm toán viên hành nghề nên khuyến khích khách hàng làm như vậy.
264. Dịch vụ tư vấn cần kiểm toán viên có kỹ năng đặc biệt có thể được yêu cầu bằng một trong các cách sau:
- a) Do khách hàng tự tìm;
 - i) Sau khi thảo luận hoặc hỏi ý kiến của kiểm toán viên hiện tại;
 - ii) Theo yêu cầu hoặc giới thiệu của kiểm toán viên hiện tại; và
 - iii) Không có sự giới thiệu của kiểm toán viên hiện tại; hoặc
 - b) Do kiểm toán viên hiện tại giới thiệu.
265. Khi một kiểm toán viên hành nghề được khách hàng yêu cầu cung cấp dịch vụ hay xin ý kiến tư vấn, kiểm toán viên cần hỏi khách hàng xem liệu khách hàng tiềm năng này đã có một kiểm toán viên nào chưa. Trường hợp đã có một kiểm toán viên hành nghề đang cung cấp dịch vụ chuyên nghiệp thì kiểm toán viên hành nghề cần tuân thủ các thủ tục quy định trong các đoạn từ 266 đến 272. Nếu việc bổ nhiệm kiểm toán viên dẫn đến việc một kiểm toán viên khác bị thay thế, cần tuân thủ các thủ tục quy định trong các đoạn từ 273 đến 284.
266. Kiểm toán viên hành nghề được mời nên giới hạn các dịch vụ cung cấp đối với công việc nhận được do giới thiệu từ kiểm toán viên tiền nhiệm hoặc từ khách hàng trừ khi chưa có kiểm toán viên tiền nhiệm. Kiểm toán viên được mời có nghĩa vụ tiến hành các bước hợp lý để hỗ trợ mối quan hệ đang có của kiểm toán viên tiền nhiệm với khách hàng và không nên đưa ra bất cứ phê bình nào về các dịch vụ chuyên môn của kiểm toán viên tiền nhiệm mà không tạo cơ hội cho kiểm toán viên tiền nhiệm tiếp tục cung cấp các dịch vụ có liên quan.
267. Kiểm toán viên hành nghề được khách hàng mời nhận công việc khác biệt với công việc do kiểm toán viên tiền nhiệm thực hiện hoặc khác với công việc đã chấp nhận ban đầu do giới thiệu từ kiểm toán viên tiền nhiệm hoặc từ khách hàng, thì được coi là yêu cầu cung cấp dịch vụ hay tư vấn riêng rẽ. Trước khi chấp nhận công việc loại này, kiểm toán viên được mời nên thông báo cho khách hàng về nghĩa vụ nghề nghiệp phải liên hệ với kiểm toán viên tiền nhiệm và nên làm việc này ngay, tốt nhất là bằng văn bản, thông báo về cách tiếp cận của khách hàng, bản chất chung của yêu cầu và yêu cầu kiểm toán viên tiền nhiệm cung cấp các thông tin có liên quan cần để thực hiện công việc (nếu có).
268. Trường hợp khách hàng nhất định không muốn thông báo với kiểm toán viên tiền nhiệm thì kiểm toán viên được mời phải xét xem liệu các lý do khách hàng đưa ra có hợp lý hay không.

Trường hợp khách hàng không thích liên hệ với kiểm toán viên tiền nhiệm thì không được coi là một lý do hợp lý.

269. Kiểm toán viên được mời nên:

- a) Tuân theo chỉ dẫn của kiểm toán viên tiền nhiệm hoặc của khách hàng nếu các chỉ dẫn này không trái với quy định của pháp luật hay các quy định của Hội nghề nghiệp; và
- b) Trong điều kiện có thể cần thông báo cho kiểm toán viên tiền nhiệm nội dung và bản chất của các dịch vụ sẽ thực hiện.

270. Khi có 2 hoặc nhiều kiểm toán viên hành nghề thuộc các công ty kiểm toán khác nhau cùng cung cấp dịch vụ chuyên môn cho một khách hàng thì chỉ cần thông báo cho các kiểm toán viên có liên quan tùy theo dịch vụ cụ thể sẽ cung cấp.

271. Ngoài việc đưa ra các chỉ dẫn về công việc được giới thiệu, kiểm toán viên tiền nhiệm nên duy trì liên lạc với kiểm toán viên được mời và hợp tác với họ trong các yêu cầu cần hỗ trợ.

272. Khi có yêu cầu tham gia ý kiến của kiểm toán viên hành nghề không phải là kiểm toán viên hiện tại về việc áp dụng các chuẩn mực hay nguyên tắc kế toán, kiểm toán, báo cáo hay các nguyên tắc khác đối với các tình huống cụ thể, kiểm toán viên cần tham gia ý kiến sao cho không tạo ra sức ép không đáng có lên những đánh giá hay sự khách quan của kiểm toán viên hiện tại. Khi ý kiến của kiểm toán viên đưa ra không dựa trên thông tin đầy đủ và xác đáng có thể gây khó khăn cho kiểm toán viên được mời nếu sau đó các ý kiến này bị chất vấn hoặc kiểm toán viên được mời được khách hàng bổ nhiệm cung cấp dịch vụ. Kiểm toán viên được yêu cầu tham gia ý kiến nên tìm cách giảm thiểu nguy cơ đưa ra các hướng dẫn không phù hợp bằng cách cần tiếp cận được các thông tin liên quan. Khi được yêu cầu đưa ra ý kiến trong các tình huống trên, cần trao đổi với kiểm toán viên tiền nhiệm. Khi được khách hàng đồng ý, kiểm toán viên tiền nhiệm nên cung cấp cho kiểm toán viên được mời tất cả các thông tin có liên quan về khách hàng. Nếu được khách hàng đồng ý, kiểm toán viên được mời nên cung cấp cho kiểm toán viên tiền nhiệm một báo cáo bằng văn bản. Nếu khách hàng không đồng ý cho kiểm toán viên tiền nhiệm cung cấp thông tin thì kiểm toán viên được mời không nên thực hiện hợp đồng này.

Thay thế một kiểm toán viên hành nghề khác

273. Chủ doanh nghiệp có quyền lựa chọn hay thay thế chuyên gia tư vấn cho họ. Khi một kiểm toán viên hành nghề được yêu cầu thay thế bằng một kiểm toán viên hành nghề khác thì kiểm toán viên được mời cần xác định xem liệu có lý do nghề nghiệp nào để kiểm toán viên tiền nhiệm không tiếp tục công việc đó. Điều đó sẽ không thể thực hiện được nếu không trao đổi trực tiếp với kiểm toán viên tiền nhiệm. Trường hợp không có yêu cầu cụ thể, kiểm toán viên tiền nhiệm không nên tự động cung cấp thông tin về công việc kinh doanh của khách hàng.

274. Các liên hệ, trao đổi nói trên giúp cho kiểm toán viên được mời xác định rõ lý do bổ nhiệm để quyết định chấp nhận hay không chấp nhận công việc này. Các liên hệ, trao đổi này còn giúp duy trì mối quan hệ hữu hảo giữa các kiểm toán viên được khách hàng nhờ tư vấn.

275. Kiểm toán viên tiền nhiệm có thể thảo luận về tình hình của khách hàng với kiểm toán viên được mời, nếu:

- a) Đã được khách hàng đồng ý; hoặc
- b) Phù hợp với quy định của pháp luật.

276. Kiểm toán viên được mời phải bảo mật thông tin và sử dụng một cách hợp lý các thông tin do kiểm toán viên tiền nhiệm cung cấp.

277. Các thông tin do kiểm toán viên tiền nhiệm cung cấp có thể cho thấy lý do khách hàng đưa ra về sự thay đổi kiểm toán viên là không đúng với thực tế. Đề nghị thay đổi kiểm toán viên có thể do kiểm toán viên tiền nhiệm giữ ý kiến của mình và đã thực hiện đúng các trách nhiệm của một kiểm toán viên hành nghề cho dù có ý kiến khác biệt trọng yếu về nguyên tắc với khách hàng.

278. Các liên hệ, trao đổi nói trên sẽ giúp:

- a) Bảo vệ kiểm toán viên hành nghề để không nhận sự bổ nhiệm trong trường hợp không biết tất cả các thông tin liên quan;

- b) Bảo vệ chủ sở hữu góp vốn nhỏ, người có thể không được cung cấp đầy đủ thông tin về các tình huống dẫn đến đề nghị thay đổi kiểm toán viên; và
 - c) Bảo vệ quyền lợi của kiểm toán viên tiền nhiệm khi thực hiện nghiêm túc trách nhiệm của kiểm toán viên hành nghề.
279. Trước khi nhận cung cấp dịch vụ chuyên môn thay thế kiểm toán viên tiền nhiệm, kiểm toán viên được mời cần:
- a) Xác định việc khách hàng tiềm năng đã thông báo cho kiểm toán viên tiền nhiệm và đồng ý cho họ được thảo luận về tình hình của khách hàng với kiểm toán viên được mời.
 - b) Khi yêu cầu được liên hệ với kiểm toán viên tiền nhiệm bị từ chối, kiểm toán viên được mời cần từ chối công việc trừ khi biết đầy đủ lý do chính đáng bằng cách khác.
 - c) Yêu cầu kiểm toán viên tiền nhiệm, sau khi được khách hàng đồng ý, cung cấp bằng văn bản:
 - i) Lý do chuyên môn trước khi quyết định chấp nhận hay từ chối sự bổ nhiệm; và
 - ii) Cung cấp các thông tin cần thiết để có thể đưa ra quyết định.
280. Khi nhận được yêu cầu trao đổi quy định ở đoạn 279(c), kiểm toán viên tiền nhiệm cần sớm:
- a) Trả lời bằng văn bản các lý do nghề nghiệp khiến kiểm toán viên tiền nhiệm không tiếp tục chấp nhận sự bổ nhiệm.
 - b) Nếu có lý do khác cần được giải thích, đảm bảo là khách hàng đã đồng ý cho cung cấp thông tin cho kiểm toán viên được mời. Nếu không được khách hàng đồng ý, kiểm toán viên tiền nhiệm nên nói rõ điều này với kiểm toán viên được mời.
 - c) Khi được khách hàng đồng ý cho cung cấp thông tin cho kiểm toán viên được mời để có thể quyết định chấp nhận hay từ chối đề nghị bổ nhiệm, kiểm toán viên tiền nhiệm nên thảo luận với kiểm toán viên được mời tất cả các vấn đề có liên quan đến việc bổ nhiệm mà kiểm toán viên được mời cần biết.
281. Nếu kiểm toán viên được mời không nhận được câu trả lời của kiểm toán viên tiền nhiệm trong một thời gian hợp lý mà không có lý do chính đáng thì kiểm toán viên được mời cần cố gắng liên hệ với kiểm toán viên tiền nhiệm bằng mọi cách. Nếu vẫn không nhận được ý kiến phản hồi thì kiểm toán viên được mời cần gửi thư nói rõ là không có lý do chuyên môn để không nhận cung cấp dịch vụ đó.
282. Việc khách hàng nợ phí dịch vụ của kiểm toán viên tiền nhiệm không phải là lý do chuyên môn để kiểm toán viên được mời từ chối sự bổ nhiệm.
283. Kiểm toán viên tiền nhiệm nên cung cấp cho kiểm toán viên được mời các sổ sách và giấy tờ của khách hàng mà họ đang giữ sau khi việc thay đổi đã có hiệu lực và nên thông báo cho khách hàng biết về việc này, trừ các giấy tờ và sổ sách thuộc quyền sở hữu của kiểm toán viên tiền nhiệm.
284. Các trường hợp phải tổ chức đấu thầu theo quy định của pháp luật hoặc yêu cầu khác cho các dịch vụ chuyên nghiệp do các kiểm toán viên cung cấp trên phương tiện thông tin công cộng thì mọi kiểm toán viên đủ điều kiện đều có quyền nộp thầu. Nếu việc trúng thầu có thể dẫn đến việc thay thế một kiểm toán viên khác thì kiểm toán viên nộp thầu nên nói rõ trong tài liệu thầu là trước khi chấp nhận, cần có cơ hội liên hệ với kiểm toán viên tiền nhiệm để có thể hiểu rõ lý do nghề nghiệp trước khi chấp nhận sự bổ nhiệm này. Nếu hồ sơ thầu thành công, kiểm toán viên nên liên hệ với kiểm toán viên tiền nhiệm theo quy định từ đoạn 273 đến 283.

Quảng cáo và giới thiệu

- 285. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán không được làm quảng cáo về kiểm toán viên, về công ty hoặc các dịch vụ của mình.**
286. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán được phép trình bày, giới thiệu về kiểm toán viên, về công ty và các dịch vụ của mình một cách khách quan, đúng đắn, trung thực, xác thực, lịch sự và tinh tế.
287. Nghiêm cấm kiểm toán viên và công ty kiểm toán có các hoạt động giới thiệu:

- a) Tạo ra sự mong đợi giả tạo, có tính lừa dối hay không đúng về kết quả dịch vụ;
 - b) Âm chỉ khả năng gây ảnh hưởng đến các tòa án, hội đồng xét xử, các cơ quan luật pháp hay quan chức tương tự;
 - c) Tự ca ngợi không dựa trên các thông tin có thể chứng thực được;
 - d) Đưa ra sự so sánh với các kiểm toán viên hoặc các công ty kiểm toán khác;
 - e) Đưa ra những lời chứng thực hay xác nhận của tổ chức, cá nhân có ảnh hưởng đáng kể;
 - f) Đưa ra các tuyên bố làm người khác hiểu nhầm hoặc bị lừa; và
 - g) Đưa ra các xác nhận không chứng minh được rằng mình là chuyên gia trong một lĩnh vực dịch vụ nhất định.
288. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán đang hoạt động ở Việt Nam không được phép quảng cáo trên báo hay tạp chí xuất bản tại các nước cho phép quảng cáo.
289. Trường hợp trong các hoạt động quốc tế, kiểm toán viên vi phạm quy định tại đoạn 288, tổ chức nghề nghiệp ở nước xảy ra vi phạm đó cần thông báo cho tổ chức nghề nghiệp ở Việt Nam để xử lý vi phạm này.
290. Để giúp công chúng biết đến các dịch vụ mà một kiểm toán viên có thể cung cấp, Hội nghề nghiệp có thể đưa thông tin này ra trước công chúng trên nguyên tắc trung thực và bình đẳng.

Hướng dẫn về ấn phẩm trình bày, giới thiệu của kiểm toán viên và công ty kiểm toán

291. Ấn phẩm giới thiệu, trình bày về kiểm toán viên và công ty kiểm toán là được chấp nhận nếu:
- a) Việc giới thiệu chỉ nhằm mục đích thông báo với công chúng về tình hình thực tế về kiểm toán viên, công ty và các dịch vụ của công ty;
 - b) Việc giới thiệu được trình bày một cách tinh tế;
 - c) Việc giới thiệu là nghiêm túc, khách quan và chuyên nghiệp; và
 - d) Việc giới thiệu phải tránh sự lặp đi, lặp lại thường xuyên và nổi bật thái quá đối với tên tuổi của kiểm toán viên.
292. Các ví dụ dưới đây minh họa cho các tình huống ấn phẩm tự giới thiệu được chấp nhận:
- a) **Sự bổ nhiệm và khen thưởng:** Vì quyền lợi của công chúng và nghề nghiệp kế toán, kiểm toán, việc bổ nhiệm hay khen thưởng ở tầm quốc gia hoặc địa phương, hay sự trao tặng danh hiệu cao quý cho một kiểm toán viên, một công ty kiểm toán nên được quảng bá. Tuy nhiên, kiểm toán viên không nên tận dụng những bổ nhiệm hay các hoạt động nêu trên cho lợi thế nghề nghiệp cá nhân.
 - b) **Kiểm toán viên tìm kiếm việc làm hay công việc kinh doanh chuyên nghiệp:** Một kiểm toán viên có thể thông báo cho các bên quan tâm trên các phương tiện thông tin về việc mình đang tìm kiếm việc làm kế toán, kiểm toán hay cơ hội kinh doanh. Một kiểm toán viên có thể viết thư hay trực tiếp tiếp cận một kiểm toán viên khác khi tìm việc làm hay công việc kinh doanh chuyên nghiệp.
 - c) **Danh bạ công cộng:** Một kiểm toán viên có thể ghi tên của mình vào danh bạ công cộng, trừ các danh bạ có tính quảng cáo cho những tên tuổi nổi tiếng. Việc ghi tên vào danh bạ chỉ nên hạn chế với tên, địa chỉ, số điện thoại, tóm tắt nghề nghiệp và các thông tin cần thiết khác cho phép người sử dụng danh bạ liên lạc được với cá nhân hoặc doanh nghiệp ghi trên danh bạ.
 - d) **Sự xuất hiện trên sách báo, các cuộc phỏng vấn, bài giảng, đài phát thanh và truyền hình:** Kiểm toán viên là tác giả viết sách hay báo về các chủ đề liên quan đến nghề nghiệp có thể đưa ra tên và chứng chỉ nghề nghiệp và tên của doanh nghiệp mình làm việc nhưng không được đưa quá chi tiết về các dịch vụ mà doanh nghiệp đó cung cấp.

Các quy định hạn chế của đoạn này cũng không áp dụng cho kiểm toán viên khi giảng bài, trả lời phỏng vấn trên báo, tạp chí, đài phát thanh hoặc truyền hình về chủ đề liên quan đến nghề nghiệp. Tuy nhiên những gì kiểm toán viên viết ra hay nói ra không được mang tính quảng cáo về bản thân mình hay doanh nghiệp mình mà phải có cái

nhìn khách quan về chủ đề xem xét. Các kiểm toán viên có trách nhiệm cố gắng tối đa để đảm bảo rằng những gì cuối cùng được đưa ra trước công chúng đều tuân thủ theo các quy định này.

- e) **Các khóa đào tạo, hội thảo:** Kiểm toán viên và công ty kiểm toán có thể mời khách hàng, người quan tâm và nhân viên hoặc các kiểm toán viên khác tham dự các khóa đào tạo hoặc hội thảo. Tuy nhiên không nên tạo ra sự nổi bật thái quá cho tên tuổi của kiểm toán viên trong các cuốn sách giới thiệu hay các tài liệu phát hành liên quan tới kiểm toán viên.
- f) **Sách giới thiệu và các tài liệu chứa đựng các thông tin kỹ thuật:** Sách giới thiệu và các tài liệu khác có tên của kiểm toán viên và có các thông tin kỹ thuật để hỗ trợ nhân viên hay khách hàng có thể được phát hành cho những cá nhân và tổ chức có quan tâm hay các kiểm toán viên khác.
- g) **Tuyển nhân viên:** Các vị trí thiếu nhân viên thật sự có thể được thông báo cho công chúng thông qua bất cứ phương tiện thông tin nào thường thấy các vị trí nhân viên tương tự. Việc thông báo tóm tắt về công việc hoặc về một hoặc nhiều dịch vụ mà kiểm toán viên cung cấp cho khách hàng là chấp nhận được, nhưng không nên chứa đựng các yếu tố mang tính chất quảng cáo. Không nên có bất cứ gợi ý nào rằng các dịch vụ mình cung cấp là tốt hơn các dịch vụ do kiểm toán viên và các công ty kiểm toán khác cung cấp vì bất kỳ lý do nào.
- Trong các ấn phẩm xuất bản cung cấp cho các trường học, các tổ chức đào tạo khác để thông báo cho sinh viên, cá nhân đã tốt nghiệp về các cơ hội nghề nghiệp kế toán, kiểm toán có thể mô tả chi tiết hơn các dịch vụ cung cấp cho xã hội.
- Các quy định này có thể được nói rộng hơn nếu thông báo tuyển dụng được thể hiện trong một tờ báo chuyên dành cho tuyển nhân viên.
- h) **Quảng bá cho khách hàng:** Kiểm toán viên có thể tiến hành công việc quảng bá cho khách hàng nhưng phải đảm bảo mục đích quảng bá đều vì lợi ích của khách hàng.
- i) **Tờ rơi:** Kiểm toán viên và công ty kiểm toán có thể phát hành tờ giới thiệu về kiểm toán viên và công ty kiểm toán cho khách hàng hoặc tổ chức, cá nhân tự nguyện chưa phải là khách hàng:
- Một bản tóm tắt thực tế và khách quan về các dịch vụ cung cấp; và
 - Một cuốn danh bạ đưa ra tên của các thành viên Ban Giám đốc, nhân viên cấp cao, địa chỉ văn phòng, tên và địa chỉ của các chi nhánh.
- j) **Văn phòng phẩm và biển tên:** Văn phòng phẩm và giấy tờ làm việc của kiểm toán viên cần phù hợp với chuẩn mực nghề nghiệp, yêu cầu của pháp luật và tổ chức nghề nghiệp về tên công ty, tên Giám đốc và những người tham gia vào công việc; việc miêu tả về nghề nghiệp, lôgô và các chữ cái lựa chọn, các địa phương và đất nước đang hành nghề; địa chỉ đại diện cho công ty... Không được mô tả chi tiết các dịch vụ cung cấp. Biển tên của công ty cũng cần tuân theo các quy định này.
- k) **Thông báo trên báo chí:** Có thể sử dụng các tờ báo hay tạp chí thích hợp để thông báo với công chúng về việc thành lập công ty hay chi nhánh mới, về sự thay đổi trong tổ chức công ty, thay đổi kiểm toán viên, thay đổi địa chỉ công ty.
- Những thông báo như vậy nên hạn chế dưới dạng một giới thiệu vừa đủ đưa ra các thông tin và nên xét đến tính thích hợp của khu vực phát hành báo hay tạp chí này và số lần đăng báo.
- l) **Việc đưa tên của kiểm toán viên vào tài liệu do khách hàng phát hành:** Khi khách hàng đề nghị xuất bản Báo cáo kiểm toán của một kiểm toán viên liên quan đến các hoạt động kinh doanh hiện tại của khách hàng hoặc liên quan đến sự hình thành một dịch vụ mới, kiểm toán viên cần tiến hành các bước để đảm bảo rằng bối cảnh mà báo cáo xuất bản ra sẽ không dẫn đến việc công chúng bị nhầm lẫn về bản chất và ý nghĩa của bản báo cáo. Trong trường hợp này, kiểm toán viên cần thông báo cho khách hàng biết trước khi xuất bản báo cáo này cần phải được kiểm toán viên đồng ý trước.

Điều này được thực hiện tương tự đối với các tài liệu khác do khách hàng xuất bản có tên của kiểm toán viên hoạt động với tư cách chuyên nghiệp độc lập. Việc này không loại trừ việc đưa tên của kiểm toán viên vào Báo cáo thường niên của khách hàng.

Khi các kiểm toán viên với tư cách cá nhân của mình liên kết với, hoặc làm việc ở một tổ chức cần sử dụng tên của kiểm toán viên trên văn phòng phẩm hoặc các tài liệu khác, kiểm toán viên cần đảm bảo rằng thông tin này không được sử dụng theo cách có thể khiến công chúng tin rằng có mối liên hệ khác với tổ chức này với tư cách chuyên nghiệp độc lập.

- PHẦN C -

ÁP DỤNG CHO NGƯỜI CÓ CHỨNG CHỈ KIỂM TOÁN VIÊN HOẶC CHỨNG CHỈ HÀNH NGHỀ KẾ TOÁN LÀM VIỆC TRONG CÁC DOANH NGHIỆP, TỔ CHỨC

Các quy định dưới đây áp dụng cho những người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc có Chứng chỉ hành nghề kế toán nhưng làm việc trong các doanh nghiệp và tổ chức không phải là doanh nghiệp kế toán, kiểm toán. Ngoài việc phải áp dụng các quy định trong Phần A họ còn phải áp dụng các quy định trong phần C. Các quy định này được áp dụng cho các tình huống cụ thể. Nếu thấy khó khăn khi thực hiện thì các đối tượng nói trên có thể nhờ cơ quan quản lý Nhà nước hoặc Hội nghề nghiệp của họ hỗ trợ.

Vị trí và trách nhiệm

293. Các nhà đầu tư, các nhà cung cấp, chủ doanh nghiệp và những đối tượng khác trong cộng đồng doanh nghiệp cũng như Chính phủ và công chúng nói chung đều dựa vào công việc của những người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức. Những người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức có thể chịu trách nhiệm một cách độc lập hoặc liên đới về việc lập và báo cáo các thông tin tài chính và các thông tin khác mà các tổ chức sử dụng lao động và các bên thứ ba sử dụng. Họ cũng có thể chịu trách nhiệm về việc đảm bảo hệ thống quản lý tài chính hiệu quả và đưa ra những lời khuyên đúng đắn liên quan đến hàng loạt các vấn đề về hoạt động kinh doanh.
294. Người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức có thể là một người làm công ăn lương, một thành viên hợp danh, giám đốc (có thể là giám đốc điều hành hoặc không điều hành), chủ một hãng riêng, một người tình nguyện hay là một người làm việc cho một hay nhiều tổ chức cụ thể. Hình thức pháp lý của mối quan hệ giữa người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức với tổ chức thuê lao động, nếu có, không có ảnh hưởng tới trách nhiệm về đạo đức nghề nghiệp của những người này.
295. Một người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức có trách nhiệm thực hiện các mục tiêu chính đáng của doanh nghiệp, tổ chức đó. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp này không cản trở người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức trong việc hoàn thành tốt các trách nhiệm đó. Tuy nhiên chuẩn mực yêu cầu người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức xem xét các trường hợp mà việc thực hiện các trách nhiệm này có thể gây xung đột với trách nhiệm tuyệt đối của họ là phải tuân thủ những nguyên tắc cơ bản của chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp.
296. Một người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức thường giữ vị trí cao cấp trong một tổ chức. Khi vị trí càng cao thì họ càng có nhiều khả năng và cơ hội để gây ảnh hưởng đến các sự kiện, thông lệ và các quan điểm trong tổ chức. Như vậy, công chúng mong muốn người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức phải khuyến khích phát triển văn hóa doanh nghiệp dựa trên cơ sở đạo đức nghề nghiệp trong tổ

chức sử dụng lao động theo đó các lãnh đạo cấp cao của doanh nghiệp luôn coi trọng cách hành xử đúng đắn.

297. Các ví dụ dưới đây chỉ nhằm minh họa cách thức áp dụng khuôn khổ nhận thức chung. Các ví dụ này không phải và cũng không nên được coi là toàn bộ các tình huống có thể tạo ra những nguy cơ về sự tuân thủ các nguyên tắc mà người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức có thể gặp phải. Do vậy, người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức không thể chỉ làm theo những ví dụ này mà phải tham chiếu đến khuôn khổ của chuẩn mực trong từng trường hợp cụ thể.

Các nguy cơ và biện pháp bảo vệ

298. Việc tuân thủ các nguyên tắc cơ bản của chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp có thể bị đe dọa trong rất nhiều trường hợp. Các loại nguy cơ được phân loại như sau:

- a) Nguy cơ do tư lợi;
- b) Nguy cơ tự kiểm tra;
- c) Nguy cơ về sự bào chữa;
- d) Nguy cơ từ sự quen thuộc; và
- e) Nguy cơ bị đe dọa.

Các nguy cơ này đã được quy định trong Phần A của Chuẩn mực Đạo đức này.

299. Ví dụ về các trường hợp có thể gây ra nguy cơ do tư lợi đối với một người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức bao gồm nhưng không giới hạn ở những trường hợp sau:

- a) Các lợi ích tài chính, khoản cho vay hay bảo lãnh.
- b) Các thỏa thuận hoặc các khoản thù lao có tính ưu đãi.
- c) Sử dụng tài sản tập thể cho mục đích cá nhân không phù hợp.
- d) Lo lắng về sự mất việc làm.
- e) Áp lực thương mại từ bên ngoài tổ chức sử dụng nhân viên.

300. Các trường hợp có thể tạo ra nguy cơ tự kiểm tra bao gồm nhưng không giới hạn ở các quyết định kinh doanh hay số liệu cần được soát xét hay giải trình bởi chính người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức chịu trách nhiệm đưa ra những quyết định đó hay chuẩn bị những số liệu đó.

301. Khi thực hiện các mục tiêu chính đáng của tổ chức sử dụng lao động, người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức có thể quảng bá vị thế của tổ chức đó. Nhìn chung, những hành động như vậy thường không gây ra nguy cơ từ sự bào chữa với điều kiện người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức không đưa ra bất cứ một tuyên bố nào không chính xác hay chứa đựng những thông tin sai lệch.

302. Ví dụ về các trường hợp có thể gây ra nguy cơ từ sự quen thuộc bao gồm nhưng không giới hạn ở việc:

- Người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức đang giữ vị trí có thể gây ảnh hưởng đến các báo cáo tài chính hoặc báo cáo phi tài chính hoặc các quyết định kinh doanh lại có thành viên trong quan hệ gia đình ruột thịt hay quan hệ gia đình trực tiếp của họ giữ các vị trí có thể tư lợi từ sự ảnh hưởng đó.
- Có sự cộng tác lâu dài với các mối quan hệ kinh doanh có ảnh hưởng đến các quyết định kinh doanh.
- Nhận quà biếu hay đối xử ưu đãi, trừ khi giá trị của món quà đó thực sự là không đáng kể.

303. Ví dụ về các trường hợp có thể tạo ra nguy cơ bị đe dọa bao gồm nhưng không giới hạn ở việc:
- Người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức hoặc thành viên trong quan hệ gia đình ruột thịt hay quan hệ gia đình trực tiếp của họ bị đe dọa cho thôi việc hay bị thay thế do bất đồng về việc áp dụng nguyên tắc kế toán hay cách thức báo cáo thông tin tài chính.
 - Người có khả năng chi phối cố gắng gây ảnh hưởng đến quá trình ra quyết định, ví dụ, trong việc ký hợp đồng hay việc áp dụng một nguyên tắc kế toán.
304. Trong một số trường hợp nhất định, người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức cũng gặp phải các nguy cơ đặc biệt đối với sự tuân thủ một hoặc nhiều nguyên tắc cơ bản của chuẩn mực đạo đức. Những nguy cơ đặc biệt này không thể phân loại được. Trong tất cả các mối quan hệ nghề nghiệp hay quan hệ kinh doanh, người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức luôn phải cảnh giác đối với những trường hợp và nguy cơ như vậy.
305. Các biện pháp bảo vệ có thể loại bỏ hay làm giảm nhẹ các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được được phân thành hai loại lớn sau đây:
- a) Các biện pháp bảo vệ do pháp luật và chuẩn mực quy định; và
 - b) Các biện pháp bảo vệ do môi trường làm việc tạo ra.
306. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ do pháp luật và chuẩn mực quy định được trình bày chi tiết trong đoạn 48 của Phần A trong Chuẩn mực này.
307. Các biện pháp bảo vệ do môi trường làm việc tạo ra bao gồm nhưng không giới hạn ở:
- Hệ thống giám sát doanh nghiệp của tổ chức sử dụng lao động hay các cơ chế giám sát khác.
 - Các chuẩn mực đạo đức và chương trình thực hiện của tổ chức sử dụng lao động.
 - Thủ tục tuyển người trong tổ chức thuê dịch vụ và tầm quan trọng phải tuyển các nhân viên cấp cao có năng lực.
 - Hệ thống kiểm soát nội bộ mạnh.
 - Các biện pháp kỷ luật thích hợp.
 - Sự quan tâm của Ban lãnh đạo đến hành vi đạo đức nghề nghiệp và kỳ vọng vào nhân viên sẽ hành động theo đạo đức nghề nghiệp.
 - Các chính sách và thủ tục thực hiện và theo dõi chất lượng làm việc của nhân viên.
 - Trao đổi kịp thời cho tất cả nhân viên về các chính sách và thủ tục của tổ chức sử dụng lao động và những thay đổi trong các chính sách và thủ tục này. Có chương trình giáo dục và đào tạo phù hợp về những chính sách và thủ tục đó.
 - Những chính sách và thủ tục tạo điều kiện và khuyến khích nhân viên trao đổi thông tin với các cấp cao hơn trong nội bộ tổ chức sử dụng lao động về bất cứ vấn đề đạo đức nghề nghiệp nào làm họ lo lắng mà không lo sợ bị trừ dập.
 - Tham vấn với người làm nghề kế toán và kiểm toán thích hợp khác.
308. Trong các trường hợp, khi người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức tin rằng vẫn còn hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp của các nhân viên khác trong doanh nghiệp và tổ chức thì người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đó cần xin ý kiến tư vấn về pháp luật. Trong trường hợp hành vi vi phạm là đáng kể mặc dù tất cả các biện pháp bảo vệ đã được áp dụng mà vẫn không làm giảm mỗi nguy cơ đó tới mức có thể chấp nhận được thì người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đó có thể phải quyết định thôi việc.

Các xung đột tiềm năng

309. Người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức có trách nhiệm tuân thủ các nguyên tắc cơ bản của chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp. Tuy nhiên, đôi khi vẫn xảy ra mâu thuẫn giữa trách nhiệm của người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức với tổ chức thuê họ và nghĩa vụ nghề nghiệp phải tuân thủ các nguyên tắc cơ bản. Thông thường, người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán cần ủng hộ các mục tiêu chính đáng và đúng đắn của chủ doanh nghiệp và các quy tắc và thủ tục đã quy định để đạt được những mục tiêu đó. Tuy nhiên, trường hợp sự tuân thủ các nguyên tắc cơ bản có nguy cơ bị ảnh hưởng, người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức phải cân nhắc cách giải quyết những tình huống này.
310. Do phải có trách nhiệm đối với doanh nghiệp, tổ chức thuê mình, người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán có thể bị gây áp lực buộc phải hành động hay xử sự theo cách có thể ảnh hưởng trực tiếp hay gián tiếp đến việc tuân thủ các nguyên tắc cơ bản của chuẩn mực đạo đức. Những áp lực này có thể được thể hiện một cách trực tiếp hay gián tiếp từ người giám sát, trưởng phòng, giám đốc hay cá nhân khác trong nội bộ tổ chức mà họ làm việc. Người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức có thể phải:
- Hành động trái với pháp luật hay các quy định.
 - Hành động trái với các chuẩn mực kỹ thuật hay chuẩn mực nghề nghiệp.
 - Tạo ra lợi ích chiến lược không phù hợp với pháp luật và chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp.
 - Nói dối, giữ im lặng hay cố tình làm cho người khác, đặc biệt là kiểm toán viên của doanh nghiệp, tổ chức hoặc cơ quan quản lý chuyên ngành, hiểu nhầm.
 - Đưa ra hoặc có liên quan đến báo cáo tài chính, báo cáo phi tài chính thể hiện sai lệch một cách cơ bản các sự kiện, bao gồm cả các công bố, như:
 - Báo cáo tài chính;
 - Báo cáo kê khai nộp thuế hoặc quyết toán thuế;
 - Báo cáo về việc tuân thủ pháp luật; hay
 - Báo cáo theo yêu cầu của Ủy ban Chứng khoán Nhà nước.
311. Tầm quan trọng của các nguy cơ phát sinh từ các áp lực, như nguy cơ bị đe dọa, cần được đánh giá và, nếu những nguy cơ đe dọa đó là đáng kể, thì người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức cần xem xét và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại bỏ hay giảm nhẹ các nguy cơ đó xuống mức chấp nhận được. Các biện pháp bảo vệ có thể bao gồm:
- Xin ý kiến tư vấn ngay trong nội bộ doanh nghiệp, tổ chức thuê lao động, của chuyên gia tư vấn chuyên nghiệp độc lập hay của tổ chức nghề nghiệp có liên quan.
 - Xây dựng và thực hiện quy trình giải quyết tranh chấp trong nội bộ tổ chức thuê lao động.
 - Xin ý kiến tư vấn của chuyên gia pháp luật.

Chuẩn bị và báo cáo thông tin

312. Người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức thường tham gia vào việc chuẩn bị và báo cáo những thông tin để công bố ra công chúng hay được sử dụng bởi người khác trong và ngoài tổ chức thuê họ. Những thông tin này có thể bao gồm thông tin tài chính hay thông tin quản lý, như thông tin dự toán, báo cáo tài chính, thảo luận và phân tích phục vụ cho mục đích quản lý, và thư giải trình của Ban Giám đốc cung cấp cho các kiểm toán viên trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính. Người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức lập hay trình bày những thông tin này một cách công bằng, trung thực

và phù hợp với các chuẩn mực chuyên môn liên quan sao cho thông tin được hiểu theo đúng ngữ cảnh của nó.

313. Người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức chịu trách nhiệm lập hoặc phê duyệt báo cáo tài chính thông thường cho mục đích công bố ra bên ngoài của tổ chức thuê lao động cần đảm bảo rằng những báo cáo tài chính này được trình bày theo đúng các chuẩn mực và quy định về báo cáo tài chính.
314. Người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức có trách nhiệm đảm bảo các thông tin thuộc trách nhiệm của người đó phải:
 - a) Phản ánh rõ ràng, trung thực bản chất thực của các giao dịch kinh doanh, tài sản hay công nợ;
 - b) Phân loại và ghi nhận một cách kịp thời và đúng đắn; và
 - c) Báo cáo một cách chính xác và đầy đủ trên các khía cạnh trọng yếu.
315. Nguy cơ vi phạm các nguyên tắc cơ bản của chuẩn mực đạo đức có thể xảy ra (ví dụ, nguy cơ do tư lợi, bị đe dọa đối với tính khách quan hay năng lực chuyên môn và tính thận trọng) khi người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức bị gây áp lực từ bên ngoài, do tư lợi dẫn đến làm sai lệch hoặc có liên quan đến việc đưa ra các thông tin sai lệch.
316. Mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ này phụ thuộc vào các yếu tố như nguồn gây áp lực và mức độ mà thông tin đó bị làm sai lệch hoặc có thể bị làm sai lệch. Mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ cần được đánh giá và, nếu những nguy cơ này rõ ràng là đáng kể, người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức cần xem xét và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại bỏ hay giảm nhẹ các nguy cơ đó xuống mức chấp nhận được. Các biện pháp bảo vệ có thể bao gồm việc báo cáo với Ban Giám đốc, trao đổi với bộ phận kiểm toán nội bộ, ban kiểm soát hay tổ chức nghề nghiệp có liên quan.
317. Khi không thể giảm nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được, người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức cần từ chối việc liên quan đến những thông tin sai lệch hoặc gây nhầm lẫn. Nếu người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán biết rằng việc đưa ra các thông tin sai lệch là nghiêm trọng hay lặp lại nhiều lần cần thông báo cho cơ quan hữu quan theo quy định. Trường hợp này, người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán có thể trao đổi với chuyên gia pháp luật hay quyết định thôi việc.

Hành động với đầy đủ kỹ năng chuyên môn

318. Nguyên tắc cơ bản về năng lực chuyên môn và tính thận trọng đòi hỏi người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức chỉ nên đảm đương các trọng trách mà người đó tự cho là đủ năng lực, kinh nghiệm hoặc được đào tạo cụ thể. Người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức không được cố ý làm chủ doanh nghiệp hiểu nhầm về trình độ chuyên môn hay kinh nghiệm của mình, khi cần thiết cũng cần phải xin ý kiến tư vấn và hỗ trợ của chuyên gia có trình độ cao hơn.
319. Các trường hợp làm cho người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức không thực hiện được nhiệm vụ với năng lực chuyên môn và tính thận trọng phù hợp bao gồm:
 - Không đủ thời gian.
 - Thông tin không hoàn chỉnh, không đầy đủ.
 - Không đủ kinh nghiệm và hiểu biết.
 - Không đủ nguồn lực để thực hiện nhiệm vụ một cách đúng đắn.

320. Mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ này sẽ phụ thuộc vào các yếu tố như thời gian công tác của người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức; mức độ giám sát của cấp quản lý và điều kiện làm việc trong doanh nghiệp, tổ chức. Mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ nên được đánh giá và, nếu những nguy cơ này là đáng kể, người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức cần xem xét và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại bỏ hay giảm nhẹ các nguy cơ đó xuống mức chấp nhận được. Các biện pháp bảo vệ có thể được xem xét bao gồm:

- Đào tạo bổ sung hoặc có chuyên gia tư vấn.
- Đảm bảo đủ thời gian thực hiện nhiệm vụ được giao.
- Tìm kiếm sự hỗ trợ từ những người có chuyên môn thích hợp.
- Thường xuyên:
 - Báo cáo với ban giám đốc;
 - Trao đổi với chuyên gia độc lập; hay
 - Trao đổi với tổ chức nghề nghiệp có liên quan.

321. Khi không thể loại bỏ hay làm giảm nhẹ các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được, người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức cần xem xét liệu có nên từ chối thực hiện nhiệm vụ được giao, hoặc quyết định thôi việc.

Lợi ích tài chính

322. Người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức có thể có lợi ích tài chính trực tiếp, hay lợi ích tài chính cho người trong quan hệ gia đình ruột thịt hay quan hệ gia đình trực tiếp. Trong một số trường hợp, những lợi ích tài chính này có thể làm phát sinh các nguy cơ đối với sự tuân thủ các nguyên tắc cơ bản. Ví dụ, nguy cơ tư lợi làm ảnh hưởng đến tính khách quan, các thông tin nhạy cảm về giá cả. Ví dụ về những trường hợp có thể tạo ra các nguy cơ về sự tư lợi bao gồm nhưng không giới hạn ở những tình huống sau đây mà người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức hay người thân trong gia đình hay họ hàng thân thiết của họ:

- Nắm giữ lợi ích tài chính trực tiếp hay gián tiếp trong doanh nghiệp, tổ chức và giá trị của lợi ích tài chính đó có thể bị ảnh hưởng trực tiếp bởi các quyết định do người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đưa ra;
- Được hưởng các khoản tiền thưởng dựa trên lợi nhuận và giá trị của khoản tiền thưởng đó có thể bị ảnh hưởng trực tiếp bởi các quyết định do người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đưa ra;
- Nắm giữ trực tiếp hay gián tiếp quyền mua cổ phần trong doanh nghiệp, tổ chức và giá trị của quyền mua cổ phần đó có thể bị ảnh hưởng trực tiếp bởi các quyết định do người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc chứng chỉ hành nghề kế toán thực hiện;
- Nắm giữ trực tiếp hay gián tiếp quyền mua cổ phần trong doanh nghiệp, tổ chức; hoặc
- Có đủ điều kiện để được quyền mua cổ phần, quyền huy động vốn cho doanh nghiệp.

323. Khi đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và các biện pháp bảo vệ thích hợp để loại bỏ hay làm giảm nhẹ nguy cơ này xuống mức chấp nhận được, người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức phải xem xét bản chất của lợi ích tài chính đó, bằng cách đánh giá mức độ của lợi ích tài chính và đây là lợi ích trực tiếp hay gián tiếp.

324. Nếu các nguy cơ được đánh giá là đáng kể, thì người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức cần cân nhắc và

áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại bỏ hay làm giảm nhẹ các nguy cơ này xuống mức chấp nhận được. Các biện pháp bảo vệ có thể bao gồm:

- Chính sách và thủ tục trả lương, trả thưởng cho ban lãnh đạo doanh nghiệp, tổ chức phải có sự kiểm soát chặt chẽ hơn.
- Công khai tất cả các loại lợi ích liên quan, các kế hoạch bán cổ phiếu cho những người trong bộ máy quản lý điều hành trong doanh nghiệp, tổ chức.
- Thường xuyên báo cáo với Ban Giám đốc, trao đổi với chuyên gia độc lập hay tổ chức nghề nghiệp có liên quan.
- Thực hiện kiểm toán nội bộ hay độc lập theo quy định.
- Đào tạo, cập nhật về các chuẩn mực nghề nghiệp, các văn bản pháp luật mới và các quy định khác xung quanh vấn đề mua bán cổ phiếu.

325. Người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức không được cung cấp thông tin hay sử dụng thông tin bí mật để thu lợi cá nhân.

Hối lộ

Chấp nhận các ưu đãi

326. Người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức hay người thân trong quan hệ gia đình ruột thịt hoặc quan hệ gia đình trực tiếp có thể được đề nghị nhận các ưu đãi. Các ưu đãi có thể được thể hiện dưới nhiều hình thức khác nhau như quà biếu, chiêu đãi, đối xử ưu đãi, quan hệ tình bạn hay lòng trung thành theo cách thức không phù hợp.

327. Việc nhận được các đề nghị ưu đãi có thể tạo ra các nguy cơ đối với sự tuân thủ các nguyên tắc cơ bản của chuẩn mực đạo đức. Khi người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức hay người thân trong quan hệ gia đình ruột thịt hoặc quan hệ gia đình trực tiếp của họ được đề nghị nhận các ưu đãi, việc này cần được cân nhắc cẩn thận. Các nguy cơ do tư lợi làm ảnh hưởng đến tính khách quan hay tính bảo mật xảy ra khi khoản ưu đãi được đưa ra nhằm cố gắng gây ảnh hưởng một cách không đúng đắn tới các hành động hay quyết định; hoặc để khuyến khích hành vi bất hợp pháp hay không trung thực; hay để có được thông tin bí mật. Các nguy cơ bị đe dọa làm ảnh hưởng đến tính khách quan hay tính bảo mật xảy ra nếu người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức hay người thân trong quan hệ gia đình ruột thịt hoặc quan hệ gia đình trực tiếp của họ chấp nhận ưu đãi và sau đó bị đe dọa công bố chuyện nhận ưu đãi này nhằm gây thiệt hại cho danh tiếng của họ.

328. Mức độ nghiêm trọng của những nguy cơ này sẽ phụ thuộc vào bản chất, giá trị và dự tính tiềm ẩn đáng sau sự mời chào đó. Nếu một bên thứ ba được cung cấp toàn bộ các thông tin liên quan nhận xét việc nhận ưu đãi này là không nghiêm trọng và không nhằm mục đích khuyến khích các hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp, thì người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức có thể kết luận rằng các ưu đãi được đưa ra là phù hợp với thông lệ kinh doanh và nói chung có thể kết luận rằng không có nguy cơ đáng kể đối với sự tuân thủ các nguyên tắc cơ bản của chuẩn mực đạo đức.

329. Nếu các nguy cơ được đánh giá là đáng kể, thì người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức cần cân nhắc và áp dụng các biện pháp bảo vệ thích hợp để loại bỏ hay làm giảm nhẹ các nguy cơ này xuống mức chấp nhận được. Khi không thể loại bỏ hay làm giảm nhẹ các nguy cơ này xuống mức chấp nhận được thông qua áp dụng các biện pháp bảo vệ, thì người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức không nên nhận các sự ưu đãi này. Do các nguy cơ thực sự hay mang tính hình thức tới sự tuân thủ các nguyên tắc cơ bản phát sinh không chỉ có khi đã chấp nhận một sự ưu đãi mà đôi khi nguy cơ này xảy ra ngay khi mới đưa ra lời mời chào ưu đãi, người có Chứng chỉ kiểm toán

viên hoặc chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức cần áp dụng các biện pháp bảo vệ bổ sung. Người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức cần đánh giá rủi ro đi kèm với tất cả các kiểu mời chào như vậy và xem xét liệu có nên áp dụng các biện pháp sau:

- a) Thông báo cho các cấp lãnh đạo cao hơn hay những người trong bộ máy quản lý điều hành của tổ chức thuê lao động ngay khi nhận được các đề nghị ưu đãi;
- b) Thông báo cho bên thứ ba về việc mời chào đó, ví dụ, tổ chức nghề nghiệp hay chủ doanh nghiệp của người thực hiện việc mời chào đó; tuy nhiên, người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức cần xin ý kiến tư vấn của các chuyên gia pháp luật trước khi thực hiện biện pháp nói trên; và
- c) Thông báo cho người thân trong quan hệ gia đình ruột thịt hay quan hệ gia đình trực tiếp biết về các nguy cơ và các biện pháp bảo vệ trong trường hợp những người này đang ở trong các tình huống có thể dẫn đến việc nhận được các đề nghị ưu đãi, ví dụ, do vị trí công việc của họ; và
- d) Thông báo cho các cấp lãnh đạo cao hơn hay những người trong bộ máy quản lý điều hành của tổ chức thuê mình trong trường hợp người thân trong quan hệ gia đình ruột thịt hoặc quan hệ gia đình trực tiếp của mình làm việc cho đối thủ cạnh tranh hay nhà cung ứng tiềm năng của tổ chức đó.

Đưa ra các ưu đãi

330. Trong một số trường hợp, người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức có thể bị cho rằng hay chịu áp lực phải đưa ra các khoản ưu đãi để thay đổi ý kiến của cá nhân hay tổ chức khác, gây ảnh hưởng đến quá trình ra quyết định hay để lấy thông tin bí mật.
331. Áp lực như vậy có thể xuất phát từ chính tổ chức thuê họ, ví dụ, từ đồng nghiệp hay cấp trên. Áp lực cũng có thể xuất phát từ việc các cá nhân hay tổ chức bên ngoài gợi ý các hành động hay quyết định kinh doanh có thể làm lợi đối với tổ chức thuê dịch vụ nhưng có ảnh hưởng không đúng đắn đến người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức.
332. Người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc trong các doanh nghiệp, tổ chức không nên đưa ra các đề nghị về sự ưu đãi có ảnh hưởng không đúng đắn lên quyết định chuyên môn của bên thứ ba.
333. Trong trường hợp bị áp lực phải đưa ra các đề nghị ưu đãi không phù hợp với chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp từ chính nội bộ tổ chức thuê mình, người có Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc cho các doanh nghiệp, tổ chức cần tuân theo các nguyên tắc và hướng dẫn liên quan đến việc giải quyết xung đột về đạo đức nghề nghiệp quy định trong Phần A của Chuẩn mực Đạo đức Nghề nghiệp này./.