Chuyên đề 5

KIỂM TOÁN VÀ DỊCH VỤ ĐẢM BẢO NÂNG CAO

NỘI DUNG CƠ BẢN CHUYÊN ĐỀ

KIỂM TOÁN VÀ DỊCH VỤ ĐẢM BẢO NÂMG CAO

PHẦN 1: TỔNG QUAN VỀ KIỂM TOÁN VÀ DỊCH VỤ ĐẢM BẢO

I. NHỮNG VẤN ĐỀ CHUNG VỀ HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN

1. Khái niệm, bản chất kiểm toán

Kế toán là công cụ quản lý kinh tế, tài chính thể hiện ở chỗ kết quả công việc kế toán là đưa ra các thông tin trên báo cáo tài chính (BCTC) và những chỉ tiêu phân tích, đề xuất giúp cho người lãnh đạo, điều hành đưa ra quyết định đúng đắn.

Vì thế, mọi người sử dụng thông tin từ BCTC đều mong muốn nhận được các thông tin trung thực và hợp lý.

Hoạt động kiểm toán ra đời là để kiểm tra và xác nhận về sự trung thực và hợp lý của các tài liệu, số liệu kế toán và BCTC của các doanh nghiệp, tổ chức; để nâng cao sự tin tưởng của người sử dụng các thông tin từ BCTC đã được kiểm toán.

Các tác giả Alvin A.Aen và James K.Loebbecker trong giáo trình "Kiểm toán" đã nêu một định nghĩa chung về kiểm toán như sau: "Kiểm toán là quá trình các chuyên gia độc lập thu thập và đánh giá các bằng chứng về các thông tin có thể định lượng được của một đơn vị cụ thể, nhằm mục đích xác nhận và báo cáo về mức độ phù hợp giữa các thông tin này với các chuẩn mực đã được thiết lập".

Theo định nghĩa của Liên đoàn Kế toán quốc tế (IFAC) "Kiểm toán là việc các Kiểm toán viên (KTV) độc lập kiểm tra và trình bày ý kiến của mình về BCTC".

2. Phân loại kiểm toán

2.1. Căn cứ vào mục đích, kiểm toán có 3 loại:

a) Kiểm toán hoạt động: là việc KTV hành nghề, Doanh nghiệp kiểm toán (DNKT), chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam kiểm tra, đưa ra ý kiến về tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả hoạt động của một bộ phận hoặc toàn bộ đơn vị được kiểm toán.

Đối tượng của kiểm toán hoạt động rất đa dạng, từ việc đánh giá một phương án kinh doanh, một dự án, một quy trình công nghệ, một công trình XDCB, một loại tài sản, thiết bị mới đưa vào hoạt động hay việc luân chuyển chứng từ trong một đơn vị… Vì thế, khó có thể đưa ra các chuẩn mực cho loại kiểm toán này. Đồng thời, tính hữu hiệu và hiệu quả của quá trình hoạt động rất khó được đánh giá một cách khách quan so với tính tuân thủ và tính trung thực, hợp lý của BCTC. Thay vào đó, việc xây dựng các chuẩn mực làm cơ sở đánh giá thông tin có tính định tính trong một cuộc kiểm toán hoạt động là một việc mang nặng tính chủ quan.

Trong kiểm toán hoạt động, việc kiểm tra thường vượt khỏi phạm vi công tác kế toán, tài chính mà liên quan đến nhiều lĩnh vực. Kiểm toán hoạt động phải sử dụng nhiều biện pháp, kỹ năng nghiệp vụ và phân tích, đánh giá khác nhau. Báo cáo kết quả kiểm toán thường là bản giải trình các nhận xét, đánh giá, kết luận và ý kiến đề xuất cải tiến hoạt động.

b) Kiểm toán tuân thủ: là việc KTV hành nghề, DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam kiểm tra, đưa ra ý kiến về việc tuân thủ pháp luật, quy chế, quy định mà đơn vị được kiểm toán phải thực hiện. Ví dụ:

- Kiểm toán việc tuân thủ các luật thuế ở đơn vị;

- Kiểm toán của cơ quan nhà nước đối với DNNN, đơn vị có sử dụng kinh phí NSNN về việc chấp hành các chính sách, chế độ về tài chính, kế toán;

- Kiểm toán việc chấp hành các điều khoản của hợp đồng tín dụng đối với đơn vị sử dụng vốn vay của ngân hàng.

c) Kiểm toán BCTC: là việc KTV hành nghề, DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam kiểm tra, đưa ra ý kiến về tính trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu của BCTC của đơn vị được kiểm toán theo quy định của CMKiT.

Công việc kiểm toán BCTC thường do các DNKT thực hiện để phục vụ cho các nhà quản lý, Chính phủ, các ngân hàng và nhà đầu tư, cho người bán,

người mua. Do đó, kiểm toán BCTC là hình thức chủ yếu, phổ cập và quan trọng nhất, thường chiếm 70 - 80% công việc của các DNKT.

2.2. Căn cứ vào hình thức tổ chức, kiểm toán có 3 loại:

a) Kiểm toán độc lập:

Là công việc kiểm toán được thực hiện bởi các KTV chuyên nghiệp, độc lập làm việc trong các DNKT. Kiểm toán độc lập là loại hình dịch vụ nên chỉ được thực hiện khi khách hàng có yêu cầu và đồng ý trả phí thông qua việc ký kết hợp đồng kinh tế.

Hoạt động kiểm toán độc lập là nhu cầu cần thiết, trước hết vì lợi ích của bản thân doanh nghiệp, của các nhà đầu tư trong và ngoài nước, lợi ích của chủ sở hữu vốn, các chủ nợ, lợi ích và yêu cầu của Nhà nước. Người sử dụng kết quả kiểm toán phải được đảm bảo rằng những thông tin họ được cung cấp là trung thực, khách quan, có độ tin cậy cao để làm căn cứ cho các quyết định kinh tế hoặc thực thi trách nhiệm quản lý, giám sát của mình.

Khoản 1 Điều 5 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 được quốc hội thông qua ngày 29/3/2011 (Sau đây gọi tắt là Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12) (có hiệu lực từ ngày 01/01/2012) quy định "Kiểm toán độc lập là việc KTV hành nghề, DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam kiểm tra, đưa ra ý kiến độc lập của mình về BCTC và công việc kiểm toán khác theo hợp đồng kiểm toán".

b) Kiểm toán nhà nước:

Là công việc kiểm toán được thực hiện bởi các KTV làm việc trong cơ quan Kiểm toán Nhà nước, là tổ chức kiểm toán chuyên nghiệp thuộc bộ máy hành chính nhà nước; là kiểm toán theo luật định và kiểm toán tính tuân thủ, chủ yếu phục vụ việc kiểm tra và giám sát của Nhà nước trong quản lý, sử dụng Ngân sách, tiền và tài sản của Nhà nước.

Điều 13, 14 Luật Kiểm toán Nhà nước (Luật số 37/2005/QH11 do Quốc hội thông qua ngày 14/06/2005) quy định "Kiểm toán nhà nước là cơ quan chuyên môn về lĩnh vực kiểm tra tài chính nhà nước do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật". "Kiểm toán Nhà nước có chức năng kiểm toán BCTC, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động đối với cơ quan, tổ chức quản lý, sử dụng ngân sách, tiền và tài sản Nhà nước". Trong đó:

- Kiểm toán BCTC là loại hình kiểm toán để kiểm tra, đánh giá, xác nhận tính đúng đắn, trung thực của BCTC.

- Kiểm toán tuân thủ là loại hình kiểm toán để kiểm tra, đánh giá và xác nhận việc tuân thủ pháp luật, nội quy, quy chế mà đơn vị được kiểm toán phải thực hiện.

- Kiểm toán hoạt động là loại hình kiểm toán để kiểm tra, đánh giá tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả trong quản lý và sử dụng ngân sách, tiền và tài sản nhà nước.

c) Kiểm toán nội bộ:

Là công việc kiểm toán do các KTV của đơn vị tiến hành. Kiểm toán nội bộ chủ yếu để đánh giá về việc thực hiện pháp luật và quy chế nội bộ; kiểm tra tính hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ và việc thực thi công tác kế toán, tài chính... của đơn vị.

Phạm vi và mục đích của kiểm toán nội bộ rất linh hoạt tuỳ thuộc yêu cầu quản lý điều hành của ban lãnh đạo đơn vị. Báo cáo kiểm toán nội bộ chủ yếu phục vụ cho chủ doanh nghiệp, không có giá trị pháp lý và chủ yếu xoay quanh việc kiểm tra và đánh giá tính hiệu lực và tính hiệu quả của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ cũng như chất lượng thực thi trong những trách nhiệm được giao.

3. Kiểm toán viên và kiểm toán viên hành nghề

Công việc kiểm toán độc lập do các kiểm toán viên (KTV), KTV hành nghề và cá nhân khác có liên quan thực hiện. Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 (Khoản 2 và 3 Điều 5) quy định rõ về KTV và KTV hành nghề:

Kiểm toán viên là người được cấp chứng chỉ KTV theo quy định của pháp luật hoặc người có chứng chỉ của nước ngoài được Bộ Tài chính công nhận và đạt kỳ thi sát hạch về pháp luật Việt Nam.

Kiểm toán viên hành nghề là KTV đã được cấp Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán.

3.1. Tiêu chuẩn kiểm toán viên: (Điều 14 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12)

a) Kiểm toán viên phải có đủ các tiêu chuẩn sau đây:

(1) Có năng lực hành vi dân sự đầy đủ và có phẩm chất đạo đức tốt, có ý thức trách nhiệm, liêm khiết, trung thực, khách quan;

(2) Có bằng tốt nghiệp đại học trở lên thuộc chuyên ngành tài chính, ngân hàng, kế toán, kiểm toán hoặc chuyên ngành khác theo quy định của Bộ Tài chính;

(3) Có Chứng chỉ KTV theo quy định của Bộ Tài chính.

b) Trường hợp người có chứng chỉ của nước ngoài được Bộ Tài chính công nhận, đạt kỳ thi sát hạch bằng tiếng Việt về pháp luật Việt Nam và có năng lực hành vi dân sự đầy đủ, có phẩm chất đạo đức tốt, có ý thức trách nhiệm, liêm khiết, trung thực, khách quan thì được công nhận là KTV.

3.2. Đăng ký hành nghề kiểm toán: (Điều 15 và Điều 62 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12)

(1) Người có đủ các điều kiện sau đây được đăng ký hành nghề kiểm toán:

a) Là KTV;

b) Có thời gian thực tế làm kiểm toán từ đủ ba mươi sáu tháng trở lên;

c) Tham gia đầy đủ chương trình cập nhật kiến thức.

(2) Người có đủ các điều kiện theo quy định trên thực hiện đăng ký hành nghề kiểm toán và được cấp Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán theo quy định của Bộ Tài chính.

(3) Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán chỉ có giá trị khi người được cấp có hợp đồng lao động làm toàn bộ thời gian cho một DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam.

(4) Trong thời hạn ba năm, kể từ ngày Luật kiểm toán độc lập có hiệu lực, người đã được cấp chứng chỉ KTV trước ngày Luật kiểm toán độc lập có hiệu lực được đăng ký hành nghề kiểm toán theo quy định của Luật kiểm toán độc lập mà không cần bảo đảm điều kiện về thời gian thực tế làm kiểm toán từ đủ ba mươi sáu tháng trở lên.

Theo Điều 3 Thông tư 202/2012/TT-BTC:

(i) KTV được coi là có hợp đồng lao động làm toàn bộ thời gian tại DNKT khi:

a) Hợp đồng lao động ký kết giữa KTV và DNKT phải bảo đảm các yếu tố theo quy định của Bộ Luật lao động;

b) Thời gian làm việc quy định trong hợp đồng và thời gian thực tế làm việc hàng ngày, hàng tuần của KTV bảo đảm đúng và phù hợp với thời gian làm việc hàng ngày, hàng tuần của DNKT nơi KTV đăng ký hành nghề;

Ví dụ: thời gian làm việc của DNKT từ 08h00 - 17h00 và 06 ngày/tuần thì KTV phải làm việc đầy đủ thời gian từ 08h00 - 17h00 hàng ngày và 06 ngày/tuần không bao gồm thời gian làm thêm, ngày nghỉ, ngày lễ.

c) Không đồng thời làm đại diện theo pháp luật, giám đốc (tổng giám đốc), chủ tịch hội đồng quản trị, chủ tịch hội đồng thành viên, kế toán trưởng (hoặc phụ trách kế toán), nhân viên kế toán, kiểm toán nội bộ hoặc các chức danh khác tại đơn vị, tổ chức khác trong thời gian thực tế làm việc hàng ngày, hàng tuần tại DNKT theo quy định tại điểm b khoản này.

(ii) Xác định thời gian thực tế làm kiểm toán:

a) Thời gian thực tế làm kiểm toán được tính là thời gian đã làm kiểm toán tại DNKT theo hợp đồng lao động làm toàn bộ thời gian;

b) Thời gian thực tế làm kiểm toán được tính cộng dồn trong khoảng thời gian kể từ khi được cấp bằng tốt nghiệp đại học đến thời điểm nộp hồ sơ đề nghị cấp Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán theo nguyên tắc tròn tháng;

c) Thời gian thực tế làm kiểm toán phải có xác nhận của người đại diện theo pháp luật hoặc người được uỷ quyền của người đại diện theo pháp luật của DNKT nơi KTV đã thực tế làm việc. Trường hợp DNKT nơi KTV làm việc đã giải thể, phá sản, chia, tách, sáp nhập, hợp nhất, chuyển đổi hình thức sở hữu thì phải có xác nhận của người đại diện theo pháp luật của DNKT phù hợp với thời gian mà KTV đã làm việc tại DNKT đó. Trường hợp người đại diện theo pháp luật của DNKT thời điểm đó đã không còn hoạt động trong lĩnh vực kiểm toán độc lập thì phải có Bản giải trình kèm theo các tài liệu chứng minh về thời gian thực tế làm kiểm toán như bản sao sổ bảo hiểm xã hội, bản sao hợp đồng lao động.

3.3. Những người không được đăng ký hành nghề kiểm toán (Điều 16 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12)

(1) Cán bộ, công chức, viên chức.

(2) Người đang bị cấm hành nghề kiểm toán theo bản án, quyết định của Tòa án đã có hiệu lực pháp luật; người đang bị truy cứu trách nhiệm hình sự; người đã bị kết án một trong các tội về kinh tế, chức vụ liên quan đến tài chính, kế toán mà chưa được xóa án; người đang bị áp dụng biện pháp xử lý hành chính giáo dục tại xã, phường, thị trấn, đưa vào cơ sở chữa bệnh, đưa vào cơ sở giáo dục.

(3) Người có tiền án về tội kinh tế từ nghiêm trọng trở lên.

(4) Người có hành vi vi phạm pháp luật về tài chính, kế toán, kiểm toán và quản lý kinh tế bị xử phạt vi phạm hành chính trong thời hạn một năm, kể từ ngày có quyết định xử phạt.

(5) Người bị đình chỉ hành nghề kiểm toán.

3.4. Đình chỉ hành nghề kiểm toán (Điều 12 Thông tư số 202/TT-BTC)

1. KTV hành nghề bị đình chỉ hành nghề kiểm toán theo quy định của pháp luật trong các trường hợp sau:

a) Có sai phạm nghiêm trọng về chuyên môn hoặc vi phạm nghiêm trọng CMKiT, chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp về kế toán, kiểm toán;

b) Không chấp hành quy định của cơ quan có thẩm quyền về việc kiểm tra, thanh tra liên quan đến hoạt động hành nghề kiểm toán;

c) Bị xử phạt vi phạm hành chính về hoạt động kiểm toán độc lập hai lần trong thời hạn ba mươi sáu (36) tháng liên tục;

d) KTV hành nghề không có đủ số giờ cập nhật kiến thức hàng năm theo quy định của Bộ Tài chính;

đ) KTV hành nghề không thực hiện trách nhiệm của KTV hành nghề theo quy định;

e) Các trường hợp khác theo quy định của pháp luật.

2. Bộ Tài chính có thẩm quyền đình chỉ hành nghề kiểm toán và gửi quyết định cho người bị đình chỉ, DNKT nơi người đó đăng ký hành nghề.

3. Trong thời gian bị đình chỉ hành nghề kiểm toán, KTVhành nghề không được tiếp tục ký báo cáo kiểm toán và báo cáo kết quả công tác soát xét. Khi hết thời gian đình chỉ hành nghề kiểm toán:

a) KTV hành nghề nếu bảo đảm các quy định tại Thông tư 202/2012/TT-BTC và Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán đã được cấp còn thời hạn và giá trị thì được tiếp tục hành nghề kiểm toán. Bộ Tài chính sẽ bổ sung tên KTV hành nghề vào danh sách công khai KTV đăng ký hành nghề tại DNKT trong thời hạn 15 ngày kể từ ngày hết thời gian đình chỉ hành nghề kiểm toán;

b) KTV hành nghề vẫn bảo đảm các quy định tại Thông tư 202/2012/TT-BTC nhưng Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán hết thời hạn thì làm thủ tục đề nghị cấp lại Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán. Hồ sơ cấp lại Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán quy định tại Thông tư 202/2012/TT-BTC ;

c) KTV hành nghề có Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán còn thời hạn nhưng không còn bảo đảm các quy định tại Thông tư 202/2012/TT-BTC thì không được tiếp tục hành nghề kiểm toán.

4. Hình thức tổ chức của DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam (Luật Kiểm toán độc lập 67/2011/QH12)

4.1. Các loại DNKT và chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam (Điều 20 và Điều 62 Luật Kiểm toán độc lập 67/2011/QH12)

Công tác kiểm toán độc lập do các KTV độc lập thực hiện. Theo thông lệ quốc tế, KTV có thể hành nghề theo công ty hoặc hành nghề cá nhân. Tuy nhiên ở Việt Nam luật pháp chưa cho phép hành nghề kiểm toán cá nhân. KTV muốn hành nghề phải đăng ký và được chấp nhận vào làm việc tại một DNKT được thành lập hợp pháp.

- Theo quy định tại Điều 20 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 ngày 29/03/2011 thì các loại doanh nghiệp sau đây được kinh doanh dịch vụ kiểm toán: Công ty TNHH 2 thành viên trở lên; công ty hợp danh và doanh nghiệp tư nhân. DNKT phải công khai hình thức này trong quá trình giao dịch và hoạt động.

- Chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam được kinh doanh dịch vụ kiểm toán theo quy định của pháp luật.

- Doanh nghiệp, chi nhánh doanh nghiệp không đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán thì không được sử dụng cụm từ “kiểm toán” trong tên gọi.

- DNKT không được góp vốn để thành lập DNKT khác, trừ trường hợp góp vốn với DNKT nước ngoài để thành lập DNKT tại Việt Nam.

Các doanh nghiệp sau khi thành lập, chỉ được kinh doanh dịch vụ kiểm toán khi có đủ điều kiện và được Bộ Tài chính cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán.

DNKT TNHH một thành viên có vốn đầu tư nước ngoài được thành lập và hoạt động theo quy định của pháp luật trước ngày Luật Kiểm toán độc lập có hiệu lực được phép hoạt động theo hình thức công ty TNHH một thành viên đến hết thời hạn của Giấy chứng nhận đầu tư hoặc Giấy phép đầu tư.

4.2. DNKT nước ngoài (Điều 36 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 ngày 29/03/2011)

DNKT nước ngoài thực hiện hoạt động kiểm toán tại Việt Nam dưới các hình thức sau:

- Góp vốn với DNKT đã được thành lập và hoạt động tại Việt Nam để thành lập DNKT;

- Thành lập chi nhánh DNKT nước ngoài;

- Cung cấp dịch vụ kiểm toán qua biên giới theo quy định của Chính phủ.

4.3. Chi nhánh của DNKT (Điều 31 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 ngày 29/03/2011)

(1) Điều kiện để chi nhánh của DNKT được kinh doanh dịch vụ kiểm toán:

a) DNKT có đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán;

b) Chi nhánh có ít nhất hai KTV hành nghề, trong đó có Giám đốc chi nhánh. Hai KTV hành nghề không được đồng thời là KTV đăng ký hành nghề tại trụ sở chính hoặc chi nhánh khác của DNKT.

c) Được sự chấp thuận bằng văn bản của Bộ Tài chính.

(2) Chi nhánh của DNKT không bảo đảm điều kiện quy định tại khoản 1 mục này sau ba tháng liên tục thì bị đình chỉ kinh doanh dịch vụ kiểm toán.

(3) Trường hợp DNKT bị đình chỉ kinh doanh dịch vụ kiểm toán thì các chi nhánh của DNKT đó cũng bị đình chỉ kinh doanh dịch vụ kiểm toán.

5. Điều kiện cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán (Điều 21 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 ngày 29/03/2011)

Để được kinh doanh dịch vụ kiểm toán thì từng loại hình DNKT phải thoả mãn các điều kiện theo quy định như sau:

(1) Công ty TNHH hai thành viên trở lên khi đề nghị cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán phải có đủ các điều kiện sau đây (Khoản 1 Điều 21 Luật Kiểm toán độc lập):

a) Có Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh, Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp hoặc Giấy chứng nhận đầu tư theo quy định của pháp luật;

b) Có ít nhất năm KTV hành nghề, trong đó tối thiểu phải có hai thành viên góp vốn;

c) Người đại diện theo pháp luật, Giám đốc hoặc Tổng Giám đốc của Công ty TNHH phải là KTV hành nghề;

d) Bảo đảm vốn pháp định theo quy định của Chính phủ;

đ) Phần vốn góp của thành viên là tổ chức không được vượt quá mức do Chính phủ quy định. Người đại diện của thành viên là tổ chức phải là KTV hành nghề.

(2) Công ty hợp danh khi đề nghị cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán phải có đủ các điều kiện sau đây (Khoản 2 Điều 21 Luật Kiểm toán độc lập):

a) Có Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh, Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp hoặc Giấy chứng nhận đầu tư theo quy định của pháp luật;

b) Có ít nhất năm KTV hành nghề, trong đó tối thiểu phải có hai thành viên hợp danh;

c) Người đại diện theo pháp luật, Giám đốc hoặc Tổng Giám đốc của công ty hợp danh phải là KTV hành nghề;

(3) Doanh nghiệp tư nhân khi đề nghị cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán phải có đủ các điều kiện sau đây (Khoản 3 Điều 21 Luật Kiểm toán độc lập):

a) Có Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh, Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp hoặc Giấy chứng nhận đầu tư theo quy định của pháp luật;

b) Có ít nhất năm KTV hành nghề, trong đó có chủ doanh nghiệp tư nhân;

c) Chủ doanh nghiệp tư nhân đồng thời là Giám đốc.

(4) Chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam khi đề nghị cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán phải có đủ các điều kiện sau đây (Khoản 4 Điều 21 Luật Kiểm toán độc lập):

a) DNKT nước ngoài được phép cung cấp dịch vụ kiểm toán độc lập theo quy định của pháp luật của nước nơi DNKT nước ngoài đặt trụ sở chính;

b) Có ít nhất hai KTV hành nghề, trong đó có Giám đốc hoặc Tổng giám đốc chi nhánh;

c) Giám đốc hoặc Tổng giám đốc chi nhánh DNKT nước ngoài không được giữ chức vụ quản lý, điều hành doanh nghiệp khác tại Việt Nam;

d) DNKT nước ngoài phải có văn bản gửi Bộ Tài chính bảo đảm chịu trách nhiệm về mọi nghĩa vụ và cam kết của chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam;

đ) DNKT nước ngoài phải bảo đảm duy trì vốn không thấp hơn mức vốn pháp định theo quy định của Chính phủ.

(5) Trong thời hạn sáu tháng, kể từ ngày đăng ký kinh doanh dịch vụ kiểm toán mà DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam không được cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán thì phải làm thủ tục xóa ngành nghề kinh doanh dịch vụ kiểm toán.

(6) Trong thời hạn hai năm, kể từ ngày Luật Kiểm toán độc lập có hiệu lực, doanh nghiệp cung cấp dịch vụ kiểm toán trước ngày Luật Kiểm toán độc lập có hiệu lực bảo đảm các điều kiện theo quy định của Luật Kiểm toán độc lập và NĐ 17/2012/NĐ-CP được cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán.

6. Đình chỉ kinh doanh dịch vụ kiểm toán và thu hồi Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán (Điều 27 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 ngày 29/03/2011)

(1) DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam bị đình chỉ kinh doanh dịch vụ kiểm toán khi thuộc một trong các trường hợp sau đây:

a) Hoạt động không đúng phạm vi hoạt động của DNKT;

b) Không bảo đảm một trong các điều kiện quy định về cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán trong ba tháng liên tục;

c) Có sai phạm nghiêm trọng về chuyên môn hoặc vi phạm CMKiT, chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán.

(2) DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam bị thu hồi Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán khi thuộc một trong các trường hợp sau đây:

a) Kê khai không đúng thực tế hoặc gian lận, giả mạo hồ sơ đề nghị cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán;

b) Không kinh doanh dịch vụ kiểm toán trong mười hai tháng liên tục;

c) Không khắc phục được các vi phạm dẫn đến việc bị đình chỉ kinh doanh dịch vụ kiểm toán trong thời hạn sáu mươi ngày, kể từ ngày bị đình chỉ;

d) Bị giải thể, phá sản hoặc tự chấm dứt kinh doanh dịch vụ kiểm toán;

đ) Bị thu hồi Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh, Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp hoặc Giấy chứng nhận đầu tư;

e) DNKT nước ngoài có chi nhánh kiểm toán tại Việt Nam bị giải thể, phá sản hoặc bị cơ quan có thẩm quyền của nước nơi DNKT đó đặt trụ sở chính thu hồi giấy phép hoặc đình chỉ hoạt động.

g) Có hành vi vi phạm quy định về cố tình xác nhận BCTC có gian lận, sai sót hoặc thông đồng, móc nối để làm sai lệch tài liệu kế toán, hồ sơ kiểm toán và cung cấp thông tin, số liệu báo cáo sai sự thật; và giả mạo, tẩy xóa, sửa chữa Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán và Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán.

7. Các trường hợp DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam không được thực hiện kiểm toán (Điều 30 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 và Điều 9 NĐ 17/2012/NĐ-CP)

(1) DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam đang thực hiện hoặc đã thực hiện trong năm trước liền kề một trong các dịch vụ sau cho đơn vị được kiểm toán:

a) Công việc ghi sổ kế toán, lập BCTC;

b) Thực hiện dịch vụ kiểm toán nội bộ;

c) Thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm soát nội bộ;

d) Các dịch vụ khác có ảnh hưởng đến tính độc lập của KTV hành nghề và DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam theo quy định của chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán.

(2) Thành viên tham gia cuộc kiểm toán, người có trách nhiệm quản lý, điều hành, thành viên Ban kiểm soát, kế toán trưởng (hoặc phụ trách kế toán) của DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam là thành viên, cổ đông sáng lập hoặc đang nắm giữ cổ phiếu, góp vốn vào đơn vị được kiểm toán hoặc có quan hệ kinh tế, tài chính khác với đơn vị được kiểm toán theo quy định của chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán.

(3) Người có trách nhiệm quản lý, điều hành, thành viên Ban kiểm soát, kế toán trưởng (hoặc phụ trách kế toán) của DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam có bố, mẹ, vợ, chồng, con, anh, chị, em ruột là thành viên, cổ đông sáng lập hoặc nắm giữ cổ phiếu, góp vốn và nắm giữ từ 20% quyền biểu quyết trở lên đối với đơn vị được kiểm toán hoặc là người có trách nhiệm quản lý, điều hành, thành viên ban kiểm soát, kiểm soát viên, kế toán trưởng (hoặc phụ trách kế toán) của đơn vị được kiểm toán.

(4) Người có trách nhiệm quản lý, điều hành, thành viên ban kiểm soát, kiểm soát viên, kế toán trưởng (hoặc phụ trách kế toán) của đơn vị được kiểm toán đồng thời là người góp vốn và nắm giữ từ 20% quyền biểu quyết trở lên đối với DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam.

(5) DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam và đơn vị được kiểm toán có các mối quan hệ sau:

a) Có cùng một cá nhân hoặc doanh nghiệp, tổ chức thành lập hoặc tham gia thành lập;

b) Cùng trực tiếp hay gián tiếp chịu sự điều hành, kiểm soát, góp vốn dưới mọi hình thức của một bên khác;

c) Được điều hành hoặc chịu sự kiểm soát về nhân sự, tài chính và hoạt động kinh doanh bởi các cá nhân thuộc một trong các mối quan hệ sau: vợ và chồng; bố, mẹ và con (không phân biệt con đẻ, con nuôi hoặc con dâu, con rể); anh, chị, em có cùng cha, mẹ (không phân biệt cha đẻ, mẹ đẻ, cha nuôi, mẹ

nuôi); ông nội, bà nội và cháu nội; ông ngoại, bà ngoại và cháu ngoại; cô, chú, bác, cậu, dì ruột và cháu ruột;

d) Có thỏa thuận hợp tác kinh doanh trên cơ sở hợp đồng;

đ) Cùng là công ty hoặc pháp nhân thuộc cùng một mạng lưới theo quy định của CMKiT.

(6) Đơn vị được kiểm toán đã thực hiện trong năm trước liền kề hoặc đang thực hiện kiểm toán BCTC hoặc các dịch vụ kiểm toán khác cho chính DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam.

(7) Đơn vị được kiểm toán là tổ chức góp vốn vào DNKT; Đơn vị được kiểm toán là công ty mẹ, các công ty con, công ty liên kết, công ty liên doanh, đơn vị cấp trên, đơn vị cấp dưới, công ty cùng tập đoàn của tổ chức góp vốn vào DNKT.

(8) DNKT tham gia trực tiếp hoặc gián tiếp vào việc điều hành, kiểm soát, góp vốn dưới mọi hình thức vào đơn vị được kiểm toán.

(9) Trường hợp khác theo quy định của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán và quy định của pháp luật.

8. Kiểm toán bắt buộc (Điều 9 và khoản 1, khoản 2 Điều 37 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 và Điều 15 NĐ 17/2012/NĐ-CP)

Kiểm toán bắt buộc là kiểm toán đối với BCTC hàng năm, báo cáo quyết toán dự án hoàn thành và các thông tin tài chính khác của đơn vị được kiểm toán bao gồm:

(1) Doanh nghiệp, tổ chức mà pháp luật quy định BCTC hàng năm phải được DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam kiểm toán, bao gồm:

a) Doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài;

b) Tổ chức tín dụng được thành lập và hoạt động theo Luật các tổ chức tín dụng, bao gồm cả chi nhánh ngân hàng nước ngoài tại Việt Nam;

c) Tổ chức tài chính, doanh nghiệp bảo hiểm, doanh nghiệp tái bảo hiểm, doanh nghiệp môi giới bảo hiểm, chi nhánh doanh nghiệp bảo hiểm phi nhân thọ nước ngoài.

d) Công ty đại chúng, tổ chức phát hành và tổ chức kinh doanh chứng khoán.

(2) Các doanh nghiệp, tổ chức khác bắt buộc phải kiểm toán theo quy định của pháp luật có liên quan.

(3) Doanh nghiệp, tổ chức phải được DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam kiểm toán, bao gồm:

a) Doanh nghiệp nhà nước, trừ doanh nghiệp nhà nước hoạt động trong lĩnh vực thuộc bí mật nhà nước theo quy định của pháp luật phải được kiểm toán đối với BCTC hàng năm;

b) Doanh nghiệp, tổ chức thực hiện dự án quan trọng quốc gia, dự án nhóm A sử dụng vốn nhà nước, trừ các dự án trong lĩnh vực thuộc bí mật nhà nước theo quy định của pháp luật phải được kiểm toán đối với báo cáo quyết toán dự án hoàn thành;

c) Doanh nghiệp, tổ chức mà các tập đoàn, tổng công ty nhà nước nắm giữ từ 20% quyền biểu quyết trở lên tại thời điểm cuối năm tài chính phải được kiểm toán đối với BCTC hàng năm;

d) Doanh nghiệp mà các tổ chức niêm yết, tổ chức phát hành và tổ chức kinh doanh chứng khoán nắm giữ từ 20% quyền biểu quyết trở lên tại thời điểm cuối năm tài chính phải được kiểm toán đối với BCTC hàng năm;

đ) DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam phải được kiểm toán đối với BCTC hàng năm.

9. Kiểm toán độc lập đối với đơn vị có lợi ích công chúng (Thông tư số 183/2013/TT-BTC ngày 4/12/2013 về kiểm toán độc lập đối với đơn vị có lợi ích công chúng)

9.1. Quy định chung

a) Đơn vị có lợi ích công chúng bao gồm: đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán và đơn vị có lợi ích công chúng khác.

Đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán, gồm: công ty đại chúng quy mô lớn, tổ chức niêm yết, tổ chức phát hành chứng khoán ra công chúng, công ty chứng khoán, công ty đầu tư chứng khoán, quỹ và các công ty quản lý quỹ.

Đơn vị có lợi ích công chúng khác, gồm:

- Công ty đại chúng ngoại trừ các công ty đại chúng quy mô lớn nêu trên;

- Doanh nghiệp bảo hiểm, doanh nghiệp tái bảo hiểm, doanh nghiệp môi giới bảo hiểm, chi nhánh doanh nghiệp bảo hiểm phi nhân thọ nước ngoài (trừ các doanh nghiệp bảo hiểm thuộc đối tượng là đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán);

- Doanh nghiệp, tổ chức khác có liên quan đến lợi ích của công chúng do tính chất, quy mô hoạt động của đơn vị đó theo quy định của pháp luật.

Công ty đại chúng quy mô lớn (khoản 2 Điều 2 của Thông tư số 52/2012/TT-BTC ngày 05/4/2012 của Bộ Tài chính hướng dẫn về việc công bố thông tin trên thị trường chứng khoán) là công ty đại chúng có vốn điều lệ thực góp từ 120 tỷ đồng trở lên được xác định tại BCTC năm gần nhất có kiểm toán hoặc theo kết quả phát hành gần nhất và có số lượng cổ đông không thấp hơn 300 cổ đông tính tại thời điểm chốt danh sách cổ đông tại TTLKCK vào ngày 31 tháng 12 hàng năm theo danh sách của Uỷ ban Chứng khoán Nhà nước công bố.

b) Tổ chức kiểm toán được chấp thuận là tổ chức kiểm toán được cơ quan Nhà nước có thẩm quyền chấp thuận thực hiện kiểm toán, soát xét BCTC, các thông tin tài chính và các báo cáo khác của các đơn vị có lợi ích công chúng.

c) KTV hành nghề được chấp thuận là KTV hành nghề được cơ quan Nhà nước có thẩm quyền chấp thuận thực hiện kiểm toán, soát xét BCTC, các thông tin tài chính và các báo cáo khác của các đơn vị có lợi ích công chúng.

d) Cơ quan có thẩm quyền chấp thuận là Bộ Tài chính đối với việc chấp thuận kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng khác; là Ủy ban Chứng khoán Nhà nước đối với việc chấp thuận kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán.

9.2. Điều kiện đối với tổ chức kiểm toán được chấp thuận

(1) Tổ chức kiểm toán được chấp thuận thực hiện kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng phải có đủ các điều kiện sau đây:

a) Có Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán được Bộ Tài chính cấp còn hiệu lực;

b) Có vốn điều lệ hoặc vốn được cấp (đối với chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam) từ 4 tỷ đồng trở lên và phải thường xuyên duy trì vốn chủ sở hữu trên bảng cân đối kế toán không thấp hơn 4 tỷ đồng. Từ kỳ chấp thuận cho năm 2016, số vốn nêu trên là 6 tỷ đồng trở lên;

c) Có số lượng KTV hành nghề từ 07 người trở lên, trong đó có Giám đốc hoặc Tổng Giám đốc, có đủ các tiêu chuẩn quy định. Từ kỳ chấp thuận cho năm 2016, có số lượng KTV hành nghề từ 10 người trở lên;

d) Có thời gian hoạt động kiểm toán tại Việt Nam tối thiểu là 24 tháng tính từ ngày được cơ quan có thẩm quyền xác nhận danh sách đăng ký hành nghề kiểm toán lần đầu hoặc từ ngày được cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán lần đầu đến ngày nộp hồ sơ đăng ký thực hiện kiểm toán;

đ) Đã phát hành báo cáo kiểm toán về BCTC cho tối thiểu 100 khách hàng tính từ ngày 01/01 của năm nộp hồ sơ đến ngày nộp hồ sơ đăng ký. Từ kỳ chấp thuận cho năm 2016, số lượng khách hàng tối thiểu này là 250 khách hàng.

Trường hợp tổ chức kiểm toán đã được chấp thuận trong năm nộp hồ sơ thì phải có thêm điều kiện đã phát hành báo cáo kiểm toán (hoặc báo cáo kết quả công tác soát xét) BCTC cho tối thiểu 05 khách hàng là đơn vị có lợi ích công chúng tính từ ngày 01/01 của năm nộp hồ sơ đến ngày nộp hồ sơ đăng ký thực hiện kiểm toán. Từ kỳ chấp thuận cho năm 2016, số lượng khách hàng tối thiểu này là 10 khách hàng;

e) Có hệ thống kiểm soát chất lượng đạt yêu cầu theo quy định của CMKiT Việt Nam;

g) Đã thực hiện bảo hiểm trách nhiệm nghề nghiệp hoặc trích lập quỹ dự phòng rủi ro nghề nghiệp theo quy định của Bộ Tài chính;

h) Không thuộc các trường hợp không được xem xét, chấp thuận quy định;

i) Nộp đầy đủ, đúng thời hạn hồ sơ đăng ký thực hiện kiểm toán theo quy định.

(2) Tổ chức kiểm toán được chấp thuận thực hiện kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán, ngoài việc phải đáp ứng các điều kiện quy định tại điểm a, b, e, g, h, i tại mục (1) nêu trên, phải có đủ các điều kiện sau đây:

a) Có số lượng KTV hành nghề từ 10 người trở lên, trong đó có Giám đốc hoặc Tổng Giám đốc, có đủ các tiêu chuẩn quy định. Từ kỳ chấp thuận cho năm 2016, có số lượng KTV hành nghề từ 15 người trở lên;

b) Có thời gian hoạt động kiểm toán tại Việt Nam tối thiểu là 36 tháng tính từ ngày được cơ quan có thẩm quyền xác nhận danh sách đăng ký hành nghề kiểm toán lần đầu hoặc từ ngày được cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán lần đầu đến ngày nộp hồ sơ đăng ký thực hiện kiểm toán;

c) Đã phát hành báo cáo kiểm toán về BCTC cho tối thiểu 150 khách hàng tính từ ngày 01/01 của năm nộp hồ sơ đến ngày nộp hồ sơ đăng ký thực hiện kiểm toán. Từ kỳ chấp thuận cho năm 2016, số lượng khách hàng tối thiểu này là 300 khách hàng.

Trường hợp tổ chức kiểm toán đã được chấp thuận trong năm nộp hồ sơ thì phải có thêm điều kiện đã phát hành báo cáo kiểm toán (hoặc báo cáo kết quả công tác soát xét) BCTC cho tối thiểu 10 khách hàng là đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán tính từ ngày 01/01 của năm nộp hồ sơ đến ngày nộp hồ sơ đăng ký thực hiện kiểm toán. Từ kỳ chấp thuận cho năm 2016, số lượng khách hàng tối thiểu này là 20 khách hàng.

9.3. Tiêu chuẩn đối với KTV hành nghề được chấp thuận

Ngoài các tiêu chuẩn quy định tại Luật kiểm toán độc lập, KTV hành nghề được chấp thuận phải có các tiêu chuẩn sau:

1. Có tên trong danh sách KTV đủ điều kiện hành nghề kiểm toán trong kỳ chấp thuận được Bộ Tài chính công khai tại thời điểm nộp hồ sơ đăng ký thực hiện kiểm toán.

2. Có ít nhất 24 tháng thực tế hành nghề kiểm toán tại Việt Nam tính từ ngày được cơ quan có thẩm quyền xác nhận đủ điều kiện hành nghề kiểm toán đến ngày nộp hồ sơ đăng ký thực hiện kiểm toán.

9.4. Các trường hợp không được xem xét chấp thuận: bao gồm

a) Tổ chức kiểm toán đang bị đình chỉ hoạt động kinh doanh dịch vụ kiểm toán theo quy định của pháp luật về kiểm toán độc lập;

b) Tổ chức kiểm toán không sửa chữa, khắc phục kịp thời các sai phạm theo kiến nghị của cơ quan Nhà nước có thẩm quyền;

c) Tổ chức kiểm toán có những khiếu kiện về kết quả kiểm toán và đã được cơ quan nhà nước có thẩm quyền kết luận là có sai phạm;

d) Tổ chức kiểm toán có chất lượng kiểm toán không đạt yêu cầu theo kết quả kiểm tra hoặc kết luận của cơ quan, tổ chức có thẩm quyền trong năm được xem xét;

đ) KTV hành nghề phụ trách hồ sơ kiểm toán có chất lượng kiểm toán không đạt yêu cầu theo kết quả kiểm tra hoặc kết luận của cơ quan, tổ chức có thẩm quyền trong năm được xem xét;

e) Tổ chức kiểm toán, KTV hành nghề có hành vi vi phạm pháp luật liên quan đến hành nghề kiểm toán và đã bị cơ quan có thẩm quyền xử lý vi phạm hành chính theo quy định của pháp luật trong năm được xem xét;

g) Tổ chức kiểm toán, KTV hành nghề giả mạo, khai man trong việc kê khai các thông tin trong hồ sơ đăng ký tham gia kiểm toán;

h) Tổ chức kiểm toán, KTV hành nghề không giải trình, giải trình không đạt yêu cầu hoặc không cung cấp thông tin, số liệu liên quan đến hoạt động kiểm toán theo yêu cầu của cơ quan nhà nước có thẩm quyền;

i) Tổ chức kiểm toán, KTV hành nghề bị huỷ bỏ tư cách được chấp thuận kiểm toán trong thời gian chưa quá 24 tháng kể từ ngày bị hủy bỏ;

k) Tổ chức kiểm toán, KTV hành nghề không thực hiện thông báo, báo cáo theo quy định của pháp luật về kiểm toán độc lập;

l) Các trường hợp khác theo quy định của pháp luật.

Tổ chức kiểm toán, KTV hành nghề thuộc một trong các trường hợp quy định tại điểm d, đ, g, h nêu trên thì sau 12 tháng, kể từ ngày có quyết định xử lý của cơ quan có thẩm quyền, mới được xem xét, chấp thuận.

Tổ chức kiểm toán, KTV hành nghề không đăng ký thực hiện kiểm toán hoặc có đăng ký nhưng không được chấp thuận không được tiếp tục thực hiện các hợp đồng kiểm toán và các dịch vụ đảm bảo khác đã ký và không được ký thêm các hợp đồng mới với đơn vị có lợi ích công chúng.

10. Quy định về kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán (Thông tư số 157/2014/TT-BTC ngày 23/10/2014 quy định về kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán)

10.1. Quy định chung

a) Kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán là việc kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán và giám sát hoạt động kiểm toán của DNKT và DNKT hành nghề trên cơ sở các quy định và thủ tục do cơ quan có thẩm quyền xây dựng và ban hành nhằm đảm bảo cho DNKT, KTV hành nghề tuân thủ chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan trong quá trình hoạt động.

b) Kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán là việc thực hiện các thủ tục để đánh giá về hệ thống kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán của DNKT và đánh giá chất lượng của các hợp đồng dịch vụ kiểm toán đã hoàn thành của DNKT và KTV hành nghề.

c) Giám sát hoạt động kiểm toán là quy trình quản lý, xem xét và đánh giá thường xuyên việc tuân thủ chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan của DNKT, KTV hành nghề.

10.2. Quy định cụ thể

a) Kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán

a1) Mục đích kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán

- Đánh giá việc xây dựng, phổ biến và tổ chức thực hiện các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng nội bộ của DNKT.

- Đánh giá tình hình tuân thủ chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan trong việc cung cấp dịch vụ kiểm toán của DNKT và KTV hành nghề.

- Phát hiện, chấn chỉnh và xử lý kịp thời những sai phạm được phát hiện qua công tác kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán.

- Góp phần sửa đổi, bổ sung và hoàn thiện hệ thống văn bản pháp luật về kiểm toán độc lập đồng thời nâng cao chất lượng dịch vụ kiểm toán.

a2) Nội dung kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán, gồm:

- Kiểm tra việc xây dựng, ban hành và tổ chức thực hiện các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng nội bộ của DNKT.

- Kiểm tra việc thực hiện các hợp đồng dịch vụ kiểm toán đã hoàn thành của DNKT và KTV hành nghề.

- Kiểm tra tính tuân thủ các quy định khác của pháp luật về kiểm toán độc lập và pháp luật có liên quan, bao gồm:

+ Việc đăng ký và duy trì điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán của DNKT;

+ Việc đăng ký và duy trì điều kiện hành nghề kiểm toán của KTV hành nghề;

+ Việc thực hiện kiểm toán độc lập đối với đơn vị có lợi ích công chúng;

+ Việc thực hiện các nghĩa vụ của DNKT, KTV hành nghề và các nội dung khác có liên quan.

- Giám sát việc thực hiện các quy định của pháp luật về kiểm toán độc lập và pháp luật có liên quan theo quy định.

a3) Hình thức kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán:

- Giám sát chất lượng dịch vụ kiểm toán và tình hình tuân thủ quy định pháp luật về kiểm toán độc lập

- Kiểm tra trực tiếp chất lượng dịch vụ kiểm toán.

a4) Đối tượng được kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán, gồm:

- DNKT.

- KTV hành nghề.

a5) Trách nhiệm của DNKT trong việc kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán:

- Xây dựng và tổ chức thực hiện các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán để đảm bảo các hợp đồng dịch vụ kiểm toán đều được tiến hành phù hợp với chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan;

- Hàng năm, DNKT căn cứ vào quy trình kiểm tra trực tiếp chất lượng dịch vụ kiểm toán quy định tại Điều 19 Thông tư này, chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan để vận dụng vào việc tổ chức tự kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán, có kế hoạch và biện pháp sửa chữa, khắc phục các tồn tại, sai sót phát hiện qua kiểm tra. Khi kết thúc công việc tự kiểm tra, DNKT lập Báo cáo kết quả tự kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán theo mẫu quy định tại Phụ lục số 02 ban hành kèm theo Thông tư này;

- Chậm nhất là ngày 31/5 hàng năm, các DNKT phải gửi Báo cáo kết quả tự kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán cho Bộ Tài chính. Trường hợp DNKT được chấp thuận kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán thì Báo cáo kết quả tự kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán phải được gửi đồng thời cho Ủy ban Chứng khoán Nhà nước;

- Ngoài việc gửi Báo cáo kết quả tự kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán nêu trên, các DNKT có trách nhiệm báo cáo khi có yêu cầu của Bộ Tài chính hoặc Ủy ban Chứng khoán Nhà nước (sau đây gọi chung là cơ quan kiểm tra) về hoạt động kiểm toán độc lập.

b) Kiểm tra trực tiếp chất lượng dịch vụ kiểm toán

b1) Phạm vi kiểm tra trực tiếp định kỳ chất lượng dịch vụ kiểm toán:

- Bao quát được các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng dịch vụ kiểm toán và các yếu tố cấu thành hệ thống kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán theo quy định của Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1 (VSQC1);

- Bao quát được các dịch vụ kiểm toán mà DNKT cung cấp;

- Các hợp đồng dịch vụ kiểm toán được lựa chọn để kiểm tra phải là các hồ sơ kiểm toán đã phát hành báo cáo kiểm toán trong khoảng thời gian tính từ khi thành lập DNKT (đối với DNKT kiểm tra lần đầu) hoặc từ lần kiểm tra gần nhất đến thời điểm kiểm tra đồng thời có thể đánh giá được chất lượng dịch vụ kiểm toán của DNKT, KTV hành nghề;

- Tài liệu kiểm tra bao gồm các tài liệu liên quan đến việc xây dựng và tổ chức thực hiện các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán của DNKT; tài liệu, hồ sơ kiểm toán; tài liệu kế toán; các chính sách liên quan đến nhân sự, Biên bản họp Hội đồng thành viên, kế hoạch của Ban Giám đốc DNKT và các tài liệu, hồ sơ khác có liên quan;

- Phạm vi kiểm tra không bao gồm các vấn đề không liên quan đến chất lượng dịch vụ kiểm toán và tính tuân thủ pháp luật về kiểm toán độc lập, pháp luật về chứng khoán của DNKT, KTV hành nghề.

b2) Yêu cầu của quá trình kiểm tra trực tiếp chất lượng dịch vụ kiểm toán:

- Tuân thủ các quy định của pháp luật về kiểm toán độc lập, pháp luật về chứng khoán;

- Đảm bảo tính độc lập về quyền và lợi ích giữa các thành viên Đoàn kiểm tra và Trưởng Đoàn kiểm tra với các đối tượng được kiểm tra;

- Đảm bảo tính khách quan từ việc tổ chức thực hiện các nghiệp vụ kiểm tra đến việc đưa ra kết luận về kết quả kiểm tra;

- Được tiến hành trên cơ sở tuân thủ các yêu cầu về bảo mật theo quy định của pháp luật về kiểm toán độc lập, chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan;

- Sau mỗi cuộc kiểm tra trực tiếp tại từng DNKT, Đoàn kiểm tra phải lập Báo cáo kết quả kiểm tra. Các nội dung đánh giá, kết luận về kết quả kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán phải trên cơ sở xem xét, đánh giá và xét đoán chuyên môn của các thành viên tham gia Đoàn kiểm tra và phải được nêu rõ ràng trong Báo cáo kết quả kiểm tra. Kết luận kiểm tra về hạn chế, sai sót của đối tượng được kiểm tra phải có đầy đủ bằng chứng thích hợp chứng minh.

b3) Quyền và nghĩa vụ của đối tượng được kiểm tra trực tiếp

- Quyền của đối tượng được kiểm tra:

+ Thông báo bằng văn bản với cơ quan kiểm tra, Trưởng Đoàn kiểm tra khi có căn cứ cho rằng Trưởng Đoàn kiểm tra hoặc thành viên Đoàn kiểm tra vi phạm tính độc lập;

+ Giải trình, kiến nghị với cơ quan kiểm tra về những nội dung còn có ý kiến khác nhau trong kết luận kiểm tra của Đoàn kiểm tra.

- Nghĩa vụ của đối tượng được kiểm tra:

+ Phối hợp và tạo điều kiện thuận lợi cho Đoàn kiểm tra thực hiện công việc kiểm tra;

+ Cung cấp đầy đủ, kịp thời, chính xác, trung thực các tài liệu, thông tin cần thiết có liên quan đến nội dung kiểm tra theo quy định tại Điểm d Khoản 1 Điều 11 Thông tư này;

+ Bố trí KTV hành nghề và những người có trách nhiệm liên quan làm việc với Đoàn kiểm tra;

+ Trao đổi với Đoàn kiểm tra về tình hình doanh nghiệp và giải trình, cung cấp thông tin về các vấn đề Đoàn kiểm tra yêu cầu;

+ Ký báo cáo kết quả kiểm tra ngay khi kết thúc cuộc kiểm tra;

+ Thực hiện kết luận của Đoàn kiểm tra, thực hiện biện pháp khắc phục các sai sót, tồn tại được phát hiện trong quá trình kiểm tra.

b4) Thời hạn kiểm tra trực tiếp

- Kiểm tra định kỳ:

+ Kiểm tra ít nhất 3 năm một lần đối với DNKT thuộc đối tượng được chấp thuận kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán;

+ Kiểm tra ít nhất 4 năm một lần đối với DNKT thuộc đối tượng được chấp thuận kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng khác (không bao gồm các DNKT được chấp thuận kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán);

+ Kiểm tra ít nhất 5 năm một lần đối với các DNKT không thuộc đối tượng quy định tại Điểm a, Điểm b Khoản này;

+ Trường hợp kết quả kiểm tra trực tiếp định kỳ chất lượng dịch vụ kiểm toán của DNKT có ý kiến kết luận chất lượng dịch vụ kiểm toán xếp loại 3 "Chất lượng dịch vụ kiểm toán không đạt yêu cầu" hoặc xếp loại 4 "Chất lượng dịch vụ kiểm toán yếu kém, có sai sót nghiêm trọng" thì DNKT đó sẽ được kiểm tra lại ngay từ 1 đến 2 năm sau đó.

- Kiểm tra đột xuất: DNKT có thể được kiểm tra đột xuất khi thuộc một trong các trường hợp sau đây:

+ Có dấu hiệu sai phạm về kết quả dịch vụ kiểm toán hoặc có dấu hiệu vi phạm nghiêm trọng chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan trong quá trình hoạt động và cung cấp dịch vụ kiểm toán;

+ Cung cấp hợp đồng dịch vụ kiểm toán có khả năng dẫn đến rủi ro kiểm toán lớn, thay thế cho hợp đồng dịch vụ kiểm toán do một DNKT khác cung cấp cho cùng một khách hàng mà không có lý do chính đáng;

+ Có tranh chấp lớn giữa các thành viên góp vốn hoặc biến động lớn về KTV hành nghề của DNKT dẫn đến có khả năng ảnh hưởng đáng kể đến chất lượng dịch vụ kiểm toán của DNKT;

+ Có thông tin phản ánh, tố giác về hành vi cạnh tranh không lành mạnh để thu hút khách hàng hoặc làm tổn hại đến lợi ích của các DNKT khác.

- DNKT đã được kiểm tra đột xuất thì có thể không được tiếp tục kiểm tra định kỳ ngay trong năm đó hoặc kiểm tra định kỳ có thể kết hợp với kiểm tra đột xuất để xác minh những vấn đề nêu tại Khoản 2 Điều này.

c) Xử lý sai phạm về kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán

c1) Xử lý sai phạm về chất lượng dịch vụ kiểm toán

- Đối với DNKT :

DNKT có sai phạm nghiêm trọng về chuyên môn hoặc vi phạm chuẩn mực nghề nghiệp theo quy định tại Điểm c Khoản 1 Điều 27 Luật kiểm toán độc lập sẽ bị đình chỉ kinh doanh dịch vụ kiểm toán trong thời gian từ 03 đến 06 tháng kể từ ngày quyết định xử phạt có hiệu lực khi thuộc một trong các trường hợp sau:

+ Có kết quả kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán xếp loại 3 "Chất lượng dịch vụ kiểm toán không đạt yêu cầu" qua hai lần kiểm tra liên tiếp;

+ Có kết quả kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán xếp loại 4 "Chất lượng dịch vụ kiểm toán yếu kém, có sai sót nghiêm trọng".

- Đối với KTV hành nghề:

DNKT hành nghề có sai phạm về chất lượng dịch vụ kiểm toán sẽ bị xử phạt theo quy định của pháp luật về xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực kiểm toán độc lập.

11. Quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập: (Điều 11 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12) quy định nội dung quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập, gồm:

a) Chính phủ thống nhất quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập.

b) Bộ Tài chính chịu trách nhiệm trước Chính phủ thực hiện quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập, có các nhiệm vụ, quyền hạn sau đây:

- Xây dựng, trình cơ quan nhà nước có thẩm quyền ban hành hoặc ban hành theo thẩm quyền văn bản quy phạm pháp luật về kiểm toán độc lập;

- Xây dựng, trình Chính phủ quyết định chiến lược và chính sách phát triển hoạt động kiểm toán độc lập;

- Quy định điều kiện dự thi, việc tổ chức thi để cấp chứng chỉ KTV; cấp, thu hồi và quản lý chứng chỉ KTV;

- Quy định mẫu Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán, cấp, cấp lại, điều chỉnh và thu hồi Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán;

- Đình chỉ kinh doanh dịch vụ kiểm toán;

- Thanh tra, kiểm tra, giải quyết khiếu nại, tố cáo và xử lý vi phạm pháp luật về kiểm toán độc lập;

- Thanh tra, kiểm tra hoạt động thuộc lĩnh vực kiểm toán độc lập của tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán;

- Quy định về cập nhật kiến thức cho KTV, KTV hành nghề;

- Quy định về đăng ký và quản lý hành nghề kiểm toán; công khai danh sách DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam và KTV hành nghề;

- Quy định về kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán;

- Tổng kết, đánh giá về hoạt động kiểm toán độc lập và thực hiện các biện pháp hỗ trợ phát triển hoạt động kiểm toán độc lập;

- Hợp tác quốc tế về kiểm toán độc lập.

c) Bộ, cơ quan ngang Bộ trong phạm vi nhiệm vụ, quyền hạn của mình có trách nhiệm phối hợp với Bộ Tài chính thực hiện quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập.

d) Ủy ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương trong phạm vi nhiệm vụ, quyền hạn của mình có trách nhiệm quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập tại địa phương.

- Xây dựng, trình cơ quan nhà nước có thẩm quyền ban hành hoặc ban hành theo thẩm quyền văn bản quy phạm pháp luật về kiểm toán độc lập;

- Xây dựng, trình Chính phủ quyết định chiến lược và chính sách phát triển hoạt động kiểm toán độc lập;

- Quy định điều kiện dự thi, việc tổ chức thi để cấp chứng chỉ KTV; cấp, thu hồi và quản lý chứng chỉ KTV;

- Quy định mẫu Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán, cấp, cấp lại, điều chỉnh và thu hồi Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán;

- Đình chỉ kinh doanh dịch vụ kiểm toán;

- Thanh tra, kiểm tra, giải quyết khiếu nại, tố cáo và xử lý vi phạm pháp luật về kiểm toán độc lập;

- Thanh tra, kiểm tra hoạt động thuộc lĩnh vực kiểm toán độc lập của tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán;

- Quy định về cập nhật kiến thức cho KTV, KTV hành nghề;

- Quy định về đăng ký và quản lý hành nghề kiểm toán; công khai danh sách DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam và KTV hành nghề;

- Quy định về kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán;

- Tổng kết, đánh giá về hoạt động kiểm toán độc lập và thực hiện các biện pháp hỗ trợ phát triển hoạt động kiểm toán độc lập;

- Hợp tác quốc tế về kiểm toán độc lập.

c) Bộ, cơ quan ngang Bộ trong phạm vi nhiệm vụ, quyền hạn của mình có trách nhiệm phối hợp với Bộ Tài chính thực hiện quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập.

d) Ủy ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương trong phạm vi nhiệm vụ, quyền hạn của mình có trách nhiệm quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập tại địa phương.

12. Quyền và nghĩa vụ của kiểm toán viên hành nghề và doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài ở Việt Nam

12.1. Đối với KTV hành nghề

a) Quyền của KTV hành nghề (Điều 17 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12)

Khi hành nghề tại DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam, KTV hành nghề có các quyền sau đây:

- Hành nghề kiểm toán theo quy định của Luật Kiểm toán độc lập;

- Độc lập về chuyên môn nghiệp vụ;

- Yêu cầu đơn vị được kiểm toán cung cấp đầy đủ, kịp thời thông tin, tài liệu cần thiết và giải trình các vấn đề có liên quan đến nội dung kiểm toán; yêu cầu kiểm kê tài sản, đối chiếu công nợ của đơn vị được kiểm toán liên quan đến nội dung kiểm toán; kiểm tra toàn bộ hồ sơ, tài liệu có liên quan đến hoạt động kinh tế, tài chính của đơn vị được kiểm toán ở trong và ngoài đơn vị trong quá trình thực hiện kiểm toán;

- Kiểm tra, xác nhận các thông tin kinh tế, tài chính có liên quan đến đơn vị được kiểm toán ở trong và ngoài đơn vị trong quá trình thực hiện kiểm toán.

- Yêu cầu tổ chức, cá nhân có liên quan cung cấp tài liệu, thông tin cần thiết có liên quan đến nội dung kiểm toán thông qua đơn vị được kiểm toán.

- Quyền khác theo quy định của pháp luật.

b) Nghĩa vụ của KTV hành nghề (Điều 18 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12)

Khi hành nghề tại DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam, KTV hành nghề có các nghĩa vụ sau đây:

- Tuân thủ nguyên tắc hoạt động kiểm toán độc lập;

- Không can thiệp vào hoạt động của khách hàng, đơn vị được kiểm toán trong quá trình thực hiện kiểm toán;

- Từ chối thực hiện kiểm toán cho khách hàng, đơn vị được kiểm toán nếu xét thấy không bảo đảm tính độc lập, không đủ năng lực chuyên môn, không đủ điều kiện theo quy định của pháp luật;

- Từ chối thực hiện kiểm toán trong trường hợp khách hàng, đơn vị được kiểm toán có yêu cầu trái với đạo đức nghề nghiệp, yêu cầu về chuyên môn, nghiệp vụ hoặc trái với quy định của pháp luật;

- Tham gia đầy đủ chương trình cập nhật kiến thức hàng năm;

- Thường xuyên trau dồi kiến thức chuyên môn và kinh nghiệm nghề nghiệp;

- Thực hiện kiểm toán, soát xét hồ sơ kiểm toán hoặc ký báo cáo kiểm toán và chịu trách nhiệm về báo cáo kiểm toán và hoạt động kiểm toán của mình;

- Báo cáo định kỳ, đột xuất về hoạt động kiểm toán của mình theo yêu cầu của cơ quan nhà nước có thẩm quyền;

- Tuân thủ quy định của Luật Kiểm toán độc lập và pháp luật của nước sở tại trong trường hợp hành nghề kiểm toán ở nước ngoài;

- Chấp hành yêu cầu về kiểm tra, kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán theo quy định của Bộ Tài chính;

- Nghĩa vụ khác theo quy định của pháp luật.

c) Các trường hợp mà KTV hành nghề không được thực hiện kiểm toán (Điều 19 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12)

- Là thành viên, cổ đông sáng lập hoặc mua cổ phần, góp vốn vào đơn vị được kiểm toán;

- Là người giữ chức vụ quản lý, điều hành, thành viên ban kiểm soát hoặc là kế toán trưởng của đơn vị được kiểm toán;

- Là người đã từng giữ chức vụ quản lý, điều hành, thành viên ban kiểm soát, kế toán trưởng của đơn vị được kiểm toán cho các năm tài chính được kiểm toán;

- Trong thời gian hai năm, kể từ thời điểm thôi giữ chức vụ quản lý, điều hành, thành viên ban kiểm soát, kế toán trưởng của đơn vị được kiểm toán;

- Là người đang thực hiện hoặc đã thực hiện trong năm trước liền kề công việc ghi sổ kế toán, lập BCTC hoặc thực hiện kiểm toán nội bộ cho đơn vị được kiểm toán;

- Là người đang thực hiện hoặc đã thực hiện trong năm trước liền kề dịch vụ khác với các dịch vụ (gồm: ghi sổ kế toán, lập BCTC hoặc thực hiện kiểm toán nội bộ cho đơn vị được kiểm toán) có ảnh hưởng đến tính độc lập của KTV hành nghề theo quy định của chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán;

- Có bố, mẹ, vợ, chồng, con, anh, chị, em ruột là người có lợi ích tài chính trực tiếp hoặc gián tiếp đáng kể trong đơn vị được kiểm toán theo quy định của chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán hoặc là người giữ chức vụ quản lý, điều hành, thành viên ban kiểm soát, kế toán trưởng của đơn vị được kiểm toán;

- Trường hợp khác theo quy định của pháp luật.

d) Các hành vi nghiêm cấm đối với KTV, KTV hành nghề: (Khoản 1, 2 Điều 13 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12)

- Mua, nhận biếu tặng, nắm giữ cổ phiếu hoặc phần vốn góp của đơn vị được kiểm toán không phân biệt số lượng;

- Mua, bán trái phiếu hoặc tài sản khác của đơn vị được kiểm toán có ảnh hưởng đến tính độc lập theo quy định của chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán;

- Nhận hoặc đòi hỏi bất kỳ một khoản tiền, lợi ích nào khác từ đơn vị được kiểm toán ngoài khoản phí dịch vụ và chi phí đã thỏa thuận trong hợp đồng đã giao kết;

- Sách nhiễu, lừa dối khách hàng, đơn vị được kiểm toán;

- Tiết lộ thông tin về hồ sơ kiểm toán, khách hàng, đơn vị được kiểm toán, trừ trường hợp khách hàng, đơn vị được kiểm toán chấp thuận hoặc theo quy định của pháp luật;

- Thông tin, giới thiệu sai sự thật về trình độ, kinh nghiệm và khả năng cung cấp dịch vụ của KTV hành nghề và DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam;

- Tranh giành khách hàng dưới các hình thức ngăn cản, lôi kéo, mua chuộc, thông đồng với khách hàng và các hành vi cạnh tranh không lành mạnh khác;

- Thực hiện việc thu nợ cho đơn vị được kiểm toán;

- Thông đồng, móc nối với đơn vị được kiểm toán để làm sai lệch tài liệu kế toán, BCTC, hồ sơ kiểm toán và báo cáo sai lệch kết quả kiểm toán;

- Giả mạo, khai man hồ sơ kiểm toán;

- Thuê, mượn chứng chỉ KTV và Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán để thực hiện hoạt động nghề nghiệp;

- Cung cấp dịch vụ kiểm toán khi không đủ điều kiện theo quy định của Luật Kiểm toán độc lập;

- Hành nghề kiểm toán với tư cách cá nhân;

- Giả mạo, cho thuê, cho mượn hoặc cho sử dụng tên và chứng chỉ KTV, Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán để thực hiện hoạt động kiểm toán;

- Làm việc cho hai DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam trở lên trong cùng một thời gian;

- Hành vi khác theo quy định của pháp luật.

12.2. Quyền, nghĩa vụ của DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam

** Quyền của DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam* (Điều 28 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12)

a) DNKT có các quyền sau đây:

(1) Cung cấp các dịch vụ kiểm toán, gồm kiểm toán BCTC, kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán báo cáo quyết toán dự án hoàn thành, kiểm toán BCTC vì mục đích thuế và công việc kiểm toán khác; Dịch vụ soát xét BCTC, thông tin tài chính, dịch vụ bảo đảm khác; Và các dịch vụ có liên quan đến kế toán, kiểm toán quy định tại Điều 40 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2012/QH12 (đã nêu chi tiết tại mục 1.2.3);

(2) Nhận phí dịch vụ;

(3) Thành lập chi nhánh kinh doanh dịch vụ kiểm toán;

(4) Đặt cơ sở kinh doanh dịch vụ kiểm toán ở nước ngoài;

(5) Tham gia tổ chức kiểm toán quốc tế, tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán;

(6) Yêu cầu đơn vị được kiểm toán cung cấp đầy đủ, kịp thời thông tin, tài liệu cần thiết và giải trình các vấn đề có liên quan đến nội dung kiểm toán; yêu cầu kiểm kê tài sản, đối chiếu công nợ của đơn vị được kiểm toán có liên quan đến nội dung kiểm toán; kiểm tra toàn bộ hồ sơ, tài liệu có liên quan đến hoạt động kinh tế, tài chính của đơn vị được kiểm toán ở trong và ngoài đơn vị trong quá trình thực hiện kiểm toán;

(7) Kiểm tra, xác nhận các thông tin kinh tế, tài chính có liên quan đến đơn vị được kiểm toán ở trong và ngoài đơn vị trong quá trình thực hiện kiểm toán;

(8) Yêu cầu tổ chức, cá nhân có liên quan cung cấp tài liệu, thông tin cần thiết có liên quan đến nội dung kiểm toán thông qua đơn vị được kiểm toán;

(9) Quyền khác theo quy định của pháp luật.

(b) Chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam có các quyền sau đây:

(1) Cung cấp các dịch vụ kiểm toán, gồm kiểm toán BCTC, kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán báo cáo quyết toán dự án hoàn thành, kiểm toán BCTC vì mục đích thuế và công việc kiểm toán khác; Dịch vụ soát xét BCTC, thông tin tài chính, dịch vụ bảo đảm khác; Và các dịch vụ có liên quan đến kế toán, kiểm toán quy định tại Điều 40 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2012/QH12 (đã nêu chi tiết tại mục 1.2.3);

(2) Nhận phí dịch vụ;

(3) Yêu cầu đơn vị được kiểm toán cung cấp đầy đủ, kịp thời thông tin, tài liệu cần thiết và giải trình các vấn đề có liên quan đến nội dung kiểm toán; yêu cầu kiểm kê tài sản, đối chiếu công nợ của đơn vị được kiểm toán có liên quan đến nội dung kiểm toán; kiểm tra toàn bộ hồ sơ, tài liệu có liên quan đến hoạt động kinh tế, tài chính của đơn vị được kiểm toán ở trong và ngoài đơn vị trong quá trình thực hiện kiểm toán;

(4) Kiểm tra, xác nhận các thông tin kinh tế, tài chính có liên quan đến đơn vị được kiểm toán ở trong và ngoài đơn vị trong quá trình thực hiện kiểm toán;

(5) Yêu cầu tổ chức, cá nhân có liên quan cung cấp tài liệu, thông tin cần thiết có liên quan đến nội dung kiểm toán thông qua đơn vị được kiểm toán;

(6) Quyền khác theo quy định của pháp luật.

* *Nghĩa vụ của DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam* **(**Điều 29 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12)

a) Hoạt động theo nội dung ghi trong Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán.

b) Bố trí nhân sự có trình độ chuyên môn phù hợp để bảo đảm chất lượng dịch vụ kiểm toán; quản lý hoạt động nghề nghiệp của KTV hành nghề.

c) Hàng năm thông báo danh sách KTV hành nghề cho cơ quan nhà nước có thẩm quyền;

d) Bồi thường thiệt hại cho khách hàng, đơn vị được kiểm toán trên cơ sở hợp đồng kiểm toán và theo quy định của pháp luật.

đ) Mua bảo hiểm trách nhiệm nghề nghiệp cho KTV hành nghề hoặc trích lập quỹ dự phòng rủi ro nghề nghiệp theo quy định của Bộ Tài chính.

e) Thông báo cho đơn vị được kiểm toán khi nhận thấy đơn vị được kiểm toán có dấu hiệu vi phạm pháp luật về kinh tế, tài chính, kế toán.

g) Cung cấp thông tin về KTV hành nghề và DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam cho cơ quan nhà nước có thẩm quyền.

h) Cung cấp hồ sơ, tài liệu kiểm toán theo yêu cầu bằng văn bản của cơ quan nhà nước có thẩm quyền.

i) Báo cáo định kỳ, đột xuất về hoạt động kiểm toán độc lập.

k) Cung cấp kịp thời, đầy đủ, chính xác thông tin, tài liệu theo yêu cầu của cơ quan có thẩm quyền trong quá trình kiểm tra, thanh tra và chịu trách nhiệm về tính chính xác, trung thực của thông tin, tài liệu đã cung cấp; chấp hành quy định của cơ quan nhà nước có thẩm quyền về việc kiểm tra, thanh tra.

l) Chịu trách nhiệm trước pháp luật, trước khách hàng về kết quả kiểm toán theo hợp đồng kiểm toán đã giao kết.

m) Chịu trách nhiệm với người sử dụng kết quả kiểm toán khi người sử dụng kết quả kiểm toán:

- Có lợi ích liên quan trực tiếp đến kết quả kiểm toán của đơn vị được kiểm toán tại ngày ký báo cáo kiểm toán;

- Có hiểu biết một cách hợp lý về BCTC và cơ sở lập BCTC là các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán và các quy định khác của pháp luật có liên quan;

- Đã sử dụng một cách thận trọng thông tin trên BCTC đã kiểm toán.

n) Từ chối thực hiện kiểm toán khi xét thấy không bảo đảm tính độc lập, không đủ năng lực chuyên môn, không đủ điều kiện kiểm toán.

o) Từ chối thực hiện kiểm toán khi khách hàng, đơn vị được kiểm toán có yêu cầu trái với đạo đức nghề nghiệp, yêu cầu chuyên môn, nghiệp vụ hoặc trái với quy định của pháp luật.

p) Tổ chức kiểm toán chất lượng hoạt động và chịu sự kiểm toán chất lượng dịch vụ kiểm toán theo quy định của Bộ Tài chính.

q) Nghĩa vụ khác theo quy định của pháp luật.

** Các loại dịch vụ cung cấp mà DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam được đăng ký và triển khai thực hiện* (Điều 40 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12)

(1) DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam được thực hiện các dịch vụ sau đây:

a) Các dịch vụ kiểm toán, gồm kiểm toán BCTC, kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán báo cáo quyết toán dự án hoàn thành, kiểm toán BCTC vì mục đích thuế và công việc kiểm toán khác;

b) Dịch vụ soát xét BCTC, thông tin tài chính và dịch vụ bảo đảm khác.

(2) Ngoài các dịch vụ quy định trên, DNKT được đăng ký thực hiện các dịch vụ sau đây:

a) Tư vấn kinh tế, tài chính, thuế;

b) Tư vấn quản lý, chuyển đổi và tái cơ cấu doanh nghiệp;

c) Tư vấn ứng dụng công nghệ thông tin trong quản trị của doanh nghiệp, tổ chức;

d) Dịch vụ kế toán theo quy định của pháp luật về kế toán;

đ) Thẩm định giá tài sản và đánh giá rủi ro kinh doanh;

e) Dịch vụ bồi dưỡng kiến thức tài chính, kế toán, kiểm toán;

g) Dịch vụ liên quan khác về tài chính, kế toán, thuế theo quy định của pháp luật.

(3) Doanh nghiệp đã được cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán theo quy định của Luật Kiểm toán độc lập được thực hiện dịch vụ kế toán theo quy định của pháp luật về kế toán mà không phải đăng ký.

(4) Khi thực hiện các dịch vụ quy định trên, DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam phải có đủ điều kiện theo quy định của Luật Kiểm toán độc lập và các quy định khác của pháp luật có liên quan.

II. KHUÔN KHỔ VIỆT NAM VỀ HỢP ĐỒNG DỊCH VỤ ĐẢM BẢO *(Thông tư số 69/2015/TT-BTC ngày 08/05/2015 của Bộ Tài chính)*

1. Giới thiệu

1.1. Khuôn khổ Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo quy định và hướng dẫn cách hiểu mục tiêu và các yếu tố của một dịch vụ đảm bảo cũng như xác định các loại dịch vụ phải tuân thủ chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (VSA), chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ soát xét (VSRE) và chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo (VSAE) (dưới đây gọi chung là chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo).

1.2. Khuôn khổ này không phải là chuẩn mực, do đó, không quy định và hướng dẫn bất cứ yêu cầu, nguyên tắc cơ bản hoặc thủ tục cần thiết nào đối với việc thực hiện dịch vụ kiểm toán, dịch vụ soát xét và các dịch vụ đảm bảo khác. Một báo cáo dịch vụ đảm bảo không được tuyên bố rằng dịch vụ đã tuân thủ theo Khuôn khổ Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo mà phải đề cập đến các chuẩn mực về hợp đồng dịch vụ đảm bảo có liên quan. Mỗi chuẩn mực về hợp đồng dịch vụ đảm bảo bao gồm các mục tiêu, yêu cầu, hướng dẫn áp dụng, các phụ lục, phần giới thiệu và các định nghĩa nhất quán với Khuôn khổ này và được áp dụng cho dịch vụ kiểm toán, dịch vụ soát xét và dịch vụ đảm bảo khác. Phụ lục 01 Khuôn khổ này mô tả phạm vi, mối quan hệ giữa Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán với các chuẩn mực có liên quan.

1.3. Khuôn khổ này được áp dụng cho các đối tượng sau:

(a) Kiểm toán viên: *Kiểm toán viên là những người thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo, bao gồm thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ, kiểm toán viên hành nghề và các thành viên khác trong nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ và trong hầu hết các trường hợp, bao gồm cả doanh nghiệp kiểm toán. Khi Khuôn khổ này nhấn mạnh về yêu cầu hoặc trách nhiệm của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ hoặc trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán thì thuật ngữ "thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ" hoặc thuật ngữ "doanh nghiệp kiểm toán" phải được sử dụng thay cho thuật ngữ "kiểm toán viên". Thuật ngữ "thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ" và "doanh nghiệp kiểm toán" được sử dụng tương đương trong lĩnh vực công khi thích hợp*;

(b) Các đối tượng khác có liên quan đến hợp đồng dịch vụ đảm bảo, kể cả đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo và đối tượng thuê dịch vụ đảm bảo (bên thuê dịch vụ);

(c) Ban soạn thảo CMKiT Việt Nam trong quá trình xây dựng và ban hành CMKiT Việt Nam, chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ soát xét, chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo và các tài liệu hướng dẫn.

1.4. Tổng quan về Khuôn khổ:

(1) *Giới thiệu:* Khuôn khổ này sử dụng cho các dịch vụ đảm bảo do kiểm toán viên thực hiện;

(2) *Dịch vụ đảm bảo:* Mục này trình bày các dịch vụ đảm bảo và phân biệt giữa dịch vụ đảm bảo chứng thực và dịch vụ đảm bảo trực tiếp, giữa dịch vụ đảm bảo hợp lý và dịch vụ đảm bảo có giới hạn;

(3) *Phạm vi của Khuôn khổ*: Mục này trình bày sự khác biệt giữa dịch vụ đảm bảo với các dịch vụ khác, như dịch vụ tư vấn;

(4) *Tiền đề của hợp đồng dịch vụ đảm bảo*: Mục này trình bày các điều kiện ban đầu để kiểm toán viên chấp nhận thực hiện một hợp đồng dịch vụ đảm bảo;

(5) *Các yếu tố của hợp đồng dịch vụ đảm bảo*: Mục này xác định và trình bày 5 yếu tố của hợp đồng dịch vụ đảm bảo, gồm: (i) Mối quan hệ ba bên; (ii) Đối tượng dịch vụ đảm bảo; (iii) Tiêu chí; (iv) Bằng chứng và (v) Báo cáo dịch vụ đảm bảo. Mục này trình bày các khác biệt quan trọng giữa dịch vụ đảm bảo hợp lý và dịch vụ đảm bảo có giới hạn. Mục này cũng trình bày về các vấn đề như các loại đối tượng của dịch vụ đảm bảo, các đặc điểm của một tiêu chí phù hợp, rủi ro và mức trọng yếu đối với dịch vụ đảm bảo và cách thức kết luận cho dịch vụ đảm bảo hợp lý và dịch vụ đảm bảo có giới hạn;

(6) *Các vấn đề khác:* Mục này trình bày về: (i) Trách nhiệm trao đổi thông tin khác; (ii) Tài liệu, hồ sơ hợp đồng dịch vụ và (iii) Việc sử dụng không phù hợp tên của kiểm toán viên.

2. Các nguyên tắc đạo đức và Chuẩn mực kiểm soát chất lượng

2.1. Việc kiểm soát chất lượng doanh nghiệp kiểm toán thực hiện dịch vụ đảm bảo và việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức, bao gồm yêu cầu về tính độc lập, nhằm đảm bảo lợi ích của công chúng và là một phần không thể thiếu của

dịch vụ đảm bảo chất lượng cao. Các dịch vụ này được thực hiện tuân thủ các chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo, dựa trên các tiền đề sau:

(a) Các thành viên nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ và người soát xét việc kiểm soát chất lượng của hợp đồng dịch vụ (đối với hợp đồng có người *soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ*) phải tuân thủ các quy định trong Phần A và Phần B liên quan đến dịch vụ đảm bảo của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán, hoặc các yêu cầu nghề nghiệp khác, hoặc các yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan mà tối thiểu tương đương với Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán;

(b) Kiểm toán viên thực hiện hợp đồng dịch vụ là nhân viên của doanh nghiệp *kiểm toán* phải tuân thủ Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1, hoặc các yêu cầu nghề nghiệp khác, hoặc các yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan đến trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán với hệ thống kiểm soát chất lượng mà tối thiểu tương đương với Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1.

2.2. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán

Phần A của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán quy định các nguyên tắc đạo đức cơ bản mà kiểm toán viên phải tuân thủ, gồm:

a) Tính chính trực;

b) Tính khách quan;

c) Năng lực chuyên môn và tính thận trọng;

d) Tính bảo mật;

đ) Tư cách nghề nghiệp.

Phần A đồng thời cung cấp một khuôn khổ mà kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải áp dụng để xác định các nguy cơ ảnh hưởng tới việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản, đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ đó, và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết, để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

Phần B của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán hướng dẫn việc áp dụng khuôn khổ quy định trong Phần A vào một số tình huống cụ thể mà kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề gặp phải, bao gồm cả tính độc lập. Tính độc lập đảm bảo khả năng *kiểm toán viên* đưa ra kết luận đảm bảo mà

không bị tác động bởi những yếu tố có ảnh hưởng đến việc thay đổi các kết luận đó. Tính độc lập sẽ làm tăng khả năng *một cá nhân* hành động một cách chính trực, khách quan và duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp.

2.3. Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1

Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1 quy định và hướng dẫn trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán đối với việc xây dựng và duy trì hệ thống kiểm soát chất lượng đối với các hợp đồng dịch vụ đảm bảo. Việc tuân thủ Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1 yêu cầu doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng và duy trì hệ thống kiểm soát chất lượng, bao gồm các chính sách và thủ tục cho từng yếu tố của hệ thống kiểm soát chất lượng. Các chính sách, thủ tục đó phải được quy định bằng văn bản và phải phổ biến cho tất cả cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp kiểm toán. Các yếu tố của hệ thống kiểm soát chất lượng theo Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1 bao gồm:

a) Trách nhiệm của Ban Giám đốc về chất lượng trong doanh nghiệp;

b) Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan;

c) Chấp nhận và duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng dịch vụ cụ thể;

d) Nguồn nhân lực;

đ) Thực hiện hợp đồng dịch vụ;

e) Giám sát.

3. Dịch vụ đảm bảo

Dịch vụ đảm bảo là dịch vụ mà kiểm toán viên thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp để đưa ra kết luận nhằm tăng mức độ tin cậy của đối tượng sử dụng, không chỉ là bên chịu trách nhiệm, về kết quả đo lường hoặc đánh giá dựa trên các tiêu chí đối với đối tượng dịch vụ đảm bảo.

Kết quả đo lường hoặc đánh giá một đối tượng dịch vụ đảm bảo là các thông tin thu được từ việc áp dụng các tiêu chí đối với đối tượng dịch vụ đảm bảo. Ví dụ:

(1) Báo cáo tài chính (kết quả) là kết quả của việc đo lường tình hình tài chính, tình hình hoạt động và dòng tiền của một đơn vị (đối tượng dịch vụ

đảm bảo) bằng cách áp dụng một khuôn khổ *về lập và trình bày* BCTC (tiêu chí);

(2) Báo cáo về tính hiệu quả của kiểm soát nội bộ (kết quả) là kết quả của việc đánh giá tính hiệu quả của quy trình kiểm soát nội bộ của một đơn vị (đối tượng dịch vụ đảm bảo) bằng cách áp dụng các tiêu chí có liên quan;

(3) Báo cáo về hoạt động cụ thể của một đơn vị (kết quả) là kết quả của việc đo lường các khía cạnh của hoạt động đó (đối tượng dịch vụ đảm bảo), bằng cách áp dụng các phương thức đo lường có liên quan (tiêu chí);

(4) Báo cáo khí thải nhà kính (kết quả) là kết quả của việc đo lường mức độ xả khí thải nhà kính của một đơn vị (đối tượng dịch vụ đảm bảo) bằng cách áp dụng các nguyên tắc về ghi nhận, đo lường và trình bày (tiêu chí);

(5) Báo cáo về tính tuân thủ (kết quả) là kết quả của việc đánh giá tính tuân thủ của một đơn vị (đối tượng dịch vụ đảm bảo) với một tiêu chí, ví dụ pháp luật và các quy định khác có liên quan (tiêu chí).

Thuật ngữ "thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo" được sử dụng để chỉ kết quả của việc đo lường hoặc đánh giá một đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí. Kiểm toán viên cần thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo để có cơ sở hợp lý cho việc đưa ra kết luận của mình.

4. Dịch vụ đảm bảo chứng thực và dịch vụ đảm bảo trực tiếp

4.1. Trong dịch vụ đảm bảo chứng thực, một bên không phải kiểm toán viên, đánh giá hoặc đo lường đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí. Thông thường, bên đó cũng trình bày thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo dưới dạng một báo cáo. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể trình bày thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo trong báo cáo dịch vụ đảm bảo. Kết luận của kiểm toán viên trình bày liệu thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có còn sai sót trọng yếu hay không.

4.2. Trong dịch vụ đảm bảo trực tiếp, kiểm toán viên *trực tiếp* đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí. Bên cạnh đó, kiểm toán viên áp dụng các kỹ năng và kỹ thuật đảm bảo để thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp cho kết luận về việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí. Kiểm toán viên có thể thu thập các bằng

chứng đồng thời trong quá trình đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo, nhưng cũng có thể thu thập trước hoặc sau khi đo lường hoặc đánh giá. Trong một dịch vụ đảm bảo trực tiếp, kết luận của kiểm toán viên phản ánh kết quả của việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí và được trình bày theo các đối tượng dịch vụ đảm bảo và các tiêu chí. Trong một vài dịch vụ đảm bảo trực tiếp, kết luận của kiểm toán viên là thông tin hoặc là một phần thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo (xem thêm Phụ lục 02).

5. Dịch vụ đảm bảo hợp lý và dịch vụ đảm bảo có giới hạn

5.1. Trong dịch vụ đảm bảo hợp lý, kiểm toán viên giảm rủi ro dịch vụ xuống một mức thấp có thể chấp nhận được trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ, làm cơ sở cho kết luận của kiểm toán viên. Kiểm toán viên đưa ra kết luận dưới dạng truyền đạt ý kiến của kiểm toán viên về kết quả đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên tiêu chí.

5.2. Trong dịch vụ đảm bảo có giới hạn, kiểm toán viên giảm rủi ro dịch vụ xuống mức có thể chấp nhận được trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ nhưng cao hơn so với mức rủi ro của dịch vụ đảm bảo hợp lý, làm cơ sở cho việc đưa ra kết luận của kiểm toán viên. Kiểm toán viên đưa ra kết luận dưới dạng truyền đạt ý kiến về việc, dựa trên các thủ tục thực hiện và bằng chứng thu thập được, kiểm toán viên nhận thấy có (hay không có) vấn đề khiến kiểm toán viên cho rằng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu. Nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục thực hiện trong dịch vụ đảm bảo có giới hạn có mức độ hạn chế hơn so với dịch vụ đảm bảo hợp lý, tuy nhiên, các thủ tục này được lập kế hoạch để đạt được mức độ đảm bảo mà theo xét đoán của kiểm toán viên là chấp nhận được. Mức độ đảm bảo chấp nhận được là mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên đạt được, có khả năng làm tăng sự tin tưởng của đối tượng sử dụng đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo với mức độ cao hơn mức không đáng kể.

Trong các loại dịch vụ đảm bảo có giới hạn, mức độ đảm bảo chấp nhận được có thể thay đổi trong khoảng từ ngưỡng trên mức độ đảm bảo *tối thiểu* (là mức đảm bảo có khả năng làm tăng sự tin tưởng của đối tượng sử dụng đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo tới một mức độ cao hơn mức không đáng kể) đến ngưỡng thấp hơn mức độ đảm bảo hợp lý. Kiểm toán viên phải sử

dụng xét đoán chuyên môn để xác định mức độ đảm bảo chấp nhận được trong khoảng thay đổi đó, phụ thuộc vào hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ, bao gồm các thông tin cần thiết của nhóm đối tượng sử dụng, các tiêu chí và đối tượng dịch vụ đảm bảo. Trong một số trường hợp, hậu quả của việc các đối tượng sử dụng nhận được các kết luận không phù hợp có thể rất lớn, do đó, kiểm toán viên cần thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý để đạt được mức độ đảm bảo chấp nhận được trong các tình huống đó.

6. Phạm vi của Khuôn khổ

6.1. Không phải tất cả các dịch vụ do kiểm toán viên thực hiện đều là dịch vụ đảm bảo. Một số dịch vụ thường được thực hiện nhưng không phù hợp với định nghĩa dịch vụ đảm bảo và không được điều chỉnh bởi Khuôn khổ này như:

(1) Các dịch vụ theo quy định của chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ liên quan (VSRS), như dịch vụ "Hợp đồng thực hiện các thủ tục thỏa thuận trước đối với thông tin tài chính" (VSRS 4400) và "Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính" (VSRS 4410);

(2) Dịch vụ lập tờ khai thuế mà không đưa ra kết luận về sự đảm bảo;

(3) Dịch vụ tư vấn, như dịch vụ tư vấn quản trị hoặc tư vấn thuế.

(Trong một dịch vụ tư vấn, kiểm toán viên áp dụng các kỹ năng, trình độ chuyên môn, quan sát, kinh nghiệm và kiến thức trong quá trình tư vấn. Quá trình tư vấn bao gồm quá trình tìm hiểu thực tế, đánh giá, phân tích, thường bao gồm kết hợp các hoạt động có liên quan đến việc: thiết lập mục tiêu, tìm hiểu thực tế, xác định các vấn đề hoặc các cơ hội, đánh giá những lựa chọn thay thế, hoàn thiện và đưa ra các giải pháp, bao gồm các hành động, trao đổi kết quả, và đôi khi bao gồm cả quá trình thực hiện và theo dõi. Các báo cáo (nếu được phát hành) thường ở dưới dạng văn bản với các số liệu và thuyết minh (“báo cáo dạng dài”). Thông thường dịch vụ chỉ được thực hiện cho mục đích sử dụng và lợi ích của khách hàng. Bản chất và phạm vi của công việc được xác định thông qua hợp đồng giữa doanh nghiệp kiểm toán và khách hàng. Bất kỳ dịch vụ nào đáp ứng được định nghĩa về dịch vụ đảm bảo đều không phải là dịch vụ tư vấn).

6.2. Một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có thể là một phần của một hợp đồng dịch vụ lớn hơn, ví dụ, hợp đồng dịch vụ tư vấn mua bán sáp nhập doanh nghiệp có thể bao gồm yêu cầu về dịch vụ đảm bảo đối với thông tin tài chính quá khứ

hoặc thông tin tài chính tương lai. Trường hợp đó, Khuôn khổ này chỉ áp dụng cho phần dịch vụ đảm bảo.

6.3. Các dịch vụ dưới đây có thể phù hợp với định nghĩa về dịch vụ đảm bảo (nêu tại mục 3) nhưng không được coi là dịch vụ đảm bảo trong phạm vi Khuôn khổ này:

(a) Các dịch vụ pháp lý liên quan đến kế toán, kiểm toán, thuế hoặc các vấn đề khác;

(b) Các dịch vụ trong đó có đưa ra ý kiến, quan điểm hoặc từ ngữ chuyên nghiệp mà đối tượng sử dụng có thể nhận được mức độ đảm bảo nhất định, nếu thỏa mãn tất cả các yếu tố sau đây:

(i) Các ý kiến, quan điểm hoặc từ ngữ đó chỉ là ngẫu nhiên trong tổng thể dịch vụ;

(ii) Bất kỳ báo cáo bằng văn bản nào được phát hành chỉ hạn chế sử dụng cho các đối tượng cụ thể nêu trong báo cáo;

(iii) Thỏa thuận bằng văn bản với đối tượng sử dụng dịch vụ cụ thể đã ghi rõ dịch vụ trong thỏa thuận không được coi là dịch vụ đảm bảo;

(iv) Dịch vụ không được trình bày là dịch vụ đảm bảo trong báo cáo của kiểm toán viên.

7. Báo cáo dịch vụ phi đảm bảo

7.1. Báo cáo của kiểm toán viên khi thực hiện các dịch vụ không phải là dịch vụ đảm bảo *("dịch vụ phi đảm bảo")* thuộc phạm vi điều chỉnh của Khuôn khổ này phải khác biệt với báo cáo dịch vụ đảm bảo. Để đối tượng sử dụng không bị nhầm lẫn, báo cáo dịch vụ phi đảm bảo cần phải tránh:

(1) Ngụ ý đã tuân thủ Khuôn khổ này hoặc các chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo;

(2) Sử dụng không phù hợp các từ "đảm bảo", "kiểm toán" hoặc "soát xét";

(3) Việc khẳng định mà có thể bị hiểu sai là một kết luận dựa trên các bằng chứng đầy đủ, thích hợp nhằm làm tăng mức độ tin cậy của đối tượng sử dụng báo cáo về kết quả đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí.

7.2. Kiểm toán viên và bên chịu trách nhiệm có thể thỏa thuận áp dụng các nguyên tắc trong Khuôn khổ này vào một hợp đồng dịch vụ khi đối tượng sử dụng báo cáo chỉ là bên chịu trách nhiệm, trừ khi tất cả các yêu cầu khác của các chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo đều được đáp ứng. Trường hợp này, báo cáo của kiểm toán viên phải bao gồm một đoạn nêu rõ rằng việc sử dụng báo cáo chỉ giới hạn cho bên chịu trách nhiệm.

8. Tiền đề của hợp đồng dịch vụ đảm bảo

8.1. Các tiền đề của hợp đồng dịch vụ đảm bảo cần được xem xét trước khi chấp thuận hoặc duy trì hợp đồng dịch vụ đảm bảo, bao gồm:

(a) Vai trò và trách nhiệm của các bên có trách nhiệm liên quan (gồm: bên chịu trách nhiệm, bên đo lường hoặc đánh giá, và bên thuê dịch vụ) phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng;

(b) Hợp đồng dịch vụ đảm bảo thể hiện đầy đủ các yếu tố sau:

(i) Đối tượng dịch vụ đảm bảo là phù hợp;

(ii) Tiêu chí mà kiểm toán viên dự kiến sẽ được áp dụng trong việc trình bày thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo là phù hợp trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ;

(iii) Tiêu chí mà kiểm toán viên dự kiến sẽ được áp dụng trong việc trình bày các thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo là sẵn có cho đối tượng sử dụng;

(iv) Kiểm toán viên dự kiến có khả năng thu thập các bằng chứng cần thiết làm cơ sở đưa ra kết luận của mình;

(v) Kết luận của kiểm toán viên phải được trình bày bằng văn bản theo mẫu phù hợp với dịch vụ đảm bảo hợp lý hoặc dịch vụ đảm bảo có giới hạn;

(vi) Trong trường hợp dịch vụ đảm bảo có giới hạn, hợp đồng dịch vụ phải trình bày mục đích phù hợp bao gồm yêu cầu để kiểm toán viên có thể đạt được mức đảm bảo chấp nhận được.

Đối tượng của các dịch vụ đảm bảo khác nhau có thể có sự khác biệt lớn. Một vài đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể yêu cầu sử dụng những kiến thức và kỹ năng đặc biệt ngoài khả năng thông thường của kiểm toán viên. Tuy nhiên, kiểm toán viên cần phải thỏa mãn rằng những người cùng thực hiện dịch vụ sẽ có đủ năng lực và khả năng phù hợp.

8.2. Khi một dịch vụ tiềm năng không được chấp nhận là dịch vụ đảm bảo, bên thuê dịch vụ có thể yêu cầu một loại hình dịch vụ khác mà vẫn đáp ứng nhu cầu của đối tượng sử dụng. Ví dụ:

(a) Nếu các tiêu chí mà kiểm toán viên áp dụng là không phù hợp, một dịch vụ đảm bảo đáp ứng được các tiền đề trình bày tại 8.1 thì vẫn có thể được thực hiện khi:

(i) Kiểm toán viên có thể xác định một hoặc nhiều khía cạnh của đối tượng dịch vụ đảm bảo phù hợp với các tiêu chí đó. Trường hợp này, kiểm toán viên có thể thực hiện dịch vụ đảm bảo cho khía cạnh phù hợp đó như một đối tượng dịch vụ đảm bảo riêng. Khi đó, báo cáo dịch vụ đảm bảo cần nêu rõ là báo cáo dịch vụ đảm bảo không liên quan đến toàn bộ đối tượng dịch vụ đảm bảo ban đầu; hoặc

(ii) Có thể lựa chọn hoặc xây dựng các tiêu chí khác phù hợp với đối tượng dịch vụ đảm bảo.

(b) Bên thuê dịch vụ có thể yêu cầu một dịch vụ khác không phải là dịch vụ đảm bảo, như dịch vụ tư vấn hoặc dịch vụ thực hiện các thủ tục thỏa thuận trước đối với thông tin tài chính.

8.3. Khi đã được chấp nhận thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo, kiểm toán viên không được thay đổi từ một hợp đồng dịch vụ đảm bảo sang một hợp đồng dịch vụ phi đảm bảo, hay thay đổi từ một hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý sang một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn mà không có cơ sở xác đáng. Cơ sở xác đáng để yêu cầu thay đổi một hợp đồng dịch vụ có thể là sự thay đổi về hoàn cảnh làm ảnh hưởng tới các yêu cầu của đối tượng sử dụng báo cáo, hoặc có sự hiểu sai về bản chất của dịch vụ. Nếu có thay đổi, kiểm toán viên không được bỏ qua các bằng chứng đã thu thập trước khi thay đổi dịch vụ. Kiểm toán viên không được thay đổi từ một hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý sang một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn trong trường hợp không có khả năng thu thập đầy đủ các bằng chứng thích hợp để hình thành một kết luận đảm bảo hợp lý.

9. Các yếu tố của hợp đồng dịch vụ đảm bảo

Hợp đồng dịch vụ đảm bảo bao gồm các yếu tố sau:

(a) Mối quan hệ ba bên, gồm: kiểm toán viên (người hành nghề), bên chịu trách nhiệm và đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo;

(b) Đối tượng dịch vụ đảm bảo phù hợp;

(c) Tiêu chí phù hợp;

(d) Các bằng chứng đầy đủ và thích hợp;

(e) Báo cáo dịch vụ đảm bảo bằng văn bản theo hình thức phù hợp đối với dịch vụ đảm bảo hợp lý hoặc dịch vụ đảm bảo có giới hạn.

10. Mối quan hệ ba bên

Tất cả các hợp đồng dịch vụ đảm bảo phải có ít nhất 3 bên: kiểm toán viên, bên chịu trách nhiệm và đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo. Tùy theo từng hoàn cảnh, hợp đồng dịch vụ có thể có sự tham gia của bên đo lường hoặc đánh giá riêng biệt, hoặc bên thuê dịch vụ (xem thêm Phụ lục 03 Khuôn khổ này).

Bên chịu trách nhiệm và đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo có thể thuộc các đơn vị khác nhau hoặc cùng một đơn vị. Ví dụ về bên chịu trách nhiệm và đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo thuộc cùng một đơn vị, *như một đơn vị vừa có Hội đồng quản trị vừa có Ban Giám đốc*, Hội đồng quản trị có thể yêu cầu sự đảm bảo về thông tin do Ban Giám đốc đơn vị đó cung cấp. Mối quan hệ giữa bên chịu trách nhiệm và đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo cần được xem xét trong từng hoàn cảnh cụ thể của dịch vụ đảm bảo và có thể khác biệt so với các bên chịu trách nhiệm được xác định một cách truyền thống. Ví dụ, *Ban Giám đốc* của đơn vị (đối tượng sử dụng) có thể thuê kiểm toán viên thực hiện dịch vụ đảm bảo đối với một khía cạnh cụ thể trong hoạt động của *một chi nhánh/bộ phận*, mà hoạt động đó thuộc trách nhiệm trực tiếp của *Giám đốc chi nhánh/bộ phận* (bên chịu trách nhiệm), tuy nhiên, trách nhiệm cuối cùng vẫn thuộc về *Ban Giám đốc*.

a) Kiểm toán viên

- "Kiểm toán viên" là những người thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo, bao gồm thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ, kiểm toán viên hành nghề hoặc các thành viên khác trong nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ và trong hầu hết các trường hợp, bao gồm cả doanh nghiệp kiểm toán bằng các kỹ năng và kỹ thuật đảm bảo để đạt được sự đảm bảo hợp lý hoặc sự

đảm bảo có giới hạn về việc liệu thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có còn sai sót trọng yếu hay không. Khi Khuôn khổ này nhấn mạnh về yêu cầu hoặc trách nhiệm của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ hoặc trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán thì thuật ngữ "thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ" hoặc thuật ngữ "doanh nghiệp kiểm toán" phải được sử dụng thay cho thuật ngữ "kiểm toán viên". Thuật ngữ "thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ" và "doanh nghiệp kiểm toán" được sử dụng tương đương trong lĩnh vực công khi thích hợp. Trong một hợp đồng dịch vụ đảm bảo trực tiếp, kiểm toán viên thực hiện cả việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí và áp dụng các kỹ năng và kỹ thuật đảm bảo để đạt được sự đảm bảo hợp lý hoặc đảm bảo có giới hạn về việc liệu các đo lường hoặc đánh giá có còn sai sót trọng yếu hay không.

- Nếu người hành nghề có đủ năng lực nhưng không phải là kiểm toán viên áp dụng các chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo thì người hành nghề đó cần phải nắm vững rằng các chuẩn mực này bao gồm các yêu cầu được quy định để phản ánh các tiền đề nêu tại mục 2. "Các nguyên tắc đạo đức và Chuẩn mực kiểm soát chất lượng" liên quan đến Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán và Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1, hoặc các yêu cầu nghề nghiệp khác, hoặc yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan mà tối thiểu tương đương với Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán và Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1.

- Kiểm toán viên không được chấp nhận *một hợp đồng dịch vụ đảm bảo* nếu hiểu biết ban đầu về hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ cho thấy kiểm toán viên không đáp ứng được các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp liên quan đến năng lực chuyên môn. Trong một số trường hợp, các yêu cầu này có thể được đáp ứng thông qua việc kiểm toán viên sử dụng công việc của chuyên gia.

- Kiểm toán viên phải đảm bảo khả năng tham gia vào công việc của chuyên gia hoặc kiểm toán viên khác ở một mức độ đủ để chấp nhận trách nhiệm về các kết luận đảm bảo đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và thu thập các bằng chứng cần thiết để kết luận rằng công việc của chuyên gia hoặc kiểm toán viên khác là thỏa đáng cho mục đích của kiểm toán viên.

- Kiểm toán viên là người duy nhất chịu trách nhiệm về các kết luận dịch vụ đảm bảo được đưa ra, và trách nhiệm này không giảm đi do việc sử dụng công việc của chuyên gia hoặc kiểm toán viên khác. Nếu kiểm toán viên sử dụng công việc của chuyên gia được thực hiện tuân thủ các chuẩn mực đảm bảo liên quan, với kết luận rằng công việc của chuyên gia là thoả đáng cho mục đích của kiểm toán viên, kiểm toán viên có thể chấp nhận các phát hiện hoặc kết luận của chuyên gia trong lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia đó là các bằng chứng thích hợp.

b) Bên chịu trách nhiệm

Bên chịu trách nhiệm là bên chịu trách nhiệm về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Trong một hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực, bên chịu trách nhiệm thường là bên đo lường hoặc đánh giá. Bên chịu trách nhiệm có thể hoặc không phải là bên thuê kiểm toán viên thực hiện dịch vụ đảm bảo (bên thuê dịch vụ).

c) Đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo

- Đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo có thể là cá nhân, tổ chức, hoặc nhóm mà kiểm toán viên cho là sẽ sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo. Bên chịu trách nhiệm cũng có thể là một trong những đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo, nhưng không phải là duy nhất.

- Trong một số trường hợp, đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo không chỉ là các đối tượng mà báo cáo dịch vụ đảm bảo hướng tới. Kiểm toán viên có thể không xác định được tất cả những đối tượng sẽ sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo, đặc biệt là khi có nhiều người có khả năng tiếp cận báo cáo này. Trường hợp người sử dụng có thể có nhiều mối quan tâm khác nhau về đối tượng dịch vụ đảm bảo, đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo có thể chỉ được giới hạn trong các bên có cùng mối quan tâm. Đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo có thể được xác định theo nhiều cách, ví dụ, thông qua thỏa thuận giữa kiểm toán viên với bên chịu trách nhiệm hay bên thuê dịch vụ, hoặc theo pháp luật và các quy định có liên quan.

- Đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo hoặc người đại diện của họ có thể trực tiếp tham gia cùng kiểm toán viên và bên chịu trách nhiệm (và bên thuê dịch vụ, nếu bên thuê dịch vụ không phải là bên chịu trách nhiệm) trong việc xác định các yêu cầu của hợp đồng dịch vụ. Tuy nhiên, kể cả có sự tham gia của các đối tượng khác, và khác với hợp đồng thực hiện dịch vụ theo các thủ tục

thỏa thuận trước (mà trong đó các phát hiện được báo cáo dựa trên kết quả thực hiện các thủ tục đã thỏa thuận mà không đưa ra kết luận) thì:

(a) Kiểm toán viên có trách nhiệm xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục;

(b) Kiểm toán viên có thể cần phải thực hiện các thủ tục bổ sung, nếu kiểm toán viên thu thập được các thông tin khác biệt đáng kể so với thông tin làm cơ sở để xác định các thủ tục khi lập kế hoạch.

- Trong một số trường hợp, đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo (ví dụ, ngân hàng, cơ quan quản lý Nhà nước) có thể đưa ra yêu cầu hoặc đề nghị các bên thực hiện một dịch vụ đảm bảo cho một mục đích đặc biệt. Khi dịch vụ sử dụng các tiêu chí được xây dựng cho mục đích đặc biệt, báo cáo dịch vụ đảm bảo phải lưu ý người đọc những thông tin này. Ngoài ra, kiểm toán viên có thể chỉ ra rằng báo cáo dịch vụ đảm bảo chỉ phục vụ cho các đối tượng sử dụng đặc biệt. Tùy thuộc hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ, *kiểm toán viên* có thể hạn chế việc cung cấp hoặc sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo để đạt được mục đích này. Khi báo cáo dịch vụ đảm bảo bị hạn chế sử dụng cho một số đối tượng hoặc cho mục đích đặc biệt thì kiểm toán viên không chịu trách nhiệm pháp lý đối với *đối tượng sử dụng hoặc mục đích ngoài phạm vi bị hạn chế*. Việc kiểm toán viên có phải chịu trách nhiệm pháp lý hay không còn phụ thuộc vào hoàn cảnh cụ thể, pháp luật và các quy định có liên quan.

11. Đối tượng dịch vụ đảm bảo

11.1. Đối tượng dịch vụ đảm bảo của một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có thể tồn tại nhiều hình thức, ví dụ:

(1) Kết quả hoặc tình hình tài chính trong quá khứ (ví dụ, thông tin tài chính quá khứ về tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh và lưu chuyển tiền tệ), trong đó, thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể là việc ghi nhận, đo lường, trình bày và thuyết minh trên báo cáo tài chính;

(2) Kết quả hoặc tình hình tài chính trong tương lai, trong đó, thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể là việc ghi nhận, đo lường, trình bày và thuyết minh trên báo cáo tài chính dự báo hoặc dự tính;

(3) Kết quả hoặc tình hình hoạt động phi tài chính (ví dụ, kết quả khai thác khách hàng mới), trong đó, thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể là các chỉ số đánh giá hiệu quả và hiệu suất hoạt động;

(4) Đặc tính vật lý (ví dụ, công suất hoạt động của một nhà máy), trong đó, thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể là các tài liệu về đặc tính kỹ thuật;

(5) Hệ thống và quy trình (ví dụ, hệ thống kiểm soát nội bộ hay hệ thống công nghệ thông tin), trong đó, thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể là báo cáo về tính hữu hiệu;

(6) Hành vi (ví dụ, quản trị doanh nghiệp, tuân thủ các quy định, nguyên tắc quản trị nhân sự), trong đó, thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể là báo cáo tuân thủ hoặc báo cáo về tính hữu hiệu.

Phụ lục 04 Khuôn khổ này hướng dẫn việc phân loại đối tượng dịch vụ đảm bảo.

11.2. Các đối tượng dịch vụ đảm bảo khác nhau có các đặc tính khác nhau về mức độ định tính hay định lượng, chủ quan hay khách quan, quá khứ hay tương lai, liên quan tới một thời điểm cụ thể hay cả một thời kỳ. Các đặc tính như vậy ảnh hưởng tới:

(a) Mức độ chính xác mà đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể được đo lường hoặc đánh giá dựa trên các tiêu chí;

(b) Tính thuyết phục của các bằng chứng sẵn có.

Báo cáo dịch vụ đảm bảo có thể ghi rõ các đặc tính cụ thể có liên quan đến đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo.

Tính phù hợp của một đối tượng dịch vụ đảm bảo không chịu ảnh hưởng của mức độ đảm bảo, nghĩa là, nếu một đối tượng dịch vụ đảm bảo không phù hợp với dịch vụ đảm bảo hợp lý thì nó cũng không phù hợp với dịch vụ đảm bảo có giới hạn và ngược lại. Một đối tượng dịch vụ đảm bảo phù hợp là đối tượng có thể xác định được và có thể đo lường hoặc đánh giá được một cách nhất quán theo các tiêu chí xác định, do đó, kiểm toán viên có thể thực hiện các thủ tục để thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo để làm cơ sở đưa ra kết luận phù hợp cho dịch vụ đảm bảo hợp lý hoặc dịch vụ đảm bảo có giới hạn.

12. Tiêu chí

12.1. Tiêu chí là thước đo được sử dụng để đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo. Các tiêu chí có thể là chính thức, ví dụ, khi lập và trình bày báo cáo tài chính, các tiêu chí có thể là *chuẩn mực kế toán Việt Nam*; khi báo cáo về hiệu quả hoạt động của kiểm soát nội bộ, tiêu chí có thể dựa trên khuôn khổ về kiểm soát nội bộ đã được thiết lập hoặc có thể là các mục tiêu kiểm soát riêng lẻ được thiết kế riêng cho mục đích dịch vụ đó; khi báo cáo về tính tuân thủ, tiêu chí có thể là pháp luật và các quy định, hoặc các điều khoản hợp đồng. Các tiêu chí có thể ít chính thức hơn, ví dụ: Các quy chế hoạt động nội bộ hoặc mức độ hiệu quả thực hiện công việc đã được thống nhất (như số lần họp Hội đồng quản trị dự tính trong một năm).

Khi thực hiện xét đoán chuyên môn về đối tượng dịch vụ đảm bảo, cần có tiêu chí phù hợp để đo lường hoặc đánh giá một cách nhất quán và hợp lý. Nếu không có tiêu chí phù hợp, kết luận có thể theo thiên hướng cá nhân và gây hiểu nhầm. Các tiêu chí phù hợp phải liên quan tới hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ. Cùng một đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể có tiêu chí khác nhau, và sẽ mang lại kết quả đo lường hoặc đánh giá khác nhau. Ví dụ, để đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo là sự hài lòng của khách hàng, một trong các tiêu chí mà bên đo lường hoặc đánh giá lựa chọn có thể là số lượng khách hàng khiếu nại đã được giải quyết một cách thỏa đáng, hoặc là số giao dịch mua hàng lặp lại trong 3 tháng sau lần mua đầu tiên. Ngoài ra, một tiêu chí có thể phù hợp với một tình huống cụ thể nhưng lại không phù hợp với các tình huống khác. Ví dụ, việc báo cáo với cơ quan quản lý Nhà nước có thể cần sử dụng một bộ tiêu chí cụ thể, mặc dù bộ tiêu chí này có thể không phù hợp với một nhóm người sử dụng lớn hơn.

12.2. Tiêu chí phù hợp có 5 đặc tính sau:

(a) Tính thích hợp: Tiêu chí là thích hợp khi thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hỗ trợ cho đối tượng sử dụng ra quyết định;

(b) Tính đầy đủ: Tiêu chí là đầy đủ khi thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo được lập theo các tiêu chí đó sẽ không bỏ sót các yếu tố liên quan có khả năng ảnh hưởng đến việc ra quyết định của đối tượng sử dụng dựa trên thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Tiêu chí đầy đủ bao gồm các mức chuẩn cho việc trình bày và thuyết minh (khi thích hợp);

(c) Tính đáng tin cậy: Tiêu chí là đáng tin cậy khi cho phép việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo, kể cả việc trình bày và thuyết minh (khi thích hợp) được nhất quán một cách hợp lý, khi được kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán khác nhau sử dụng trong các trường hợp tương tự;

(d) Tính khách quan: Tiêu chí là khách quan giúp đưa ra thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo không bị thiên lệch trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ;

(e) Tính dễ hiểu: Tiêu chí là dễ hiểu khi đối tượng sử dụng có thể hiểu được thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

Các trình bày không rõ ràng dựa trên kỳ vọng, xét đoán hoặc dựa trên kinh nghiệm của cá nhân không phải là tiêu chí phù hợp.

12.3. Kiểm toán viên cần sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định tầm quan trọng của mỗi đặc tính trên khi đánh giá tính phù hợp của các tiêu chí trong từng hợp đồng dịch vụ cụ thể. Tính phù hợp của các tiêu chí không bị ảnh hưởng bởi mức độ đảm bảo, nghĩa là, nếu tiêu chí không phù hợp với hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý thì cũng không phù hợp với hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, và ngược lại. Các tiêu chí có thể được quy định trong pháp luật và các quy định có liên quan, hoặc do tổ chức nghề nghiệp có uy tín ban hành theo một quy trình chuẩn (các tiêu chí được quy định riêng). Trong một số tình huống cụ thể của hợp đồng, các tiêu chí khác có thể được xây dựng riêng cho mục đích lập thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Việc các tiêu chí đã được ban hành hoặc được quy định riêng sẽ ảnh hưởng đến việc đánh giá sự phù hợp của các tiêu chí này đối với một hợp đồng dịch vụ cụ thể, ví dụ, trường hợp *các tiêu chí đã được ban hành* không có mâu thuẫn *với các tiêu chí được quy định riêng*, thì các tiêu chí đã được ban hành sẽ được giả định là phù hợp nếu các tiêu chí này liên quan tới nhu cầu về thông tin của các đối tượng sử dụng.

12.4. Tiêu chí cần phải công bố cho đối tượng sử dụng để họ hiểu được cách thức đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo. Việc công bố tiêu chí cho đối tượng sử dụng phải theo một hoặc các cách sau đây:

(a) Thông báo công khai;

(b) Nêu một cách rõ ràng khi trình bày thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo;

(c) Nêu một cách rõ ràng trong báo cáo dịch vụ đảm bảo;

(d) Tiêu chí là các kiến thức thông dụng, ví dụ, tiêu chí để đo lường thời gian là giờ, phút.

Một số tiêu chí có thể chỉ được công bố cho các đối tượng sử dụng cụ thể, ví dụ, các điều khoản của một hợp đồng, hoặc các tiêu chí do hiệp hội ngành nghề quy định chỉ được công bố cho các đối tượng trong ngành nghề đó vì các tiêu chí này chỉ liên quan đến một mục đích cụ thể. Theo yêu cầu của hợp đồng dịch vụ, kiểm toán viên cần đánh giá liệu các tiêu chí có phù hợp hay không.

13. Bằng chứng

Hợp đồng dịch vụ đảm bảo được lập kế hoạch và thực hiện với thái độ hoài nghi nghề nghiệp để thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp, làm cơ sở cho việc báo cáo kết quả đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí. *Kiểm toán viên cần sử dụng* xét đoán chuyên môn khi xem xét tính trọng yếu, rủi ro của dịch vụ và số lượng cũng như chất lượng của các bằng chứng sẵn có khi lập kế hoạch và thực hiện dịch vụ, cụ thể là khi xác định nội dung, lịch trình, phạm vi của thủ tục thực hiện.

13.1. Thái độ hoài nghi nghề nghiệp

Hoài nghi nghề nghiệp là thái độ cảnh giác đối với các vấn đề như:

a. Sự không nhất quán giữa các bằng chứng;

b. Thông tin dẫn đến việc nghi ngờ về độ tin cậy của các tài liệu và kết quả phỏng vấn đã được sử dụng làm bằng chứng;

c. Các tình huống cần phải thực hiện thêm các thủ tục bổ sung ngoài các thủ tục theo yêu cầu của các chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ đảm bảo liên quan;

d. Các yếu tố dẫn đến khả năng sai sót.

- Kiểm toán viên cần duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt quá trình thực hiện dịch vụ để giảm các rủi ro như:

(1) Bỏ qua các sự kiện và tình huống bất thường;

(2) Vội vàng rút ra kết luận chỉ từ việc quan sát;

(3) Sử dụng các giả định không phù hợp khi xác định nội dung, lịch trình, phạm vi của thủ tục dịch vụ đảm bảo và đánh giá kết quả các thủ tục đó.

- Kiểm toán viên phải có thái độ hoài nghi nghề nghiệp để đánh giá một cách nghiêm túc đối với bằng chứng thu thập được. Điều này bao gồm sự nghi ngờ đối với các bằng chứng không nhất quán và đánh giá mức độ tin cậy của các tài liệu, kết quả phỏng vấn cũng như các thông tin khác thu thập được. Thái độ hoài nghi nghề nghiệp cũng bao gồm sự xem xét về tính đầy đủ và thích hợp của các bằng chứng thu thập được trong từng hoàn cảnh cụ thể.

- Nếu hợp đồng dịch vụ không liên quan đến việc đảm bảo tính xác thực của tài liệu thì các chứng từ, tài liệu có thể được chấp nhận là xác thực nếu kiểm toán viên không có lý do nào để tin rằng chứng từ, tài liệu đó là không xác thực. Tuy nhiên, kiểm toán viên cũng phải xem xét độ tin cậy của các chứng từ, tài liệu được sử dụng làm bằng chứng.

- Kiểm toán viên có thể sử dụng hiểu biết trong quá khứ về sự trung thực và tính chính trực của đối tượng cung cấp bằng chứng. Tuy nhiên, kiểm toán viên vẫn phải duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp ngay cả khi có sự tin tưởng vào sự trung thực và tính chính trực của đối tượng cung cấp bằng chứng.

13.2. Xét đoán chuyên môn

- *Kiểm toán viên* cần sử dụng xét đoán chuyên môn khi thực hiện dịch vụ đảm bảo, do các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp, các chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo có liên quan và các yêu cầu phát sinh trong quá trình thực hiện dịch vụ sẽ không thể thực hiện được nếu không có sự đào tạo, kiến thức và kinh nghiệm phù hợp với hoàn cảnh thực tế. Xét đoán chuyên môn rất cần thiết trong việc đưa ra các quyết định về:

(1) Mức trọng yếu và rủi ro dịch vụ đảm bảo;

(2) Nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục được thực hiện để đáp ứng yêu cầu của các chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo và thu thập bằng chứng;

(3) Đánh giá liệu đã thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp hay chưa và có cần phải thực hiện thủ tục bổ sung nào khác để đạt được mục tiêu của các chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo có liên quan hay không. Đặc biệt, đối với dịch vụ đảm bảo có giới hạn, kiểm toán viên cần sử dụng xét đoán chuyên

môn trong việc đánh giá liệu đã đạt được mức độ đảm bảo chấp nhận được hay chưa;

(4) Lựa chọn, áp dụng các tiêu chí phù hợp hoặc xây dựng tiêu chí (nếu cần thiết) đối với đối tượng dịch vụ đảm bảo trong trường hợp dịch vụ đảm bảo trực tiếp. Đánh giá các xét đoán do đối tượng khác thực hiện trong trường hợp dịch vụ đảm bảo chứng thực;

(5) Đưa ra kết luận phù hợp dựa trên bằng chứng thu thập được.

- Đặc điểm cơ bản của xét đoán chuyên môn do kiểm toán viên thực hiện là các đánh giá đó do kiểm toán viên được đào tạo, có kiến thức và kinh nghiệm phù hợp cho sự phát triển các năng lực cần thiết để có được các xét đoán hợp lý.

- Trong mỗi trường hợp cụ thể, việc sử dụng xét đoán chuyên môn phải dựa trên hiểu biết của kiểm toán viên về tình hình thực tế và hoàn cảnh cụ thể. Việc thảo luận trong nội bộ nhóm cung cấp dịch vụ, hoặc tham vấn với các bên liên quan trong và ngoài doanh nghiệp kiểm toán ở các cấp bậc khác nhau về các vấn đề phức tạp hoặc dễ gây tranh cãi trong suốt quá trình thực hiện dịch vụ sẽ hỗ trợ kiểm toán viên trong việc hình thành các xét đoán hợp lý.

- Xét đoán chuyên môn có thể được đánh giá dựa trên việc liệu các xét đoán đạt được có phản ánh việc áp dụng hợp lý các nguyên tắc đảm bảo và các nguyên tắc đo lường hoặc đánh giá có phù hợp và nhất quán với hiểu biết của kiểm toán viên về tình hình thực tế và hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ cho đến ngày phát hành báo cáo dịch vụ đảm bảo hay không.

- Xét đoán chuyên môn phải được sử dụng trong suốt quá trình thực hiện dịch vụ đảm bảo. Kiểm toán viên không được sử dụng xét đoán chuyên môn để biện hộ cho những quyết định không chứng minh được bằng thực tế, bằng những tình huống cụ thể của hợp đồng dịch vụ hoặc bằng các bằng chứng đầy đủ và thích hợp.

13.3. Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng

- Tính đầy đủ và tính thích hợp của bằng chứng có mối tương quan với nhau. Tính đầy đủ là tiêu chuẩn đánh giá về số lượng bằng chứng. Số lượng bằng chứng cần thu thập chịu ảnh hưởng bởi rủi ro của thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể chứa đựng các sai sót trọng yếu (rủi ro được đánh giá ở mức độ càng cao thì số lượng bằng chứng cần thu thập càng nhiều) và chịu ảnh

hưởng bởi chất lượng của bằng chứng thu thập được (chất lượng bằng chứng càng cao thì số lượng bằng chứng cần ít hơn). Tuy nhiên, nhiều bằng chứng được thu thập không có nghĩa là chất lượng bằng chứng được đảm bảo.

- Tính thích hợp là tiêu chuẩn đánh giá về chất lượng của bằng chứng, cụ thể là tính phù hợp và độ tin cậy trong việc hỗ trợ kiểm toán viên đưa ra kết luận.

- Độ tin cậy của bằng chứng chịu ảnh hưởng bởi nguồn gốc, nội dung và phụ thuộc vào hoàn cảnh cụ thể mà bằng chứng được thu thập. Kiểm toán viên có thể khái quát hóa về độ tin cậy của các loại bằng chứng khác nhau, tuy nhiên, cần phải lưu ý một số ngoại lệ quan trọng. Ví dụ, bằng chứng thu được từ nguồn độc lập ngoài đơn vị vẫn có thể không đáng tin cậy nếu nguồn bằng chứng không đảm bảo hoặc không khách quan. Mặc dù có những ngoại lệ nhất định nhưng việc *đánh giá về độ tin cậy của bằng chứng có thể dựa trên các nguyên tắc sau:*

(1) Bằng chứng có độ tin cậy cao hơn khi được thu thập từ các nguồn độc lập bên ngoài đơn vị;

(2) Bằng chứng được tạo ra trong nội bộ đơn vị có độ tin cậy cao hơn khi các kiểm soát liên quan được thực hiện hiệu quả;

(3) Bằng chứng do kiểm toán viên trực tiếp thu thập (ví dụ, bằng chứng thu thập được nhờ quan sát việc áp dụng một kiểm soát) đáng tin cậy hơn so với bằng chứng được thu thập gián tiếp hoặc do suy luận (ví dụ, phỏng vấn về việc áp dụng một kiểm soát);

(4) Bằng chứng ở dạng văn bản, có thể là trên giấy tờ, phương tiện điện tử, hoặc các dạng khác đáng tin cậy hơn bằng chứng được thu thập bằng lời (ví dụ, biên bản họp được ghi đồng thời trong quá trình diễn ra cuộc họp đáng tin cậy hơn việc trình bày bằng lời sau đó về các vấn đề đã được thảo luận trong cuộc họp).

- Việc xem xét các bằng chứng có tính nhất quán được thu thập từ các nguồn khác nhau hoặc có nội dung khác nhau thường đạt được sự đảm bảo cao hơn so với việc xem xét riêng lẻ các bằng chứng. Việc thu thập các bằng chứng từ các nguồn khác nhau hoặc có nội dung khác nhau có thể chứng thực cho các bằng chứng khác hoặc có thể cho thấy một bằng chứng cụ thể không đáng tin cậy. Khi bằng chứng thu thập từ các nguồn khác nhau không nhất quán, kiểm

toán viên cần xác định thủ tục thu thập bằng chứng bổ sung để xử lý sự không nhất quán đó.

- Việc thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp để đạt được sự đảm bảo đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo trong một khoảng thời gian thường khó khăn hơn so với việc thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp để đạt được sự đảm bảo đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo tại một thời điểm. Ngoài ra, kiểm toán viên thường đưa ra kết luận về các chu trình bị giới hạn trong khoảng thời gian thuộc phạm vi của hợp đồng dịch vụ, chứ không đưa ra kết luận về việc liệu chu trình đó có tiếp tục hoạt động theo cùng một cách thức trong tương lai hay không.

- Kiểm toán viên cần thực hiện xét đoán chuyên môn để xem xét liệu đã thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp để đưa ra kết luận hay chưa, liên quan tới việc cân nhắc mối quan hệ giữa chi phí thu thập bằng chứng với tính hữu ích của bằng chứng thu thập được. Kiểm toán viên sử dụng xét đoán chuyên môn và thái độ hoài nghi nghề nghiệp để đánh giá số lượng, chất lượng cũng như tính đầy đủ và tính thích hợp của bằng chứng để làm cơ sở đưa ra kết luận trong báo cáo dịch vụ đảm bảo.

13.4. Mức trọng yếu

- Mức trọng yếu được xem xét khi lập kế hoạch và khi thực hiện dịch vụ đảm bảo, bao gồm cả khi xác định nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục, và khi đánh giá liệu thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có bị sai sót hay không. Xét đoán chuyên môn về mức trọng yếu được thực hiện theo các tình huống thực tế, nhưng không chịu ảnh hưởng bởi mức độ đảm bảo, nghĩa là, đối với cùng một đối tượng sử dụng và mục đích thì mức trọng yếu cho dịch vụ đảm bảo hợp lý cũng giống với mức trọng yếu cho dịch vụ đảm bảo có giới hạn, vì mức trọng yếu được xác định dựa trên nhu cầu thông tin của đối tượng sử dụng.

- Sai sót, bao gồm cả việc bỏ sót, được coi là trọng yếu nếu các sai sót này, khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại, được xem xét ở mức độ hợp lý, có thể gây ảnh hưởng tới quyết định của đối tượng sử dụng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Kiểm toán viên phải thực hiện xét đoán chuyên môn khi đánh giá mức trọng yếu. Hiểu biết của kiểm toán viên về nhu cầu thông tin của các đối tượng sử dụng nói chung sẽ ảnh hưởng đến việc đánh giá mức trọng yếu. Nếu dịch vụ đảm bảo không được thiết kế để đáp ứng nhu cầu thông tin của một số đối tượng sử dụng

cụ thể thì mức độ ảnh hưởng của sai sót đối với mỗi đối tượng sử dụng cụ thể này thường sẽ không được xem xét.

- Mức trọng yếu được xem xét trong mối quan hệ giữa các yếu tố định lượng và định tính. Khi xem xét mức trọng yếu trong một hợp đồng dịch vụ cụ thể, tầm quan trọng của các yếu tố định lượng và định tính là một vấn đề phải xét đoán chuyên môn.

- Mức trọng yếu có liên quan tới các thông tin mà báo cáo dịch vụ đảm bảo cần đưa ra kết luận. Do đó, khi một hợp đồng dịch vụ đảm bảo chỉ áp dụng đối với một phần, mà không phải tất cả các khía cạnh của thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo thì mức trọng yếu chỉ được xem xét trên cơ sở phần thông tin đó về đối tượng dịch vụ đảm bảo thuộc phạm vi hợp đồng dịch vụ đảm bảo.

13.5. Rủi ro hợp đồng dịch vụ đảm bảo

- Thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể không được phản ánh một cách đầy đủ trong mối quan hệ giữa đối tượng dịch vụ đảm bảo với các tiêu chí, do đó, có thể bị sai sót hoặc tiềm ẩn sai sót trọng yếu. Điều này xảy ra khi thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo không phản ánh đầy đủ việc áp dụng các tiêu chí đo lường hoặc đánh giá đối với đối tượng dịch vụ đảm bảo.

- Rủi ro hợp đồng dịch vụ đảm bảo là rủi ro mà kiểm toán viên đưa ra kết luận không phù hợp khi thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo còn sai sót trọng yếu. Rủi ro hợp đồng dịch vụ đảm bảo không liên quan tới hoặc không bao gồm rủi ro mà kiểm toán viên gặp phải trong kinh doanh như bị thua kiện, để lộ thông tin, hoặc những sự kiện khác phát sinh trong mối liên hệ với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo cụ thể.

- Kiểm toán viên làm giảm rủi ro của hợp đồng dịch vụ đảm bảo xuống mức bằng không là khó có thể đạt được hoặc không khả thi về mặt chi phí. Do đó, "đảm bảo hợp lý" là mức đảm bảo thấp hơn mức đảm bảo tuyệt đối và là kết quả của các yếu tố sau:

(1) Sử dụng các thủ tục kiểm tra được lựa chọn;

(2) Các hạn chế tiềm tàng của kiểm soát nội bộ;

(3) Các bằng chứng sẵn có cho kiểm toán viên mang tính thuyết phục hơn là tính khẳng định;

(4) Việc sử dụng xét đoán chuyên môn trong việc tập hợp và đánh giá các bằng chứng và đưa ra các kết luận dựa trên các bằng chứng này;

(5) Trong một số trường hợp, đặc điểm của đối tượng dịch vụ đảm bảo được đo lường hoặc đánh giá dựa trên các tiêu chí.

- Mặc dù không nhất thiết tất cả các thành phần sau đây là có tồn tại hoặc là quan trọng cho tất cả các hợp đồng dịch vụ đảm bảo, nhưng nhìn chung rủi ro của hợp đồng dịch vụ đảm bảo có thể được trình bày bao gồm các thành phần sau:

(a) Rủi ro mà kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* không thể tác động trực tiếp, gồm:

(i) Rủi ro từ thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo dễ bị sai sót trọng yếu trước khi xem xét các kiểm soát nội bộ do các bên có trách nhiệm liên quan thực hiện (rủi ro tiềm tàng);

(ii) Rủi ro mà một sai sót trọng yếu có thể xảy ra trong thông tin về đối tượng dịch vụ bảo đảm đã không được kiểm soát nội bộ của các bên có trách nhiệm liên quan ngăn chặn, hoặc phát hiện và sửa chữa kịp thời (rủi ro kiểm soát);

(b) Rủi ro mà kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* có thể tác động trực tiếp, gồm:

(i) Rủi ro mà các thủ tục do kiểm toán viên thực hiện đã không phát hiện ra sai sót trọng yếu (rủi ro phát hiện);

(ii) Rủi ro liên quan tới việc có sai sót khi kiểm toán viên đo lường hoặc đánh giá các đối tượng dịch vụ đảm bảo theo các tiêu chí áp dụng (rủi ro đo lường hoặc đánh giá) trong trường hợp dịch vụ đảm bảo trực tiếp.

- Mức độ phù hợp của mỗi thành phần rủi ro quy định tại đoạn 74 Khuôn khổ này đối với hợp đồng dịch vụ bảo đảm chịu ảnh hưởng bởi hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ, cụ thể:

(1) Bản chất của đối tượng dịch vụ đảm bảo và thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Ví dụ, khái niệm rủi ro kiểm soát có thể được coi là hữu ích hơn khi đối tượng dịch vụ đảm bảo có liên quan đến việc lập thông tin về hoạt động của một đơn vị, so với khi đối tượng dịch vụ đảm bảo có liên quan đến thông tin về tính hiệu quả của một kiểm soát hoặc tính hiện hữu của một điều kiện vật chất;

(2) Liệu dịch vụ đang thực hiện là dịch vụ đảm bảo hợp lý hay dịch vụ đảm bảo có giới hạn. Ví dụ, trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, kiểm toán viên thường quyết định thu thập bằng chứng bằng các phương pháp không phải là thử nghiệm kiểm soát, trong trường hợp đó việc xem xét rủi ro kiểm soát có thể không phù hợp bằng khi kiểm toán viên cung cấp hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý đối với cùng một thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo;

(3) Liệu dịch vụ đang thực hiện là dịch vụ đảm bảo trực tiếp hay dịch vụ đảm bảo chứng thực. Trong khi khái niệm rủi ro kiểm soát có thể phù hợp hơn với dịch vụ đảm bảo chứng thực thì khái niệm rủi ro đo lường hoặc đánh giá lại phù hợp hơn với dịch vụ đảm bảo trực tiếp.

Việc xem xét các rủi ro là một vấn đề liên quan đến xét đoán chuyên môn, không phải là một vấn đề có thể được đo lường chính xác.

13.6. Nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục

- Các thủ tục thường được sử dụng kết hợp để đạt được sự đảm bảo hợp lý hoặc đảm bảo có giới hạn, gồm:

(1) Kiểm tra;

(2) Quan sát;

(3) Xác nhận từ bên ngoài;

(4) Tính toán lại;

(5) Thực hiện lại;

(6) Thủ tục phân tích;

(7) Phỏng vấn.

Mỗi hợp đồng dịch vụ khác nhau sẽ có nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục thực hiện khác nhau. Về lý thuyết, các dịch vụ đảm bảo có khả năng có sự khác biệt lớn về các thủ tục. Tuy nhiên, trên thực tế, việc xác định sự khác biệt này thường gặp nhiều khó khăn và không rõ ràng.

- Trong một hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý và một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, kiểm toán viên phải áp dụng các kỹ năng, kỹ thuật đảm bảo và thu thập đầy đủ các bằng chứng thích hợp. Các công việc này là một phần của quy trình dịch vụ có tính hệ thống và cập nhật thường xuyên, bao gồm

việc tìm hiểu về đối tượng dịch vụ đảm bảo và các hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ.

- Một hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý gồm các công việc sau:

(a) Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo, dựa trên hiểu biết về đối tượng dịch vụ đảm bảo và hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ;

(b) Thiết kế và thực hiện các thủ tục để xử lý các rủi ro đã được đánh giá và đạt được sự đảm bảo hợp lý cho kết luận của kiểm toán viên;

(c) Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng thu thập được trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ và thu thập thêm các bằng chứng khác (nếu cần).

Yêu cầu về nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp trong dịch vụ đảm bảo có giới hạn thường hạn chế hơn so với dịch vụ đảm bảo hợp lý. Chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo áp dụng cho một đối tượng dịch vụ đảm bảo cụ thể có thể quy định, ví dụ, bằng chứng đầy đủ và thích hợp cho một loại hợp đồng dịch vụ bảo đảm có giới hạn phải được thu thập chủ yếu thông qua thủ tục phân tích và phỏng vấn. Tuy nhiên, trường hợp không có một chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ đảm bảo áp dụng cho một đối tượng dịch vụ đảm bảo cụ thể đối với các loại hợp đồng dịch vụ bảo đảm có giới hạn khác, các thủ tục thu thập bằng chứng đầy đủ và thích hợp không nhất thiết phải là thủ tục phân tích và phỏng vấn, mà sẽ thay đổi theo hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ, đặc biệt là theo đối tượng dịch vụ đảm bảo và phụ thuộc vào nhu cầu thông tin của đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo và bên thuê dịch vụ, bao gồm giới hạn về thời gian và chi phí. Việc xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục là vấn đề cần phải xét đoán chuyên môn và sẽ được thay đổi theo từng hợp đồng dịch vụ đảm bảo cụ thể.

Một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn gồm các công việc sau:

(a) Xác định các khu vực mà thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có khả năng có sai sót trọng yếu dựa trên hiểu biết về đối tượng dịch vụ đảm bảo và hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ;

(b) Thiết kế và thực hiện các thủ tục đối với các khu vực trên và để đạt được sự đảm bảo có giới hạn hỗ trợ cho việc đưa ra kết luận của kiểm toán viên;

(c) Thiết kế và thực hiện các thủ tục bổ sung để thu thập thêm bằng chứng, nếu kiểm toán viên nhận thấy có vấn đề khiến kiểm toán viên cho rằng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể có sai sót trọng yếu.

13.7. Số lượng và chất lượng của các bằng chứng sẵn có

- Số lượng và chất lượng của các bằng chứng sẵn có bị ảnh hưởng bởi:

(a) Các đặc tính của đối tượng dịch vụ đảm bảo và thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Ví dụ, bằng chứng sẽ có xu hướng thiếu khách quan hơn khi thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo là thông tin tương lai thay vì thông tin quá khứ;

(b) Các hoàn cảnh cụ thể khác, ví dụ, kiểm toán viên kỳ vọng về sự tồn tại của các bằng chứng nhưng các bằng chứng này lại không có sẵn, do thời gian bổ nhiệm kiểm toán viên, chính sách lưu giữ tài liệu của đơn vị, hệ thống thông tin không đầy đủ hoặc bị giới hạn từ bên chịu trách nhiệm.

Thông thường, bằng chứng sẵn có mang tính thuyết phục hơn là tính khẳng định.

- Một kết luận chấp nhận toàn phần là không phù hợp với dịch vụ đảm bảo hợp lý và dịch vụ đảm bảo có giới hạn khi:

(a) Hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ làm cho kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng cần thiết để làm giảm rủi ro của dịch vụ đảm bảo xuống mức độ phù hợp; hoặc

(b) Một bên trong hợp đồng dịch vụ áp đặt giới hạn phạm vi làm cho kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng cần thiết để làm giảm rủi ro hợp đồng xuống mức độ phù hợp.

14. Báo cáo dịch vụ đảm bảo

- Kiểm toán viên hình thành kết luận dựa trên bằng chứng thu thập được và cung cấp một bản báo cáo bằng văn bản để trình bày rõ ràng kết luận đảm bảo về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo quy định các thành phần cơ bản của báo cáo dịch vụ đảm bảo.

- *Trong dịch vụ đảm bảo hợp lý,* kết luận của kiểm toán viên được trình bày dưới dạng khẳng định, thể hiện ý kiến của kiểm toán viên về kết quả của việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo.

Báo cáo dịch vụ đảm bảo hợp lý phải có 2 chữ ký của 2 kiểm toán viên hành nghề. Chữ ký thứ nhất trên báo cáo là của kiểm toán viên hành nghề được giao phụ trách hợp đồng dịch vụ và chữ ký thứ hai là của người đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp kiểm toán hoặc người được uỷ quyền bằng văn bản của người đại diện theo pháp luật. Dưới mỗi chữ ký phải ghi rõ họ và tên, số Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán. Người đại diện theo pháp luật hoặc người được ủy quyền bằng văn bản của người đại diện theo pháp luật được ký báo cáo dịch vụ đảm bảo hợp lý phải là thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ. Trên chữ ký của người đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp kiểm toán hoặc người được ủy quyền phải đóng dấu của doanh nghiệp kiểm toán (hoặc chi nhánh) chịu trách nhiệm phát hành báo cáo. Thành viên Ban giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ, chịu trách nhiệm trực tiếp trong việc chỉ đạo, thực hiện, giám sát, soát xét công việc của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ. Doanh nghiệp kiểm toán quy định cụ thể trách nhiệm, nghĩa vụ của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ.

Ví dụ về kết luận của kiểm toán viên trong dịch vụ đảm bảo hợp lý, gồm:

(1) Khi trình bày về đối tượng dịch vụ đảm bảo và tiêu chí áp dụng: "Theo ý kiến của chúng tôi, đơn vị ABC đã tuân thủ Luật XYZ, trên các khía cạnh trọng yếu";

(2) Khi trình bày về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và tiêu chí áp dụng: "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 đơn vị ABC tại [ngày… tháng… năm…] cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với khuôn khổ XY1"; hoặc

(3) Khi trình bày về báo cáo được lập bởi bên có trách nhiệm liên quan: "Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo của [bên có trách nhiệm liên quan] về việc đơn vị ABC tuân thủ Luật XYZ đã được trình bày *trung thực và* hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu"; hoặc "Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo của

[bên có trách nhiệm liên quan] về việc các chỉ số đánh giá thực hiện công việc được lập phù hợp với các tiêu chí XY2 đã được trình bày *trung thực và* hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu". Trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo trực tiếp, kết luận của kiểm toán viên được trình bày về đối tượng dịch vụ đảm bảo và các tiêu chí.

- *Trong một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn,* kết luận của kiểm toán viên được trình bày dưới dạng, dựa trên các thủ tục đã thực hiện, liệu có còn tồn tại các vấn đề khiến kiểm toán viên cho rằng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có còn sai sót trọng yếu hay không, ví dụ, "Dựa trên các thủ tục được thực hiện và bằng chứng thu thập được, chúng tôi không thấy có vấn đề gì khiến chúng tôi cho rằng đơn vị ABC không tuân thủ Luật XYZ, trên các khía cạnh trọng yếu".

Báo cáo dịch vụ đảm bảo có giới hạn phải có chữ ký của kiểm toán viên hành nghề là người đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp kiểm toán hoặc người được uỷ quyền bằng văn bản của người đại diện theo pháp luật. Dưới chữ ký phải ghi rõ họ và tên, số Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán. Người đại diện theo pháp luật hoặc người được ủy quyền bằng văn bản của người đại diện theo pháp luật được ký báo cáo dịch vụ đảm bảo có giới hạn phải là thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn. Trên chữ ký của người đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp kiểm toán hoặc người được ủy quyền phải đóng dấu của doanh nghiệp kiểm toán (hoặc chi nhánh) chịu trách nhiệm phát hành báo cáo.

- Kiểm toán viên có thể chọn "Báo cáo dạng ngắn" hoặc "Báo cáo dạng dài" để thuận tiện cho việc trao đổi một cách hiệu quả với đối tượng sử dụng. Báo cáo dạng ngắn thường chỉ bao gồm những thành phần cơ bản. Báo cáo dạng dài còn bao gồm các thông tin khác và diễn giải khác nhau không ảnh hưởng tới kết luận của kiểm toán viên. Ngoài các thành phần cơ bản, báo cáo dạng dài có thể trình bày chi tiết các điều khoản của hợp đồng dịch vụ, tiêu chí được sử dụng, các phát hiện liên quan tới khía cạnh cụ thể của dịch vụ đảm bảo, chi tiết về năng lực và kinh nghiệm của kiểm toán viên và các bên khác tham gia vào dịch vụ đảm bảo, trình bày về mức trọng yếu và các khuyến nghị trong một số trường hợp. Việc có đưa những thông tin này vào báo cáo hay không phụ thuộc vào tầm quan trọng của thông tin đối với đối tượng sử dụng.

- Kết luận của kiểm toán viên cần được trình bày riêng, tách khỏi các thông tin hay giải thích không ảnh hưởng đến kết luận của kiểm toán viên, như đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh", "Vấn đề khác", các phát hiện liên quan đến các khía cạnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ đảm bảo, các khuyến nghị và thông tin bổ sung trong báo cáo dịch vụ đảm bảo. Kiểm toán viên phải sử dụng từ ngữ để chỉ rõ rằng các đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh", "Vấn đề khác", các phát hiện, khuyến nghị và thông tin bổ sung không nhằm mục đích làm ảnh hưởng đến kết luận của kiểm toán viên.

- Kiểm toán viên đưa ra kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần trong các trường hợp sau:

(a) Theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên, có giới hạn phạm vi trong việc thực hiện hợp đồng dịch vụ và ảnh hưởng của sự giới hạn này có thể là trọng yếu. Trường hợp này, kiểm toán viên đưa ra kết luận ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra kết luận. Trong một số trường hợp kiểm toán viên cần xem xét rút khỏi hợp đồng dịch vụ.

(b) Theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên, thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu. Trường hợp này, kiểm toán viên đưa ra kết luận ngoại trừ hoặc kết luận trái ngược. Đối với dịch vụ đảm bảo trực tiếp, khi kiểm toán viên phải đưa ra kết luận về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và kiểm toán viên kết luận rằng một vài hoặc toàn bộ đối tượng dịch vụ đảm bảo là không phù hợp với các tiêu chí trên các khía cạnh trọng yếu, thì kiểm toán viên cần cân nhắc đưa ra kết luận ngoại trừ (hoặc kết luận trái ngược, nếu phù hợp).

- Kiểm toán viên đưa ra kết luận ngoại trừ khi ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của một vấn đề là không quá trọng yếu và không lan tỏa tới mức phải hình thành kết luận trái ngược hoặc từ chối đưa ra kết luận.

- Sau khi một hợp đồng dịch vụ đảm bảo đã được chấp nhận, nếu kiểm toán viên phát hiện một hoặc một số tiền đề không được đáp ứng, kiểm toán viên phải thảo luận vấn đề này với các bên có trách nhiệm liên quan và xem xét liệu:

(a) Vấn đề có thể được giải quyết để kiểm toán viên có thể chấp nhận hay không;

(b) Có thích hợp để tiếp tục thực hiện dịch vụ hay không;

(c) Có trình bày vấn đề này trên báo cáo dịch vụ đảm bảo hay không và nếu có thì cách thức trình bày vấn đề này như thế nào.

- Sau khi chấp nhận hợp đồng, nếu kiểm toán viên phát hiện thấy một số hoặc tất cả các tiêu chí là không phù hợp, hoặc đối tượng dịch vụ đảm bảo là không thích hợp cho một dịch vụ đảm bảo, kiểm toán viên cần xem xét rút khỏi hợp đồng dịch vụ nếu việc rút khỏi là phù hợp với pháp luật và các quy định có liên quan. Trường hợp tiếp tục thực hiện hợp đồng dịch vụ, kiểm toán viên phải đưa ra:

(a) Kết luận ngoại trừ hoặc trái ngược, tùy thuộc vào mức độ trọng yếu và lan tỏa của vấn đề, khi kiểm toán viên xét đoán thấy các tiêu chí không phù hợp hoặc đối tượng dịch vụ đảm bảo không thích hợp, có thể gây hiểu nhầm cho các đối tượng sử dụng; hoặc

(b) Kết luận ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra kết luận, tùy thuộc vào mức độ trọng yếu và lan tỏa của vấn đề, dựa trên xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên trong các trường hợp khác.

15. Các vấn đề khác

15.1. Trách nhiệm trao đổi thông tin khác

Căn cứ các điều khoản của hợp đồng dịch vụ và hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ, kiểm toán viên phải xem xét liệu có bất kỳ vấn đề nào mà kiểm toán viên thấy cần phải trao đổi với bên chịu trách nhiệm, bên đo lường hoặc đánh giá, bên thuê dịch vụ, Ban quản trị hoặc các bên khác hay không.

15.2. Tài liệu, hồ sơ hợp đồng dịch vụ

Tài liệu, hồ sơ của hợp đồng dịch vụ đảm bảo gồm các ghi chép làm cơ sở cho việc báo cáo dịch vụ đảm bảo khi tài liệu, hồ sơ được lập một cách kịp thời, đầy đủ và thích hợp để cho phép một kiểm toán viên có kinh nghiệm nhưng không tham gia hợp đồng dịch vụ, có thể hiểu được:

(a) Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục thực hiện phù hợp với các chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo, pháp luật và các quy định có liên quan;

(b) Kết quả của các thủ tục thực hiện và các bằng chứng thu thập được;

(c) Các vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ, các kết luận đạt được và các xét đoán chuyên môn quan trọng để đạt được các kết luận đó.

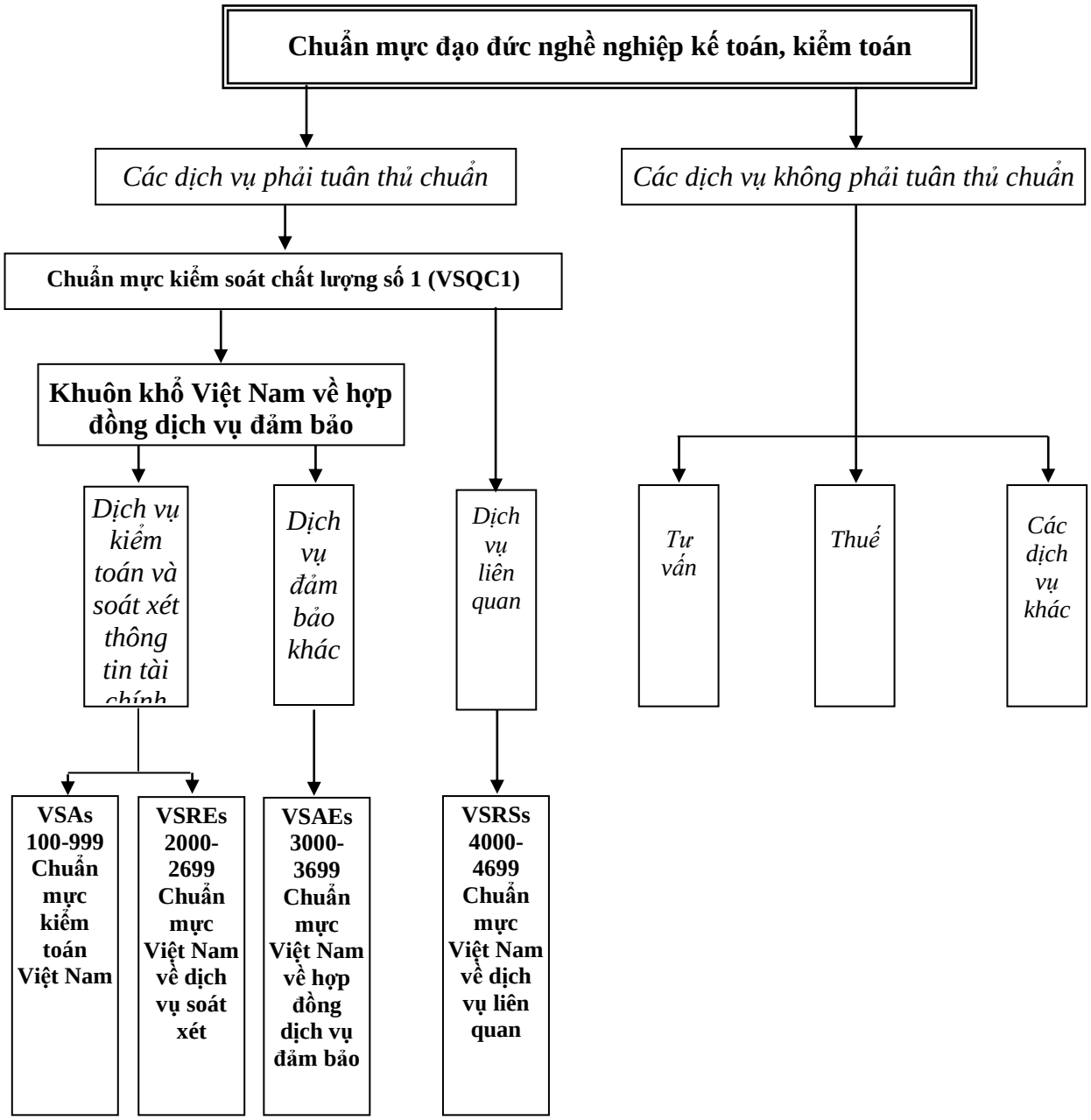
15.3. Việc sử dụng không phù hợp tên của kiểm toán viên

Một kiểm toán viên bị gắn tên với đối tượng dịch vụ đảm bảo, hoặc với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo liên quan khi kiểm toán viên báo cáo về đối tượng dịch vụ đảm bảo đó hoặc đồng ý với việc sử dụng tên của mình cùng với đối tượng dịch vụ đảm bảo, hoặc với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có liên quan. Nếu kiểm toán viên không bị gắn tên như vậy, các bên thứ ba có thể thừa nhận là kiểm toán viên không có trách nhiệm liên quan. Nếu kiểm toán viên nhận thấy một bên đang sử dụng không phù hợp tên của mình gắn với đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có liên quan thì kiểm toán viên cần phải yêu cầu bên đó dừng ngay hành vi này. Kiểm toán viên cũng phải xem xét các bước cần thiết khác, ví dụ thông báo cho đối tượng sử dụng là bên thứ ba về việc sử dụng không phù hợp tên của mình, hoặc tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật.

PHỤ LỤC 01

MỐI QUAN HỆ GIỮA CÁC CHUẨN MỰC

Phụ lục này minh họa phạm vi, mối quan hệ giữa Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán, các chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo và các chuẩn mực về dịch vụ liên quan.



PHỤ LỤC 02

DỊCH VỤ ĐẢM BẢO CHỨNG THỰC VÀ DỊCH VỤ ĐẢM BẢO TRỰC TIẾP

Phụ lục này trình bày các khác biệt giữa dịch vụ đảm bảo chứng thực và dịch vụ đảm bảo trực tiếp

01. Trong dịch vụ đảm bảo chứng thực, bên đo lường hoặc đánh giá không phải là kiểm toán viên, thực hiện đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí và kết quả của công việc này là thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể không được phản ánh một cách đầy đủ trong mối quan hệ giữa đối tượng dịch vụ đảm bảo và các tiêu chí, do đó có thể bị sai sót hoặc tiềm ẩn sai sót trọng yếu. Vai trò của kiểm toán viên trong dịch vụ đảm bảo chứng thực là thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp để đưa ra kết luận về việc liệu thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo, là kết quả của bên đo lường hoặc đánh giá, có còn sai sót trọng yếu hay không.

02. Trong dịch vụ đảm bảo trực tiếp, kiểm toán viên đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí và trình bày kết quả thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo cùng với báo cáo dịch vụ đảm bảo, hoặc như là một phần của báo cáo dịch vụ đảm bảo. Kết luận của kiểm toán viên trong dịch vụ đảm bảo trực tiếp thể hiện kết quả của việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí. Trong một số dịch vụ đảm bảo trực tiếp, kết luận của kiểm toán viên là một phần hoặc toàn bộ thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Tùy theo đối tượng dịch vụ đảm bảo thì:

    (a) Kết quả của việc đo lường hoặc đánh giá trong một dịch vụ đảm bảo trực tiếp có thể tương tự như báo cáo do bên đo lường hoặc đánh giá lập trong một dịch vụ đảm bảo chứng thực. Tuy nhiên trong các trường hợp khác, kết quả của công việc (chính là thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo) có thể được trình bày trong đoạn mô tả các phát hiện và cơ sở cho

kết luận của kiểm toán viên trong một báo cáo dịch vụ đảm bảo dạng dài;

(b) Kiểm toán viên có thể sử dụng dữ liệu do người khác thu thập hoặc tổng hợp. Ví dụ, dữ liệu có thể thu thập từ hệ thống thông tin của bên chịu trách nhiệm.

03. Trong dịch vụ đảm bảo trực tiếp, ngoài việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo, kiểm toán viên cũng áp dụng các kỹ năng và kỹ thuật đảm bảo để thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp nhằm đưa ra kết luận về việc liệu thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có còn sai sót trọng yếu hay không. Kiểm toán viên có thể thu thập bằng chứng cùng lúc với việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo, nhưng cũng có thể thu thập trước hoặc sau quá trình đo lường hoặc đánh giá.

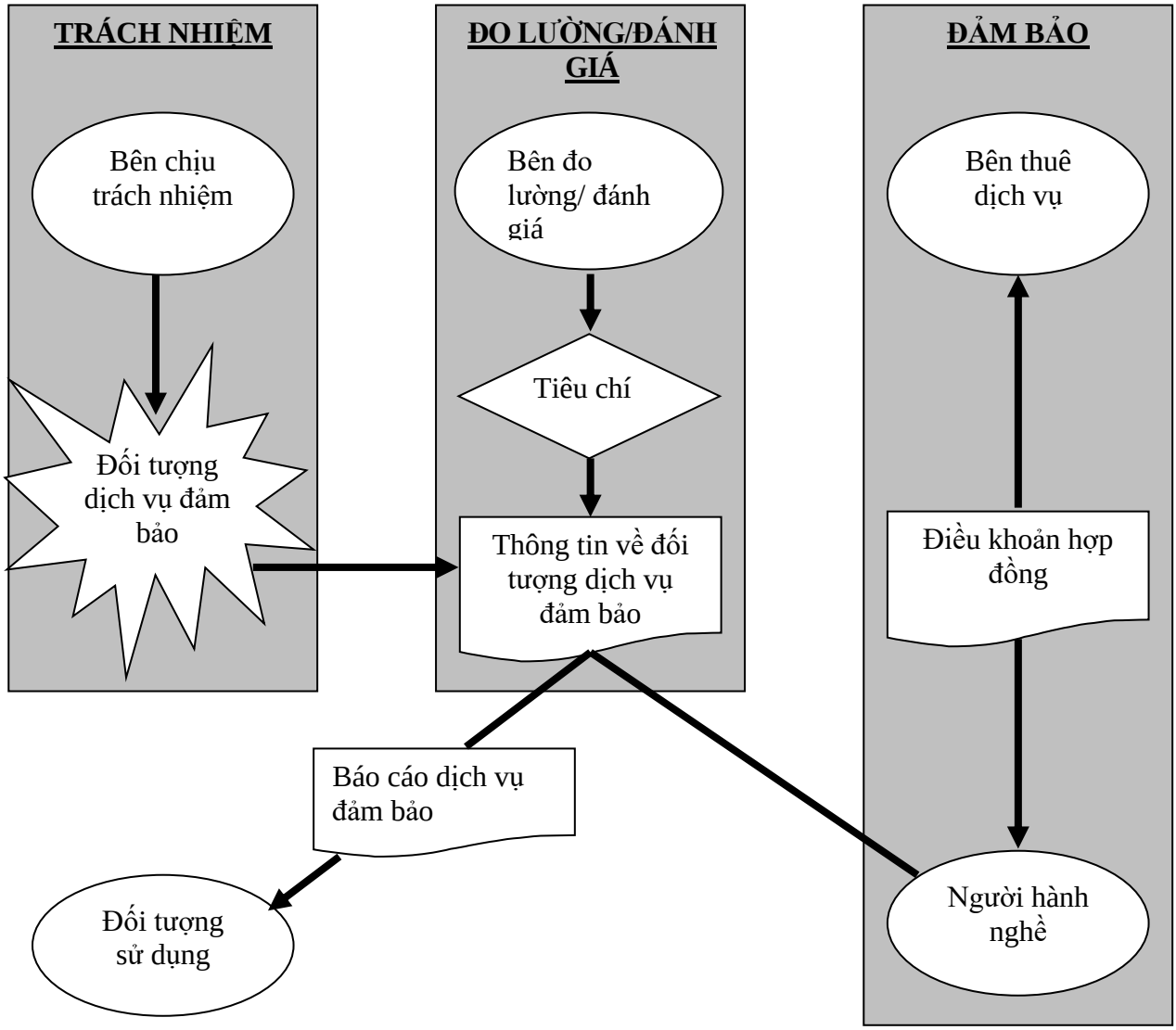
04. Giá trị của dịch vụ đảm bảo trực tiếp dựa trên sự kết hợp của:

(a) Tính độc lập của kiểm toán viên với đối tượng dịch vụ đảm bảo, bên thuê dịch vụ, đối tượng sử dụng và bên chịu trách nhiệm, cho dù kiểm toán viên không độc lập với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo vì kiểm toán viên là người lập và trình bày thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo đó;

(b) Kiểm toán viên sử dụng kỹ năng và kỹ thuật đảm bảo khi đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo với bằng chứng thu thập được có chất lượng và số lượng tương tự như thực hiện trong một dịch vụ đảm bảo chứng thực. Việc thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp là sự phân biệt giữa dịch vụ đảm bảo trực tiếp với dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính (Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ liên quan số 4410 - Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính).

PHỤ LỤC 03

CÁC BÊN THAM GIA DỊCH VỤ ĐẢM BẢO



01. Tất cả các hợp đồng dịch vụ đảm bảo phải có ít nhất 3 bên: Kiểm toán viên, bên chịu trách nhiệm và đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo. Tùy theo hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ, dịch vụ có thêm bên đo lường hoặc đánh giá hoặc bên thuê dịch vụ riêng biệt.

02. Sơ đồ trên minh họa vai trò của các bên liên quan đến hợp đồng dịch vụ đảm

bảo, như sau:

(a) Bên chịu trách nhiệm là bên chịu trách nhiệm về đối tượng dịch vụ đảm bảo;

(b) Bên đo lường hoặc đánh giá sử dụng các tiêu chí để đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo mà kết quả tạo ra thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo;

(c) Bên thuê dịch vụ và kiểm toán viên thỏa thuận về các điều khoản của hợp đồng dịch vụ;

(d) Kiểm toán viên thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp để đưa ra kết luận nhằm tăng độ tin cậy cho đối tượng sử dụng (mà không phải là bên chịu trách nhiệm) về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

(e) Các đối tượng sử dụng đưa ra quyết định trên cơ sở thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Các đối tượng sử dụng là các cá nhân, tổ chức, hoặc nhóm người mà kiểm toán viên cho là sẽ sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo. Trong một số trường hợp, có thể có những đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo mà không phải là người được nhận ghi trên báo cáo.

03. Vai trò của các bên tham gia được thể hiện như sau:

(1) Ngoài kiểm toán viên, mỗi dịch vụ đảm bảo có ít nhất một bên chịu trách nhiệm và các đối tượng sử dụng;

(2) Kiểm toán viên không thể là bên chịu trách nhiệm, bên thuê dịch vụ hoặc đối tượng sử dụng;

(3) Đối với dịch vụ đảm bảo trực tiếp, kiểm toán viên cũng có thể là bên đo lường hoặc đánh giá;

(4) Đối với dịch vụ đảm bảo chứng thực, bên chịu trách nhiệm hoặc bên khác nhưng không phải là kiểm toán viên, có thể là bên đo lường hoặc đánh giá;

(5) Trường hợp kiểm toán viên đã đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí, thì đây là dịch vụ đảm bảo trực tiếp. Đặc điểm của dịch vụ đảm bảo trực tiếp là không thể thay đổi thành dịch vụ đảm bảo chứng thực bằng cách một bên khác được giả định chịu trách nhiệm cho việc đo lường hoặc đánh giá, ví dụ, bên chịu trách nhiệm đính kèm một báo cáo với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo trong đó thừa nhận trách nhiệm đối với thông tin này;

(6) Bên chịu trách nhiệm có thể là bên thuê dịch vụ;

(7) Trong nhiều dịch vụ đảm bảo chứng thực, bên chịu trách nhiệm cũng có thể là bên đo lường hoặc đánh giá và là bên thuê dịch vụ, ví dụ, một đơn vị thuê kiểm toán viên thực hiện một dịch vụ đảm bảo về báo cáo hoạt động bền vững do chính đơn vị đó lập. Ví dụ về trường hợp bên chịu trách nhiệm không phải là bên đo lường hoặc đánh giá là khi kiểm toán viên được thuê thực hiện một dịch vụ đảm bảo về báo cáo hoạt động bền vững của một công ty tư nhân do một cơ quan quản lý Nhà nước lập;

(8) Đối với dịch vụ đảm bảo chứng thực, bên đo lường hoặc đánh giá thường cung cấp cho kiểm toán viên giải trình bằng văn bản về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể không thu thập được bản giải trình này, ví dụ, trường hợp bên thuê dịch vụ không phải là bên đo lường hoặc đánh giá;

(9) Bên chịu trách nhiệm có thể là một trong những đối tượng sử dụng, nhưng không phải là duy nhất;

(10) Bên chịu trách nhiệm, bên đo lường hoặc đánh giá và các đối tượng sử dụng có thể từ các đơn vị khác nhau hoặc cùng một đơn vị. Ví dụ về trường hợp các bên này từ cùng một đơn vị như, trường hợp một đơn vị có cơ cấu tổ chức 2 tầng, Ban quản trị có thể thu thập sự đảm bảo về các thông tin do Ban Giám đốc đơn vị đó cung cấp. Mối quan hệ giữa

bên chịu trách nhiệm, bên đo lường hoặc đánh giá và đối tượng sử dụng cần phải được xem xét trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ và có thể khác với hiểu biết thông thường về trách nhiệm. Ví dụ, Ban Giám đốc của đơn vị (đối tượng sử dụng) có thể thuê kiểm toán viên thực hiện dịch vụ đảm bảo đối với một khía cạnh cụ thể trong hoạt động của một chi nhánh, mà hoạt động đó thuộc trách nhiệm trực tiếp của Giám đốc chi nhánh (bên chịu trách nhiệm), tuy nhiên, trách nhiệm cuối cùng vẫn thuộc về Ban Giám đốc;

(11) Bên thuê dịch vụ nếu không phải là bên chịu trách nhiệm thì có thể là đối tượng sử dụng dịch vụ.

04. Kết luận của kiểm toán viên phải được trình bày dưới các dạng:

(1) Đối tượng dịch vụ đảm bảo và tiêu chí áp dụng;

(2) Thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và tiêu chí áp dụng; hoặc

(3) Báo cáo của bên có trách nhiệm liên quan.

05. Kiểm toán viên và bên có trách nhiệm liên quan có thể thỏa thuận việc áp dụng các quy định và hướng dẫn của các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo cho một hợp đồng dịch vụ khi không có đối tượng sử dụng báo cáo đảm bảo nào khác ngoài bên chịu trách nhiệm, nhưng tất cả các yêu cầu khác của các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo phải được thỏa mãn. Trường hợp này, báo cáo của kiểm toán viên phải bao gồm đoạn hạn chế việc sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo chỉ bao gồm bên chịu trách nhiệm.

PHỤ LỤC 04

PHÂN LOẠI ĐỐI TƯỢNG DỊCH VỤ ĐẢM BẢO

Các đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể được phân loại như bảng dưới đây kèm theo một số ví dụ. Đối với những mục không có ví dụ thì các dịch vụ đảm bảo này thường không yêu cầu thực hiện ở những mục đó. Việc phân loại không nhất thiết phải đầy đủ, các mục cũng không nhất thiết phải loại trừ lẫn nhau, và một số đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể có các thành phần nhiều hơn một loại, ví dụ, báo cáo tổng hợp và báo cáo trách nhiệm xã hội sẽ bao gồm cả thông tin quá khứ và tương lai lẫn thông tin tài chính và phi tài chính. Trong một số trường hợp, ví dụ là thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc là đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc đơn thuần chỉ là các câu hỏi mà thông tin có thể hỗ trợ hữu ích hơn trong trường hợp đó.

<table>
<tr><th colspan="2">Thông tin về:</th><th>Thông tin quá khứ</th><th>Thông tin định hướng tương lai</th></tr>
<tr><td rowspan="2">Tài chính</td><td>Kết quả hoạt động</td><td rowspan="2">Báo cáo tài chính được lập phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.</td><td>• Dòng tiền dự báo/dự tính.</td></tr>
<tr><td>Tình hình tài chính</td><td>• Tình hình tài chính dự báo, dự tính.</td></tr>
</table>

Phi tài chính	**Hoạt động/ Sử dụng nguồn lực/ Giá trị thu được tương xứng với chi phí bỏ ra**	• Báo cáo hiệu ứng nhà kính; • Báo cáo khả năng bền vững; • Các chỉ số đo lường hiệu quả công việc KPIs; • Báo cáo sử dụng hiệu quả các nguồn lực; • Báo cáo giá trị thu được tương xứng với chi phí bỏ ra; • Báo cáo trách nhiệm xã hội.	• Mức giảm khí thải dự kiến do áp dụng công nghệ mới, hoặc hạn chế hiệu ứng nhà kính bằng cách trồng thêm cây xanh; • Báo cáo về các giải pháp để mang lại giá trị thu được tương xứng với chi phí bỏ ra.
	Điều kiện	• Mô tả hệ thống/quy trình thực hiện tại một thời điểm; • Đặc trưng vật lý, ví dụ, kích thước của tài sản đi thuê.	
Hệ thống/ quy trình	**Mô tả**	• Mô tả hệ thống kiểm soát nội bộ	
	Thiết kế	• Thiết kế các kiểm soát tại một tổ chức dịch vụ.	• Thiết kế các kiểm soát dự kiến cho quy trình sản xuất tương lai.
	Hoạt động/ Thực hiện	• Hiệu quả hoạt động của thủ tục tuyển dụng và đào tạo nhân viên.	
Các khía cạnh	**Tuân thủ**	• Sự tuân thủ của đơn vị đối với hợp đồng vay hoặc yêu cầu pháp lý hoặc quy định cụ thể.	

hành vi	**Hành vi con người**	• Đánh giá tính hiệu quả của Ủy Ban Kiểm toán.	
	Khác	• Sự phù hợp về mục đích của một gói phần mềm.	

III. CHUẨN MỰC ĐẠO ĐỨC NGHỀ NGHIỆP KẾ TOÁN, KIỂM TOÁN **(***Thông tư số 70/2015/TT-BTC ngày 08 tháng 5 năm 2015 của Bộ Tài chính)*

PHẦN A- QUY ĐỊNH CHUNG VÀ CÁC NGUYÊN TẮC ĐẠO ĐỨC CƠ BẢN

1. Chuẩn mực này gồm ba phần:

Phần A: Quy định chung và các nguyên tắc đạo đức cơ bản;

Phần B: Áp dụng cho kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề;

Phần C: Áp dụng cho kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp.

Phần A đưa ra các nguyên tắc đạo đức cơ bản về nghề nghiệp kế toán, kiểm toán, đồng thời, cung cấp một khuôn khổ mà kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải áp dụng để:

(a) Xác định các nguy cơ ảnh hưởng tới việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản;

(b) Đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ đó;

(c) Áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết, nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được. Các biện pháp bảo vệ là cần thiết khi kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp xác định rằng nguy cơ đó sẽ khiến cho một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin, sau khi xem xét các sự kiện và tình huống có sẵn cho kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp tại thời điểm đó, có thể kết luận một cách tương đối chắc chắn rằng các nguyên tắc đạo đức cơ bản bị vi phạm.

Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải sử dụng xét đoán chuyên môn của mình trong việc áp dụng Chuẩn mực này.

Phần B và C hướng dẫn việc áp dụng khuôn khổ *nêu tại phần A* trong các trường hợp nhất định. Các phần này đưa ra một số ví dụ về các biện pháp bảo vệ thích hợp nhằm khắc phục các nguy cơ ảnh hưởng tới việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Các phần này cũng đưa ra các tình huống dẫn đến các nguy cơ mà không biện pháp bảo vệ nào có thể khắc phục được, do vậy, cần phải tránh các tình huống hoặc mối quan hệ đó.

Phần B áp dụng cho kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề. Phần C áp

dụng cho kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp. Tuy vậy, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề cũng có thể tham khảo Phần C trong một số tình huống nhất định.

Việc sử dụng từ "phải"; "cần phải" trong Chuẩn mực này nhấn mạnh yêu cầu mà theo đó, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp hay doanh nghiệp dịch vụ kế toán, doanh nghiệp kiểm toán *(sau đây gọi tắt là "doanh nghiệp kế toán, kiểm toán)* phải tuân thủ, trừ các trường hợp ngoại lệ được nêu rõ trong Chuẩn mực này.

Trong *Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán*, các thuật ngữ liên quan đến đối tượng, phạm vi áp dụng Chuẩn mực này được hiểu như sau:

Doanh nghiệp kế toán, kiểm toán	*Gồm:* (a) *Một doanh nghiệp có đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kế toán, kiểm toán hoặc cá nhân đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kế toán theo pháp luật và các quy định có liên quan;* (b) Một tổ chức có quyền kiểm soát đối với các đối tượng nêu tại mục (a); (c) Một tổ chức chịu sự kiểm soát của các *đối tượng* nêu tại mục (a).
Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp	Là cá nhân được tổ chức có thẩm quyền cấp Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán.
Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp	Là kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp làm việc trong các doanh nghiệp thuộc các lĩnh vực như thương mại, công nghiệp, dịch vụ, lĩnh vực công, giáo dục, lĩnh vực phi lợi nhuận, cơ quan quản lý hoặc tổ chức nghề nghiệp.
Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề	Là kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp làm việc trong doanh nghiệp kế toán, kiểm toán cung cấp các dịch vụ chuyên môn như kế toán, kiểm toán, thuế hoặc tư vấn. Thuật ngữ này được áp dụng cho cả cá nhân và doanh nghiệp kế toán, kiểm toán.

Các thuật ngữ khác xem trong Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán.

2. Các nguyên tắc đạo đức cơ bản

Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản sau (đoạn 100.5 và các Chương từ 110 - 150):

2.1. Tính chính trực: Phải thẳng thắn, trung thực trong tất cả các mối quan hệ chuyên môn và kinh doanh;

Nguyên tắc về tính chính trực yêu cầu tất cả kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải thẳng thắn và trung thực trong tất cả các mối quan hệ chuyên môn và kinh doanh. Tính chính trực cũng yêu cầu việc hành xử một cách công bằng và đáng tin cậy.

Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp không được để bị gắn tên với các báo cáo, tờ khai, thông báo hoặc các thông tin khác mà họ cho rằng các thông tin đó:

(a) Có sai sót trọng yếu hoặc gây hiểu nhầm;

(b) Được đưa ra một cách thiếu thận trọng; hoặc

(c) Bỏ sót hoặc che đậy những thông tin cần thiết mà việc bỏ sót hoặc che đậy đó có thể dẫn tới việc thông tin bị hiểu nhầm.

Khi kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp nhận thấy họ đang bị gắn tên với các thông tin này, họ phải tiến hành các bước cần thiết để chấm dứt việc bị gắn tên với các thông tin đó.

Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp được coi là không vi phạm quy định nêu trên, nếu họ cung cấp một báo cáo có kết luận không phải là chấp nhận toàn phần để mô tả cho những vấn đề nêu trên.

2.2. Tính khách quan: Không cho phép sự thiên vị, xung đột lợi ích hoặc bất cứ ảnh hưởng không hợp lý nào chi phối các xét đoán chuyên môn và kinh doanh của mình;

Nguyên tắc về tính khách quan yêu cầu tất cả kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp không để sự thiên vị, xung đột lợi ích hoặc ảnh hưởng không hợp lý của những đối tượng khác chi phối các xét đoán chuyên môn hay kinh doanh của mình.

Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể gặp những tình huống ảnh hưởng tới tính khách quan. Việc xác định và chỉ rõ tất cả các tình huống đó là không khả thi. Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp không được thực hiện hoạt động chuyên môn hoặc cung cấp dịch vụ chuyên môn nếu gặp phải một tình

huống hoặc một mối quan hệ tạo ra sự thiên vị hoặc ảnh hưởng không hợp lý đến xét đoán chuyên môn của mình liên quan đến dịch vụ đó.

2.3. Năng lực chuyên môn và tính thận trọng: Thể hiện, duy trì sự hiểu biết và kỹ năng chuyên môn cần thiết nhằm đảm bảo rằng khách hàng hoặc chủ doanh nghiệp được cung cấp dịch vụ chuyên môn có chất lượng dựa trên những kiến thức mới nhất về chuyên môn, pháp luật và kỹ thuật, đồng thời hành động một cách thận trọng và phù hợp với các chuẩn mực nghề nghiệp và kỹ thuật được áp dụng;

Nguyên tắc về năng lực chuyên môn và tính thận trọng yêu cầu tất cả kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải:

(a) Duy trì kiến thức và kỹ năng chuyên môn ở mức cần thiết để đảm bảo cung cấp dịch vụ chuyên môn đạt chất lượng cho khách hàng hoặc chủ doanh nghiệp;

(b) Hành động thận trọng theo các quy định tại chuẩn mực nghề nghiệp và kỹ thuật phù hợp khi cung cấp các hoạt động hoặc dịch vụ chuyên môn.

- Để cung cấp dịch vụ chuyên môn đạt chất lượng, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải thực hiện các xét đoán hợp lý khi áp dụng kiến thức và kỹ năng chuyên môn trong việc thực hiện dịch vụ đó. Năng lực chuyên môn được hình thành thông qua 2 giai đoạn: Đạt được năng lực chuyên môn và duy trì năng lực chuyên môn.

- Việc trì năng lực chuyên môn đòi hỏi kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải hiểu và nắm được những kiến thức mới nhất về kỹ thuật, chuyên môn và ngành nghề kinh doanh có liên quan. Việc cập nhật kiến thức chuyên môn giúp kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phát triển và duy trì khả năng cung cấp dịch vụ đạt chất lượng trong môi trường làm việc chuyên nghiệp.

- Sự thận trọng bao gồm trách nhiệm hành động phù hợp với các yêu cầu của công việc một cách cẩn thận, kỹ lưỡng và kịp thời.

- Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải tiến hành các bước thích hợp để đảm bảo rằng các nhân viên thuộc quyền quản lý về mặt chuyên môn của họ được đào tạo và giám sát thích hợp.

- Khi thích hợp, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải thông

báo cho khách hàng, chủ doanh nghiệp hoặc đối tượng sử dụng dịch vụ hoặc hoạt động của họ biết về các hạn chế vốn có của các dịch vụ hoặc hoạt động đó.

2.4. Tính bảo mật: Phải bảo mật thông tin có được từ các mối quan hệ chuyên môn và kinh doanh, vì vậy, không được tiết lộ bất cứ thông tin nào cho bên thứ ba khi chưa được sự đồng ý của bên có thẩm quyền, trừ khi có quyền hoặc nghĩa vụ phải cung cấp thông tin theo yêu cầu của pháp luật hoặc cơ quan quản lý hoặc tổ chức nghề nghiệp, và cũng như không được sử dụng thông tin vì lợi ích cá nhân của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp hoặc của bên thứ ba;

Nguyên tắc về tính bảo mật yêu cầu kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp không được:

(a) Tiết lộ các thông tin có được từ mối quan hệ chuyên môn và kinh doanh ra ngoài doanh nghiệp kế toán, kiểm toán hay doanh nghiệp, tổ chức nơi họ làm việc khi chưa có sự đồng ý của người có thẩm quyền, trừ khi có quyền hoặc nghĩa vụ phải công bố theo quy định của pháp luật hoặc hướng dẫn của tổ chức nghề nghiệp;

(b) Sử dụng những thông tin mật có được từ mối quan hệ chuyên môn và kinh doanh để phục vụ lợi ích cá nhân hay lợi ích của bên thứ ba.

- Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải duy trì sự bảo mật thông tin ngay cả trong môi trường ngoài công việc, phải cảnh giác với rủi ro tiết lộ thông tin một cách không cố ý, đặc biệt đối với các đối tác thân thiết trong công việc kinh doanh hoặc đối với thành viên có quan hệ gia đình gần gũi hoặc trực tiếp.

- Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải (i) duy trì sự bảo mật thông tin có được từ khách hàng tiềm năng hoặc đơn vị nơi họ có khả năng được tuyển dụng trong tương lai và (ii) phải duy trì sự bảo mật thông tin trong nội bộ doanh nghiệp kế toán, kiểm toán hoặc doanh nghiệp, tổ chức nơi họ làm việc.

- Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải tiến hành các bước hợp lý để đảm bảo rằng các nhân viên thuộc quyền quản lý của họ, những người cung cấp ý kiến tư vấn hoặc hỗ trợ họ cũng tôn trọng trách nhiệm bảo mật của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp đó.

- Việc tuân thủ các nguyên tắc về tính bảo mật vẫn cần thiết ngay cả sau khi kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp đã kết thúc mối quan hệ với

khách hàng hay chủ doanh nghiệp. Khi một kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp thay đổi đơn vị làm việc hay tiếp nhận một khách hàng mới thì họ có thể sử dụng các kinh nghiệm làm việc trước đó nhưng không được sử dụng hay tiết lộ bất kỳ thông tin mật nào thu thập được hoặc nhận được từ các mối quan hệ chuyên môn hay kinh doanh trước đó.

- Sau đây là những trường hợp mà kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp được yêu cầu hoặc có thể được yêu cầu cung cấp thông tin mật hoặc việc cung cấp thông tin là thích hợp:

(a) Việc cung cấp thông tin được pháp luật cho phép và được khách hàng hoặc chủ doanh nghiệp chấp thuận;

(b) Việc cung cấp thông tin theo yêu cầu của pháp luật, ví dụ: Cung cấp tài liệu hoặc chứng cứ khác trong quá trình tố tụng hoặc cung cấp thông tin cho cơ quan có thẩm quyền thích hợp về một hành vi vi phạm pháp luật đã bị phát hiện;

(c) Có quyền hoặc nghĩa vụ chuyên môn phải cung cấp, mà quyền và nghĩa vụ này không bị cấm theo quy định của pháp luật, nhằm:

(i) Tuân thủ quy trình soát xét chất lượng của tổ chức nơi họ là thành viên hoặc tổ chức nghề nghiệp;

(ii) Cung cấp thông tin cho quá trình chất vấn hoặc kiểm tra của tổ chức nghề nghiệp nơi họ là thành viên hoặc cơ quan có thẩm quyền;

(iii) Bảo vệ quyền lợi của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong quá trình tố tụng; hoặc

(iv) Tuân thủ các quy định của chuẩn mực về chuyên môn và yêu cầu về đạo đức.

- Khi quyết định có nên cung cấp thông tin mật hay không, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp cần xem xét các vấn đề sau:

(1) Liệu quyền lợi của các bên, bao gồm cả bên thứ ba mà quyền lợi của họ có thể bị ảnh hưởng, có bị tổn hại hay không nếu khách hàng hoặc chủ doanh nghiệp đồng ý để kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp cung cấp thông tin;

(2) Liệu kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có biết và có chứng cứ rõ ràng, trong điều kiện thực tế cho phép về các thông tin liên quan hay

không. Khi không có chứng cứ rõ ràng cho các sự kiện, không có đầy đủ thông tin hoặc không có đủ bằng chứng cho các kết luận, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định hình thức cung cấp thông tin, nếu quyết định cung cấp;

(3) Cách thức công bố thông tin phù hợp và đối tượng tiếp nhận thông tin đó;

(4) Liệu đối tượng tiếp nhận thông tin có phải là đối tượng phù hợp không.

2.5. Tư cách nghề nghiệp: Phải tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan, tránh bất kỳ hành động nào làm giảm uy tín nghề nghiệp của mình.

Nguyên tắc về tư cách nghề nghiệp yêu cầu kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan và tránh bất kỳ hành vi nào mà họ biết hoặc cần phải biết rằng sẽ làm giảm uy tín nghề nghiệp của mình. Đó là các hành vi khiến cho bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin, sau khi xem xét các sự kiện và tình huống sẵn có cho kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp tại thời điểm đó, có thể kết luận một cách tương đối chắc chắn rằng những hành vi đó có ảnh hưởng tiêu cực đến uy tín nghề nghiệp.

Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải tránh làm giảm uy tín nghề nghiệp khi quảng bá về bản thân và công việc của mình. Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải trung thực, thẳng thắn và không được:

(a) Cường điệu về các dịch vụ mà họ có thể thực hiện, về trình độ hay kinh nghiệm của bản thân; hoặc

(b) Đưa ra những thông tin, giới thiệu làm mất uy tín hay đưa ra những so sánh không có căn cứ về công việc của các bên khác.

3. Phương pháp tiếp cận dựa trên khuôn khổ (đoạn 100.6 – 100.11)

3.1. Môi trường làm việc của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể làm phát sinh các nguy cơ cụ thể đối với việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Việc xác định tất cả các tình huống có thể làm phát sinh nguy cơ đối với việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản và đưa ra những biện pháp bảo vệ thích hợp là điều không thể. Hơn nữa, bản chất của mỗi hợp đồng và công việc được giao có thể khác nhau, do đó, các nguy cơ phát sinh cũng sẽ khác nhau và đòi hỏi những biện pháp bảo vệ khác nhau. Vì vậy, Chuẩn mực này xây

dựng một khuôn khổ, trong đó yêu cầu kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp xác định, đánh giá và khắc phục các nguy cơ ảnh hưởng tới việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Phương pháp tiếp cận dựa trên khuôn khổ sẽ hỗ trợ kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong việc tuân thủ các yêu cầu về đạo đức của Chuẩn mực này và trong việc thực hiện trách nhiệm hoạt động vì lợi ích của công chúng. Chuẩn mực này đề cập đến rất nhiều tình huống có thể làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản và không cho phép một kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp thực hiện một hành vi, kể cả khi hành vi đó không bị cấm một cách cụ thể.

3.2. Khi kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp xác định được các nguy cơ ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản và dựa trên việc đánh giá các nguy cơ đó, xác định rằng nguy cơ đó không ở mức có thể chấp nhận được, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải xác định liệu có biện pháp bảo vệ nào thích hợp không và có thể áp dụng các biện pháp đó để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được hay không. Để đưa ra kết luận này, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải sử dụng xét đoán chuyên môn và cân nhắc xem liệu một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin, sau khi xem xét các sự kiện và tình huống có sẵn cho kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp tại thời điểm đó, có thể kết luận một cách tương đối chắc chắn rằng các nguy cơ sẽ được loại trừ hoặc làm giảm xuống mức có thể chấp nhận được bằng cách áp dụng các biện pháp bảo vệ, sao cho các nguyên tắc đạo đức cơ bản không bị vi phạm hay không.

3.3. Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải đánh giá nguy cơ ảnh hưởng tới việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản trong các tình huống hay các mối quan hệ khi bản thân kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp biết hoặc được cho là phải biết các tình huống và mối quan hệ này.

3.4. Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp sẽ phải dựa vào các yếu tố định lượng và định tính trong việc đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ. Khi áp dụng Chuẩn mực này, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể gặp phải những tình huống mà trong đó nguy cơ không thể bị loại trừ hoặc làm giảm xuống mức có thể chấp nhận được, hoặc do nguy cơ quá nghiêm trọng, hoặc do không có hoặc không thể áp dụng được biện pháp bảo vệ thích hợp. Trong tình huống như vậy, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải từ chối hoặc chấm dứt việc cung cấp dịch vụ hoặc, nếu cần thiết, ngừng cung cấp

dịch vụ (trong trường hợp của kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề) hoặc ngừng làm việc với doanh nghiệp (trong trường hợp kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp).

3.5. Chương 290 và 291 Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn các điều khoản mà kiểm toán viên hành nghề phải tuân thủ khi phát hiện các vi phạm về tính độc lập theo quy định của Chuẩn mực này. Khi kiểm toán viên hành nghề phát hiện ra việc vi phạm bất cứ quy định nào khác của Chuẩn mực này, kiểm toán viên hành nghề phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của vi phạm và ảnh hưởng của vi phạm đó đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Kiểm toán viên hành nghề phải sử dụng tất cả các biện pháp phù hợp ngay khi có thể, để giải quyết một cách thỏa đáng hậu quả của vi phạm. Kiểm toán viên hành nghề phải xác định liệu có cần báo cáo vi phạm này cho những người có thể bị ảnh hưởng bởi vi phạm, tổ chức nghề nghiệp nơi họ là thành viên, cơ quan quản lý hoặc cơ quan giám sát có liên quan hay không.

3.6. Khi một kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp gặp phải tình huống bất thường mà việc áp dụng các quy định cụ thể trong Chuẩn mực này sẽ dẫn đến một kết quả sai lệch hoặc kết quả không vì lợi ích của công chúng thì kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp cần phải tham khảo ý kiến tư vấn của tổ chức nghề nghiệp nơi họ là thành viên hay cơ quan quản lý có liên quan.

4. Các nguy cơ và biện pháp bảo vệ (đoạn 100.12- 100.16)

4.1. Nguy cơ có thể phát sinh từ các mối quan hệ và tình huống khác nhau. Khi một mối quan hệ hoặc tình huống làm phát sinh nguy cơ, nguy cơ đó có thể ảnh hưởng, hoặc có thể được coi là ảnh hưởng tới việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp. Một tình huống hoặc mối quan hệ có thể làm phát sinh nhiều hơn một nguy cơ, và một nguy cơ có thể gây ảnh hưởng tới việc tuân thủ nhiều hơn một nguyên tắc đạo đức cơ bản. Các nguy cơ sẽ thuộc ít nhất một trong các loại sau đây:

(a) Nguy cơ do tư lợi: Nguy cơ khi lợi ích tài chính hoặc lợi ích khác gây ảnh hưởng tới xét đoán hay hành xử của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp;

(b) Nguy cơ tự kiểm tra: Nguy cơ khi một kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp không đánh giá được một cách hợp lý kết quả xét đoán chuyên môn hay kết quả dịch vụ do chính họ hoặc do một cá nhân khác trong doanh

nghiệp kế toán, kiểm toán hoặc trong doanh nghiệp, tổ chức nơi họ làm việc thực hiện trước đó, mà kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp sẽ dựa vào đó để hình thành xét đoán khi thực hiện các hoạt động hiện tại hoặc cung cấp dịch vụ hiện tại của mình;

(c) Nguy cơ về sự bào chữa: Nguy cơ khi một kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp tìm cách bênh vực khách hàng hoặc doanh nghiệp, tổ chức nơi mình làm việc tới mức làm ảnh hưởng tới tính khách quan của bản thân;

(d) Nguy cơ từ sự quen thuộc: Nguy cơ gây ra do quan hệ lâu dài hoặc thân thiết với khách hàng hoặc doanh nghiệp, tổ chức nơi mình làm việc, khiến kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp dễ thông cảm cho quyền lợi hoặc dễ dàng chấp nhận cho việc làm của họ;

(e) Nguy cơ bị đe dọa: Nguy cơ kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp bị ngăn cản hành xử một cách khách quan do các đe dọa có thực hoặc do cảm nhận thấy, bao gồm sức ép gây ảnh hưởng không hợp lý đến kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp.

Phần B của Chuẩn mực này hướng dẫn về các nguy cơ nêu trên đối với kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề và Phần C của Chuẩn mực này hướng dẫn về các nguy cơ này đối với kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp. Tuy vậy, cũng có thể tham khảo Phần C trong một số tình huống nhất định.

4.2. Các biện pháp bảo vệ là các hành động hoặc phương pháp khác nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được. Các biện pháp bảo vệ gồm hai nhóm sau:

(a) Các biện pháp bảo vệ do tổ chức nghề nghiệp quy định, do pháp luật và các quy định có liên quan điều chỉnh;

(b) Các biện pháp bảo vệ *được xây dựng* trong môi trường làm việc.

- Các biện pháp bảo vệ do tổ chức nghề nghiệp quy định, do pháp luật và các quy định có liên quan điều chỉnh, gồm:

(1) Các yêu cầu về học vấn, đào tạo và kinh nghiệm làm việc trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán;

(2) Các yêu cầu về cập nhật kiến thức chuyên môn;

(3) Các quy định về quản trị doanh nghiệp;

(4) Các chuẩn mực nghề nghiệp;

(5) Sự giám sát của tổ chức nghề nghiệp hoặc cơ quan quản lý và các hình thức kỷ luật;

(6) Soát xét độc lập do bên thứ ba được trao quyền hợp pháp thực hiện đối với các báo cáo, tờ khai, thông báo hay thông tin do kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp cung cấp.

- Phần B và C của Chuẩn mực này hướng dẫn các biện pháp bảo vệ *được xây dựng* trong môi trường làm việc của kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề và kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp.

4.3. Các biện pháp bảo vệ nhất định có thể làm tăng tính chắc chắn của việc xác định hoặc ngăn chặn những hành vi phi đạo đức. Các biện pháp bảo vệ này do tổ chức nghề nghiệp, pháp luật, cơ quan quản lý hay tổ chức nơi kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp làm việc đưa ra, bao gồm:

(1) Cơ chế tiếp nhận, giải quyết khiếu nại công khai và hiệu quả của tổ chức mà kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp làm việc, tổ chức nghề nghiệp hoặc cơ quan quản lý, cho phép các nhân viên, chủ doanh nghiệp và công chúng phản ánh về các hành vi không chuyên nghiệp hoặc phi đạo đức;

(2) Quy định rõ ràng về trách nhiệm báo cáo các vi phạm yêu cầu về đạo đức.

5. Xung đột về lợi ích (đoạn 100.17 – 100.18)

Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể gặp phải xung đột về lợi ích trong khi thực hiện hoạt động chuyên môn. Xung đột về lợi ích có thể làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng đến tính khách quan và các nguyên tắc đạo đức cơ bản khác. Các nguy cơ này có thể phát sinh khi:

(1) Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp thực hiện hoạt động chuyên môn liên quan đến một vấn đề cụ thể cho hai hoặc nhiều bên bị xung đột về lợi ích liên quan đến vấn đề đó; hoặc

(2) Lợi ích của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp liên quan đến một vấn đề cụ thể bị xung đột với lợi ích của bên sử dụng dịch vụ chuyên môn do kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp cung cấp liên quan đến vấn đề đó.

Phần B và C của Chuẩn mực này sẽ lần lượt thảo luận về xung đột về lợi ích đối với kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề và kế toán viên, kiểm toán

viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp.

6. Cách giải quyết những xung đột về đạo đức (đoạn 100.19 – 100.24)

- Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể phải giải quyết những xung đột liên quan đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản.

- Khi bắt đầu quá trình giải quyết xung đột một cách chính thức hay không chính thức, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp cần xem xét các yếu tố sau đây một cách riêng rẽ hoặc trong mối quan hệ với các yếu tố có liên quan:

(a) Các sự kiện có liên quan;

(b) Các vấn đề đạo đức có liên quan;

(c) Các nguyên tắc đạo đức cơ bản có liên quan đến vấn đề đang được giải quyết;

(d) Các thủ tục nội bộ đã được thiết lập;

(e) Các giải pháp thay thế.

Sau khi xem xét các yếu tố có liên quan, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải xác định cách giải quyết thích hợp sau khi đã cân nhắc hậu quả của từng giải pháp khả thi. Nếu vẫn không giải quyết được, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể tham khảo ý kiến những người thích hợp trong doanh nghiệp kế toán, kiểm toán hoặc doanh nghiệp, tổ chức nơi họ làm việc để được hỗ trợ tìm ra giải pháp.

- Khi gặp phải vấn đề làm phát sinh xung đột với tổ chức hoặc trong nội bộ tổ chức đó, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải quyết định xem có nên tham khảo ý kiến BQT của tổ chức đó, như là Hội đồng Quản trị hoặc Ủy ban Kiểm toán hay không.

- Để bảo vệ quyền lợi của mình, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp nên ghi chép lại nội dung, bản chất của vấn đề, chi tiết cuộc thảo luận và các quyết định có liên quan đến vấn đề đó.

- Khi không thể giải quyết được các xung đột nghiêm trọng, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể tham khảo ý kiến tư vấn của tổ chức nghề nghiệp có liên quan hoặc chuyên gia tư vấn pháp luật. Nhìn chung, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể được hướng dẫn về các vấn đề đạo đức mà không vi phạm nguyên tắc bảo mật, bằng cách không nêu tên của khách hàng khi

thảo luận với tổ chức nghề nghiệp có liên quan hoặc sử dụng đặc quyền bảo vệ do pháp luật quy định khi thảo luận với chuyên gia tư vấn pháp luật. Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật trong nhiều trường hợp khác nhau.

- Sau khi sử dụng tất cả các giải pháp có thể, nếu xung đột về đạo đức vẫn không được giải quyết thì kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải chấm dứt mối liên quan đến các vấn đề làm phát sinh xung đột đó, nếu có thể. Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải xác định liệu việc rút khỏi nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ hoặc công việc cụ thể, hoặc từ chối thực hiện hợp đồng dịch vụ, hoặc thôi việc ở doanh nghiệp kế toán, kiểm toán hay doanh nghiệp, tổ chức nơi họ làm việc có thích hợp hay không.

7. Thảo luận với Ban quản trị của khách hàng (đoạn 100.25)

Khi thảo luận với BQT của khách hàng theo quy định của Chuẩn mực này, tùy thuộc vào bản chất và mức độ quan trọng của tình huống và vấn đề cần thảo luận, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp hoặc doanh nghiệp kế toán, kiểm toán phải xác định (các) cá nhân phù hợp trong bộ máy quản trị của khách hàng để thảo luận. Nếu kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp hoặc doanh nghiệp kế toán, kiểm toán trao đổi với một bộ phận của BQT của khách hàng, ví dụ như Ủy ban Kiểm toán hoặc một cá nhân, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp hoặc doanh nghiệp kế toán, kiểm toán phải đánh giá sự cần thiết của việc trao đổi vấn đề với toàn bộ BQT của khách hàng để BQT của khách hàng được cung cấp thông tin đầy đủ.

PHẦN B - ÁP DỤNG CHO KẾ TOÁN VIÊN, KIỂM TOÁN VIÊN HÀNH NGHỀ

I. Qui định chung

1. Giới thiệu

Phần B của Chuẩn mực này hướng dẫn việc áp dụng khuôn khổ quy định trong Phần A vào một số tình huống cụ thể mà kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề gặp phải. Phần này sẽ không hướng dẫn tất cả các tình huống và các mối quan hệ làm phát sinh hoặc có thể làm phát sinh nguy cơ kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề không tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề được khuyến khích luôn cảnh giác với những tình huống và mối quan hệ như vậy.

Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề không được cố tình tham gia bất kỳ một loại hình kinh doanh, công việc hay hoạt động nào làm hoặc có thể làm ảnh hưởng đến tính chính trực, khách quan, uy tín nghề nghiệp và điều đó có thể dẫn tới sự mâu thuẫn với các nguyên tắc đạo đức cơ bản.

2. Nguy cơ và biện pháp bảo vệ (đoạn 200.3 -200.15)

Có rất nhiều tình huống và mối quan hệ có thể làm phát sinh nguy cơ không tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Bản chất và mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ là khác nhau tùy thuộc vào việc liệu nguy cơ này phát sinh trong quá trình cung cấp dịch vụ cho: (i) Khách hàng kiểm toán hay không và liệu khách hàng đó có phải là đơn vị có lợi ích công chúng hay không; (ii) Khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo mà không phải là khách hàng kiểm toán hay không; (iii) Khách hàng sử dụng dịch vụ phi đảm bảo hay không.

2.1. Phân loại các nguy cơ và các trường hợp có thể làm phát sinh nguy cơ:

Các 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;

(e) Nguy cơ bị đe dọa.

- Ví dụ về các trường hợp có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi, bao gồm:

(1) Thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo có lợi ích tài chính trực tiếp tại khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo;

(2) Doanh nghiệp kế toán, kiểm toán quá phụ thuộc vào phí dịch vụ từ khách hàng;

(3) Thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo có quan hệ kinh doanh mật thiết với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo;

(4) Doanh nghiệp kế toán, kiểm toán quá quan tâm tới khả năng bị mất khách hàng quan trọng;

(5) Thành viên nhóm kiểm toán có thương lượng với khách hàng kiểm toán về cơ hội làm việc tại một vị trí cụ thể tại khách hàng kiểm toán này;

(6) Doanh nghiệp kiểm toán cung cấp dịch vụ đảm bảo trên cơ sở có thỏa thuận về phí tiềm tàng;

(7) Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phát hiện có sự nhầm lẫn đáng kể khi đánh giá kết quả một dịch vụ chuyên môn do chính thành viên của doanh nghiệp kế toán, kiểm toán nơi họ làm việc đã cung cấp trước đó.

- Ví dụ về các trường hợp có thể làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra, bao gồm:

(1) Doanh nghiệp kiểm toán đưa ra báo cáo dịch vụ đảm bảo về hiệu quả hoạt động của hệ thống tài chính sau khi thiết kế và triển khai hệ thống đó;

(2) Doanh nghiệp kiểm toán chuẩn bị thông tin tài chính là đối tượng dịch vụ đảm bảo;

(3) Thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo năm trước liền kề hoặc hiện đang là Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng đó;

(4) Thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo năm trước liền kề hoặc hiện đang là nhân sự chủ chốt của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, có thể gây ảnh hưởng đáng kể tới đối tượng dịch vụ đảm bảo;

(5) Doanh nghiệp kiểm toán đồng thời thực hiện dịch vụ khác cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo có thể gây ảnh hưởng trực tiếp tới thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

- Ví dụ về các trường hợp có thể làm phát sinh nguy cơ về sự bào chữa, bao gồm:

(1) Doanh nghiệp kiểm toán giúp quảng bá các loại cổ phiếu của khách hàng kiểm toán;

(2) Kiểm toán viên hành nghề là người bào chữa đại diện cho khách hàng kiểm toán trong vụ kiện hoặc khi giải quyết các tranh chấp với bên thứ ba.

- Ví dụ về các trường hợp có thể làm phát sinh nguy cơ từ sự quen thuộc, bao gồm:

(1) Thành viên nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ có quan hệ gia đình gần gũi hoặc trực tiếp với Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng;

(2) Thành viên nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ có quan hệ gia đình gần gũi hoặc trực tiếp với nhân sự chủ chốt có ảnh hưởng đáng kể đối với đối tượng dịch vụ đảm bảo;

(3) Giám đốc, nhân sự cấp cao có ảnh hưởng đáng kể tới đối tượng dịch vụ đảm bảo hiện tại là thành viên BGĐ phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ;

(4) Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề nhận quà biếu hoặc nhận sự ưu đãi từ khách hàng, trừ trường hợp có giá trị nhỏ;

(5) Nhân sự cấp cao của doanh nghiệp kiểm toán cung cấp dịch vụ trong nhiều năm cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo.

- Ví dụ về các trường hợp có thể làm phát sinh nguy cơ bị đe dọa, bao gồm:

(1) Doanh nghiệp kế toán, kiểm toán bị khách hàng đe dọa chấm dứt hợp đồng dịch vụ;

(2) Khách hàng kiểm toán đe dọa sẽ không ký hợp đồng dịch vụ phi đảm bảo khác nếu doanh nghiệp kiểm toán không đồng ý với khách hàng về cách thức xử lý kế toán cho một giao dịch cụ thể;

(3) Doanh nghiệp kế toán, kiểm toán bị khách hàng đe dọa khởi tố;

(4) Doanh nghiệp kế toán, kiểm toán bị áp lực giảm phạm vi công việc một cách không hợp lý nhằm giảm phí;

(5) Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề chịu sức ép phải đồng ý với nhân viên của khách hàng có chuyên môn cao hơn trong một lĩnh vực cụ thể;

(6) Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề bị lãnh đạo doanh nghiệp mình đe dọa sẽ không thăng chức trừ khi phải đồng ý với cách xử lý không phù hợp các nghiệp vụ kế toán của khách hàng.

2.2. Các biện pháp bảo vệ

Các biện pháp bảo vệ có thể loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được gồm hai loại:

(a) Các biện pháp bảo vệ do tổ chức nghề nghiệp quy định, do pháp luật và các quy định có liên quan điều chỉnh;

(b) Các biện pháp bảo vệ được xây dựng trong môi trường làm việc.

Đoạn 100.14 Phần A Chuẩn mực này đưa ra một số ví dụ về các biện pháp bảo vệ do tổ chức nghề nghiệp quy định, do pháp luật và các quy định có liên quan điều chỉnh.

Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định phương pháp hợp lý nhất nhằm xử lý với các nguy cơ cao hơn mức có thể chấp nhận được, bằng cách áp dụng biện pháp bảo vệ để loại trừ hay làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được bằng việc từ chối thực hiện hoặc rút khỏi hợp đồng cung cấp dịch vụ. Khi thực hiện các xét đoán của mình, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải xem xét liệu một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin, sau khi xem xét các sự kiện và tình huống có sẵn cho kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề tại thời điểm đó, có thể kết luận một cách tương đối chắc chắn rằng, sau khi áp dụng các biện pháp bảo vệ, các nguy cơ đó sẽ bị loại trừ hoặc làm giảm xuống mức có thể chấp nhận được và các nguyên tắc đạo đức cơ bản không bị vi phạm hay không. *Khi xem xét vấn đề này, cần phải xem xét đến các yếu tố như mức độ nghiêm trọng của nguy cơ, tính chất của hợp đồng cung cấp dịch vụ và cơ cấu tổ chức của doanh nghiệp kiểm toán.*

2.3. Các biện pháp bảo vệ ở cấp độ doanh nghiệp kế toán, kiểm toán và cho từng hợp đồng cụ thể

Ví dụ về các biện pháp bảo vệ được xây dựng trong môi trường làm việc ở cấp độ doanh nghiệp kế toán, kiểm toán, bao gồm:

(1) Lãnh đạo doanh nghiệp kế toán, kiểm toán nhấn mạnh tầm quan trọng của việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản;

(2) Lãnh đạo doanh nghiệp kiểm toán yêu cầu các thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo hành động vì lợi ích của công chúng;

(3) Chính sách, thủ tục thực hiện và giám sát chất lượng hợp đồng dịch vụ;

(4) Quy định bằng văn bản về sự cần thiết của việc: (i) Xác định các nguy cơ ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản; (ii) Đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ này; và (iii) Áp dụng các biện pháp bảo vệ để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được, hoặc từ chối thực hiện hay rút khỏi hợp đồng dịch vụ có liên quan khi không có hoặc không thể áp dụng các biện pháp bảo vệ thích hợp;

(5) Chính sách và thủ tục nội bộ quy định bằng văn bản yêu cầu sự tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản;

(6) Chính sách và thủ tục hỗ trợ cho việc xác định các lợi ích hoặc các mối quan hệ giữa doanh nghiệp kế toán, kiểm toán hoặc giữa các thành viên nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ và khách hàng;

(7) Chính sách và thủ tục để giám sát và quản lý (nếu cần), sự phụ thuộc vào doanh thu từ một khách hàng riêng lẻ;

(8) Sử dụng thành viên BGĐ và các nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ khác nhau với cơ chế báo cáo riêng để thực hiện dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng đang sử dụng dịch vụ đảm bảo;

(9) Chính sách và thủ tục nghiêm cấm các thành viên không phải là thành viên nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ gây ảnh hưởng không phù hợp đến kết quả của hợp đồng dịch vụ;

(10) Trao đổi kịp thời về các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp kế toán, kiểm toán cũng như bất kỳ sự thay đổi trong các chính sách và thủ tục này đến BGĐ và nhân viên chuyên nghiệp, và thực hiện đào tạo, tập huấn đầy đủ về các chính sách và thủ tục này;

(11) Phân công một lãnh đạo cấp cao chịu trách nhiệm giám sát sự vận hành thích hợp hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kế toán, kiểm toán;

(12) Thông báo cho các thành viên BGĐ và nhân viên chuyên nghiệp về *danh sách* các khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo và các đơn vị có liên quan mà doanh nghiệp kiểm toán phải duy trì tính độc lập;

(13) Cơ chế kỷ luật nhằm nâng cao sự tuân thủ các chính sách và thủ tục;

(14) Chính sách và thủ tục công khai để khuyến khích và tạo điều kiện cho nhân viên trao đổi thông tin với các cấp quản lý trong doanh nghiệp kế toán, kiểm toán về các vấn đề liên quan đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản mà họ quan tâm.

Ví dụ về các biện pháp bảo vệ được xây dựng trong môi trường làm việc ở cấp độ hợp đồng cụ thể, bao gồm:

(1) Chỉ định một kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp khác không tham gia vào dịch vụ phi đảm bảo để soát xét lại các công việc mà nhóm dịch vụ đó đã làm và đưa ra ý kiến tư vấn, nếu cần thiết;

(2) Chỉ định một kiểm toán viên chuyên nghiệp không phải là thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo để soát xét lại các công việc mà nhóm dịch vụ đó đã làm và đưa ra ý kiến tư vấn, nếu cần thiết;

(3) Tham khảo ý kiến tư vấn từ bên thứ ba độc lập như thành viên BGĐ không tham gia trực tiếp điều hành, tổ chức nghề nghiệp hoặc một kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp khác;

(4) Thảo luận với BQT của khách hàng các vấn đề đạo đức;

(5) Thông tin cho BQT của khách hàng về tính chất và mức phí của dịch vụ cung cấp;

(6) Mời một doanh nghiệp kế toán, kiểm toán khác thực hiện hoặc thực hiện lại toàn bộ hoặc một phần của hợp đồng dịch vụ;

(7) Luân chuyển nhân sự cấp cao của nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo.

2.4. Các biện pháp bảo vệ mà khách hàng đang áp dụng

Tùy thuộc vào tính chất hợp đồng dịch vụ, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có thể dựa vào những biện pháp bảo vệ mà khách hàng đang áp dụng. Tuy nhiên, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề không thể chỉ phụ thuộc vào biện pháp bảo vệ đó để làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được.

Ví dụ về các biện pháp bảo vệ trong hệ thống và các thủ tục của khách hàng, bao gồm:

(1) Khách hàng yêu cầu nhân sự khác ngoài BGĐ tham gia vào việc thông qua hoặc phê duyệt việc bổ nhiệm doanh nghiệp kế toán, kiểm toán thực hiện cung cấp dịch vụ;

(2) Khách hàng có đội ngũ nhân viên giàu kinh nghiệm và năng lực chuyên môn có thể đưa ra được các quyết định quản lý;

(3) Khách hàng vận hành các thủ tục nội bộ để đảm bảo sự lựa chọn khách quan trong việc thực hiện những hợp đồng dịch vụ phi đảm bảo;

(4) Khách hàng có cơ cấu quản trị doanh nghiệp phù hợp để kiểm soát và trao đổi về các dịch vụ được cung cấp với doanh nghiệp kế toán, kiểm toán.

3. Bổ nhiệm cung cấp dịch vụ chuyên môn (chương 210, đoạn 210.1-210.14)

3.1. Chấp nhận khách hàng (đoạn 210.1- 210.5)

- Trước khi chấp nhận một khách hàng mới, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải xác định liệu việc chấp nhận cung cấp dịch vụ cho khách hàng đó có thể làm phát sinh nguy cơ đối với việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản hay không. Các nguy cơ tiềm tàng đe dọa tính chính trực hoặc tư cách nghề nghiệp có thể phát sinh từ những nghi vấn liên quan đến khách hàng (bao gồm nghi vấn đối với chủ sở hữu doanh nghiệp, đội ngũ quản lý hoặc các hoạt động).

- Các vấn đề liên quan đến khách hàng có thể ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản, ví dụ việc khách hàng liên quan đến các hoạt động bất hợp pháp (như hoạt động rửa tiền), sự thiếu trung thực, hoặc có nghi vấn trong việc lập và trình bày BCTC.

- Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Các biện pháp bảo vệ có thể gồm:

(1) Thu thập kiến thức và hiểu biết về khách hàng, chủ sở hữu doanh nghiệp cũng như các thành viên BQT và các hoạt động kinh doanh của khách hàng; hoặc

(2) Đảm bảo cam kết của khách hàng trong việc hoàn thiện hệ thống quản trị doanh nghiệp hoặc kiểm soát nội bộ.

- Trường hợp không thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải từ chối khách hàng.

- Đối với các khách hàng thường xuyên, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải định kỳ thực hiện việc xem xét lại quyết định chấp nhận hợp đồng dịch vụ với khách hàng.

3.2. Chấp nhận hợp đồng dịch vụ (đoạn 210.6- 210.8)

- Nguyên tắc đạo đức cơ bản về năng lực chuyên môn và tính thận trọng yêu cầu kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề chỉ được cung cấp dịch vụ mà họ có đủ năng lực chuyên môn để thực hiện. Trước khi chấp nhận một hợp đồng dịch vụ cụ thể với khách hàng, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải xác

định liệu việc chấp nhận hợp đồng dịch vụ đó có làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản hay không. Ví dụ, nguy cơ do tư lợi sẽ ảnh hưởng tới năng lực chuyên môn và tính thận trọng nếu nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ không đủ năng lực để thực hiện hợp đồng.

- Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Các biện pháp bảo vệ có thể bao gồm:

(1) Tìm hiểu về lĩnh vực kinh doanh và mức độ phức tạp trong hoạt động của khách hàng, cũng như các yêu cầu cụ thể của hợp đồng, nội dung, lịch trình và phạm vi của công việc thực hiện;

(2) Tìm hiểu về các lĩnh vực, ngành nghề và các vấn đề có liên quan đến hoạt động kinh doanh của khách hàng;

(3) Tích lũy những kinh nghiệm phù hợp với các yêu cầu pháp luật và yêu cầu về lập BCTC;

(4) Phân công đầy đủ nhân sự với năng lực chuyên môn phù hợp;

(5) Sử dụng chuyên gia, nếu cần thiết;

(6) Thống nhất khung thời gian phù hợp để thực hiện hợp đồng dịch vụ;

(7) Tuân thủ chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng để có sự đảm bảo hợp lý rằng các hợp đồng dịch vụ cụ thể chỉ được chấp nhận khi doanh nghiệp kiểm toán có đủ năng lực để cung cấp dịch vụ.

- Khi kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có ý định sử dụng công việc của chuyên gia, họ phải xác định liệu việc sử dụng đó có đáng tin cậy hay không. Các yếu tố cần xem xét bao gồm: uy tín, trình độ chuyên môn, nguồn lực sẵn có, cũng như các chuẩn mực đạo đức và nghề nghiệp áp dụng. Các thông tin này có thể có được từ kinh nghiệm làm việc trước đó với chuyên gia này hay qua tham vấn với các bên khác.

3.3. Thay đổi việc bổ nhiệm đơn vị cung cấp dịch vụ chuyên môn (đoạn 210.9- 210.14)

- Khi được yêu cầu để thay thế cho một kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề khác, hoặc đang cân nhắc nộp hồ sơ tham gia dự thầu cung cấp dịch vụ cho

khách hàng theo một hợp đồng đang được kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề khác thực hiện, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề sẽ phải xác định liệu có lý do nào về mặt nghề nghiệp hoặc nguyên nhân khác để không chấp nhận hợp đồng dịch vụ, như trường hợp nếu chấp nhận hợp đồng đó sẽ làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng đến tính tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản mà không thể loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được bằng việc áp dụng các biện pháp bảo vệ. Ví dụ, nguy cơ ảnh hưởng đến năng lực chuyên môn và tính thận trọng sẽ phát sinh khi kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề không nắm được đầy đủ các thông tin thích hợp trước khi chấp nhận hợp đồng dịch vụ với khách hàng.

- Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ. Tùy theo tính chất của hợp đồng dịch vụ, đòi hỏi kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải liên hệ trực tiếp với bên cung cấp dịch vụ hiện tại để nắm được thực trạng dẫn đến việc thay đổi bên cung cấp dịch vụ để xác định xem có chấp nhận hợp đồng dịch vụ hay không. Ví dụ, những bất đồng giữa bên cung cấp dịch vụ hiện tại với khách hàng và lý do này có thể ảnh hưởng đến quyết định chấp nhận hợp đồng.

- Ví dụ về các biện pháp bảo vệ, bao gồm:

(1) Khi trả lời các yêu cầu của bên mời thầu, cần nêu rõ trong hồ sơ dự thầu rằng, trước khi chấp nhận hợp đồng, cần phải liên lạc với bên cung cấp dịch vụ hiện tại để thu thập thông tin nhằm xác định liệu có lý do nào, kể cả về mặt nghề nghiệp hoặc nguyên nhân khác có thể dẫn đến việc không thể chấp nhận hợp đồng hay không;

(2) Yêu cầu bên cung cấp dịch vụ hiện tại cung cấp thông tin về các sự kiện hoặc tình huống mà, theo đánh giá của họ, kế toán viên, kiểm toán viên được đề cử cần nắm được trước khi quyết định có chấp nhận hợp đồng hay không; hoặc

(3) Thu thập thông tin cần thiết từ các nguồn khác nhau.

Trường hợp việc áp dụng các biện pháp bảo vệ không thể loại trừ hay làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải từ chối chấp nhận hợp đồng trừ khi có thể thu thập được thông tin từ các nguồn khác đủ để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

- Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có thể được yêu cầu thực hiện

bổ sung hoặc hỗ trợ một phần công việc của bên cung cấp dịch vụ hiện tại. Trường hợp này có thể làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng đến năng lực chuyên môn và tính thận trọng của kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề do bị thiếu thông tin hoặc không được cung cấp đầy đủ thông tin. Cần đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ thích hợp để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ, thông báo tới bên cung cấp dịch vụ hiện tại để họ có thể cung cấp các thông tin cần thiết cho việc thực hiện dịch vụ đó.

- Do bên cung cấp dịch vụ hiện tại phải tuân thủ tính bảo mật nên việc họ có được phép hoặc được yêu cầu thảo luận các vấn đề của khách hàng với kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề đang được đề nghị cung cấp dịch vụ hay không còn phụ thuộc vào bản chất của hợp đồng dịch vụ và phụ thuộc vào:

(a) Sự cho phép của khách hàng về việc cung cấp thông tin; hoặc

(b) Quy định của pháp luật và yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp có liên quan.

- Nhìn chung, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề cần được khách hàng cho phép bằng văn bản để được thảo luận với bên cung cấp dịch vụ hiện tại của khách hàng. Sau khi được cho phép, bên cung cấp dịch vụ hiện tại phải tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan đến việc cung cấp thông tin. Bên cung cấp dịch vụ hiện tại phải cung cấp thông tin một cách trung thực và rõ ràng. Nếu kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề được đề nghị cung cấp dịch vụ không thể liên lạc được với bên cung cấp dịch vụ hiện tại thì họ phải tìm hiểu về các nguy cơ có thể phát sinh bằng cách thức khác, như phỏng vấn bên thứ ba hoặc tìm hiểu thông tin về lãnh đạo cấp cao hoặc BQT của khách hàng.

4. Xung đột về lợi ích (chương 220, đoạn 220.1- 220.14)

4.1. Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có thể gặp phải xung đột về lợi ích khi cung cấp dịch vụ chuyên môn. Xung đột về lợi ích làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng đến tính khách quan và có thể làm phát sinh các nguy cơ khác. *Các nguy cơ này có thể phát sinh khi:*

(1) Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề cung cấp dịch vụ chuyên môn liên quan đến một vấn đề cụ thể cho hai hoặc nhiều bên bị xung đột về lợi ích liên quan đến vấn đề trên; hoặc

(2) Lợi ích của kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề liên quan đến một vấn đề cụ thể bị xung đột với lợi ích liên quan đến vấn đề đó của khách hàng sử dụng dịch vụ chuyên môn do kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề cung cấp.

Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề không được để xung đột về lợi ích làm ảnh hưởng đến xét đoán chuyên môn hoặc quyết định kinh doanh của mình.

Khi dịch vụ chuyên môn được cung cấp là dịch vụ đảm bảo, việc tuân thủ nguyên tắc đạo đức cơ bản về tính khách quan còn yêu cầu kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải độc lập với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo theo các quy định phù hợp tại Chương 290 hoặc Chương 291 Chuẩn mực này.

Ví dụ về các trường hợp có thể làm phát sinh xung đột về lợi ích, bao gồm:

(1) Cung cấp dịch vụ tư vấn cho một khách hàng có nhu cầu mua lại một khách hàng kiểm toán của doanh nghiệp kiểm toán khi doanh nghiệp kiểm toán đã thu thập được các thông tin bảo mật trong quá trình kiểm toán có thể có liên quan đến giao dịch mua lại đó;

(2) Tư vấn cùng lúc cho hai khách hàng đang cạnh tranh để mua lại cùng một công ty, khi mà việc tư vấn này có thể có liên quan đến lợi thế cạnh tranh của các bên;

(3) Cung cấp dịch vụ cho cả bên mua và bên bán trong cùng một giao dịch;

(4) Cung cấp dịch vụ định giá tài sản cho hai khách hàng đang có vị trí đối lập liên quan đến tài sản đó;

(5) Đại diện cho hai khách hàng liên quan đến cùng một vấn đề mà hai khách hàng đó đang có tranh chấp pháp lý với nhau, ví dụ, trong quá trình chia tách hoặc giải thể công ty;

(6) Cung cấp báo cáo dịch vụ đảm bảo cho bên cấp bản quyền về phí bản quyền được nhận theo thỏa thuận, đồng thời, tư vấn cho bên trả phí bản quyền về tính chính xác của khoản phí phải trả;

(7) Tư vấn cho khách hàng về việc đầu tư vào một doanh nghiệp, mà vợ hoặc chồng của kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có lợi ích tài chính trong doanh nghiệp đó;

(8) Cung cấp dịch vụ tư vấn chiến lược liên quan đến vị thế cạnh tranh cho một khách hàng trong khi *kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề* đang có lợi ích tương tự với đối thủ cạnh tranh lớn của khách hàng đó;

(9) Cung cấp dịch vụ tư vấn cho khách hàng về việc mua lại một doanh nghiệp mà doanh nghiệp kế toán, kiểm toán cũng đang quan tâm mua lại doanh nghiệp đó;

(10) Cung cấp dịch vụ tư vấn cho khách hàng về việc mua sản phẩm hoặc dịch vụ trong khi *kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề* đang có thỏa thuận được hưởng hoa hồng hoặc phí bản quyền với nhà tiềm năng cung cấp sản phẩm hoặc dịch vụ đó.

4.2. Nếu phát hiện xung đột về lợi ích thì kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải đánh giá:

(1) Tầm quan trọng của các lợi ích hoặc mối quan hệ có liên quan;

(2) Mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ phát sinh do việc cung cấp dịch vụ chuyên môn. Nhìn chung, mức độ liên quan giữa dịch vụ chuyên môn với vấn đề làm phát sinh xung đột lợi ích càng trực tiếp thì nguy cơ ảnh hưởng đến tính khách quan và việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản khác càng nghiêm trọng.

Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản do xung đột lợi ích gây ra xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ, bao gồm:*

(1) Thực hiện các biện pháp để ngăn chặn việc tiết lộ trái phép thông tin bảo mật khi kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề cung cấp dịch vụ chuyên môn liên quan đến một vấn đề cụ thể cho hai hoặc nhiều khách hàng bị xung đột về lợi ích liên quan đến vấn đề trên, ví dụ:

(i) Sử dụng các nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ khác nhau và trao đổi rõ với họ về các chính sách và thủ tục nhằm duy trì tính bảo mật;

(ii) Phân chia khu vực làm việc riêng biệt cho các bộ phận chuyên môn khác nhau trong doanh nghiệp kế toán, kiểm toán nhằm ngăn chặn việc tiết lộ thông tin bảo mật từ khu vực này sang khu vực khác trong doanh nghiệp kế toán, kiểm toán;

(iii) Thiết lập và thực hiện các chính sách và thủ tục nhằm hạn chế khả năng tiếp cận hồ sơ khách hàng, yêu cầu các nhân viên và thành viên BGĐ của doanh nghiệp kế toán, kiểm toán ký cam kết bảo mật thông tin, bao gồm thông tin trên giấy tờ và thông tin điện tử.

(2) Cử người có kinh nghiệm không liên quan đến khách hàng hoặc hợp đồng dịch vụ thường xuyên xem xét việc áp dụng các biện pháp bảo vệ;

(3) Cử kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp không tham gia nhóm cung cấp dịch vụ hoặc không chịu ảnh hưởng của xung đột, soát xét lại công việc đã được thực hiện và đánh giá xem liệu các xét đoán và kết luận quan trọng có phù hợp hay không;

(4) Tham khảo ý kiến tư vấn của bên thứ ba, ví dụ, tổ chức nghề nghiệp, chuyên gia tư vấn pháp luật hoặc kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp khác.

Ngoài các biện pháp bảo vệ được hướng dẫn nêu trên, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề cần phải thông báo cho khách hàng bị ảnh hưởng của xung đột về bản chất của xung đột về lợi ích và các biện pháp bảo vệ liên quan (nếu có). Nếu các biện pháp bảo vệ là cần thiết nhằm làm giảm ảnh hưởng của nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được thì các biện pháp này cần được khách hàng chấp nhận để kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề thực hiện dịch vụ chuyên môn của mình.

Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải xem xét bản chất và mức độ nghiêm trọng của xung đột về lợi ích để xác định có cần thiết phải thông báo cụ thể với khách hàng và phải được sự chấp nhận của khách hàng hay không. Vì mục đích này, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải sử dụng xét đoán chuyên môn để đánh giá các trường hợp làm phát sinh xung đột về lợi ích, bao gồm: các bên có thể bị ảnh hưởng, bản chất của xung đột và khả năng phát triển theo chiều hướng không mong đợi của vấn đề làm phát sinh xung đột.

Khi kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề yêu cầu có sự chấp nhận của khách hàng nhưng khách hàng không đồng ý, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải từ chối thực hiện hoặc ngừng cung cấp dịch vụ làm phát sinh xung đột về lợi ích; hoặc phải chấm dứt các mối quan hệ hoặc từ bỏ các lợi ích liên quan nhằm loại trừ hoặc làm giảm ảnh hưởng của các xung đột này xuống mức có thể chấp nhận được. Sau khi áp dụng các biện pháp bảo vệ bổ sung cần thiết, *kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề* có thể nhận được sự chấp nhận *của khách*

hàng.

5. Đưa ra ý kiến thứ hai (chương 230, đoạn 230.1 – 230.3)

- Khi kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề được yêu cầu cung cấp ý kiến thứ hai *sau khi đã có ý kiến thứ nhất* về việc áp dụng chuẩn mực kế toán, kiểm toán, lập báo cáo hoặc các chuẩn mực khác, các nguyên tắc cho một trường hợp, những giao dịch cụ thể hay đưa ra ý kiến thay cho một doanh nghiệp hoặc đơn vị không phải là khách hàng hiện tại, thì có thể làm phát sinh nguy cơ không tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Ví dụ, nguy cơ ảnh hưởng đến nguyên tắc "Năng lực chuyên môn và tính thận trọng" có thể làm phát sinh khi kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề đưa ra ý kiến thứ hai mà không có đầy đủ bằng chứng hoặc không được cung cấp đầy đủ thông tin như bên cung cấp dịch vụ hiện tại. Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của bất cứ nguy cơ nào phụ thuộc vào tình huống làm phát sinh yêu cầu đưa ra ý kiến thứ hai và phụ thuộc vào các thông tin sẵn có, và giả định thích hợp để đưa ra xét đoán chuyên môn.

- Khi được yêu cầu đưa ra ý kiến thứ hai, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ, thu thập sự đồng ý của khách hàng để được liên lạc với bên cung cấp dịch vụ hiện tại, mô tả những hạn chế liên quan đến ý kiến thứ hai khi trao đổi với khách hàng và cung cấp ý kiến đó cho bên cung cấp dịch vụ hiện tại.

- Nếu kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề không được khách hàng cho phép liên lạc với bên cung cấp dịch vụ hiện tại, họ phải xác định liệu có đưa ra ý kiến thứ hai hay không dựa trên các tình huống và thông tin có được.

Ví dụ về đưa ra ý kiến thứ 2:

Nếu một doanh nghiệp kiểm toán được một khách hàng yêu cầu cho ý kiến tư vấn hoặc báo cáo bằng văn bản liên quan đến việc áp dụng chuẩn mực, chế độ kế toán, chuẩn mực kiểm toán hoặc về việc lập và trình bày BCTC mà khách hàng này không phải là khách hàng kiểm toán của doanh nghiệp kiểm toán đó, thì doanh nghiệp kiểm toán này cần đánh giá xem liệu việc cho ý kiến tư vấn hoặc báo cáo bằng văn bản như vậy có vi phạm các nguyên tắc đạo đức cơ bản hay không.

Doanh nghiệp kiểm toán cho ý kiến tư vấn như vậy có thể không được tiếp cận với đầy đủ thông tin như là doanh nghiệp kiểm toán đang thực hiện kiểm

toán cho khách hàng đó và do vậy có thể đưa ra ý kiến hoặc kết luận khác biệt. Việc đưa ra ý kiến và kết luận khác biệt có thể tạo áp lực một cách không phù hợp đối với doanh nghiệp kiểm toán đang thực hiện kiểm toán cho khách hàng đó.

Trong trường hợp này nguy cơ vi phạm các nguyên tắc đạo đức cơ bản có thể được làm giảm bằng cách doanh nghiệp kiểm toán cho ý kiến tư vấn trao đổi thông tin với doanh nghiệp kiểm toán đang thực hiện kiểm toán cho khách hàng đó và/hoặc cung cấp bản dự thảo ý kiến tư vấn/báo cáo cho doanh nghiệp kiểm toán đang thực hiện kiểm toán cho khách hàng đó để tham khảo ý kiến.

Việc một doanh nghiệp thực hiện kiểm toán lại một BCTC đã được một doanh nghiệp kiểm toán khác kiểm toán cũng làm phát sinh nguy cơ tương tự và có thể ở mức độ nghiêm trọng hơn so với trường hợp trên. Vì vậy việc kiểm toán lại chỉ được thực hiện khi có yêu cầu cụ thể của pháp luật hoặc cơ quan quản lý. Trong trường hợp kiểm toán lại thì doanh nghiệp kiểm toán sau cần tham khảo ý kiến của doanh nghiệp kiểm toán tiền nhiệm về các vấn đề kế toán, kiểm toán có sự khác biệt trọng yếu trong quan điểm giữa hai doanh nghiệp kiểm toán. Nếu không thể tham khảo ý kiến của doanh nghiệp kiểm toán tiền nhiệm thì cần tham khảo ý kiến của tổ chức nghề nghiệp hoặc cơ quan quản lý phù hợp.

6. Giá phí dịch vụ và các khoản phụ phí khác (chương 240, đoạn 240.1- 240.8)

6.1. Mức phí

Khi đàm phán giá phí dịch vụ, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có quyền đưa ra mức phí mà họ cho là phù hợp. Việc kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có thể đưa ra một mức phí thấp hơn so với mức phí của kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề khác chưa hẳn đã là phi đạo đức, nhưng có thể ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Ví dụ có thể phát sinh nguy cơ do tư lợi làm ảnh hưởng tới năng lực chuyên môn cũng như tính thận trọng nếu mức phí đưa ra là quá thấp và kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề khó có thể thực hiện hợp đồng dịch vụ đó tuân thủ theo đúng quy định của chuẩn mực nghề nghiệp và kỹ thuật phù hợp.

Việc phát sinh các nguy cơ cũng như mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ được xác định dựa trên các yếu tố như mức phí và dịch vụ được cung cấp. Cần phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và áp dụng các biện

pháp bảo vệ cần thiết nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về biện pháp bảo vệ, bao gồm:*

(1) Đảm bảo rằng khách hàng hiểu được các điều khoản của hợp đồng, trong đó có cơ sở tính phí, nội dung và phạm vi công việc tương ứng với mức phí đó; hoặc

(2) Sắp xếp thời gian phù hợp và bố trí nhân viên có đủ năng lực chuyên môn thực hiện công việc.

6.2. Phí tiềm tàng

Phí tiềm tàng được sử dụng rộng rãi trong các hợp đồng dịch vụ phi đảm bảo. *Chương 290 và Chương 291 Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn về phí tiềm tàng áp dụng đối với dịch vụ phi đảm bảo cung cấp cho khách hàng kiểm toán và các khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo.* Tuy nhiên, phí tiềm tàng có thể làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng tới sự tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản như nguy cơ do tư lợi làm ảnh hưởng đến tính khách quan. *Việc phát sinh các nguy cơ và mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố*:

(1) Tính chất của hợp đồng dịch vụ;

(2) Khoảng phí tiềm tàng;

(3) Cơ sở xác định mức phí; và

(4) Liệu kết quả của giao dịch có được bên thứ ba độc lập soát xét hay không.

Mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ phải được đánh giá và biện pháp bảo vệ phải được áp dụng cần thiết nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về biện pháp bảo vệ:

(1) Thỏa thuận trước với khách hàng bằng văn bản về cơ sở xác định mức phí;

(2) Công bố công việc thực hiện và cơ sở xác định mức phí với đối tượng sử dụng kết quả dịch vụ;

(3) Chính sách và thủ tục liên quan đến kiểm soát chất lượng; hoặc

(4) Soát xét công việc của kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề bởi một bên thứ ba độc lập.

6.3. Nhận phí giới thiệu hoặc hoa hồng

Trong một số trường hợp, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có thể nhận được phí giới thiệu hoặc hoa hồng liên quan đến khách hàng. Ví dụ khi kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề không cung cấp một số dịch vụ mà khách hàng hiện tại yêu cầu, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề này có thể nhận được khoản phí từ việc giới thiệu khách hàng đó cho kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề hoặc bên cung cấp dịch vụ chuyên môn khác. Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có thể nhận được hoa hồng từ bên thứ ba, như bên cung cấp phần mềm, liên quan đến việc cung cấp hàng hóa hoặc dịch vụ cho khách hàng. Việc nhận phí giới thiệu hoặc hoa hồng như vậy làm phát sinh nguy cơ do tư lợi ảnh hưởng đến tính khách quan cũng như năng lực chuyên môn và tính thận trọng của *kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề. Đối với hoạt động cung cấp dịch vụ đảm bảo, doanh nghiệp kiểm toán, kiểm toán viên hành nghề không được nhận phí giới thiệu hoặc hoa hồng từ việc giới thiệu khách hàng cho dịch vụ đảm bảo*.

6.4.Trả phí giới thiệu hoặc hoa hồng

Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề cũng có thể phải trả phí giới thiệu để có được khách hàng, ví dụ, trường hợp khách hàng đang sử dụng dịch vụ từ kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề khác nhưng có nhu cầu về một số dịch vụ khác mà bên cung cấp dịch vụ hiện tại không đáp ứng được. Việc trả phí giới thiệu này có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi ảnh hưởng đến tính khách quan cũng như năng lực chuyên môn và tính thận trọng của kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề. *Đối với hoạt động cung cấp dịch vụ đảm bảo, doanh nghiệp kiểm toán, kiểm toán viên hành nghề không được trả phí giới thiệu hoặc hoa hồng để có được khách hàng cho dịch vụ đảm bảo*.

Mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ phải được đánh giá và biện pháp bảo vệ phải được áp dụng nếu cần thiết nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về biện pháp bảo vệ:*

(1) Thông báo với khách hàng về thỏa thuận trả phí cho việc được giới thiệu khách hàng từ kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề khác;

(2) Thông báo với khách hàng về thỏa thuận nhận phí trong việc giới thiệu khách hàng cho kế toán hành viên, kiểm toán viên hành nghề khác; hoặc

(3) Thu thập văn bản thỏa thuận trước từ khách hàng về hoa hồng liên quan đến việc bên thứ ba cung cấp hàng hóa, dịch vụ cho khách hàng.

Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có thể mua một phần hoặc toàn bộ doanh nghiệp kế toán, kiểm toán khác và thanh toán cho các chủ sở hữu doanh nghiệp hoặc người thừa kế. Những khoản thanh toán đó không được coi là hoa hồng hoặc phí giới thiệu.

7. Quảng bá dịch vụ (chương 250, đoạn 250.1 -250.2)

- Việc kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có được hợp đồng mới thông qua các hình thức quảng bá hoặc tiếp thị nào đó có thể làm phát sinh các nguy cơ ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Ví dụ, nguy cơ do tư lợi ảnh hưởng đến việc tuân thủ nguyên tắc "Tư cách nghề nghiệp" sẽ phát sinh nếu kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề quảng bá dịch vụ, thành tích và sản phẩm của mình theo cách thức không tuân thủ nguyên tắc đó.

- Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải tránh làm giảm uy tín nghề nghiệp khi quảng bá dịch vụ của mình, phải trung thực, thẳng thắn và không được:

(a) Cường điệu về các dịch vụ mà họ có thể thực hiện, về trình độ hay kinh nghiệm của bản thân; hoặc

(b) Đưa ra những thông tin, giới thiệu làm mất uy tín hay đưa ra những so sánh không có căn cứ về công việc của các bên khác.

Trường hợp kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề không chắc chắn về sự phù hợp của hình thức quảng bá hoặc tiếp thị thì họ phải cân nhắc việc tham khảo ý kiến tư vấn của tổ chức nghề nghiệp có liên quan.

8. Quà tặng và ưu đãi (chương 260, đoạn 260.1 -260.3)

8.1. Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp hoặc gần gũi với kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có thể sẽ được đề nghị nhận quà tặng hoặc ưu đãi từ khách hàng. Các đề nghị như vậy có thể làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Ví dụ, nguy cơ do tư lợi hoặc nguy cơ từ sự quen thuộc ảnh hưởng tới tính khách quan có thể phát sinh từ việc nhận quà tặng từ khách hàng. Nếu các đề nghị này bị thông tin ra bên ngoài thì có thể làm phát sinh nguy cơ bị de dọa ảnh hưởng tới tính khách quan của kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề.

Việc phát sinh các nguy cơ cũng như mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ được xác định dựa trên các yếu tố như bản chất, giá trị và mục đích của những đề nghị. Nếu một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin, sau khi xem xét các sự kiện và tình huống có sẵn cho kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề tại thời điểm đó, đánh giá là quà tặng và ưu đãi không có giá trị lớn và không đáng kể, thì kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có thể kết luận rằng đề nghị này là bình thường, không nhằm mục đích cụ thể để tác động tới việc ra ý kiến hay thu thập thông tin. Trường hợp này, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có thể kết luận rằng nguy cơ ảnh hưởng tới việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản là ở mức có thể chấp nhận được.

8.2. Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Trường hợp các nguy cơ không thể bị loại trừ hay làm giảm xuống mức có thể chấp nhận được dù đã áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải từ chối đề nghị từ khách hàng.

9. Giữ hộ tài sản của khách hàng (chương 270, đoạn 270.1 -270.3)

9.1. Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề không được phép giữ hộ tiền hoặc các tài sản khác của khách hàng trừ khi được pháp luật cho phép. Trường hợp pháp luật cho phép thì họ phải tuân thủ các nghĩa vụ pháp lý liên quan đến việc nắm giữ các tài sản.

9.2. Việc giữ hộ tài sản của khách hàng sẽ làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng tới việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Ví dụ, việc giữ hộ tài sản của khách hàng có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi ảnh hưởng tới tư cách nghề nghiệp và tính khách quan. Trường hợp được ủy thác giữ tiền hoặc tài sản của khách hàng, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải:

(a) Giữ riêng biệt các tài sản đó với tài sản cá nhân hoặc tài sản của đơn vị;

(b) Chỉ sử dụng các tài sản đó cho mục đích định trước;

(c) Chịu trách nhiệm trước chủ sở hữu tài sản về tài sản đó, cũng như thu nhập, cổ tức hoặc các khoản thu nhập khác thu được từ tài sản tại bất cứ thời điểm nào;

(d) Tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan đến việc nắm giữ

và chịu trách nhiệm về các tài sản đó.

Khi thực hiện các thủ tục đánh giá chấp nhận khách hàng và hợp đồng dịch vụ, trong đó có điều khoản giữ hộ tài sản của khách hàng, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải tìm hiểu một cách hợp lý về nguồn gốc của tài sản đó cũng như các nghĩa vụ pháp lý và các quy định có liên quan. Ví dụ, nếu tài sản được hình thành từ những hoạt động bất hợp pháp, như hoạt động rửa tiền, có thể làm phát sinh các nguy cơ ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Trường hợp đó, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải cân nhắc việc tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật.

10. Tính khách quan - Áp dụng cho tất cả các dịch vụ (chương 280, đoạn 280.1 -280.4)

10.1. Trước khi cung cấp dịch vụ, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải xác định các nguy cơ ảnh hưởng đến tính khách quan phát sinh từ việc nắm giữ cổ phần của khách hàng, có mối quan hệ với khách hàng hoặc với thành viên BQT, BGĐ cũng như nhân viên của khách hàng. Ví dụ, có thể phát sinh nguy cơ từ sự quen thuộc đe dọa tính khách quan do mối quan hệ gia đình, mối quan hệ cá nhân thân thiết hoặc mối quan hệ kinh doanh.

Kiểm toán viên hành nghề cung cấp dịch vụ đảm bảo phải độc lập với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo. Độc lập về tư tưởng và độc lập về hình thức là cần thiết để kiểm toán viên hành nghề đưa ra kết luận hoặc được coi là đưa ra kết luận một cách không thiên vị, không mâu thuẫn về lợi ích hoặc không bị ảnh hưởng một cách bất hợp lý từ người khác. Chương 290 và 291 Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn cụ thể về tính độc lập đối với kiểm toán viên hành nghề khi cung cấp dịch vụ đảm bảo.

10.2. Việc phát sinh các nguy cơ ảnh hưởng đến tính khách quan khi cung cấp dịch vụ chuyên môn phụ thuộc vào hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ cũng như tính chất của công việc mà kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề thực hiện.

Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ:

(1) Rút khỏi nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ;

(2) Thực hiện thủ tục kiểm tra, giám sát;

(3) Chấm dứt các mối quan hệ tài chính hoặc kinh doanh làm phát sinh các nguy cơ;

(4) Thảo luận vấn đề với các cấp lãnh đạo cao hơn trong doanh nghiệp kế toán, kiểm toán; hoặc

(5) Thảo luận vấn đề với BQT của khách hàng.

Nếu các biện pháp bảo vệ được áp dụng không thể loại trừ hay làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải từ chối hoặc chấm dứt hợp đồng dịch vụ với khách hàng.

II. Tính độc lập - Áp dụng cho dịch vụ kiểm toán và dịch vụ soát xét (chương 290, đoạn 290.1 -290.514)

1. Cấu trúc Chương (đoạn 290.1 -290.3)

- Chương này quy định các yêu cầu về tính độc lập đối với dịch vụ kiểm toán và dịch vụ soát xét. Đây là các dịch vụ đảm bảo yêu cầu kiểm toán viên hành nghề (gọi tắt là KTV hành nghề) phải đưa ra kết luận độc lập về BCTC. Các dịch vụ này bao gồm dịch vụ kiểm toán và dịch vụ soát xét để đưa ra báo cáo về một bộ BCTC đầy đủ hoặc một BCTC riêng lẻ. Yêu cầu về tính độc lập khi thực hiện dịch vụ đảm bảo không phải là dịch vụ kiểm toán hay dịch vụ soát xét được quy định tại Chương 291 Chuẩn mực này.

- Trong một số cuộc kiểm toán mà báo cáo kiểm toán có hạn chế việc *cung cấp và sử dụng báo cáo* và nếu đáp ứng một số điều kiện cụ thể, các yêu cầu về tính độc lập trong Chương này có thể được thay đổi như quy định tại các đoạn từ 290.500 - 290.514 Chuẩn mực này. Các cuộc kiểm toán BCTC theo quy định của pháp luật không được phép áp dụng các thay đổi này.

- Trong Chương này, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

(a) Thuật ngữ "kiểm toán", "nhóm kiểm toán", "cuộc kiểm toán", "khách hàng kiểm toán" và "báo cáo kiểm toán" được hiểu là gồm cả soát xét, nhóm soát xét, hợp đồng soát xét, khách hàng dịch vụ soát xét và báo cáo soát xét. *Ví dụ,"kiểm toán" được hiểu là gồm cả kiểm toán và soát xét.*

(b) Thuật ngữ "DNKT" bao gồm cả công ty mạng lưới, trừ khi có quy định khác. *Ví dụ,"DNKT" bao gồm cả chi nhánh.*

2. Phương pháp tiếp cận tính độc lập dựa trên khuôn khổ (đoạn 290.4 - 290.12)

2.1. Do cuộc kiểm toán được thực hiện vì lợi ích của công chúng, thành viên nhóm kiểm toán, các DNKT và các công ty mạng lưới phải duy trì tính độc lập đối với khách hàng kiểm toán theo quy định của Chuẩn mực này.

2.2. Mục tiêu của Chương này nhằm hỗ trợ các DNKT và thành viên nhóm kiểm toán trong việc áp dụng phương pháp tiếp cận tính độc lập dựa trên khuôn khổ như các quy định dưới đây để đạt được và duy trì tính độc lập.

Tính độc lập bao gồm:

(a) *Độc lập về tư tưởng:* Là trạng thái tư tưởng cho phép đưa ra kết luận mà không bị tác động bởi những yếu tố có ảnh hưởng đến xét đoán chuyên môn, cho phép một cá nhân hành động một cách chính trực và vận dụng được tính khách quan cũng như thái độ hoài nghi nghề nghiệp của mình;

(b) *Độc lập về hình thức:* Là việc cần tránh các sự kiện và tình huống nghiêm trọng tới mức một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin *sau khi đánh giá sự kiện và tình huống thực tế,* có thể kết luận rằng tính chính trực, tính khách quan và thái độ hoài nghi nghề nghiệp của DNKT hoặc thành viên nhóm kiểm toán đã bị ảnh hưởng.

2.3. KTV hành nghề áp dụng phương pháp tiếp cận tính độc lập dựa trên khuôn khổ nhằm:

(a) Xác định nguy cơ đe dọa tính độc lập;

(b) Đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ đã được xác định;

(c) Áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết, nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

Khi KTV hành nghề nhận thấy không có hoặc không thể áp dụng các biện pháp bảo vệ thích hợp để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, họ phải loại bỏ những tình huống hoặc mối quan hệ làm phát sinh các nguy cơ này hoặc từ chối hoặc chấm dứt cuộc kiểm toán đó.

KTV hành nghề phải sử dụng xét đoán chuyên môn để áp dụng phương pháp tiếp cận tính độc lập dựa trên khuôn khổ này.

2.4. Trong các tình huống hay nhóm các tình huống khác nhau thì việc đánh giá các nguy cơ đe dọa tính độc lập cũng khác nhau. Việc xác định tất cả

các tình huống có thể làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập và đưa ra những biện pháp bảo vệ thích hợp là điều không thể. Vì vậy, Chuẩn mực này đã xây dựng một khuôn khổ trong đó, yêu cầu các DNKT và các thành viên nhóm kiểm toán xác định, đánh giá và khắc phục các nguy cơ đe dọa tính độc lập. Phương pháp tiếp cận dựa trên khuôn khổ hỗ trợ KTV hành nghề trong việc tuân thủ các yêu cầu về đạo đức của Chuẩn mực này. Phương pháp này đề cập đến rất nhiều tình huống có thể làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập và không cho phép KTV hành nghề kết luận rằng tình huống đó là được phép nếu tình huống đó không bị cấm một cách cụ thể.

- Các đoạn từ 290.100 - *290.514 Chuẩn mực này* hướng dẫn việc áp dụng phương pháp tiếp cận tính độc lập dựa trên khuôn khổ. Các đoạn này không hướng dẫn tất cả các tình huống cũng như các mối quan hệ làm phát sinh hoặc có thể làm phát sinh các nguy cơ đe dọa tính độc lập.

2.5. Khi quyết định có chấp nhận hoặc duy trì hợp đồng dịch vụ, hoặc một cá nhân có là thành viên nhóm kiểm toán hay không, DNKT phải xác định và đánh giá các nguy cơ đe dọa tính độc lập. Khi đưa ra các quyết định này, nếu các nguy cơ không ở mức có thể chấp nhận được thì các DNKT phải xác định liệu có biện pháp bảo vệ nào để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được hay không. Khi cân nhắc quyết định tiếp tục duy trì hợp đồng dịch vụ, DNKT phải xác định liệu các biện pháp bảo vệ hiện tại có hiệu quả để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được hay không; hoặc cần phải áp dụng các biện pháp bảo vệ khác; hoặc phải chấm dứt hợp đồng dịch vụ đó. Trong quá trình thực hiện hợp đồng, nếu xuất hiện các thông tin mới về nguy cơ đe dọa tính độc lập, DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ theo phương pháp tiếp cận dựa trên khuôn khổ quy định tại Chuẩn mực này.

Mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ đe dọa tính độc lập được quy định trong suốt Chương này. Các yếu tố định tính và định lượng đều phải được xem xét trong quá trình đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ.

2.6. Trong hầu hết các trường hợp, Chương này không quy định trách nhiệm cụ thể của các cá nhân trong DNKT đối với các hành động liên quan đến tính độc lập vì trách nhiệm này có thể khác biệt, tùy thuộc vào quy mô, cấu trúc và tổ chức của DNKT. Theo yêu cầu của Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1, DNKT phải xây dựng các chính sách và thủ tục để có sự đảm bảo hợp lý rằng

tính độc lập được duy trì tuân theo yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp có liên quan. Ngoài ra, chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (VSA) yêu cầu thành viên BGĐ phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ phải đưa ra kết luận về việc tuân thủ các yêu cầu về tính độc lập áp dụng cho hợp đồng dịch vụ đó.

3. Mạng lưới và các công ty mạng lưới1 (đoạn 290.13 -290.24)

3.1. Nếu DNKT là công ty mạng lưới, DNKT sẽ phải độc lập với các khách hàng kiểm toán của các doanh nghiệp khác trong cùng mạng lưới (trừ trường hợp có quy định khác tại Chuẩn mực này). Các yêu cầu về tính độc lập trong Chương này áp dụng cho công ty mạng lưới cũng áp dụng cho bất kỳ đơn vị nào, chẳng hạn như bộ phận tư vấn, hay bộ phận luật, nếu thỏa mãn định nghĩa công ty mạng lưới, không phụ thuộc vào việc bản thân đơn vị đó có thỏa mãn định nghĩa về DNKT hay không.

3.2. Xác định công ty mạng lưới

- Để nâng cao khả năng cung cấp một dịch vụ chuyên môn, các DNKT thường xuyên liên kết với các DNKT và các đơn vị khác. Việc kết hợp này có hình thành mạng lưới hay không phụ thuộc và các sự kiện và tình huống cụ thể mà không phụ thuộc vào việc DNKT và các đơn vị này có phải là pháp nhân độc lập hay không. Ví dụ, việc kết hợp này có thể chỉ nhằm mục đích giới thiệu khách hàng, bản thân việc kết hợp này không đáp ứng các yêu cầu cần thiết để hình thành một mạng lưới. Mặt khác, việc kết hợp này cũng có thể nhằm mục đích hợp tác và sử dụng chung một thương hiệu, hệ thống kiểm soát chất lượng, các nguồn lực quan trọng và do đó được coi là một mạng lưới.

- Việc đánh giá sự kết hợp này có được coi là một mạng lưới hay không phụ thuộc vào việc một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin, sau khi xem xét các sự kiện và tình huống có sẵn cho KTV hành nghề tại thời điểm đó, có thể kết luận rằng các đơn vị đó đang được kết hợp với nhau theo phương thức của một mạng lưới. Việc đánh giá này sẽ được áp dụng thống nhất trên toàn mạng lưới.

- Nếu việc kết hợp các doanh nghiệp nhằm mục đích:

+ Hợp tác và chia sẻ lợi nhuận hoặc chi phí, thì việc kết hợp này hình thành một mạng lưới. Tuy nhiên, việc kết hợp này không được coi là một mạng lưới trong các trường hợp sau: (i) Các chi phí được chia sẻ là không trọng yếu; (ii) Các chi phí được chia sẻ chỉ giới hạn ở chi phí để phát triển phương pháp

kiểm toán, hướng dẫn sử dụng hoặc các khóa đào tạo; (iii) Doanh nghiệp hợp tác với một đơn vị không liên quan khác nhằm cung cấp dịch vụ hoặc phát triển sản phẩm.

+ Hợp tác và các doanh nghiệp tham gia cùng nắm quyền sở hữu, kiểm soát hay quản trị, thì việc kết hợp này hình thành một mạng lưới. Mạng lưới này có thể được thiết lập thông qua ký kết hợp đồng hoặc các hình thức khác.

+ Hợp tác và các doanh nghiệp tham gia có cùng chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng thì việc kết hợp này hình thành một mạng lưới. Dưới hình thức này, các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng sẽ được thiết kế, thực hiện và giám sát trong tất cả các doanh nghiệp tham gia.

+ Hợp tác và các doanh nghiệp tham gia có cùng chiến lược kinh doanh thì việc kết hợp này hình thành một mạng lưới. Việc chia sẻ chiến lược kinh doanh nghĩa là các doanh nghiệp tham gia cùng đồng thuận để đạt được mục tiêu chiến lược chung. Một doanh nghiệp không được coi là công ty mạng lưới nếu nó hợp tác với doanh nghiệp khác chỉ nhằm mục đích nộp hồ sơ thầu để cung cấp một dịch vụ chuyên môn.

+ Hợp tác và các doanh nghiệp tham gia sử dụng chung một thương hiệu thì việc kết hợp này hình thành một mạng lưới. Một thương hiệu bao gồm các ký hiệu chữ cái chung hoặc một tên chung. Một doanh nghiệp được coi là đang sử dụng một thương hiệu chung nếu doanh nghiệp đó sử dụng thương hiệu chung đó như một phần của tên doanh nghiệp hay cùng với tên doanh nghiệp.

3.3. Các trường hợp không phải là công ty mạng lưới

- Kể cả khi DNKT không thuộc một mạng lưới và không sử dụng tên thương hiệu chung như một phần của tên doanh nghiệp đó, thì doanh nghiệp vẫn có thể bị nhầm tưởng là thành viên của mạng lưới nếu doanh nghiệp ghi trên văn phòng phẩm hay tài liệu quảng bá với tư cách như là một thành viên của mạng lưới. Theo đó, nếu không cẩn trọng xem xét cách thức doanh nghiệp thể hiện quyền thành viên của mình thì sẽ dễ nhầm tưởng doanh nghiệp thuộc một mạng lưới.

- Nếu doanh nghiệp bán một bộ phận kinh doanh, đôi khi thỏa thuận mua bán có quy định rằng trong một khoảng thời gian nhất định, bộ phận đó vẫn có thể tiếp tục sử dụng tên của doanh nghiệp, hay một phần tên doanh nghiệp, kể cả khi bộ phận này không còn thuộc doanh nghiệp nữa. Trong trường hợp đó, mặc dù hai đơn vị hoạt động dưới cùng một tên thương hiệu, nhưng trên thực tế

chúng không còn kết hợp vì mục đích hợp tác và do đó không thuộc cùng một mạng lưới. Những doanh nghiệp này phải xác định cách thức thông báo với các đối tượng bên ngoài rằng họ không thuộc cùng một mạng lưới.

3.4. Các nguồn lực chuyên môn

Việc kết hợp các doanh nghiệp với mục đích hợp tác và các doanh nghiệp tham gia chia sẻ một phần quan trọng các nguồn lực chuyên môn, thì việc kết hợp này hình thành một mạng lưới. Các nguồn lực chuyên môn bao gồm:

(1) Các hệ thống chung cho phép các doanh nghiệp trao đổi các thông tin như cơ sở dữ liệu khách hàng, sổ hóa đơn, các bảng chấm công;

(2) Thành viên BGĐ và các nhân viên;

(3) Bộ phận chuyên môn tư vấn về các vấn đề kỹ thuật hoặc các vấn đề cụ thể của ngành, các giao dịch hoặc các sự kiện cho các hợp đồng dịch vụ đảm bảo;

(4) Phương pháp luận hoặc sổ tay hướng dẫn kiểm toán;

(5) Các khóa đào tạo và cơ sở vật chất.

Việc xác định liệu các nguồn lực chuyên môn được chia sẻ có trọng yếu hay không và do đó các DNKT có phải là công ty mạng lưới hay không phụ thuộc vào các sự kiện và tình huống thích hợp. Nếu các nguồn lực được chia sẻ chỉ bao gồm phương pháp luận và sổ tay hướng dẫn kiểm toán mà không có sự trao đổi về nguồn nhân lực, khách hàng, hoặc thông tin về thị trường thì sự chia sẻ này không được coi là trọng yếu. Tương tự, nếu các doanh nghiệp chỉ chia sẻ nguồn lực đào tạo thì sự chia sẻ này cũng không được coi là trọng yếu. Tuy nhiên, nếu các nguồn lực được chia sẻ bao gồm việc trao đổi nguồn lực hoặc thông tin, ví dụ, có một nguồn nhân lực (hoặc một phòng hỗ trợ kỹ thuật để cung cấp các tư vấn kỹ thuật) mà các doanh nghiệp thành viên có thể được sử dụng chung hoặc phải tuân theo và một bên thứ ba phù hợp thì có đầy đủ thông tin có thể kết luận rằng các nguồn lực được chia sẻ này là đáng kể.

4. Đơn vị có lợi ích công chúng(đoạn 290.25 -290.26)

Đơn vị có lợi ích công chúng, bao gồm:

(a) Tổ chức niêm yết;

(b) Đơn vị:

(i) Được pháp luật quy định là đơn vị có lợi ích công chúng; hoặc

(ii) Mà việc kiểm toán đơn vị đó phải tuân thủ các yêu cầu về tính độc lập do pháp luật quy định như đối với các tổ chức niêm yết. Các yêu cầu này còn có thể do cơ quan quản lý có liên quan ban hành.

Các DNKT và các tổ chức nghề nghiệp mà họ là thành viên phải xác định liệu có đối xử với đơn vị hoặc một nhóm các đơn vị không được đề cập trong định nghĩa nêu trên như đơn vị có lợi ích công chúng hay không, do các đơn vị này có số lượng lớn các bên có lợi ích liên quan. Các yếu tố được xem xét bao gồm:

(1) Bản chất ngành nghề kinh doanh, ví dụ, giữ hộ tài sản cho một số lượng lớn các bên có lợi ích liên quan, các định chế tài chính như ngân hàng, các công ty bảo hiểm và quỹ hưu trí;

(2) Quy mô;

(3) Số lượng nhân viên.

5. Các bên liên quan (đoạn 290.27)

Đối với khách hàng kiểm toán là tổ chức niêm yết, thì khái niệm khách hàng kiểm toán được nêu trong Chương này được bao gồm cả các bên liên quan của khách hàng đó (trừ khi có quy định khác). Đối với tất cả các khách hàng kiểm toán khác, *thì khái niệm khách hàng kiểm toán* được nêu trong Chương này bao gồm các bên có liên quan mà khách hàng kiểm toán nắm quyền kiểm soát trực tiếp hay gián tiếp. Khi nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ có căn cứ để tin rằng mối quan hệ hoặc tình huống liên quan đến các bên liên quan khác của khách hàng có ảnh hưởng đến tính độc lập của DNKT với khách hàng kiểm toán, nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ phải xem xét cả các bên liên quan này khi xác định và đánh giá các nguy cơ đe dọa tính độc lập cũng như áp dụng các biện pháp bảo vệ thích hợp.

6. BQT của khách hàng (đoạn 290.28)

- Kể cả khi Chuẩn mực này, các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, pháp luật và các quy định khác không yêu cầu thì DNKT và BQT của khách hàng nên trao đổi thường xuyên với nhau về các mối quan hệ và vấn đề khác mà theo đánh giá của DNKT là có ảnh hưởng đến tính độc lập. Việc trao đổi này cho phép BQT của khách hàng:

(a) Xem xét các xét đoán của DNKT về việc xác định và đánh giá các nguy cơ đe dọa tính độc lập;

(b) Đánh giá sự phù hợp của các biện pháp bảo vệ áp dụng để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được;

(c) Có biện pháp xử lý thích hợp.

Việc trao đổi thường xuyên này cũng có thể đặc biệt hữu dụng đối với các nguy cơ bị đe dọa và nguy cơ từ sự quen thuộc.

- Khi thảo luận với BQT của khách hàng theo quy định của Chuẩn mực này, tùy thuộc vào bản chất và mức độ quan trọng của tình huống và vấn đề cần thảo luận, DNKT phải xác định (các) cá nhân phù hợp trong BQT của khách hàng để thảo luận. Nếu DNKT trao đổi với một bộ phận của BQT của khách hàng, ví dụ như Ủy ban Kiểm toán hoặc một cá nhân, DNKT phải đánh giá sự cần thiết của việc trao đổi vấn đề với toàn bộ BQT của khách hàng để BQT của khách hàng được cung cấp thông tin đầy đủ.

7. Tài liệu, hồ sơ (đoạn 290.29)

- Các tài liệu, hồ sơ cung cấp bằng chứng làm cơ sở đưa ra kết luận của kiểm toán viên hành nghề liên quan đến việc tuân thủ các yêu cầu về tính độc lập. Việc thiếu tài liệu, hồ sơ không phải là yếu tố quyết định liệu DNKT đã cân nhắc một vấn đề cụ thể hay chưa hoặc liệu DNKT có độc lập hay không.

- KTV hành nghề phải ghi chép kết luận về việc tuân thủ các yêu cầu về tính độc lập cũng như nội dung các thảo luận liên quan làm căn cứ đưa ra kết luận này. Theo đó:

(a) Khi biện pháp bảo vệ là cần thiết để làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được, KTV hành nghề phải ghi chép lại bản chất của nguy cơ và các biện pháp bảo vệ đã được áp dụng;

(b) Khi có các nguy cơ cần phải được phân tích một cách tỉ mỉ và kỹ càng để xác định liệu có cần các biện pháp bảo vệ hay không và KTV hành nghề kết luận rằng không cần các biện pháp bảo vệ do các nguy cơ đã ở mức có thể chấp nhận được, KTV hành nghề phải ghi chép lại bản chất của các nguy cơ và cơ sở để đưa ra kết luận.

8. Thời gian thực hiện hợp đồng dịch vụ (đoạn 290.30- 290.32)

8.1. KTV hành nghề cần phải độc lập với khách hàng kiểm toán trong suốt thời gian thực hiện hợp đồng dịch vụ và kỳ kế toán được lập BCTC.

Thời gian thực hiện hợp đồng dịch vụ được tính từ khi nhóm kiểm toán bắt đầu thực hiện công việc cho đến khi báo cáo kiểm toán được phát hành. Nếu hợp đồng cung cấp cho nhiều kỳ báo cáo, thời gian thực hiện hợp đồng dịch vụ sẽ kết thúc vào ngày một trong hai bên thông báo kết thúc hợp đồng hoặc ngày phát hành báo cáo kiểm toán cuối cùng, tùy theo ngày nào muộn hơn.

8.2. Khi một đơn vị trở thành khách hàng kiểm toán trong hoặc sau giai đoạn BCTC mà DNKT cần đưa ý kiến, thì DNKT phải xác định liệu có các nguy cơ đe dọa tính độc lập phát sinh từ:

(a) Các mối quan hệ về tài chính hoặc kinh doanh với các khách hàng kiểm toán trong hoặc sau giai đoạn BCTC nhưng trước khi chấp thuận cung cấp dịch vụ kiểm toán hay không; hoặc

(b) Các dịch vụ đã cung cấp trước đó cho khách hàng kiểm toán hay không.

Nếu DNKT đã cung cấp dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng trong hoặc sau giai đoạn BCTC nhưng trước khi bắt đầu thực hiện dịch vụ kiểm toán mà dịch vụ phi đảm bảo đó không được phép thực hiện trong thời gian thực hiện kiểm toán, thì DNKT phải đánh giá các nguy cơ đe dọa tính độc lập phát sinh từ việc cung cấp dịch vụ phi đảm bảo này. Nếu nguy cơ không ở mức có thể chấp nhận được, thì cuộc kiểm toán chỉ được chấp thuận nếu các biện pháp bảo vệ đã được áp dụng nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ, bao gồm:

(1) Không đưa nhân viên cung cấp dịch vụ phi đảm bảo vào nhóm cung cấp dịch vụ kiểm toán;

(2) Bố trí KTV chuyên nghiệp rà soát lại công việc của nhóm cung cấp dịch vụ kiểm toán và nhóm cung cấp dịch vụ phi đảm bảo; hoặc

(3) Thuê DNKT khác đánh giá kết quả công việc của nhóm dịch vụ phi đảm bảo hoặc thực hiện lại dịch vụ phi đảm bảo trong phạm vi thích hợp đủ để đơn vị đó chịu trách nhiệm về dịch vụ được cung cấp.

9. Sáp nhập và mua bán (đoạn 290.33 -290.38)

9.1. Khi việc sáp nhập hoặc mua bán làm cho một đơn vị trở thành bên liên quan của khách hàng kiểm toán, DNKT phải xác định và đánh giá các lợi ích trước và sau sáp nhập hoặc mua bán, các mối quan hệ của DNKT với bên liên quan, có tính đến các biện pháp bảo vệ sẵn có, có thể đe dọa tính độc lập, và do đó ảnh hưởng đến khả năng tiếp tục thực hiện cuộc kiểm toán sau ngày sáp nhập hoặc mua bán.

9.2. DNKT phải có các thủ tục cần thiết để chấm dứt bất kỳ lợi ích hay mối quan hệ nào không được cho phép theo quy định của Chuẩn mực này tại ngày sáp nhập hoặc mua bán có hiệu lực. Tuy nhiên, trong trường hợp không thể chấm dứt, ví dụ, bên liên quan chưa thể chuyển đổi dịch vụ phi đảm bảo chưa hoàn thành sang bên cung cấp dịch vụ khác thì DNKT phải đánh giá nguy cơ phát sinh từ những lợi ích và mối quan hệ đó. Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ càng cao thì tính khách quan của DNKT càng giảm và DNKT càng không thể tiếp tục kiểm toán cho khách hàng kiểm toán đó. Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố sau:

(1) Bản chất và mức độ ảnh hưởng của lợi ích hoặc mối quan hệ;

(2) Bản chất và mức độ ảnh hưởng của mối quan hệ của bên liên quan (ví dụ, bên liên quan là công ty con hoặc công ty mẹ);

(3) Khoảng thời gian đến khi lợi ích hoặc mối quan hệ được chấm dứt một cách hợp lý.

DNKT phải trao đổi với BQT của khách hàng về lý do mà lợi ích hoặc mối quan hệ không thể được chấm dứt một cách hợp lý tại ngày sáp nhập hoặc mua bán có hiệu lực và về việc đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phát sinh từ vấn đề này.

9.3. Nếu BQT của khách hàng vẫn yêu cầu DNKT thực hiện kiểm toán thì doanh nghiệp chỉ được tiếp tục cung cấp dịch vụ kiểm toán khi:

(a) Lợi ích hoặc mối quan hệ phải được chấm dứt ngay khi có thể, hoặc tối đa trong vòng sáu tháng kể từ ngày sáp nhập hoặc mua bán có hiệu lực;

(b) Bất kỳ một cá nhân nào có lợi ích hoặc mối quan hệ với khách hàng không đúng theo quy định của Chương này, bao gồm cả lợi ích hoặc mối quan hệ phát sinh trong quá trình cung cấp dịch vụ phi đảm bảo, thì không được tham gia nhóm kiểm toán hoặc không được giữ vai trò là cá nhân chịu trách nhiệm soát xét chất lượng hợp đồng dịch vụ;

(c) Các thủ tục bổ sung thích hợp cần được áp dụng sau khi trao đổi với BQT của khách hàng, ví dụ:

(1) Cử một KTV chuyên nghiệp rà soát lại công việc kiểm toán hoặc công việc cung cấp dịch vụ phi đảm bảo;

(2) Mời một KTV chuyên nghiệp không là nhân viên của DNKT *đã đưa ý kiến kiểm toán về BCTC* thực hiện việc soát xét tương tự như soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ; hoặc

(3) Thuê một DNKT khác đánh giá kết quả công việc của nhóm dịch vụ phi đảm bảo hoặc thực hiện lại dịch vụ phi đảm bảo trong phạm vi thích hợp đủ để DNKT đó chịu trách nhiệm về dịch vụ được cung cấp.

DNKT có thể đã hoàn thành đáng kể khối lượng công việc kiểm toán trước ngày sáp nhập hoặc mua bán có hiệu lực và có khả năng hoàn thành các thủ tục còn lại trong một khoảng thời gian ngắn. Trong trường hợp này, BQT của khách hàng yêu cầu doanh nghiệp tiếp tục thực hiện kiểm toán mà vẫn tồn tại các lợi ích hoặc mối quan hệ nêu tại điểm 9.1, thì DNKT chỉ được tiếp tục cung cấp dịch vụ kiểm toán khi:

(a) Đã đánh giá và trao đổi với BQT của khách hàng về mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phát sinh từ các lợi ích hoặc mối quan hệ đó;

(b) Tuân thủ các yêu cầu quy định tại điểm 9.3 (b) - (c);

(c) Chấm dứt việc tiếp tục cung cấp dịch vụ kiểm toán ngay sau khi phát hành báo cáo kiểm toán kỳ này.

9.4. Ngay cả khi xác định các lợi ích hoặc mối quan hệ trước và sau khi sáp nhập hoặc mua bán đã tuân thủ các quy định nêu trên (các điểm 9.1 – 9.3), DNKT vẫn phải xác định liệu các lợi ích và mối quan hệ có còn làm phát sinh các nguy cơ có ảnh hưởng đáng kể đến tính khách quan hay không và nếu có thì DNKT không được tiếp tục cung cấp dịch vụ kiểm toán cho khách hàng.

KTV hành nghề phải ghi chép lại bất cứ lợi ích hoặc mối quan hệ nào nêu trên (các điểm 9.1 – 9.3) chưa được chấm dứt tại ngày sáp nhập hoặc mua bán có hiệu lực và lý do tương ứng, các thủ tục bổ sung phù hợp đã được áp dụng, kết quả của các cuộc trao đổi với BQT của khách hàng và nguyên nhân tại sao các lợi ích trước và sau ngày sáp nhập hoặc mua bán cũng như các mối quan hệ không thể làm phát sinh các nguy cơ có ảnh hưởng đáng kể đến tính khách quan.

10. Vi phạm quy định của chương 290 (đoạn 290.33 -290.38)

10.1. Các quy định của Chương này vẫn có thể bị vi phạm mặc dù DNKT đã có các chính sách và thủ tục để có sự đảm bảo hợp lý rằng tính độc lập được duy trì. Hậu quả của việc vi phạm các quy định này có thể dẫn đến việc cần thiết phải chấm dứt hợp đồng kiểm toán.

10.2. Khi phát hiện vi phạm

- Khi DNKT kết luận rằng *các quy định của Chương này* đã bị vi phạm, doanh nghiệp phải chấm dứt, tạm ngừng hoặc loại bỏ lợi ích hoặc mối quan hệ là nguyên nhân dẫn đến việc vi phạm các quy định và phải xử lý hậu quả của vi phạm đó.

- Khi phát hiện vi phạm :

+ DNKT phải xem xét liệu có quy định pháp luật nào về xử lý các vi phạm đó hay không, nếu có thì phải tuân thủ theo các quy định đó. DNKT phải xem xét việc báo cáo vi phạm này lên tổ chức nghề nghiệp nơi họ là thành viên, cơ quan quản lý hoặc cơ quan giám sát có liên quan theo quy định.

+ Nhóm kiểm toán phải khẩn trương thông báo (theo các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp) cho thành viên BGĐ phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ, những người chịu trách nhiệm về các chính sách và thủ tục liên quan đến tính độc lập, những nhân sự có liên quan khác trong doanh nghiệp, mạng lưới (khi thích hợp), và những đối tượng phải tuân thủ các quy định về tính độc lập để có biện pháp giải quyết thích hợp. DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của vi phạm và ảnh hưởng của vi phạm đó đến tính khách quan và khả năng phát hành báo cáo kiểm toán. *Mức độ nghiêm trọng của vi phạm phụ thuộc vào các yếu tố sau:*

(1) Tính chất và thời gian của vi phạm;

(2) Số lượng và tính chất của các vi phạm trước đó có liên quan đến cuộc kiểm toán hiện tại;

(3) Liệu các thành viên trong nhóm kiểm toán đã có hiểu biết về lợi ích hoặc mối quan hệ là nguyên nhân dẫn đến vi phạm hay không;

(4) Liệu cá nhân gây ra vi phạm có là thành viên nhóm kiểm toán hay là một cá nhân khác phải tuân thủ các quy định về tính độc lập hay không;

(5) Vai trò của thành viên trong nhóm kiểm toán, nếu vi phạm liên quan đến thành viên đó;

(6) Ảnh hưởng của dịch vụ chuyên môn (nếu có) đối với tài liệu kế toán hoặc BCTC mà DNKT đưa ra ý kiến, nếu vi phạm là do việc cung cấp dịch vụ chuyên môn đó gây ra;

(7) Mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ do tư lợi, nguy cơ về sự bào chữa, nguy cơ bị đe dọa hoặc các nguy cơ khác phát sinh do vi phạm.

10.3. Các biện pháp áp dụng

- Tùy thuộc vào mức độ nghiêm trọng của vi phạm, DNKT có thể phải chấm dứt hợp đồng kiểm toán hoặc phải áp dụng các biện pháp phù hợp để xử lý thỏa đáng hậu quả của vi phạm. DNKT phải xác định liệu biện pháp xử lý đó có thể thực hiện được hay không và có phù hợp với hoàn cảnh cụ thể hay không. DNKT phải sử dụng xét đoán chuyên môn và xem xét việc liệu một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin, sau khi xem xét mức độ nghiêm trọng của vi phạm, biện pháp xử lý được thực hiện và tất cả các sự kiện và tình huống có sẵn cho KTV tại thời điểm đó, có thể kết luận rằng tính khách quan của doanh nghiệp sẽ bị ảnh hưởng và do đó DNKT không thể phát hành báo cáo kiểm toán hay không.

- *Ví dụ về các biện pháp mà DNKT có thể áp dụng, bao gồm:*

(1) Rút thành viên có liên quan đến vi phạm ra khỏi nhóm kiểm toán;

(2) Cử một thành viên khác soát xét lại công việc kiểm toán bị ảnh hưởng hoặc thực hiện lại công việc đó ở mức độ cần thiết;

(3) Đề xuất với khách hàng kiểm toán thuê DNKT khác soát xét hoặc thực hiện lại công việc kiểm toán bị ảnh hưởng ở mức độ cần thiết;

(4) Khi vi phạm liên quan đến một dịch vụ phi đảm bảo có ảnh hưởng đến tài liệu, sổ kế toán hoặc BCTC, DNKT phải thuê một DNKT khác đánh giá kết quả của dịch vụ phi đảm bảo hoặc thực hiện lại dịch vụ phi đảm bảo ở mức độ cần thiết để đảm bảo trách nhiệm của DNKT đối với dịch vụ mình cung cấp.

10.4. Thông báo và trao đổi với BQT của khách hàng

- *Nếu xác định rằng không có biện pháp nào có thể xử lý thỏa đáng hậu quả của vi phạm,* thì DNKT phải thông báo ngay khi có thể với BQT của khách hàng và thực hiện các thủ tục cần thiết để chấm dứt hợp đồng kiểm toán theo pháp

luật và các quy định có liên quan đến việc chấm dứt hợp đồng kiểm toán. Nếu pháp luật và các quy định không cho phép chấm dứt hợp đồng, DNKT phải tuân thủ tất cả các quy định về báo cáo hoặc thuyết minh.

- *Nếu xác định được biện pháp có thể xử lý thỏa đáng hậu quả của vi phạm,* DNKT phải trao đổi với BQT của khách hàng về vi phạm và biện pháp xử lý mà DNKT đã thực hiện hoặc đề xuất thực hiện. Việc trao đổi đó phải được thực hiện ngay khi có thể, trừ khi BQT của khách hàng đã quy định thời gian khác cho việc báo cáo về các vi phạm ít nghiêm trọng hơn. *Các vấn đề cần phải trao đổi gồm:*

(1) Mức độ nghiêm trọng của vi phạm, bao gồm tính chất và thời gian vi phạm;

(2) Vi phạm đã diễn ra như thế nào và được phát hiện như thế nào;

(3) Biện pháp xử lý đã thực hiện hoặc đề xuất thực hiện và giải thích lý do các biện pháp đó có thể xử lý thỏa đáng hậu quả của vi phạm và vẫn có thể đảm bảo việc phát hành được báo cáo kiểm toán;

(4) Kết luận của DNKT, dựa trên xét đoán chuyên môn, rằng tính khách quan không bị ảnh hưởng và cơ sở đưa ra kết luận đó;

(5) Những biện pháp mà DNKT đã thực hiện hoặc đề xuất thực hiện nhằm làm giảm hoặc tránh rủi ro xảy ra các vi phạm khác.

- DNKT phải trao đổi bằng văn bản với BQT của khách hàng về các vấn đề nêu trên và phải đạt được sự nhất trí của BQT về các biện pháp có thể được thực hiện hoặc đã được thực hiện để xử lý thỏa đáng hậu quả của vi phạm. Nội dung trao đổi phải bao gồm: (i) Mô tả về các chính sách và thủ tục của DNKT liên quan đến vi phạm được thiết kế để có sự đảm bảo hợp lý rằng tính độc lập được duy trì; (ii) Các biện pháp mà DNKT đã thực hiện hoặc đề xuất thực hiện để làm giảm hoặc tránh rủi ro xảy ra các vi phạm khác. Nếu BQT của khách hàng không đồng ý rằng biện pháp *mà DNKT đã thực hiện hoặc đề xuất thực hiện* đã xử lý thỏa đáng hậu quả của vi phạm, nếu pháp luật và các quy định cho phép thì DNKT phải chấm dứt hợp đồng kiểm toán theo quy định. Nếu pháp luật và các quy định không cho phép chấm dứt hợp đồng, DNKT phải tuân thủ tất cả các quy định về báo cáo hoặc thuyết minh.

10.5. Nếu vi phạm xảy ra trước khi phát hành báo cáo kiểm toán kỳ trước, DNKT phải tuân thủ các quy định tại Chương này đối với việc đánh giá mức độ

nghiêm trọng của vi phạm và ảnh hưởng của vi phạm đến tính khách quan của DNKT và khả năng phát hành báo cáo kiểm toán cho kỳ hiện tại. DNKT phải xem xét ảnh hưởng của vi phạm (nếu có) đến mục tiêu của DNKT liên quan đến bất kỳ báo cáo kiểm toán nào đã phát hành trước đó, và khả năng thu hồi các báo cáo kiểm toán đó, và trao đổi vấn đề này với BQT của khách hàng.

10.6. DNKT phải lưu lại tài liệu, hồ sơ về vi phạm, biện pháp xử lý đã thực hiện, các quyết định quan trọng đã đưa ra và tất cả những vấn đề đã trao đổi với BQT của khách hàng, với tổ chức nghề nghiệp nơi họ là thành viên, cơ quan quản lý hoặc cơ quan giám sát có liên quan. Nếu quyết định tiếp tục thực hiện hợp đồng kiểm toán, DNKT cũng phải *ghi chép và* lưu lại tài liệu, hồ sơ các kết luận, dựa trên xét đoán chuyên môn, rằng tính khách quan không bị ảnh hưởng và giải thích lý do, biện pháp thực hiện giúp xử lý thỏa đáng hậu quả vi phạm, và do đó DNKT có thể phát hành báo cáo kiểm toán.

11. Áp dụng phương pháp tiếp cận tính độc lập dựa trên khuôn khổ (đoạn 290.100 – 290.101)

11.1. Các đoạn từ 290.102 - 290.228 Chuẩn mực này hướng dẫn các tình huống, trường hợp cụ thể có thể làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập; các nguy cơ tiềm tàng và biện pháp bảo vệ thích hợp để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được; chỉ ra các tình huống cụ thể mà không biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Khó có thể hướng dẫn tất cả các tình huống và trường hợp làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập. DNKT và các thành viên nhóm kiểm toán phải đánh giá tác động của các tình huống và mối quan hệ tương tự, và xác định liệu các biện pháp bảo vệ, bao gồm các biện pháp quy định từ đoạn 200.12 - 200.15 Chuẩn mực này, có thể được áp dụng khi cần thiết nhằm loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đe dọa tính độc lập đó xuống mức có thể chấp nhận được hay không.

11.2. Các đoạn từ 290.102 - 290.125 Chuẩn mực này đưa ra các ví dụ tham khảo về tính trọng yếu của lợi ích tài chính, khoản vay hay bảo lãnh, hoặc tầm quan trọng của mối quan hệ kinh doanh. Để xác định lợi ích nào là trọng yếu đối với các cá nhân, có thể xem xét giá trị lợi ích tổng thể của cá nhân và những thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp với cá nhân đó.

12. Lợi ích tài chính (đoạn 290.102 – 290.125)

12.1. *Việc nắm giữ lợi ích tài chính ở khách hàng kiểm toán có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi.* Sự hiện hữu và mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ phụ thuộc vào:

(a) Vai trò của người nắm giữ lợi ích tài chính;

(b) Lợi ích tài chính trực tiếp hoặc gián tiếp;

(c) Tính trọng yếu của lợi ích tài chính.

12.2. *Lợi ích tài chính có thể được nắm giữ thông qua tổ chức trung gian* (ví dụ, quỹ đầu tư tài chính, tổ chức đầu tư bất động sản hoặc ủy thác). Việc xác định lợi ích tài chính là trực tiếp hay gián tiếp phụ thuộc vào việc liệu chủ sở hữu lợi ích có quyền kiểm soát đầu tư hoặc có khả năng ảnh hưởng đến quyết định đầu tư hay không. Khi chủ sở hữu có quyền kiểm soát đầu tư hoặc có khả năng ảnh hưởng đến quyết định đầu tư, Chuẩn mực này định nghĩa rằng lợi ích tài chính đó là lợi ích tài chính trực tiếp. Ngược lại, khi chủ sở hữu không có quyền kiểm soát đầu tư hoặc không có khả năng ảnh hưởng đến quyết định đầu tư thì lợi ích tài chính đó được coi là lợi ích tài chính gián tiếp.

12.3 *Nếu thành viên nhóm kiểm toán, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ hoặc DNKT có lợi ích tài chính trực tiếp hoặc có lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu trong khách hàng kiểm toán,* thì nguy cơ do tư lợi trở nên đáng kể tới mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, các đối tượng không được có lợi ích tài chính trực tiếp hoặc có lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu trong khách hàng kiểm toán bao gồm: thành viên nhóm kiểm toán, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ và DNKT.

+ Khi thành viên nhóm kiểm toán biết rằng có thành viên có quan hệ gia đình gần gũi của họ có lợi ích tài chính trực tiếp hoặc có lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu trong khách hàng kiểm toán sẽ làm phát sinh nguy cơ do tư lợi. *Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào yếu tố như:*

(1) Bản chất của mối quan hệ giữa thành viên nhóm kiểm toán với thành viên có quan hệ gia đình gần gũi của họ;

(2) Mức trọng yếu của lợi ích tài chính đối với thành viên có quan hệ gia đình gần gũi của thành viên nhóm kiểm toán.

+ DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ:*

(1) Thành viên có quan hệ gia đình gần gũi chuyển nhượng, ngay khi có thể, tất cả lợi ích tài chính trực tiếp hoặc một phần đáng kể lợi ích tài chính gián tiếp để phần lợi ích tài chính còn lại là không đáng kể;

(2) Mời một KTV chuyên nghiệp khác soát xét lại công việc của thành viên đó của nhóm kiểm toán; hoặc

(3) Rút thành viên đó ra khỏi nhóm kiểm toán.

12.4. *Nếu thành viên nhóm kiểm toán, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ hoặc DNKT có lợi ích tài chính trực tiếp hoặc có lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu trong một đơn vị có quyền kiểm soát đối với khách hàng kiểm toán mà khách hàng kiểm toán này lại có ảnh hưởng đáng kể với đơn vị* đó thì nguy cơ do tư lợi có thể trở nên đáng kể tới mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, các đối tượng không được có lợi ích tài chính trong đơn vị có quyền kiểm soát với khách hàng kiểm toán bao gồm: thành viên nhóm kiểm toán, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ hoặc DNKT.

12.5. Việc nắm giữ lợi ích tài chính trực tiếp hoặc gián tiếp từ các hoạt động phúc lợi của khách hàng kiểm toán có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi. Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ cần được đánh giá và áp dụng các biện pháp bảo vệ để làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

12.6. Lợi ích tài chính liên quan đến thành viên BGĐ

- Nếu các thành viên BGĐ khác ngoài thành viên BGĐ phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ có lợi ích tài chính trực tiếp hoặc có lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu trong khách hàng kiểm toán thì nguy cơ do tư lợi có thể trở nên đáng kể tới mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, các thành viên BGĐ này hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ không được nắm giữ lợi ích tài chính trực tiếp hoặc gián tiếp trọng yếu trong khách hàng kiểm toán.

- Một thành viên BGĐ có thể được phân công phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tại một chi nhánh không phải là chi nhánh mà thành viên đó phụ trách. Do đó,

khi thành viên BGĐ phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán lại phụ trách một chi nhánh khác với chi nhánh mà các thành viên nhóm kiểm toán làm việc, cần xác định xem thành viên BGĐ đó thực hiện hoạt động cho chi nhánh nào.

12.7. Nếu các thành viên BGĐ khác và các nhân sự cấp quản lý cung cấp dịch vụ không phải là dịch vụ kiểm toán cho khách hàng kiểm toán (trừ những người tham gia không đáng kể), hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ, nắm giữ lợi ích tài chính trực tiếp hoặc lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu trong khách hàng kiểm toán thì nguy cơ do tư lợi có thể trở nên đáng kể đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, những người này hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ không được nắm giữ lợi ích tài chính trực tiếp hoặc lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu trong khách hàng kiểm toán.

- Việc nắm giữ lợi ích tài chính trong một khách hàng kiểm toán bởi thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của: (a) Một thành viên BGĐ khác trong cùng DNKT với thành viên BGĐ phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán; hoặc (b) Một thành viên BGĐ hoặc nhân sự cấp quản lý cung cấp dịch vụ không phải là dịch vụ kiểm toán cho khách hàng kiểm toán sẽ không được coi là ảnh hưởng đến tính độc lập nếu lợi ích tài chính này có được từ quyền lợi nhân viên của họ (ví dụ, quyền chọn mua cổ phiếu) và có thể áp dụng các biện pháp bảo vệ thích hợp (khi cần thiết) để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đe dọa tính độc lập xuống mức có thể chấp nhận được.

- Tuy nhiên, khi các thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp có quyền chuyển nhượng các lợi ích tài chính hoặc có thể thực hiện quyền chọn mua cổ phiếu thì các lợi ích tài chính phải được chuyển nhượng hoặc loại bỏ ngay khi có thể.

12.8. Các nguy cơ, đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và biện pháp bảo vệ:

- *Nguy cơ do tư lợi có thể xảy ra nếu DNKT, thành viên nhóm kiểm toán hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ có lợi ích trong một đơn vị và khách hàng kiểm toán cũng có lợi ích tài chính trong đơn vị này.* Tuy nhiên, tính độc lập không được coi là bị ảnh hưởng nếu các lợi ích đó là không trọng yếu và khách hàng kiểm toán không có ảnh hưởng đáng kể đối với đơn vị này. Nếu lợi ích đó là trọng yếu đối với bất cứ bên nào và khách hàng kiểm toán có ảnh hưởng đáng kể đối với đơn vị này thì sẽ không có bất cứ biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm

nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Theo đó, DNKT không được nắm giữ lợi ích đó và bất cứ thành viên nào có nắm giữ lợi ích như vậy thì trước khi trở thành thành viên nhóm kiểm toán cần phải:

(a) Chuyển nhượng toàn bộ lợi ích; hoặc

(b) Chuyển nhượng một phần lợi ích, sao cho phần còn lại là không đáng kể.

- *Nguy cơ do tư lợi, nguy cơ từ sự quen thuộc hoặc nguy cơ bị đe dọa có thể phát sinh nếu thành viên nhóm kiểm toán, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ, hoặc DNKT có lợi ích tài chính trong một đơn vị mà Giám đốc, nhân sự cấp cao hoặc chủ sở hữu của khách hàng kiểm toán cũng được biết là có lợi ích tài chính trong đơn vị đó.* Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như:

(1) Vai trò của thành viên đó trong nhóm kiểm toán;

(2) Liệu đơn vị đó có một số hay nhiều chủ sở hữu;

(3) Liệu lợi ích tài chính nắm giữ có mang lại cho nhà đầu tư quyền kiểm soát hoặc có ảnh hưởng đáng kể đến đơn vị này hay không;

(4) Mức trọng yếu của lợi ích tài chính.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Rút thành viên có lợi ích tài chính ra khỏi nhóm kiểm toán; hoặc

(2) Mời một KTV chuyên nghiệp khác soát xét lại công việc của thành viên đó.

- *Việc thành viên nhóm kiểm toán, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ hoặc DNKT được ủy thác nắm giữ lợi ích tài chính trực tiếp hoặc lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu trong khách hàng kiểm toán làm phát sinh nguy cơ do tư lợi*. Tương tự, *nguy cơ do tư lợi* phát sinh khi các thành viên dưới đây được ủy thác nắm giữ lợi ích tài chính trực tiếp hoặc gián tiếp trọng yếu trong khách hàng kiểm toán:

(a) Thành viên BGĐ khác trong cùng DNKT với thành viên BGĐ phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán;

(b) Thành viên BGĐ khác và các nhân sự cấp quản lý, cung cấp dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng kiểm toán, trừ những người tham gia không đáng kể; hoặc

(c) Thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của các đối tượng trên.

Lợi ích này không được nắm giữ trừ khi:

(a) Bên được ủy thác, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ, hoặc DNKT không được hưởng lợi từ bên ủy thác;

(b) Lợi ích trong khách hàng kiểm toán do bên ủy thác nắm giữ là không trọng yếu với bên ủy thác;

(c) Bên ủy thác không có khả năng gây ảnh hưởng đáng kể đối với khách hàng kiểm toán;

(d) Bên được ủy thác, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của người được ủy thác, hoặc DNKT không có ảnh hưởng đáng kể đến quyết định đầu tư liên quan đến lợi ích tài chính trong khách hàng kiểm toán.

- Thành viên nhóm kiểm toán phải xác định liệu nguy cơ do tư lợi có phát sinh từ lợi ích tài chính trong khách hàng kiểm toán do các cá nhân khác nắm giữ hay không. Các cá nhân khác đó bao gồm:

(a) Các thành viên BGĐ và các nhân viên chuyên nghiệp khác trong DNKT ngoài những người được đề cập ở trên, hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ;

(b) Các cá nhân có mối quan hệ cá nhân gần gũi với thành viên nhóm kiểm toán.

Liệu các lợi ích này có làm phát sinh nguy cơ do tư lợi hay không phụ thuộc vào các yếu tố như:

(1) Cơ cấu, tổ chức hoạt động và báo cáo của DNKT;

(2) Bản chất mối quan hệ giữa cá nhân với các thành viên nhóm kiểm toán.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Rút thành viên nhóm kiểm toán có mối quan hệ cá nhân ra khỏi nhóm kiểm toán;

(2) Thành viên nhóm kiểm toán không được tham gia vào quá trình ra quyết định quan trọng liên quan đến cuộc kiểm toán; hoặc

(3) Mời một KTV chuyên nghiệp khác soát xét lại công việc của thành viên nhóm kiểm toán.

- Nếu DNKT hoặc thành viên BGĐ hoặc các nhân viên chuyên nghiệp trong DNKT, hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ nhận được lợi ích tài chính trực tiếp hoặc nhận được lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu từ khách hàng kiểm toán, ví dụ, một khoản thừa kế, quà biếu hay do kết quả từ việc sáp nhập doanh nghiệp, mà các lợi ích như vậy không được phép nắm giữ theo quy định của Chuẩn mực này, thì:

(a) Nếu DNKT nhận được các lợi ích, thì phải chuyển nhượng ngay các lợi ích tài chính trực tiếp hoặc chuyển nhượng một phần lợi ích tài chính gián tiếp, sao cho phần còn lại là không đáng kể;

(b) Nếu thành viên nhóm kiểm toán hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ nhận được các lợi ích, thì phải chuyển nhượng ngay các lợi ích tài chính trực tiếp hoặc chuyển nhượng một phần lợi ích tài chính gián tiếp, sao cho phần còn lại là không đáng kể; hoặc

c) Nếu cá nhân không phải là thành viên nhóm kiểm toán, hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ nhận được các lợi ích, thì phải chuyển nhượng ngay các lợi ích tài chính này hoặc chuyển nhượng một phần lợi ích tài chính gián tiếp sao cho phần còn lại là không đáng kể. Trong khi chưa chuyển nhượng được như vậy thì DNKT phải quyết định xem liệu có cần áp dụng các biện pháp bảo vệ hay không.

13. Các khoản cho vay và bảo lãnh

13.1. Khoản cho vay hoặc bảo lãnh vay từ khách hàng kiểm toán là một ngân hàng hay tổ chức tương tự

- Một khoản cho vay, hoặc bảo lãnh vay cho thành viên nhóm kiểm toán, cho thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp với họ hay cho DNKT từ khách hàng kiểm toán là một ngân hàng hay tổ chức tương tự có thể làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập. Nếu khoản cho vay hoặc bảo lãnh vay không được

thực hiện theo các thủ tục, điều khoản và điều kiện cho vay thông thường thì có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do vậy, bất kỳ thành viên nhóm kiểm toán, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp với họ hoặc DNKT không được nhận khoản vay hay bảo lãnh vay như vậy.

- Nếu DNKT vay từ khách hàng kiểm toán là một ngân hàng hoặc một tổ chức tương tự theo các thủ tục, điều khoản và điều kiện vay thông thường và khoản vay này là trọng yếu đối với khách hàng kiểm toán hoặc DNKT thì có thể áp dụng các biện pháp bảo vệ nhằm làm giảm nguy cơ do tư lợi xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về biện pháp bảo vệ là sắp xếp một KTV hành nghề từ một công ty trong mạng lưới không tham gia vào cuộc kiểm toán cũng như không nhận khoản vay thực hiện soát xét lại công việc.

- Nếu thành viên nhóm kiểm toán, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ vay hoặc được bảo lãnh vay từ khách hàng kiểm toán là ngân hàng hoặc một tổ chức tương tự theo các thủ tục, điều khoản, và điều kiện cho vay thông thường thì sẽ không làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập. Ví dụ về các khoản vay: vay thế chấp nhà đất, vay thấu chi, vay mua ô tô và cung cấp hạn mức thẻ tín dụng.

13.2. Khoản cho vay hoặc bảo lãnh vay từ khách hàng kiểm toán không phải là một ngân hàng hay tổ chức tương tự

- Nếu DNKT, thành viên nhóm kiểm toán hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ nhận khoản vay hoặc bảo lãnh vay từ khách hàng kiểm toán mà không phải là ngân hàng hay một tổ chức tương tự thì sẽ làm phát sinh nguy cơ do tư lợi nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, trừ trường hợp khoản vay hoặc bảo lãnh vay đó không đáng kể đối với cả: (i) DNKT, thành viên nhóm kiểm toán, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp với họ; và (ii) Khách hàng kiểm toán.

- Tương tự, nếu DNKT, thành viên nhóm kiểm toán hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ cho vay hoặc bảo lãnh vay cho khách hàng kiểm toán, thì có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, trừ trường hợp khoản vay hoặc bảo lãnh vay đó không đáng kể đối với cả: (i)

DNKT, thành viên nhóm kiểm toán và thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của thành viên nhóm kiểm toán; và (ii) Khách hàng kiểm toán.

13.3. Nếu một DNKT hoặc thành viên nhóm kiểm toán hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp với thành viên nhóm kiểm toán có tài khoản tiền gửi hoặc tài khoản môi giới với khách hàng kiểm toán là một ngân hàng, công ty môi giới chứng khoán hay một tổ chức tương tự thì không làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập nếu tài khoản tiền gửi hay tài khoản môi giới đó được thực hiện theo các điều khoản thương mại thông thường.

14. Các mối quan hệ kinh doanh

14.1. Mối quan hệ kinh doanh mật thiết giữa DNKT, thành viên nhóm kiểm toán hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ với khách hàng kiểm toán hoặc BGĐ của khách hàng phát sinh từ mối quan hệ thương mại hoặc lợi ích tài chính chung sẽ có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi hoặc nguy cơ bị đe dọa. *Ví dụ về các mối quan hệ bao gồm:*

(1) Có lợi ích tài chính trong một doanh nghiệp liên doanh với khách hàng hoặc chủ sở hữu, Giám đốc, nhân viên cao cấp hoặc cá nhân khác có quyền thực hiện các hoạt động quản lý cấp cao của khách hàng đó;

(2) Thỏa thuận kết hợp một hoặc nhiều dịch vụ hoặc sản phẩm của DNKT với một hoặc nhiều dịch vụ hoặc sản phẩm của khách hàng và quảng bá gói sản phẩm này ra thị trường dưới danh nghĩa của cả hai bên;

(3) Các thỏa thuận về phân phối hoặc tiếp thị, theo đó, DNKT phân phối hoặc tiếp thị dịch vụ hoặc sản phẩm của khách hàng, hoặc khách hàng phân phối hoặc tiếp thị dịch vụ hoặc sản phẩm của DNKT.

- Trừ khi lợi ích tài chính là không đáng kể và mối quan hệ kinh doanh là không quan trọng đối với DNKT và khách hàng kiểm toán hoặc BGĐ của khách hàng, các nguy cơ phát sinh có thể nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ thích hợp nào có thể làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do vậy, các mối quan hệ kinh doanh sẽ không được phép thiết lập hoặc sẽ bị giảm đến mức không quan trọng hoặc bị chấm dứt, trừ khi lợi ích tài chính là không đáng kể và mối quan hệ kinh doanh là không quan trọng.

- Đối với hợp đồng kiểm toán, thành viên nhóm kiểm toán phải rút khỏi nhóm kiểm toán, trừ khi lợi ích tài chính là không đáng kể và mối quan hệ đó là không quan trọng đối với thành viên đó.

- Nếu thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của thành viên nhóm kiểm toán và khách hàng kiểm toán hoặc BGĐ của khách hàng có mối quan hệ kinh doanh thì phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

- Một mối quan hệ kinh doanh liên quan đến việc DNKT, thành viên nhóm kiểm toán hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ nắm giữ lợi ích trong đơn vị có một số ít chủ sở hữu mà khách hàng kiểm toán, Giám đốc hoặc nhân sự cấp cao hay bất cứ một nhóm của các đối tượng này cũng nắm giữ lợi ích trong đơn vị đó, sẽ không làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập nếu:

(a) Mối quan hệ kinh doanh là không quan trọng đối với DNKT, thành viên nhóm kiểm toán hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ và khách hàng kiểm toán;

(b) Lợi ích tài chính nắm giữ là không đáng kể đối với nhà đầu tư hoặc nhóm các nhà đầu tư;

(c) Lợi ích tài chính không cho phép nhà đầu tư hoặc nhóm các nhà đầu tư quyền kiểm soát đơn vị này.

14.2. Việc DNKT, thành viên nhóm kiểm toán hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ mua hàng hóa hoặc dịch vụ từ khách hàng kiểm toán thường không làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập nếu giao dịch được thực hiện theo điều kiện kinh doanh thông thường và theo giá cả thị trường. Tuy nhiên, bản chất hoặc quy mô của giao dịch có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi. DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Loại bỏ hoặc giảm quy mô giao dịch; hoặc

(2) Rút thành viên đó ra khỏi nhóm kiểm toán.

15. Các mối quan hệ cá nhân và mối quan hệ gia đình (đoạn 290.126 – 290.131)

15.1. Quan hệ cá nhân và quan hệ gia đình giữa thành viên nhóm kiểm toán với Giám đốc, nhân sự cấp cao hoặc nhân viên khác (tùy theo vai trò của họ) của khách hàng kiểm toán, có thể làm phát sinh các nguy cơ do tư lợi, nguy

cơ từ sự quen thuộc hoặc nguy cơ bị đe dọa. Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ này phụ thuộc vào các yếu tố, bao gồm: trách nhiệm của cá nhân đó trong nhóm kiểm toán, vai trò của thành viên gia đình hoặc cá nhân khác đối với khách hàng và mức độ gần gũi của mối quan hệ.

15.2. Khi thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp với thành viên nhóm kiểm toán hiện đang là:

(a) Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng kiểm toán; hoặc

(b) Nhân viên của khách hàng kiểm toán nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với việc ghi sổ kế toán và lập BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán; hoặc đã giữ vị trí nêu ở mục (a) hoặc (b) trong thời gian thực hiện hợp đồng dịch vụ hoặc trong kỳ lập BCTC thì nguy cơ đe dọa tính độc lập chỉ có thể được giảm xuống mức có thể chấp nhận được bằng cách rút thành viên đó ra khỏi nhóm kiểm toán. Quan hệ này gần gũi đến mức không có biện pháp bảo vệ nào khác có thể làm giảm nguy cơ đe dọa đến tính độc lập xuống mức có thể chấp nhận được. Do vậy, thành viên có quan hệ gia đình gần gũi đó không được là thành viên nhóm kiểm toán.

15.3. Nguy cơ đe dọa tính độc lập có thể phát sinh khi thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp với thành viên nhóm kiểm toán là nhân viên của khách hàng giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đến tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh hoặc lưu chuyển tiền tệ của khách hàng. *Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ này phụ thuộc vào:*

(1) Vị trí của thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp đó tại khách hàng;

(2) Vai trò của thành viên đó trong nhóm kiểm toán.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Rút thành viên đó ra khỏi nhóm kiểm toán; hoặc

(2) Phân công lại trách nhiệm trong nhóm kiểm toán để thành viên đó không phụ trách các vấn đề thuộc phạm vi trách nhiệm của thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ.

15.4. Nguy cơ đe dọa tính độc lập có thể phát sinh khi thành viên có quan hệ gia đình gần gũi với thành viên nhóm kiểm toán là:

(a) Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng kiểm toán; hoặc

(b) Nhân viên của khách hàng kiểm toán nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với việc ghi sổ kế toán và lập BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán.

Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào:

(1) Tính chất của mối quan hệ giữa thành viên nhóm kiểm toán với thành viên có quan hệ gia đình gần gũi đó;

(2) Vị trí của thành viên có quan hệ gia đình gần gũi tại khách hàng kiểm toán;

(3) Vai trò của thành viên đó trong nhóm kiểm toán.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Rút thành viên đó ra khỏi nhóm kiểm toán; hoặc

(2) Phân công lại trách nhiệm trong nhóm kiểm toán để thành viên đó không phụ trách các vấn đề thuộc phạm vi trách nhiệm của thành viên có quan hệ gia đình gần gũi của họ.

15.5. Nguy cơ đe dọa tính độc lập có thể phát sinh khi thành viên nhóm kiểm toán có mối quan hệ gần gũi với người không phải là thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp hoặc gần gũi của họ nhưng là: (i) Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng kiểm toán; hoặc là (ii) Nhân viên của khách hàng kiểm toán nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với việc ghi sổ kế toán và lập BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán. Thành viên nhóm kiểm toán có mối quan hệ như vậy phải tham khảo ý kiến tư vấn theo các chính sách và thủ tục của DNKT. *Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ này phụ thuộc vào:*

(1) Tính chất của mối quan hệ giữa thành viên nhóm kiểm toán với người đó;

(2) Vị trí của người đó tại khách hàng kiểm toán;

(3) Vai trò của thành viên đó trong nhóm kiểm toán.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Rút thành viên đó ra khỏi nhóm kiểm toán; hoặc

(2) Phân công lại trách nhiệm trong nhóm kiểm toán để thành viên đó không phụ trách các vấn đề thuộc phạm vi trách nhiệm của người mà thành viên đó có quan hệ gần gũi.

15.6. Nguy cơ do tư lợi, nguy cơ từ sự quen thuộc hoặc nguy cơ bị đe dọa có thể phát sinh từ mối quan hệ cá nhân hay quan hệ gia đình giữa: (i) Thành viên BGĐ hoặc nhân viên chuyên nghiệp của DNKT không thuộc nhóm kiểm toán; và (ii) Giám đốc, nhân sự cấp cao hoặc nhân viên khác của khách hàng kiểm toán nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với việc ghi sổ kế toán và lập BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán. Khi biết được mối quan hệ này, thành viên BGĐ và nhân viên chuyên nghiệp của DNKT phải tham khảo ý kiến tư vấn theo các chính sách và thủ tục của DNKT. *Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của nguy cơ này phụ thuộc vào:*

(1) Tính chất của mối quan hệ giữa thành viên BGĐ và nhân viên chuyên nghiệp của DNKT với Giám đốc, nhân sự cấp cao hoặc nhân viên khác của khách hàng kiểm toán;

(2) Mối quan hệ giữa thành viên BGĐ và nhân viên chuyên nghiệp đó của DNKT với nhóm kiểm toán;

(3) Vị trí của thành viên BGĐ và nhân viên chuyên nghiệp đó trong DNKT;

(4) Vị trí của Giám đốc, nhân sự cấp cao hoặc nhân viên khác của khách hàng kiểm toán trong khách hàng kiểm toán.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Phân công lại trách nhiệm của thành viên BGĐ và nhân viên chuyên nghiệp của DNKT để làm giảm ảnh hưởng có thể có đối với cuộc kiểm toán; hoặc

(2) Cử KTV chuyên nghiệp khác soát xét lại các công việc kiểm toán

đã thực hiện.

16. Làm việc cho khách hàng kiểm toán (đoạn 290.132 – 290.139)

16.1. Nguy cơ từ sự quen thuộc hoặc nguy cơ bị đe dọa có thể phát sinh nếu Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng kiểm toán hoặc nhân viên nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với việc ghi sổ kế toán và lập BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán *đã từng là thành viên nhóm kiểm toán hoặc của BGĐ DNKT*.

- *Nếu thành viên trước đây của nhóm kiểm toán hoặc của BGĐ DNKT hiện đang giữ vị trí tương đương tại khách hàng kiểm toán và vẫn có mối liên hệ đáng kể với DNKT* thì nguy cơ đe dọa tính độc lập sẽ nghiêm trọng đến mức không biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, tính độc lập có thể bị đe dọa nếu thành viên trước đây của nhóm kiểm toán hoặc của BGĐ DNKT hiện đang là Giám đốc, nhân sự cấp cao hoặc nhân viên nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với việc ghi sổ kế toán và lập BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán, trừ khi:

(a) Cá nhân đó không nhận được bất kỳ lợi ích hay khoản thanh toán nào từ DNKT, trừ trường hợp lợi ích hay khoản thanh toán đó được chi trả theo các thỏa thuận cụ thể từ trước, và bất kỳ khoản tiền phải trả nào cho cá nhân đó đều không trọng yếu đối với DNKT;

(b) Cá nhân đó không tiếp tục tham gia hoặc thể hiện có tham gia vào hoạt động kinh doanh hoặc hoạt động chuyên môn của DNKT.

- *Nếu thành viên trước đây của nhóm kiểm toán hoặc của BGĐ DNKT hiện đang giữ vị trí tương đương tại khách hàng kiểm toán nhưng không có mối liên hệ đáng kể với DNKT* thì sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của nguy cơ từ sự quen thuộc hoặc nguy cơ bị đe dọa phụ thuộc vào các yếu tố sau:

(1) Vị trí của thành viên đó tại khách hàng kiểm toán;

(2) Mức độ liên quan của thành viên đó đối với nhóm kiểm toán;

(3) Khoảng thời gian từ khi thành viên đó không còn là thành viên nhóm kiểm toán hoặc là thành viên của BGĐ DNKT đến thời gian thực hiện cuộc kiểm toán;

(4) Vị trí trước đây của thành viên đó trong nhóm kiểm toán hoặc trong DNKT, ví dụ, liệu thành viên đó có chịu trách nhiệm liên lạc thường xuyên với BGĐ hoặc BQT của khách hàng kiểm toán hay không.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Điều chỉnh lại kế hoạch kiểm toán;

(2) Phân công vào nhóm kiểm toán một thành viên có kinh nghiệm phù hợp để làm việc với thành viên đã chuyển sang làm cho khách hàng kiểm toán đó; hoặc

(3) Bố trí một KTV chuyên nghiệp khác soát xét lại công việc do thành viên trước đây của nhóm kiểm toán thực hiện.

- *Nếu thành viên trước đây của BGĐ DNKT giữ vị trí tương đương tại một đơn vị và sau đó đơn vị này trở thành khách hàng kiểm toán,* DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào đe dọa tính độc lập và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

16.2. Nguy cơ do tư lợi có thể phát sinh khi một thành viên nhóm kiểm toán biết rằng trong tương lai họ có thể hoặc sẽ làm cho khách hàng kiểm toán. Các chính sách và các thủ tục của DNKT phải yêu cầu thành viên nhóm kiểm toán thông báo ngay cho DNKT khi bắt đầu thỏa thuận các điều khoản tuyển dụng với khách hàng kiểm toán. Khi nhận được thông báo như vậy, DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào đe dọa tính độc lập và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Rút thành viên đó ra khỏi nhóm kiểm toán; hoặc

(2) Xem xét lại các xét đoán quan trọng của cá nhân đó khi còn là thành viên nhóm kiểm toán.

16.3. Khách hàng kiểm toán là đơn vị có lợi ích công chúng

- *Trường hợp 1 : Nguy cơ từ sự quen thuộc hoặc nguy cơ bị đe dọa* có thể phát sinh khi thành viên có vai trò chủ chốt trong cuộc kiểm toán chuyển sang

nắm giữ các chức vụ sau tại các đơn vị có lợi ích công chúng là khách hàng kiểm toán:

(a) Giám đốc, nhân sự cấp cao của đơn vị; hoặc

(b) Nhân viên nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với việc ghi sổ kế toán và lập BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán.

Tính độc lập sẽ bị vi phạm, trừ khi thành viên có vai trò chủ chốt trong cuộc kiểm toán hoặc KTV hành nghề đã thực hiện kiểm toán nắm giữ các chức vụ nói trên sau 12 tháng, kể từ ngày kết thúc cuộc kiểm toán của đơn vị có lợi ích công chúng đó.

- *Trường hợp 2 : Nguy cơ bị đe dọa* phát sinh khi một cá nhân đã từng là Tổng Giám đốc hoặc Phó Tổng Giám đốc (Giám đốc điều hành hoặc tương đương) của DNKT hiện đang nắm giữ các chức vụ sau tại đơn vị có lợi ích công chúng:

(a) Nhân viên nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với việc ghi sổ kế toán và lập BCTC; hoặc

(b) Giám đốc, hoặc nhân sự cao cấp của đơn vị.

Tính độc lập sẽ bị vi phạm, trừ khi thời gian cá nhân này thôi không còn giữ chức vụ Tổng Giám đốc hoặc Phó Tổng Giám đốc (Giám đốc điều hành hoặc tương đương) của DNKT tối thiểu là *12 tháng.*

Tính độc lập được xem như không vi phạm nếu, do việc hợp nhất kinh doanh, thành viên có vai trò chủ chốt trong cuộc kiểm toán trước đây hoặc cá nhân trước đây từng là Tổng Giám đốc hoặc Phó Tổng Giám đốc của DNKT hiện đang nắm giữ chức vụ được đề cập trong các trường hợp 1, 2 nêu trên *tại đơn vị có lợi ích công chúng,* và:

(a) Vị trí đó không được dự tính trước khi hợp nhất kinh doanh;

(b) Bất kỳ khoản thanh toán nào cho thành viên này trước đây đã được DNKT thanh toán đầy đủ, trừ khi việc chưa thanh toán là dựa theo các thỏa thuận cụ thể từ trước và bất kỳ khoản nợ chưa thanh toán nào cho thành viên này đều là không trọng yếu với DNKT;

(c) Thành viên này không tiếp tục tham gia hoặc không thể hiện là có tham gia vào hoạt động kinh doanh hoặc hoạt động chuyên môn của DNKT;

(d) Việc thành viên này nắm giữ các chức vụ trong khách hàng kiểm

toán phải được trao đổi với BQT của khách hàng kiểm toán.

17. Cử nhân viên đến làm việc tạm thời cho khách hàng kiểm toán (đoạn 290.140)

Việc DNKT cử nhân viên chuyên nghiệp đến làm việc tạm thời cho khách hàng kiểm toán có thể làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra. Sự hỗ trợ này có thể được thực hiện nhưng chỉ trong thời gian ngắn và nhân sự của DNKT không được tham gia vào:

(a) Cung cấp các dịch vụ phi đảm bảo mà các dịch vụ này không được cho phép theo nội dung của Chương này (*từ đoạn 290.154 - 290.216)* nêu tại mục 21; hoặc

(b) Nắm giữ các trách nhiệm quản lý của khách hàng kiểm toán.

Trong tất cả các trường hợp, khách hàng kiểm toán phải chịu trách nhiệm chỉ đạo và giám sát các hoạt động của nhân viên tạm thời này.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Thực hiện soát xét bổ sung đối với công việc của nhân viên này;

(2) Không giao cho nhân viên này bất kỳ công việc kiểm toán nào liên quan đến các chức năng và hoạt động mà nhân viên này thực hiện trong quá trình làm việc tạm thời; hoặc

(3) Không bố trí nhân viên này vào nhóm kiểm toán.

18. Các dịch vụ gần đây cung cấp cho khách hàng kiểm toán (đoạn 290.141 - 290.143)

- Các nguy cơ do tư lợi, nguy cơ tự kiểm tra hay nguy cơ từ sự quen thuộc có thể phát sinh nếu thành viên nhóm kiểm toán gần đây đã từng là Giám đốc, nhân sự cấp cao hoặc nhân viên của khách hàng kiểm toán. Các nguy cơ này có thể xảy ra khi thành viên nhóm kiểm toán đánh giá các phần của BCTC được lập từ các sổ, tài liệu kế toán do chính thành viên nhóm kiểm toán đó đã *chịu trách nhiệm khi còn làm việc tại khách hàng kiểm toán.*

- Trong giai đoạn thuộc kỳ kế toán được kiểm toán, nếu thành viên nhóm kiểm toán đã từng là Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng kiểm toán, hoặc từng là nhân viên nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với việc ghi sổ kế

toán và lập BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán thì nguy cơ phát sinh có thể nghiêm trọng tới mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Vì vậy, thành viên này không được tham gia nhóm kiểm toán.

- Các nguy cơ do tư lợi, nguy cơ tự kiểm tra hoặc nguy cơ từ sự quen thuộc có thể phát sinh nếu trước giai đoạn thuộc kỳ kế toán được kiểm toán, thành viên nhóm kiểm toán đã từng là Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng kiểm toán, hoặc từng là nhân viên nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với việc ghi sổ kế toán và lập BCTC mà DNKT sẽ đưa ý kiến kiểm toán. Các nguy cơ này có thể xảy ra khi một quyết định hay công việc của cá nhân đó khi còn làm việc cho khách hàng kiểm toán trong giai đoạn trước được đánh giá trong giai đoạn này như là một phần phạm vi công việc của cuộc kiểm toán cho giai đoạn này. *Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như:*

(1) Vị trí mà cá nhân đã nắm giữ trong khách hàng kiểm toán;

(2) Khoảng thời gian từ khi cá nhân đó không còn làm việc tại khách hàng kiểm toán;

(3) Vai trò của cá nhân đó trong nhóm kiểm toán.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về biện pháp bảo vệ có thể là soát xét công việc do cá nhân đó thực hiện trong quá trình tham gia nhóm kiểm toán.

19. Làm việc với vai trò là Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng kiểm toán (đoạn 290.132 – 290.139)

19.1.Nếu thành viên BGĐ hoặc nhân viên chuyên nghiệp của DNKT làm việc với vai trò là Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng kiểm toán thì sẽ làm phát sinh nguy cơ do tư lợi và nguy cơ tự kiểm tra nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, thành viên BGĐ hay nhân viên chuyên nghiệp của DNKT không được nắm giữ chức vụ là Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng kiểm toán.

19.2. Trường hợp thành viên BGĐ hoặc nhân viên chuyên nghiệp của DNKT giữ vai trò là Thư ký Công ty của khách hàng kiểm toán

- Vị trí Thư ký Công ty có vai trò khác nhau trong từng doanh nghiệp, có thể bao gồm nhiệm vụ hành chính, ví dụ việc quản lý nhân sự, lưu giữ tài liệu, danh sách đăng ký của doanh nghiệp, đến các nhiệm vụ như đảm bảo cho doanh nghiệp tuân thủ các quy định của pháp luật hoặc tư vấn về quản trị doanh nghiệp. Nhìn chung, vị trí này có mối quan hệ chặt chẽ với doanh nghiệp.

- Nếu thành viên BGĐ hoặc nhân viên chuyên nghiệp của DNKT giữ vai trò là Thư ký Công ty của khách hàng kiểm toán thì nguy cơ tự kiểm tra và nguy cơ về sự bào chữa sẽ nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Mặc dù đã được quy định như đã nêu tại điểm 19.1 nhưng khi việc nắm giữ vị trí Thư ký Công ty là phù hợp với pháp luật và chuẩn mực chuyên môn, và với điều kiện là BGĐ tự đưa ra tất cả các quyết định, thì nhiệm vụ và hoạt động của Thư ký Công ty của khách hàng kiểm toán chỉ giới hạn ở các công việc có tính chất hành chính và theo thủ tục như chuẩn bị các biên bản họp, lưu giữ tài liệu, báo cáo của khách hàng kiểm toán. Trong trường hợp đó, DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

19.3. Nếu nhân viên của DNKT chỉ hỗ trợ thực hiện công việc có tính chất hành chính và theo thủ tục của khách hàng kiểm toán hoặc tư vấn các vấn đề liên quan đến hành chính của khách hàng kiểm toán thì thường không làm ảnh hưởng đến tính độc lập, với điều kiện là BGĐ của khách hàng kiểm toán tự đưa ra tất cả các quyết định có liên quan.

20. Cung cấp dịch vụ kiểm toán cho khách hàng kiểm toán trong nhiều năm *(bao gồm việc luân chuyển KTV hành nghề ký báo cáo và thành viên BGĐ phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán) (đoạn 290.148 – 290.152)*

20.1. Quy định chung

Việc nhân sự cấp cao của DNKT tham gia nhóm kiểm toán cho cùng một khách hàng trong nhiều năm có thể làm phát sinh nguy cơ từ sự quen thuộc và nguy cơ do tư lợi. *Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như:*

(1) Khoảng thời gian mà cá nhân đó là thành viên nhóm kiểm toán;

(2) Vai trò của cá nhân đó trong nhóm kiểm toán;

(3) Cơ cấu tổ chức của DNKT;

(4) Tính chất của cuộc kiểm toán;

(5) Liệu thành viên BGĐ của khách hàng kiểm toán có thay đổi hay không;

(6) Liệu có sự thay đổi nào liên quan đến tính chất hoặc mức độ phức tạp của các vấn đề về kế toán và lập BCTC của khách hàng kiểm toán hay không.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Định kỳ thay đổi *người ký báo cáo kiểm toán* hoặc thay đổi thành viên cấp cao của nhóm kiểm toán (*nếu kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng*);

(2) Cử một KTV chuyên nghiệp khác không phải là thành viên nhóm kiểm toán soát xét công việc do nhân sự cấp cao này thực hiện; hoặc

(3) Định kỳ thực hiện kiểm soát chất lượng nội bộ hoặc độc lập từ bên ngoài đối với các cuộc kiểm toán này.

20.2. Khách hàng kiểm toán là đơn vị có lợi ích công chúng

- Trường hợp kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng, thành viên BGĐ phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán và KTV hành nghề ký báo cáo kiểm toán không được phép ký báo cáo kiểm toán quá 3 năm liên tục cho một khách hàng kiểm toán.

KTV hành nghề không được tham gia thực hiện kiểm toán cho một đơn vị có lợi ích công chúng trong 5 năm tài chính liên tục. Thời gian nói trên được tính kể từ năm tài chính mà KTV bắt đầu ký báo cáo kiểm toán hoặc bắt đầu được giao trách nhiệm là KTV hành nghề tham gia cuộc kiểm toán và không phụ thuộc vào vị trí được giao trong cuộc kiểm toán. Nếu KTV hành nghề đã tham gia kiểm toán cho một đơn vị có lợi ích công chúng trong 4 năm tài chính liên tục, các cá nhân này không được phép là thành viên nhóm kiểm toán hoặc là thành viên có vai trò chủ chốt trong cuộc kiểm toán trong vòng 1 năm tiếp theo cho khách hàng kiểm toán đó. Trong giai đoạn này, các cá nhân này không được phép tham gia nhóm kiểm toán, cũng không được là thành viên soát xét việc kiểm soát chất lượng, cũng như đưa ra ý kiến tư vấn cho nhóm kiểm toán hoặc khách hàng kiểm toán về các vấn đề đặc thù liên quan đến kỹ thuật và đặc thù

ngành, các giao dịch, sự kiện khác, nếu không, sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả của cuộc kiểm toán.

- Việc một thành viên BGĐ DNKT không phải là thành viên có vai trò chủ chốt trong cuộc kiểm toán nhưng tham gia nhóm kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng trong nhiều năm liền, có thể làm phát sinh nguy cơ từ sự quen thuộc và nguy cơ do tư lợi. Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như:

(1) Khoảng thời gian cá nhân đó làm việc với đơn vị có lợi ích công chúng;

(2) Vai trò của cá nhân đó trong nhóm kiểm toán (nếu có);

(3) Bản chất, mức độ thường xuyên và phạm vi của công việc giữa cá nhân đó với BGĐ hoặc BQT của khách hàng kiểm toán.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Luân chuyển thành viên BGĐ khỏi cuộc kiểm toán hoặc chấm dứt mối quan hệ làm việc với khách hàng kiểm toán; hoặc

(2) Định kỳ thực hiện kiểm soát chất lượng nội bộ hoặc độc lập từ bên ngoài đối với các cuộc kiểm toán này.

- Khi một khách hàng kiểm toán trở thành đơn vị có lợi ích công chúng thì DNKT không được bố trí thành viên có vai trò chủ chốt trong cuộc kiểm toán thực hiện kiểm toán cho khách hàng này trong năm năm tài chính liên tục kể từ năm tài chính mà khách hàng trở thành đơn vị có lợi ích công chúng.

21. Cung cấp dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng kiểm toán (đoạn 290.154 – 290.216)

21.1. Qui định chung (đoạn 290.154 – 290.158)

- DNKT thường cung cấp cho khách hàng kiểm toán các dịch vụ phi đảm bảo phù hợp với trình độ chuyên môn và kinh nghiệm của họ. Tuy nhiên, việc cung cấp dịch vụ phi đảm bảo có thể làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập của DNKT, hay các thành viên nhóm kiểm toán. Các nguy cơ đe dọa tính độc lập thường thấy là nguy cơ tự kiểm tra, nguy cơ do tư lợi và nguy cơ tự bào chữa.

- Trong trường hợp Chương 290 không hướng dẫn cụ thể về một dịch vụ phi đảm bảo nào đó, DNKT phải áp dụng khuôn khổ chung khi đánh giá từng trường hợp cụ thể.

- Trước khi chấp nhận hợp đồng dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng kiểm toán, DNKT phải cân nhắc liệu việc chấp nhận đó có làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập của DNKT hay không. Khi đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ phát sinh từ việc cung cấp một dịch vụ phi đảm bảo, DNKT cần xem xét nguy cơ phát sinh từ việc cung cấp dịch vụ phi đảm bảo khác có liên quan. Nếu phát sinh nguy cơ nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được thì DNKT không được cung cấp dịch vụ phi đảm bảo đó.

- DNKT có thể cung cấp các dịch vụ phi đảm bảo, mà thông thường sẽ bị giới hạn bởi các quy định trong Chương này, cho các bên liên quan sau đây của khách hàng kiểm toán:

(a) Một đơn vị không phải là khách hàng kiểm toán nhưng có quyền kiểm soát trực tiếp hoặc gián tiếp với khách hàng kiểm toán;

(b) Một đơn vị không phải là khách hàng kiểm toán có lợi ích tài chính trực tiếp trong khách hàng kiểm toán mà đơn vị đó có ảnh hưởng đáng kể đối với khách hàng kiểm toán và lợi ích trong khách hàng kiểm toán là trọng yếu đối với đơn vị đó; hoặc

(c) Một đơn vị không phải là khách hàng kiểm toán cùng chịu sự kiểm soát chung với khách hàng kiểm toán, nếu có thể kết luận rằng: (i) Dịch vụ đó không làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra do kết quả của dịch vụ đó không phải là đối tượng của các thủ tục kiểm toán; và (ii) Bất kỳ nguy cơ nào phát sinh từ việc cung cấp dịch vụ trên được loại trừ hoặc làm giảm xuống mức có thể chấp nhận được nhờ việc áp dụng các biện pháp bảo vệ.

- Dịch vụ phi đảm bảo đã cung cấp cho khách hàng kiểm toán không ảnh hưởng đến tính độc lập của DNKT khi khách hàng kiểm toán đó trở thành đơn vị có lợi ích công chúng nếu:

(a) Dịch vụ phi đảm bảo trước đó đã tuân thủ với các quy định và hướng dẫn trong Chương này liên quan đến khách hàng không phải là đơn vị có lợi ích công chúng;

(b) Dịch vụ phi đảm bảo không được phép thực hiện cho khách hàng là

đơn vị có lợi ích công chúng theo quy định trong Chương 290, đã chấm dứt trước hoặc ngay sau khi khách hàng trở thành đơn vị có lợi ích công chúng;

(c) DNKT áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đe dọa tính độc lập xuống mức có thể chấp nhận được.

21.2. Trách nhiệm quản lý (đoạn 290.159 – 290.263)

- Trách nhiệm quản lý một doanh nghiệp bao gồm nhiều hoạt động để đảm bảo lợi ích cao nhất cho các cổ đông và các bên có lợi ích liên quan của đơn vị. Không thể xác định được cụ thể từng hoạt động liên quan đến trách nhiệm quản lý. Tuy nhiên, trách nhiệm quản lý thường liên quan đến việc định hướng và lãnh đạo hoạt động của doanh nghiệp, kể cả việc đưa ra các quyết định quan trọng liên quan đến việc mua bán doanh nghiệp, triển khai và kiểm soát các nguồn lực về nhân sự, tài chính, hữu hình và vô hình.

- Liệu một hoạt động có được coi là thuộc trách nhiệm quản lý hay không phụ thuộc vào hoàn cảnh và xét đoán chuyên môn. *Ví dụ về các hoạt động có thể coi là thuộc trách nhiệm quản lý, bao gồm:*

(1) Định hướng chiến lược và xây dựng chính sách;

(2) Chỉ đạo và chịu trách nhiệm về hành vi của nhân viên đơn vị;

(3) Phê duyệt các giao dịch;

(4) Quyết định việc thực hiện các đề xuất của DNKT hoặc bên thứ ba khác;

(5) Chịu trách nhiệm lập và trình bày BCTC phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng;

(6) Chịu trách nhiệm thiết kế, thực hiện và duy trì kiểm soát nội bộ.

- Các hoạt động hành chính và mang tính chất thủ tục hoặc các vấn đề liên quan không quan trọng thường không được coi là trách nhiệm quản lý, như thực hiện một giao dịch không quan trọng đã được Giám đốc hoặc Tổng Giám đốc ủy quyền hoặc giám sát thời hạn nộp báo cáo theo quy định của pháp luật và tư vấn cho khách hàng kiểm toán về các thời hạn này. Ngoài ra việc tư vấn và khuyến nghị để hỗ trợ BGĐ trong việc thực hiện trách nhiệm quản lý của mình sẽ không được coi là trách nhiệm quản lý của BGĐ.

- Trường hợp DNKT thực hiện trách nhiệm quản lý cho một khách hàng kiểm toán thì sẽ làm phát sinh nguy cơ nghiêm trọng đến mức không có biện

pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ, việc quyết định áp dụng các khuyến nghị của DNKT sẽ làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra và nguy cơ do tư lợi. Hơn nữa, việc này sẽ làm phát sinh nguy cơ từ sự quen thuộc do DNKT trở nên quá gắn kết với quan điểm và lợi ích của khách hàng kiểm toán. Do đó, DNKT không được đảm nhận trách nhiệm quản lý cho khách hàng kiểm toán.

- Để tránh rủi ro thực hiện trách nhiệm quản lý khi cung cấp dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng kiểm toán, DNKT phải đảm bảo rằng mỗi thành viên BGĐ của khách hàng phải có trách nhiệm: (i) Đưa ra xét đoán và quyết định quan trọng thuộc phạm vi trách nhiệm của BGĐ, (ii) Đánh giá kết quả của dịch vụ, và (iii) Chịu trách nhiệm về các hành động phát sinh từ kết quả của dịch vụ đó. Điều này giúp DNKT tránh được rủi ro của việc đưa ra các quyết định và xét đoán quan trọng thay cho khách hàng kiểm toán. Rủi ro này sẽ giảm hơn nữa khi DNKT để khách hàng tự đánh giá và quyết định dựa trên các phân tích khách quan, minh bạch của DNKT.

21.3. Cung cấp dịch vụ ghi sổ kế toán và lập BCTC cho khách hàng kiểm toán (đoạn 290.164 – 290.167)

- Việc cung cấp dịch vụ kế toán cho khách hàng kiểm toán, như việc ghi sổ kế toán, lập BCTC có thể làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra khi DNKT lại là đơn vị kiểm toán BCTC đó. *Do đó DNKT không được thực hiện kiểm toán trong trường hợp đang thực hiện hoặc đã thực hiện trong năm trước liền kề dịch vụ ghi sổ kế toán, lập BCTC cho khách hàng kiểm toán.*

- Khách hàng kiểm toán có thể yêu cầu DNKT cung cấp các dịch vụ hỗ trợ kỹ thuật nhằm giải quyết các vấn đề khác về kế toán hoặc phân tích, tổng hợp các thông tin phục vụ mục đích báo cáo cho cơ quan quản lý nhà nước. Khách hàng có thể yêu cầu hỗ trợ kỹ thuật về các vấn đề kế toán như chuyển đổi BCTC từ cơ sở kế toán này sang cơ sở kế toán khác (ví dụ, để tuân thủ theo chính sách kế toán của tập đoàn hoặc chuyển đổi BCTC lập theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam sang BCTC lập theo Chuẩn mực BCTC quốc tế). Nói chung các dịch vụ nêu trên không làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập nếu DNKT không thực hiện trách nhiệm quản lý đối với khách hàng kiểm toán.

21.4. Cung cấp dịch vụ định giá cho khách hàng kiểm toán (đoạn 290.172 – 290.177)

- Quy định chung

+ Định giá bao gồm việc đưa ra các giả định về sự phát triển trong tương lai, áp dụng các phương pháp và kỹ thuật thích hợp để xác định giá trị cụ thể hoặc khoảng giá trị cho tài sản, nợ phải trả hoặc toàn bộ doanh nghiệp.

+ Thực hiện dịch vụ định giá cho khách hàng kiểm toán có thể làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra. *Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố sau:*

(1) Kết quả định giá có ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC hay không;

(2) Mức độ tham gia của khách hàng trong quá trình xác định và phê duyệt phương pháp định giá và các xét đoán quan trọng khác;

(3) Mức độ sẵn có của các phương pháp đã được chuẩn hóa cũng như các hướng dẫn chuyên môn cho việc định giá;

(4) Mức độ chủ quan vốn có của đối tượng được định giá đối với định giá liên quan đến các phương pháp đã được chuẩn hóa;

(5) Độ tin cậy và phạm vi dữ liệu cần dùng;

(6) Mức độ phụ thuộc vào các sự kiện trong tương lai có thể tạo ra các biến động đáng kể đối với số liệu định giá;

(7) Phạm vi và tính rõ ràng của các thuyết minh BCTC.

+ DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Cử cá nhân không thực hiện dịch vụ định giá soát xét lại công việc kiểm toán hay định giá; hoặc

(2) Không bố trí nhân sự thực hiện dịch vụ định giá tham gia nhóm kiểm toán.

+ Một số công việc định giá không có mức độ chủ quan đáng kể, như trường hợp các giả định, kỹ thuật và phương pháp định giá đã được chuẩn hóa theo pháp luật và các quy định có liên quan, hoặc đã được chấp nhận rộng rãi. Trường hợp đó, kết quả định giá do hai hay nhiều bên thực hiện sẽ không có khác biệt trọng yếu.

+ Trường hợp DNKT được yêu cầu cung cấp dịnh vụ định giá nhằm hỗ trợ khách hàng về nghĩa vụ báo cáo thuế hoặc cho mục đích hoạch định thuế và kết quả định giá không có ảnh hưởng trực tiếp đến BCTC thì sẽ áp dụng quy định tại đoạn 290.188 Chuẩn mực này.

- Khách hàng kiểm toán không phải là đơn vị có lợi ích công chúng

Trường hợp khách hàng kiểm toán không phải là đơn vị có lợi ích công chúng, nếu dịch vụ định giá có ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC mà DNKT đưa ra ý kiến và kết quả định giá có mức độ chủ quan đáng kể, thì không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ tự kiểm tra xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, DNKT không được cung cấp dịch vụ định giá này cho khách hàng.

- Khách hàng kiểm toán là đơn vị có lợi ích công chúng

DNKT không được cung cấp dịch vụ định giá cho khách hàng là đơn vị có lợi ích công chúng nếu việc định giá có ảnh hưởng trọng yếu, khi xét riêng lẻ hay tổng hợp, đến BCTC mà DNKT đưa ra ý kiến.

21.5. Cung cấp dịch vụ thuế cho khách hàng kiểm toán (đoạn 290.178 – 290.191)

- *Qui định chung*

+ Dịch vụ thuế bao gồm nhiều loại, ví dụ:

(1) Lập tờ khai thuế;

(2) Tính thuế cho mục đích ghi sổ kế toán;

(3) Hoạch định thuế và các dịch vụ tư vấn thuế khác;

(4) Hỗ trợ giải quyết các tranh chấp về thuế.

Tuy các dịch vụ thuế mà DNKT cung cấp cho khách hàng kiểm toán được phân loại riêng theo các loại như trên, nhưng trên thực tế, các dịch vụ đó thường liên quan đến nhau.

+ Việc cung cấp một số dịch vụ thuế có thể làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra và nguy cơ về sự bào chữa. *Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố sau đây:*

(1) Hệ thống đánh giá, quản lý thuế của cơ quan thuế và vai trò của DNKT trong hệ thống đó;

(2) Mức độ phức tạp của chính sách thuế có liên quan và mức độ xét đoán cần thiết khi áp dụng chính sách đó;

(3) Các đặc điểm cụ thể của hợp đồng;

(4) Trình độ chuyên môn về thuế của nhân viên khách hàng.

- Lập tờ khai thuế

Dịch vụ lập tờ khai thuế bao gồm hỗ trợ khách hàng thực hiện các nghĩa vụ báo cáo về thuế bằng cách lập và hoàn thiện thông tin cần thiết (thường là điền vào các biểu mẫu chuẩn) cho cơ quan thuế, bao gồm cả số thuế phải nộp. Dịch vụ này cũng bao gồm tư vấn cách xử lý thuế cho các giao dịch trong quá khứ và thay mặt cho khách hàng kiểm toán đáp ứng các yêu cầu của cơ quan thuế về cung cấp thông tin và phân tích bổ sung (kể cả việc giải thích và hỗ trợ kỹ thuật cho phương pháp được áp dụng). Dịch vụ lập tờ khai thuế thường dựa vào thông tin quá khứ và chủ yếu liên quan đến tính toán, trình bày thông tin đó theo luật hiện hành, cũng như những tiền lệ và thông lệ đã có. Các tờ khai thuế sẽ được cơ quan thuế soát xét và phê duyệt. *Việc cung cấp các dịch vụ này thường không làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập nếu BGĐ của khách hàng kiểm toán chịu trách nhiệm về các tờ khai thuế và các xét đoán quan trọng có liên quan.*

- Tính thuế cho mục đích ghi sổ kế toán

+ Khách hàng kiểm toán không phải là đơn vị có lợi ích công chúng

Việc tính toán thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) hiện hành hoặc thuế thu nhập hoãn lại phải trả (hoặc tài sản thuế thu nhập hoãn lại) cho khách hàng kiểm toán nhằm mục đích ghi sổ kế toán và sau đó DNKT thực hiện kiểm toán làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra. Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào:

(a) Mức độ phức tạp của pháp luật và các quy định về thuế có liên quan, mức độ xét đoán cần thiết khi áp dụng pháp luật và các quy định này;

(b) Trình độ chuyên môn về thuế của nhân viên khách hàng;

(c) Mức độ trọng yếu của số liệu thuế đối với BCTC.

DNKT phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ:

(1) Cử cá nhân không phải là thành viên nhóm kiểm toán thực hiện dịch vụ;

(2) Cử một thành viên BGĐ hoặc trưởng nhóm kiểm toán có kinh nghiệm phù hợp không phải là thành viên nhóm kiểm toán soát xét lại các bảng tính thuế, nếu dịch vụ đó do một thành viên nhóm kiểm toán thực hiện; hoặc

(3) Tham khảo ý kiến tư vấn về dịch vụ từ chuyên gia thuế bên ngoài DNKT.

+ Khách hàng kiểm toán là đơn vị có lợi ích công chúng

Nếu khách hàng kiểm toán là đơn vị có lợi ích công chúng, trừ trường hợp khẩn cấp, DNKT không được cung cấp dịch vụ tính thuế TNDN hiện hành hoặc thuế thu nhập hoãn lại phải trả (hoặc tài sản thuế thu nhập hoãn lại) cho mục đích ghi sổ kế toán vì có ảnh hưởng trọng yếu đối với BCTC mà DNKT đưa ra ý kiến.

Trường hợp khẩn cấp hoặc tình huống bất thường, khi khách hàng kiểm toán không thể lựa chọn được bên cung cấp dịch vụ nào khác, DNKT có thể cung cấp dịch vụ tính thuế TNDN hiện hành hoặc thuế thu nhập hoãn lại phải trả (hoặc tài sản thuế thu nhập hoãn lại) cho mục đích ghi sổ kế toán mà trong các tình huống khác sẽ là không được phép theo quy định của Chương này. Trường hợp này có thể xảy ra khi: (i) Chỉ DNKT đó mới có nguồn lực và hiểu biết cần thiết về ngành nghề hoạt động của khách hàng để giúp khách hàng tính thuế TNDN hiện hành hoặc thuế thu nhập hoãn lại phải trả (hoặc tài sản thuế thu nhập hoãn lại) kịp thời; và (ii) Nếu DNKT đó không cung cấp các dịch vụ này thì sẽ gây ra khó khăn đáng kể cho khách hàng (ví dụ, trong việc đáp ứng các yêu cầu báo cáo theo quy định của pháp luật). *Trường hợp này DNKT cần phải thỏa mãn các điều kiện sau:*

(a) Thành viên thực hiện dịch vụ không được là thành viên nhóm kiểm toán;

(b) Dịch vụ được thực hiện trong thời gian ngắn và không lặp lại;

(c) Tình huống này phải được thảo luận với BQT của khách hàng.

- Hoạch định thuế và các dịch vụ tư vấn thuế khác

+ Dịch vụ hoạch định thuế hoặc các dịch vụ tư vấn thuế khác gồm nhiều loại dịch vụ, như tư vấn cho khách hàng cách thức tiến hành giao dịch để tối ưu hóa lợi ích về thuế hoặc tư vấn về việc áp dụng luật hoặc quy định mới về thuế.

+ Nguy cơ tự kiểm tra có thể làm phát sinh khi ý kiến tư vấn ảnh hưởng đến các vấn đề được phản ánh trong BCTC. *Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như:*

(1) Mức độ chủ quan khi xác định cách xử lý các vấn đề về thuế khi lập BCTC;

(2) Mức độ ảnh hưởng của kết quả tư vấn về thuế đối với BCTC;

(3) Liệu hiệu quả của ý kiến tư vấn về thuế có phụ thuộc vào phương thức hạch toán kế toán hoặc trình bày BCTC hay không và có nghi ngờ nào về tính thích hợp của phương thức hạch toán kế toán hoặc trình bày BCTC theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC có liên quan hay không;

(4) Trình độ chuyên môn về thuế của nhân viên khách hàng;

(5) Mức độ phù hợp của ý kiến tư vấn so với pháp luật và các quy định về thuế, tiền lệ hoặc thông lệ khác đã có;

(6) Liệu cách xử lý về thuế có tuân thủ hướng dẫn riêng của cơ quan thuế hay đã được cơ quan thuế làm rõ trước khi lập và trình bày BCTC hay không.

Ví dụ, khi cung cấp dịch vụ hoạch định thuế hoặc các dịch vụ tư vấn thuế khác, nguy cơ đe dọa tính độc lập thường không phát sinh nếu ý kiến tư vấn được cơ quan thuế chấp thuận, hoặc phù hợp với tiền lệ khác, thông lệ đã có, hoặc có căn cứ rõ ràng theo quy định của pháp luật về thuế.

+ DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào và phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Sử dụng chuyên gia không phải là thành viên nhóm kiểm toán để thực hiện dịch vụ;

(2) Cử chuyên gia về thuế, mà chuyên gia này không tham gia cung cấp dịch vụ thuế, tư vấn cho nhóm kiểm toán về dịch vụ và soát xét các cách xử lý thuế trong BCTC;

(3) Tham khảo ý kiến tư vấn về dịch vụ từ một chuyên gia thuế bên ngoài DNKT; hoặc

(4) Xin ý kiến chấp thuận trước hoặc ý kiến tư vấn từ cơ quan thuế.

+ Nếu hiệu quả của ý kiến tư vấn về thuế phụ thuộc vào phương thức hạch toán kế toán hoặc trình bày cụ thể trong BCTC và:

(a) Nhóm kiểm toán có nghi ngờ về tính thích hợp của phương thức hạch toán kế toán hoặc trình bày BCTC theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC có liên quan;

(b) Kết quả hoặc hệ quả của ý kiến tư vấn về thuế sẽ có ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến; thì nguy cơ tự kiểm tra sẽ nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Trường hợp này DNKT không được cung cấp ý kiến tư vấn về thuế đó cho khách hàng kiểm toán.

+ Khi cung cấp các dịch vụ thuế cho khách hàng kiểm toán, DNKT có thể được yêu cầu cung cấp dịch vụ định giá nhằm hỗ trợ khách hàng thực hiện nghĩa vụ báo cáo thuế hoặc cho mục đích hoạch định thuế. Nếu kết quả định giá có ảnh hưởng trực tiếp đến BCTC thì phải áp dụng quy định tại chương 290 liên quan đến các dịch vụ định giá. Nếu việc định giá chỉ được thực hiện cho mục đích về thuế và kết quả định giá không ảnh hưởng trực tiếp đến BCTC (mà chỉ ảnh hưởng gián tiếp đến các chỉ tiêu liên quan đến thuế trên BCTC) thì thường không phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập, nếu ảnh hưởng đến BCTC là không trọng yếu hoặc nếu kết quả định giá được cơ quan thuế hoặc cơ quan quản lý có thẩm quyền tương đương soát xét độc lập. Nếu kết quả định giá không được soát xét độc lập từ bên ngoài và có ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC, thì *sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào phát sinh sẽ phụ thuộc vào các yếu tố như:*

(1) Mức độ phù hợp của phương pháp định giá với pháp luật và các quy định có liên quan về thuế, tiền lệ và thông lệ đã có khác và mức độ chủ quan trong việc định giá;

(2) Độ tin cậy và phạm vi của dữ liệu làm cơ sở định giá;

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào phát sinh và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Sử dụng chuyên gia không phải là thành viên nhóm kiểm toán để thực hiện dịch vụ;

(2) Cử chuyên gia soát xét công việc kiểm toán hoặc kết quả của dịch vụ thuế; hoặc

(3) Xin ý kiến chấp thuận trước hoặc ý kiến tư vấn từ cơ quan thuế.

- Hỗ trợ giải quyết các tranh chấp về thuế

+ Nguy cơ về sự bào chữa hay nguy cơ tự kiểm tra có thể phát sinh khi DNKT đại diện cho khách hàng kiểm toán giải quyết tranh chấp về thuế của một vấn đề cụ thể khi cơ quan thuế không chấp nhận giải trình của khách hàng, và vấn đề đó đang được phán xử trong một vụ kiện tụng. *Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như:*

(1) Liệu DNKT đã đưa ra ý kiến tư vấn mà ý kiến đó có là chủ đề của tranh chấp về thuế hay không;

(2) Mức độ ảnh hưởng trọng yếu của kết quả vụ tranh chấp đến BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến;

(3) Mức độ phù hợp của vấn đề với pháp luật và các quy định có liên quan về thuế, tiền lệ hoặc thông lệ đã có khác;

(4) Liệu vụ kiện có được xét xử công khai hay không;

(5) Vai trò của BGĐ của khách hàng trong việc giải quyết tranh chấp.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Sử dụng chuyên gia không phải là thành viên nhóm kiểm toán để thực hiện dịch vụ;

(2) Cử chuyên gia về thuế, mà chuyên gia này không tham gia cung cấp dịch vụ về thuế, tư vấn cho nhóm kiểm toán về dịch vụ và soát xét các số liệu thuế trong BCTC; hoặc

(3) Tham khảo ý kiến tư vấn từ chuyên gia về thuế bên ngoài DNKT.

+ Nếu các dịch vụ về thuế bao gồm việc giữ vai trò người bào chữa cho một khách hàng kiểm toán trong một phiên tòa xét xử công khai về một vấn đề về thuế và các số liệu có liên quan là trọng yếu đối với BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến, nguy cơ về sự bào chữa phát sinh sẽ nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có

thể chấp nhận được. Trường hợp này, DNKT không được cung cấp dịch vụ đó cho khách hàng kiểm toán.

+ DNKT vẫn được tiếp tục cung cấp dịch vụ tư vấn về thuế (ví dụ, cung cấp thông tin cụ thể, cung cấp bằng chứng, lời khai về công việc đã được thực hiện hoặc trợ giúp khách hàng phân tích các vấn đề thuế) cho khách hàng kiểm toán liên quan đến vấn đề được xem xét trong một phiên tòa xét xử công khai.

- Cung cấp dịch vụ kiểm toán nội bộ cho khách hàng kiểm toán (đoạn 290.192 – 290.193)

+ Phạm vi và mục tiêu của hoạt động kiểm toán nội bộ là khác nhau đáng kể và phụ thuộc vào quy mô, cơ cấu tổ chức của đơn vị, yêu cầu của BGĐ và BQT của khách hàng. Hoạt động kiểm toán nội bộ có thể bao gồm:

(1) Giám sát kiểm soát nội bộ - soát xét các kiểm soát, giám sát hoạt động kiểm soát và đề xuất hướng hoàn thiện;

(2) Kiểm tra thông tin tài chính và thông tin hoạt động - kiểm tra các phương tiện được sử dụng để xác định, đo lường, phân loại và báo cáo thông tin tài chính, thông tin hoạt động, và kiểm tra cụ thể từng khoản mục, bao gồm kiểm tra chi tiết các giao dịch, số dư và thủ tục;

(3) Kiểm tra tính kinh tế, hiệu quả và hiệu suất của các hoạt động, kể cả hoạt động phi tài chính của đơn vị;

(4) Kiểm tra tính tuân thủ pháp luật và các quy định, các yêu cầu bên ngoài khác, các chính sách, chỉ thị của BGĐ và các quy định nội bộ khác.

+ Dịch vụ kiểm toán nội bộ bao gồm trợ giúp khách hàng thực hiện các hoạt động kiểm toán nội bộ. Do đó DNKT không được cung cấp dịch vụ kiểm toán nội bộ cho khách hàng kiểm toán.

- Cung cấp dịch vụ về công nghệ thông tin cho khách hàng kiểm toán (đoạn 290.198 – 290.203)

+ Quy định chung

Dịch vụ liên quan đến công nghệ thông tin (IT) bao gồm thiết kế hoặc xây dựng hệ thống phần cứng hoặc phần mềm. Các hệ thống này có thể tổng hợp dữ liệu nguồn, hình thành một phần của kiểm soát nội bộ đối với việc lập và trình bày BCTC hoặc tạo ra thông tin ảnh hưởng đến sổ, tài liệu kế toán hoặc BCTC, hoặc các hệ thống này có thể không liên quan đến sổ, tài liệu kế toán, kiểm soát

nội bộ đối với việc lập và trình bày BCTC của khách hàng kiểm toán. Việc cung cấp dịch vụ về công nghệ thông tin có thể làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra, tùy thuộc vào đặc điểm của dịch vụ và của hệ thống công nghệ thông tin.

Khi nhân viên của DNKT không giữ trách nhiệm quản lý trong khách hàng kiểm toán, các dịch vụ về công nghệ thông tin sau đây không làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập:

(a) Thiết kế hoặc xây dựng hệ thống công nghệ thông tin không liên quan đến kiểm soát nội bộ đối với việc lập và trình bày BCTC;

(b) Thiết kế hoặc xây dựng hệ thống công nghệ thông tin không tạo ra thông tin hình thành nên một phần quan trọng của sổ, tài liệu kế toán hoặc BCTC;

(c) Sửa đổi phần mềm kế toán hoặc phần mềm lập và trình bày BCTC bán sẵn trên thị trường mà không do DNKT thiết kế nếu việc sửa đổi phần mềm đó để đáp ứng nhu cầu của khách hàng là không đáng kể;

(d) Đánh giá và đưa ra các khuyến nghị về hệ thống công nghệ thông tin do một nhà cung cấp dịch vụ khác hoặc khách hàng thiết kế, xây dựng, hoặc vận hành.

+ Khách hàng kiểm toán không phải là đơn vị có lợi ích công chúng

Nguy cơ tự kiểm tra sẽ phát sinh nếu việc cung cấp dịch vụ cho khách hàng kiểm toán không phải là đơn vị có lợi ích công chúng bao gồm thiết kế hoặc xây dựng hệ thống công nghệ thông tin mà hệ thống này: (i) Hình thành một phần quan trọng của kiểm soát nội bộ đối với việc lập và trình bày BCTC; hoặc (ii) Tạo ra thông tin quan trọng đối với sổ, tài liệu kế toán hoặc BCTC của khách hàng mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến.

Nguy cơ tự kiểm tra phát sinh do các dịch vụ nêu trên sẽ nghiêm trọng đến mức DNKT không được phép thực hiện các dịch vụ đó trừ khi áp dụng các biện pháp bảo vệ thích hợp để đảm bảo rằng:

(a) Khách hàng thừa nhận trách nhiệm đối với việc xây dựng và giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ;

(b) Khách hàng phân công một cá nhân có năng lực, tốt nhất là lãnh đạo cấp cao, chịu trách nhiệm đưa ra các quyết định quản lý đối với việc thiết kế và áp dụng hệ thống phần cứng hoặc phần mềm;

(c) Khách hàng đưa ra các quyết định quản lý đối với quy trình thiết kế và áp dụng *hệ thống phần cứng hoặc phần mềm;*

(d) Khách hàng đánh giá tính đầy đủ và kết quả của việc thiết kế và áp dụng *hệ thống phần cứng hoặc phần mềm;*

(e) Khách hàng chịu trách nhiệm vận hành hệ thống phần cứng hoặc phần mềm và chịu trách nhiệm đối với dữ liệu mà hệ thống sử dụng hoặc tạo ra.

Tùy thuộc vào mức độ sử dụng hệ thống công nghệ thông tin cụ thể *để thu thập bằng chứng kiểm toán* trong mỗi cuộc kiểm toán, DNKT phải đưa ra quyết định về việc liệu có cung cấp dịch vụ phi đảm bảo đó bằng cách cử nhân viên không phải là thành viên nhóm kiểm toán để thực hiện dịch vụ và nhân viên này có cơ chế báo cáo riêng trong DNKT. DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ còn lại khác và phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về biện pháp bảo vệ là cử KTV hành nghề soát xét dịch vụ kiểm toán hoặc dịch vụ phi đảm bảo.

+ Khách hàng kiểm toán là đơn vị có lợi ích công chúng

Trường hợp khách hàng kiểm toán là đơn vị có lợi ích công chúng, DNKT không được cung cấp các dịch vụ bao gồm thiết kế hoặc xây dựng hệ thống công nghệ thông tin mà hệ thống này: (i) Hình thành một phần quan trọng của kiểm soát nội bộ đối với việc lập và trình bày BCTC; hoặc (ii) Tạo ra thông tin quan trọng đối với sổ, tài liệu kế toán hoặc BCTC của khách hàng mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến.

- Cung cấp dịch vụ hỗ trợ kiện tụng, tranh chấp cho khách hàng kiểm toán (đoạn 290.204 - 290.205)

+ Dịch vụ hỗ trợ kiện tụng, tranh chấp có thể bao gồm các hoạt động như làm nhân chứng chuyên môn, ước tính thiệt hại hoặc tính toán các số liệu về các khoản phải thu hoặc phải trả do kết quả kiện tụng hoặc tranh chấp, hỗ trợ quản lý và khôi phục tài liệu. Các dịch vụ này có thể làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra hoặc nguy cơ về sự bào chữa.

+ Nếu DNKT cung cấp dịch vụ hỗ trợ kiện tụng, tranh chấp cho khách hàng kiểm toán và dịch vụ này bao gồm việc ước tính thiệt hại hoặc các số liệu khác có ảnh hưởng đến chính BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến, thì phải tuân theo các quy định về dịch vụ định giá. Trường hợp cung cấp dịch vụ hỗ trợ kiện

tụng, tranh chấp khác, DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào phát sinh và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

- Cung cấp dịch vụ tư vấn về luật cho khách hàng kiểm toán (đoạn 290.206 - 290.210)

+ Trong Chương 290, dịch vụ tư vấn về luật được định nghĩa là bất kỳ dịch vụ nào mà người cung cấp dịch vụ phải được phép hành nghề về luật trước tòa án theo luật định hoặc được đào tạo chính quy để hành nghề về luật. Dịch vụ tư vấn về luật có thể bao gồm nhiều lĩnh vực, kể cả dịch vụ tư vấn doanh nghiệp và tư vấn thương mại cho khách hàng, như tư vấn về hợp đồng, kiện tụng, mua bán, sáp nhập hoặc hỗ trợ cho bộ phận pháp chế nội bộ của khách hàng. Việc cung cấp dịch vụ tư vấn về luật cho khách hàng kiểm toán có thể làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra và nguy cơ về sự bào chữa.

+ Dịch vụ tư vấn về luật hỗ trợ khách hàng kiểm toán thực hiện một giao dịch (ví dụ, tư vấn về hợp đồng, tư vấn pháp luật, soát xét tổng thể và tái cơ cấu về pháp lý) có thể làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra. *Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ tự kiểm tra nào phụ thuộc vào các yếu tố như:*

(1) Đặc điểm của dịch vụ;

(2) Liệu dịch vụ có do thành viên nhóm kiểm toán cung cấp hay không;

(3) Mức độ trọng yếu của bất kỳ vấn đề nào liên quan đến BCTC của khách hàng kiểm toán.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Sử dụng chuyên gia không phải là thành viên nhóm kiểm toán để thực hiện dịch vụ tư vấn về luật; hoặc

(2) Cử chuyên gia không cung cấp dịch vụ tư vấn về luật cho khách hàng để tư vấn cho nhóm kiểm toán về dịch vụ và soát xét cách thức xử lý đối với BCTC.

+ Việc giữ vai trò bào chữa cho khách hàng kiểm toán để giải quyết một vụ kiện tụng hoặc tranh chấp khi các số liệu có liên quan là trọng yếu đối với BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến sẽ làm phát sinh nguy cơ về sự bào chữa và

nguy cơ tự kiểm tra nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Trường hợp này, DNKT không được thực hiện loại dịch vụ đó cho khách hàng kiểm toán.

+ Khi DNKT được yêu cầu giữ vai trò bào chữa cho khách hàng kiểm toán để giải quyết một vụ kiện tụng hoặc tranh chấp khi các số liệu có liên quan là không trọng yếu đối với BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến, DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ về sự bào chữa và nguy cơ tự kiểm tra nào phát sinh và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Sử dụng chuyên gia không phải là thành viên nhóm kiểm toán để thực hiện dịch vụ; hoặc

(2) Cử chuyên gia không cung cấp dịch vụ tư vấn về luật cho khách hàng để tư vấn cho nhóm kiểm toán về dịch vụ và soát xét cách thức xử lý đối với BCTC.

+ Việc bổ nhiệm thành viên BGĐ hoặc nhân viên của DNKT làm Trưởng ban pháp chế của khách hàng kiểm toán sẽ làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra và nguy cơ về sự bào chữa nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Chức vụ Trưởng ban pháp chế thường dành cho lãnh đạo cấp cao, có trách nhiệm tổng thể đối với các hoạt động pháp lý của đơn vị, nên không cá nhân nào của DNKT được chấp nhận đảm nhiệm vị trí đó cho khách hàng kiểm toán.

- Cung cấp dịch vụ tuyển dụng cho khách hàng kiểm toán (đoạn 290.211 - 290.212)

+ Quy định chung

Việc cung cấp dịch vụ tuyển dụng cho khách hàng kiểm toán có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi, nguy cơ từ sự quen thuộc và nguy cơ bị đe dọa. *Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như:*

(1) Nội dung yêu cầu hỗ trợ;

(2) Vai trò của người được tuyển dụng.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào và phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ

đó xuống mức có thể chấp nhận được. Trong mọi trường hợp, DNKT không được giữ trách nhiệm quản lý trong khách hàng kiểm toán, kể cả đóng vai trò là người đàm phán thay mặt cho khách hàng, và phải để cho khách hàng đưa ra quyết định tuyển dụng.

DNKT có thể cung cấp dịch vụ như soát xét bằng cấp, trình độ chuyên môn của các ứng viên và tư vấn về sự phù hợp của họ với vị trí ứng tuyển. Ngoài ra, DNKT có thể phỏng vấn các ứng viên và tư vấn về năng lực của họ cho vị trí kế toán tài chính, vị trí quản lý hoặc kiểm soát.

+ Khách hàng kiểm toán là đơn vị có lợi ích công chúng

Liên quan đến Giám đốc, nhân sự cấp cao hoặc lãnh đạo cấp cao của khách hàng kiểm toán có ảnh hưởng đáng kể đối với việc lập chứng từ, ghi sổ kế toán hoặc lập BCTC của khách hàng kiểm toán là đơn vị có lợi ích công chúng mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến, DNKT không được cung cấp các dịch vụ tuyển dụng sau đây:

(1) Tìm kiếm các ứng viên cho các vị trí đó;

(2) Thực hiện điều tra về các ứng viên cho các vị trí đó.

- Cung cấp dịch vụ tài chính doanh nghiệp cho khách hàng kiểm toán (đoạn 290.213 - 290.216)

+ Việc cung cấp dịch vụ tài chính doanh nghiệp sau đây có thể làm phát sinh nguy cơ về sự bào chữa và nguy cơ tự kiểm tra:

(1) Hỗ trợ khách hàng kiểm toán phát triển chiến lược tài chính doanh nghiệp;

(2) Xác định các công ty mục tiêu để khách hàng kiểm toán mua lại;

(3) Tư vấn về các giao dịch giải thể doanh nghiệp;

(4) Hỗ trợ các giao dịch huy động nguồn tài chính;

(5) Tư vấn về cơ cấu doanh nghiệp.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Sử dụng chuyên gia không phải là thành viên nhóm kiểm toán thực hiện dịch vụ; hoặc

(2) Cử chuyên gia không tham gia cung cấp dịch vụ tài chính doanh nghiệp cho khách hàng để tư vấn cho nhóm kiểm toán về dịch vụ và soát xét phương thức hạch toán kế toán và trình bày BCTC.

+ Nguy cơ tự kiểm tra có thể phát sinh từ việc cung cấp dịch vụ tài chính doanh nghiệp, ví dụ tư vấn về cơ cấu một giao dịch tài chính doanh nghiệp hoặc về các thỏa thuận cấp vốn sẽ có ảnh hưởng trực tiếp đến các số liệu được trình bày trong BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến. *Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như:*

(1) Mức độ chủ quan khi xác định cách thức phù hợp để xử lý kết quả hoặc hệ quả của ý kiến tư vấn về tài chính doanh nghiệp đến BCTC;

(2) Mức độ ảnh hưởng trực tiếp của kết quả ý kiến tư vấn về tài chính doanh nghiệp đối với các số liệu được ghi nhận trong BCTC và mức độ trọng yếu của các số liệu đó đối với BCTC;

(3) Liệu hiệu quả của ý kiến tư vấn về tài chính doanh nghiệp có phụ thuộc vào phương thức hạch toán kế toán hoặc việc trình bày trên BCTC, hay có nghi ngờ nào về sự phù hợp của phương thức hạch toán kế toán hoặc trình bày BCTC theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC có liên quan hay không.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Sử dụng chuyên gia không phải là thành viên nhóm kiểm toán để thực hiện dịch vụ; hoặc

(2) Cử chuyên gia không cung cấp dịch vụ tài chính doanh nghiệp cho khách hàng để tư vấn cho nhóm kiểm toán về dịch vụ và soát xét phương thức hạch toán kế toán và trình bày BCTC.

+ Nếu hiệu quả của ý kiến tư vấn về tài chính doanh nghiệp có phụ thuộc vào phương thức hạch toán kế toán hoặc trình bày trên BCTC và:

(a) Nhóm kiểm toán có sự nghi ngờ về tính thích hợp của phương thức hạch toán kế toán và trình bày BCTC theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC có liên quan;

(b) Kết quả hoặc hệ quả của ý kiến tư vấn về tài chính doanh nghiệp sẽ có ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC mà DNKT sẽ đưa ra ý kiến, thì nguy cơ tự

kiểm tra sẽ nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, và trường hợp này DNKT không được cung cấp dịch vụ tư vấn về tài chính doanh nghiệp cho khách hàng.

+ Việc cung cấp dịch vụ tài chính doanh nghiệp bao gồm quảng bá, giao dịch hoặc bảo lãnh phát hành cổ phiếu của khách hàng kiểm toán sẽ làm phát sinh nguy cơ về sự bào chữa hoặc nguy cơ tự kiểm tra nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Trường hợp này, DNKT không được cung cấp các dịch vụ đó cho khách hàng kiểm toán.

22. Phí dịch vụ (đoạn 290.217 - 290.224)

22.1. Phí dịch vụ lớn (đoạn 290.217 - 290.218)

- Khi tổng mức phí dịch vụ từ một khách hàng kiểm toán chiếm một phần lớn trong tổng doanh thu của DNKT, sự phụ thuộc và mối lo ngại về việc mất khách hàng đó sẽ làm phát sinh nguy cơ do tư lợi hoặc nguy cơ bị đe dọa. *Mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ đó phụ thuộc vào các yếu tố như:*

(1) Cơ cấu hoạt động của DNKT;

(2) Liệu DNKT mới được thành lập hay đã hoạt động ổn định;

(3) Tầm quan trọng của khách hàng đối với DNKT, xét về mặt định lượng và/hoặc định tính.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Giảm sự phụ thuộc vào khách hàng;

(2) Soát xét kiểm soát chất lượng độc lập; hoặc

(3) Tham khảo ý kiến tư vấn của bên thứ ba, như tổ chức nghề nghiệp hoặc KTV chuyên nghiệp về các xét đoán kiểm toán quan trọng.

- Nguy cơ do tư lợi hay nguy cơ bị đe dọa cũng có thể phát sinh khi phí dịch vụ từ một khách hàng kiểm toán chiếm một phần lớn trong tổng doanh thu từ các khách hàng của một thành viên BGĐ hoặc chiếm một phần lớn trong tổng doanh thu của một chi nhánh DNKT. *Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ đó phụ thuộc vào các yếu tố như:*

(1) Tầm quan trọng của khách hàng đối với thành viên BGĐ hoặc chi nhánh DNKT, xét về mặt định lượng và/hoặc định tính;

(2) Mức độ thù lao của thành viên BGĐ, hoặc các thành viên BGĐ chi nhánh phụ thuộc vào phí dịch vụ thu được từ khách hàng.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. *Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:*

(1) Giảm sự phụ thuộc vào khách hàng kiểm toán;

(2) Cử một KTV chuyên nghiệp khác soát xét lại công việc hoặc tư vấn khi cần thiết; hoặc

(3) Thường xuyên soát xét nội bộ hoặc bên ngoài một cách độc lập về chất lượng hợp đồng dịch vụ.

- Khách hàng kiểm toán là đơn vị có lợi ích công chúng (đoạn 290.219)

+ Nếu đơn vị có lợi ích công chúng là khách hàng của DNKT trong hai năm liên tiếp có tổng mức phí dịch vụ từ khách hàng này và các đơn vị có liên quan của khách hàng chiếm hơn mức 15% tổng doanh thu của DNKT, DNKT phải công bố với BQT của khách hàng rằng tổng phí dịch vụ đó chiếm hơn mức 15% tổng doanh thu của doanh nghiệp, và trao đổi về biện pháp bảo vệ nào sau đây sẽ được áp dụng để làm giảm nguy cơ do tư lợi hay nguy cơ bị đe dọa xuống mức có thể chấp nhận được, và *phải áp dụng biện pháp bảo vệ được lựa chọn:*

(1) Trước khi phát hành báo cáo kiểm toán về BCTC năm thứ hai, mời KTV chuyên nghiệp không phải là nhân viên của DNKT và không phải là thành viên nhóm kiểm toán, hoặc mời tổ chức nghề nghiệp thực hiện soát xét độc lập cuộc kiểm toán đó tương đương với *việc chuyên gia độc lập* soát xét việc kiểm soát chất lượng cuộc kiểm toán (“soát xét trước phát hành”); hoặc

(2) Sau khi đã phát hành báo cáo kiểm toán về BCTC năm thứ hai, và trước khi phát hành báo cáo kiểm toán về BCTC năm thứ ba, cử KTV chuyên nghiệp không phải là nhân viên của DNKT và không phải là thành viên nhóm kiểm toán toán, hoặc mời tổ chức nghề nghiệp thực hiện soát xét độc lập cuộc kiểm toán cho năm thứ hai tương đương với *việc chuyên gia độc lập* soát xét kiểm soát chất lượng cuộc kiểm toán (“soát xét sau phát hành”).

+ Nếu tổng mức phí dịch vụ cao hơn nhiều mức 15% trong tổng doanh thu của doanh nghiệp, DNKT phải xác định liệu nguy cơ do tư lợi hay nguy cơ bị đe dọa đó có nghiêm trọng đến mức việc soát xét sau phát hành sẽ không làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được nên phải soát xét trước phát hành.

+ Sau đó, nếu mức phí dịch vụ mỗi năm tiếp tục vượt quá mức 15%, DNKT phải trình bày và thảo luận với BQT của khách hàng và áp dụng một trong các biện pháp bảo vệ trên. Nếu mức phí dịch vụ cao hơn nhiều mức 15%, DNKT phải xác định liệu nguy cơ do tư lợi hay nguy cơ bị đe dọa đó có nghiêm trọng đến mức việc soát xét sau phát hành không làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được nên phải áp dụng việc soát xét trước phát hành.

22.2. Phí quá hạn (đoạn 290.220)

Nguy cơ do tư lợi có thể phát sinh nếu khách hàng kiểm toán vẫn chưa thanh toán phí trong một thời gian dài, đặc biệt nếu không thanh toán một phần lớn phí trước khi phát hành báo cáo kiểm toán cho năm tiếp theo. Thông thường DNKT yêu cầu thanh toán phí trước khi phát hành báo cáo kiểm toán. Nếu phí kiểm toán vẫn chưa được thanh toán sau khi đã phát hành báo cáo kiểm toán, DNKT phải đánh giá sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về biện pháp bảo vệ là cử một KTV chuyên nghiệp không tham gia nhóm kiểm toán cho ý kiến tư vấn hoặc soát xét lại công việc đã thực hiện. DNKT phải xác định liệu phí quá hạn có thể được coi là tương đương với một khoản cho khách hàng vay hay không, và liệu rằng do mức độ trọng yếu của khoản phí quá hạn này thì DNKT có được tiếp tục cuộc kiểm toán hoặc tái bổ nhiệm hay không.

22.3. Phí tiềm tàng (đoạn 290.221 - 290.224)

- Phí tiềm tàng là phí dịch vụ được xác định phụ thuộc vào kết quả của giao dịch hoặc dịch vụ mà DNKT thực hiện và dựa trên cơ sở được thỏa thuận trước. Mức phí do tòa án hoặc cơ quan có thẩm quyền khác ấn định không được coi là phí tiềm tàng.

- *Phí tiềm tàng của một cuộc kiểm toán* được DNKT tính trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua một bên trung gian *phụ thuộc vào kết quả cuộc kiểm toán* sẽ làm phát sinh nguy cơ do tư lợi nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo

vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được nên *DNKT không được ký kết thỏa thuận phí kiểm toán theo cách tính phí tiềm tàng.*

- *Phí tiềm tàng của một dịch vụ phi đảm bảo cho một khách hàng kiểm toán* được DNKT tính trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua một bên trung gian cũng có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi. *Nguy cơ phát sinh sẽ nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được nếu:*

(a) Phí do DNKT thực hiện kiểm toán BCTC tính và khoản phí này là trọng yếu hoặc dự kiến là trọng yếu đối với DNKT đó;

(b) Phí do một công ty mạng lưới tham gia vào một phần quan trọng của cuộc kiểm toán tính và khoản phí đó là trọng yếu hoặc dự kiến là trọng yếu đối với công ty mạng lưới đó; hoặc

(c) Kết quả của dịch vụ phi đảm bảo và giá trị của khoản phí phụ thuộc vào xét đoán hiện tại hoặc tương lai liên quan đến việc kiểm toán một khoản mục trọng yếu trong BCTC.

Trong những trường hợp này, DNKT không được chấp nhận thỏa thuận tính *phí tiềm tàng.*

- *Đối với các thỏa thuận tính phí tiềm tàng khác do DNKT tính cho một dịch vụ phi đảm bảo cung cấp cho khách hàng kiểm toán,* sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào sẽ phụ thuộc vào các yếu tố như:

(1) Khoảng phí tiềm tàng *(ví dụ: phí và tỷ lệ % của kết quả)*;

(2) Liệu có một cơ quan có thẩm quyền nào có quyền định đoạt kết quả của vấn đề mà khoản phí tiềm tàng được tính dựa trên kết quả đó hay không;

(3) Nội dung của dịch vụ;

(4) Ảnh hưởng của sự kiện hoặc giao dịch đối với BCTC.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào và áp dụng các *biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, ví dụ:*

(1) Cử KTV chuyên nghiệp *không tham gia nhóm cung cấp dịch vụ* soát xét công việc kiểm toán hoặc tư vấn khi cần thiết; hoặc

(2) Sử dụng chuyên gia không phải là thành viên nhóm kiểm toán để thực hiện dịch vụ phi đảm bảo.

23. Chính sách đánh giá và thưởng (đoạn 290.225 - 290.226)

- Nguy cơ do tư lợi phát sinh khi một thành viên nhóm kiểm toán được đánh giá hoặc được thưởng cho việc ký kết các hợp đồng dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng kiểm toán. *Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào:*

(1) Tỷ trọng phần tiền thưởng hoặc đánh giá công việc của cá nhân dựa vào việc ký kết các hợp đồng dịch vụ đó;

(2) Vai trò của cá nhân trong nhóm kiểm toán;

(3) Liệu quyết định thăng chức có chịu ảnh hưởng của việc ký kết các hợp đồng dịch vụ đó hay không.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và nếu nguy cơ đó ở mức không thể chấp nhận được, DNKT phải xem xét lại chính sách đánh giá và thưởng đối với cá nhân đó hoặc áp dụng các *biện pháp bảo vệ để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, ví dụ:*

(1) Rút thành viên đó ra khỏi nhóm kiểm toán; hoặc

(2) Cử KTV chuyên nghiệp *không tham gia nhóm cung cấp dịch vụ* soát xét công việc của thành viên đó.

- DNKT không được đánh giá hoặc thưởng cho thành viên có vai trò chủ chốt trong cuộc kiểm toán dựa vào thành công của người đó trong việc ký kết hợp đồng dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng kiểm toán. Điều này không nhằm làm hạn chế thỏa thuận chia sẻ lợi nhuận thông thường giữa các thành viên BGĐ của DNKT.

24. Quà tặng và ưu đãi (đoạn 290.227)

Việc chấp nhận quà tặng hoặc ưu đãi từ một khách hàng kiểm toán có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi và nguy cơ từ sự quen thuộc. Nếu một DNKT hoặc thành viên nhóm kiểm toán chấp nhận quà tặng hoặc ưu đãi, trừ khi giá trị không đáng kể, các nguy cơ phát sinh sẽ nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, DNKT hoặc thành viên nhóm kiểm toán không được chấp nhận quà tặng hoặc ưu đãi đó.

25. Tranh chấp hoặc nguy cơ xảy ra tranh chấp pháp lý (đoạn 290.228)

Khi xảy ra hoặc có khả năng xảy ra kiện tụng, tranh chấp giữa DNKT hoặc một thành viên nhóm kiểm toán với khách hàng kiểm toán sẽ làm phát sinh nguy cơ do tư lợi và nguy cơ bị đe dọa. Mối quan hệ giữa BGĐ của khách hàng và các thành viên nhóm kiểm toán phải dựa trên nguyên tắc hoàn toàn vô tư và công khai về tất cả các mặt hoạt động kinh doanh của khách hàng. Khi DNKT và BGĐ của khách hàng rơi vào tình thế đối đầu do xảy ra kiện tụng, tranh chấp hoặc có nguy cơ xảy ra kiện tụng, tranh chấp, ảnh hưởng đến việc BGĐ sẵn sàng công khai đầy đủ các thông tin cần thiết thì sẽ làm phát sinh nguy cơ do tư lợi và nguy cơ bị đe dọa. *Mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như:*

(1) Mức trọng yếu của vụ kiện tụng, tranh chấp;

(2) Liệu vụ kiện tụng, tranh chấp có liên quan đến một cuộc kiểm toán trước đây hay không.

DNKT phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, ví dụ:

(1) Rút thành viên ra khỏi nhóm kiểm toán nếu vụ kiện tụng, tranh chấp có liên quan đến thành viên đó; hoặc

(2) Cử chuyên gia soát xét công việc đã được thực hiện của nhóm cung cấp dịch vụ.

Nếu các biện pháp bảo vệ không làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, biện pháp thích hợp duy nhất là rút khỏi hoặc từ chối cuộc kiểm toán.

26. Báo cáo kiểm toán có đoạn "Hạn chế việc cung cấp và sử dụng báo cáo" (đoạn 290.500 - 290.514)

III. Tính độc lập – Áp dụng cho các hợp đồng dịch vụ đảm bảo (chương 291, đoạn 290.1 - 290.157)

PHẦN C- ÁP DỤNG CHO KẾ TOÁN VIÊN, KIỂM TOÁN VIÊN CHUYÊN NGHIỆP TRONG DOANH NGHIỆP (đoạn 300.1 – 350.8)

PHẦN 2: CÁC CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VÀ DỊCH VỤ ĐẢM BẢO

I. CÁC CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN

1. CÁC VẤN ĐỀ CHUNG

1.1. Mục tiêu tổng thể của KTV và DNKT khi thực hiện kiểm toán theo CMKiT Việt Nam (CMKiT 200)

1.1.1. Mục tiêu tổng thể của KTV và DNKT khi thực hiện một cuộc kiểm toán BCTC là (Đoạn 11-12):

- Đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng liệu BCTC, xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn hay không, từ đó giúp KTV đưa ra ý kiến về việc liệu BCTC có được lập phù hợp với ***khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng***, trên các khía cạnh trọng yếu hay không;

- Lập BCKT về BCTC và trao đổi thông tin theo quy định của CMKiT Việt Nam, phù hợp với các phát hiện của KTV.

Trong trường hợp không thể đạt được sự đảm bảo hợp lý và ý kiến kiểm toán dạng ngoại trừ là chưa đủ để cung cấp thông tin cho người sử dụng BCTC dự kiến thì CMKiT Việt Nam yêu cầu KTV phải từ chối đưa ra ý kiến hoặc rút khỏi cuộc kiểm toán theo pháp luật và các quy định có liên quan.

1.1.2 Các trách nhiệm của KTV (Đoạn 14-22, A14-A73):

- Tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan, bao gồm cả tính độc lập, liên quan đến kiểm toán BCTC;

- Lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán với thái độ hoài nghi nghề nghiệp để nhận biết các trường hợp có thể dẫn đến BCTC chứa đựng những sai sót trọng yếu;

- Thực hiện các xét đoán chuyên môn trong suốt quá trình lập kế hoạch và tiến hành cuộc kiểm toán BCTC;

- Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đạt được sự đảm bảo hợp lý và làm giảm rủi ro kiểm toán xuống một mức thấp có thể chấp nhận được, từ đó cho phép KTV đưa ra các kết luận phù hợp làm cơ sở cho việc hình thành ý kiến kiểm toán;

- Tuân thủ tất cả các CMKiT ***có liên quan*** đến cuộc kiểm toán. (*Một CMKiT được xác định là có liên quan đến cuộc kiểm toán khi chuẩn mực đó đang có hiệu lực và cuộc kiểm toán có các tình huống đã được quy định và hướng dẫn trong chuẩn mực)*; Hiểu toàn bộ quy định chung, nội dung chuẩn mực và hướng dẫn áp dụng của từng CMKiT để hiểu được mục tiêu và vận dụng phù hợp các yêu cầu của chuẩn mực. *Trong BCKT, KTV và DNKT không được tuyên bố đã tuân thủ CMKiT Việt Nam nếu KTV và DNKT không đảm bảo tuân thủ các yêu cầu của CMKiT số 200 và toàn bộ các CMKiT khác có liên quan đến cuộc kiểm toán.*

- Sử dụng các mục tiêu quy định trong từng CMKiT liên quan, đồng thời, xem xét mối liên hệ giữa các CMKiT để: (1) Xem có cần thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung ngoài các thủ tục CMKiT yêu cầu để đạt được mục tiêu của CMKiT hay không; và (2) đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập.

- KTV và DNKT phải tuân thủ tất cả các quy định của từng CMKiT, ***trừ khi:*** (1) Toàn bộ CMKiT đó không liên quan đến cuộc kiểm toán *(Ví dụ, nếu đơn vị được kiểm toán không có bộ phận kiểm toán nội bộ thì toàn bộ các quy định của CMKiT Việt Nam số 610 được coi là không liên quan đến cuộc kiểm toán*); hoặc (2) Có quy định phải được áp dụng khi có điều kiện và điều kiện đó lại không tồn tại trong cuộc kiểm toán (Ví dụ: *CMKiT Việt Nam số 265 quy định phải trao đổi các phát hiện về khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán nhưng thực tế cuộc kiểm toán cho thấy không có khiếm khuyết nghiêm trọng nào).*

2.3 Không đạt được mục tiêu (Đoạn 24, A75-A76):

Nếu không thể đạt được một mục tiêu quy định trong một CMKiT: KTV phải đánh giá xem điều này có cản trở đến việc đạt được mục tiêu tổng thể của KTV và DNKT hay không và có dẫn đến việc phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần hoặc rút khỏi cuộc kiểm toán hay không, đồng thời, KTV phải lưu lại hồ sơ kiểm toán về vấn đề này.

1.2. Hợp đồng kiểm toán (Điều 42 Luật Kiểm toán độc lập và CMKiT 210)

1.2.1. Khái niệm (*Luật Kiểm toán độc lập - Điều 42):*

Hợp đồng kiểm toán: Là sự thỏa thuận giữa DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam với khách hàng về việc thực hiện dịch vụ kiểm toán. Hợp đồng kiểm toán được lập thành văn bản.

1.2.2 Mục tiêu của KTV và DNKiT (CMKiT 210 Đoạn 03): Chỉ chấp nhận ***HĐKT*** khi (1) đã thiết lập được ***tiền đề của cuộc kiểm toán*** và đạt được thỏa thuận với Ban giám đốc đơn vị được kiểm toán về việc Ban giám đốc hiểu và thừa nhận trách nhiệm của họ (nghĩa là, BGĐ đơn vị sử dụng khuôn khổ về lập và trình bày BCTC có thể chấp nhận được); và (2) hai bên (KTV/DNKT và đơn vị) đã thống nhất được các điều khoản của HĐKT.

1.2.3 Xác định tiền đề của cuộc kiểm toán (CMKiT 210 Đoạn 06, A2-A19):

Để xác định tiền đề của cuộc kiểm toán, KTV phải:

- Xác định khuôn khổ về lập và trình bày BCTC mà đơn vị áp dụng có thể chấp nhận được hay không;

- Thỏa thuận với BGĐ đơn vị để BGĐ hiểu và thừa nhận trách nhiệm đối với: (1) Việc lập và trình bày BCTC phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng; (2) Các KSNB mà BGĐ xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày BCTC không còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn; (3) Cung cấp cho KTV quyền tiếp cận với tất cả tài liệu, thông tin có liên quan đến quá trình lập và trình bày BCTC cũng như tài liệu, thông tin bổ sung mà KTV yêu cầu để phục vụ mục đích kiểm toán và với nhân sự của đơn vị mà KTV xác định là cần thiết để thu thập bằng chứng kiểm toán.

**** Các yếu tố ảnh hưởng đến việc chấp nhận HĐKT (CMKiT 210 Đoạn 07, 08):***

*KTV và DNKT không được chấp nhận HĐKT trong các trường hợp sau (*trừ khi việc chấp nhận là do pháp luật và các quy định khác yêu cầu):

- KTV bị giới hạn phạm vi kiểm toán (do BGĐ/BQT đơn vị áp đặt trong các điều khoản của dự thảo HĐKT) mà sự giới hạn này sẽ dẫn đến việc KTV từ chối đưa ra ý kiến đối với BCTC;

- Không có đầy đủ tiền đề của cuộc kiểm toán: KTV xác định rằng khuôn khổ về lập và trình bày BCTC mà đơn vị áp dụng là không thể chấp nhận được (trừ khi việc áp dụng đó là yêu cầu bắt buộc của pháp luật); hoặc 2 bên không đạt được thỏa thuận về trách nhiệm của BGĐ đơn vị.

1.2.4 Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán

** Theo quy định của Luật Kiểm toán độc lập (Điều 42):* Hợp đồng kiểm toán phải có những nội dung chính sau đây:

- Tên, địa chỉ của khách hàng hoặc người đại diện của khách hàng, đại diện của DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam;

- Mục đích, phạm vi và nội dung dịch vụ kiểm toán, thời hạn thực hiện hợp đồng kiểm toán;

- Quyền, nghĩa vụ và trách nhiệm của các bên;

- Hình thức báo cáo kiểm toán và các hình thức khác thể hiện kết quả kiểm toán như thư quản lý và báo cáo khác;

- Phí dịch vụ kiểm toán và chi phí khác do các bên thỏa thuận.

DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam thực hiện dịch vụ kiểm toán theo hợp đồng kiểm toán.

** Theo quy định của CMKiT 210 (Đoạn 10, 11, A23-A24):* Ngoài những nội dung theo quy định của Luật Kiểm toán độc lập như đã nêu ở trên, HĐKT phải xác định rõ khuôn khổ về lập và trình bày BCTC mà đơn vị được kiểm toán áp dụng. Ngoài ra, HĐKT còn có thể bao gồm các nội dung sau:

- Phạm vi cuộc kiểm toán, dựa trên pháp luật và các quy định liên quan, CMKiT, quy định về đạo đức nghề nghiệp, quy định của tổ chức nghề nghiệp mà KTV phải tuân thủ;

- Do những hạn chế vốn có của kiểm toán cũng như của KSNB, có rủi ro khó tránh khỏi là KTV có thể không phát hiện được hết các sai sót trọng yếu,

mặc dù cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện theo CMKiTViệt Nam;

- Kế hoạch kiểm toán, việc thực hiện kiểm toán, kể cả danh sách thành viên nhóm kiểm toán;

- Yêu cầu có được giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc;

- Thỏa thuận với Ban Giám đốc đơn vị về các trách nhiệm: (1) cung cấp cho KTV BCTC và tài liệu liên quan đúng thời hạn;(2) thông báo cho KTV các sự kiện có thể ảnh hưởng đến BCTC mà Ban Giám đốc biết được trong giai đoạn từ ngày lập BCKT đến ngày công bố BCTC;

- Việc tham gia của KTV khác, chuyên gia vào một số công việc trong quá trình kiểm toán, KTV nội bộ và nhân sự khác của đơn vị được kiểm toán;

- Những thủ tục cần thực hiện với KTV và DNKT tiền nhiệm (đối với trường hợp kiểm toán năm đầu tiên);

- Các giới hạn về trách nhiệm của KTV và DNKT (nếu có);

- Nghĩa vụ cung cấp hồ sơ kiểm toán cho các bên khác (nếu có);

- Cơ sở tính phí, mức phí, cách thức phát hành hóa đơn, thanh toán tiền;….

1.2.5. Hợp đồng kiểm toán nhiều năm (CMKiT 210, Đoạn 13, A28)

DNKT và khách hàng được phép ký hợp đồng kiểm toán cho nhiều năm tài chính. Nếu hợp đồng kiểm toán đã được ký cho nhiều năm, trong mỗi năm DNKT 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.

1.2.6. Chấp nhận thay đổi điều khoản HĐKT (CMKiT 210, Đoạn 14-17, A29-A33)

KTV/DNKT không được đồng ý thay đổi các điều khoản của HĐKT nếu không có lý do phù hợp. Trước khi hoàn thành cuộc kiểm toán, nếu KTV/DNKT được yêu cầu thay đổi dịch vụ kiểm toán thành dịch vụ có mức đảm bảo thấp hơn, KTV/DNKT phải đánh giá liệu có lý do phù hợp hay không:

- Nếu các điều khoản của HĐKT bị thay đổi: KTV/DNKT và BGĐ đơn vị phải thỏa thuận lại các điều khoản để lập thành HĐKT mới thay thế HĐKT cũ hoặc lập phụ lục hợp đồng đính kèm với HĐKT cũ;

- Nếu KTV/DNKT không đồng ý thay đổi điều khoản của HĐKT và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không đồng ý tiếp tục thực hiện HĐKT ban đầu: KTV/DNKT phải rút khỏi cuộc kiểm toán và chấm dứt HĐKT phù hợp với pháp luật và các quy định có liên quan; và xác định trách nhiệm (theo hợp đồng hoặc quy định khác) trong việc báo cáo cho các bên khác (BQT, chủ sở hữu, cơ quan quản lý Nhà nước).

1.2.7. Các vấn đề cần xem xét thêm trong quá trình chấp nhận HĐKT (CMKiT 210, Đoạn 18-21, A34-A37)

KTV/DNKT cần xem xét thêm một số vấn đề sau trong quá trình chấp nhận HĐKT: (1) Chuẩn mực lập và trình bày BCTC được pháp luật và các quy định bổ sung; (2) Khuôn khổ về lập và trình bày BCTC theo yêu cầu của pháp luật và các quy định; và (3) BCKT theo yêu cầu của pháp luật và các quy định (Đoạn 18-21 CMKiT 210).

1.3. Trách nhiệm của KTV và DNKT liên quan đến gian lận (CMKiT 240)

a) Khái niệm (Đoạn 11):

- *Gian lận:* Là hành vi cố ý do một hay nhiều người trong Ban quản trị (BQT)/Ban Giám đốc (BGĐ), các nhân viên hoặc bên thứ ba thực hiện bằng các hành vi gian dối để thu lợi bất chính hoặc bất hợp pháp (Ví dụ về hành vi gian lận như giả mạo hồ sơ, cố ý không ghi chép các giao dịch, hoặc cố ý cung cấp các giải trình sai cho KTV...)

- *Các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận*: Là các sự kiện hoặc điều kiện phản ánh một động cơ hoặc áp lực phải thực hiện hành vi gian lận hoặc tạo cơ hội thực hiện hành vi gian lận.

b) Trách nhiệm của các bên đối với gian lận:

b.1) Trách nhiệm của BGĐ/BQT đơn vị được kiểm toán (Đoạn 04):

BGĐ đơn vị có trách nhiệm ngăn ngừa (đặc biệt là giảm bớt các cơ hội thực hiện hành vi gian lận) và phát hiện gian lận, kể cả cam kết tạo ra văn hóa trung thực và hành vi có đạo đức trong đơn vị.

BQT đơn vị có trách nhiệm giám sát hoạt động của BGĐ và phải xem xét khả năng xảy ra hành vi khống chế kiểm soát hoặc hành động gây ảnh hưởng không thích hợp đến quy trình lập và trình bày BCTC, ví dụ việc BGĐ cố gắng điều chỉnh kết quả kinh doanh để các nhà phân tích hiểu không đúng về hiệu quả hoạt động và khả năng sinh lời của đơn vị được kiểm toán.

b.2) Trách nhiệm của KTV và DNKT (Đoạn 05-08):

Khi thực hiện kiểm toán, KTV chịu trách nhiệm đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng liệu BCTC, xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn hay không. Do những hạn chế vốn có của kiểm toán nên có rủi ro khó tránh khỏi là kể cả khi cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện theo quy định của CMKiT thì KTV vẫn có thể không phát hiện được một số sai sót có ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC, đặc biệt là các sai sót do gian lận. Rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận cao hơn rủi ro có sai sót trọng yếu do nhầm lẫn, vì gian lận có thể được thực hiện một cách tinh vi, được tổ chức chặt chẽ, có hành động che dấu, có sự thông đồng của nhiều người, nhiều cấp...

c) Các yêu cầu đối với KTV và DNKT (Đoạn 12-43, A7-A67):

- ***Thái độ hoài nghi nghề nghiệp:*** KTV phải luôn duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt cuộc kiểm toán. Kể cả khi KTV đã biết về tính trung thực và chính trực của BGĐ/BQT của đơn vị được kiểm toán thì KTV vẫn phải nhận thức được khả năng có thể tồn tại sai sót trọng yếu do gian lận, liên tục đặt câu hỏi xem các thông tin và bằng chứng kiểm toán thu được có dấu hiệu của sai sót trọng yếu do gian lận hay không, xem xét độ tin cậy của các thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán và kiểm soát việc lập và duy trì các thông tin đó.

CMKiT không yêu cầu KTV phải xác minh tính xác thực của các tài liệu và KTV cũng không được đào tạo để trở thành chuyên gia và cũng không được coi là chuyên gia trong việc xác minh tính xác thực đó. Tuy nhiên, khi xác định được các vấn đề làm KTV tin rằng một tài liệu có thể không xác thực hoặc các điều khoản trong tài liệu đã bị chỉnh sửa mà không được thông báo thì KTV có thể điều tra thêm bằng các thủ tục như xác nhận trực tiếp với bên thứ ba hoặc sử dụng chuyên gia để xác minh tính xác thực của tài liệu đó.

- Thảo luận nhóm kiểm toán: Cuộc thảo luận này phải đặc biệt tập trung vào nội dung và cách thức mà BCTC của đơn vị được kiểm toán dễ có sai sót trọng yếu do gian lận, kể cả việc gian lận đó có thể xảy ra như thế nào.

- Thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan*:* Khi thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan nhằm tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị, bao gồm kiểm soát nội bộ, KTV phải thực hiện các thủ tục để thu thập thông tin nhằm xác định rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận, bao gồm các thủ tục: *Phỏng vấn BGĐ, BQT và các đối tượng khác trong đơn vị được kiểm toán; Đánh giá các mối quan hệ bất thường hoặc ngoài dự kiến đã được xác định trong quá trình thực hiện thủ tục phân tích và các thông tin khác đã thu thập có cho thấy dấu hiệu về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hay không; Đánh giá các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận (động cơ, áp lực hoặc cơ hội dễ đến gian lận)….*

- Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận*:* KTV phải xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ BCTC và ở cấp độ cơ sở dẫn liệu của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh, đồng thời, luôn phải giả định rằng có rủi ro có gian lận trong việc ghi nhận doanh thu để đánh giá xem loại doanh thu nào, giao dịch hoặc cơ sở dẫn liệu nào liên quan đến doanh thu mà có thể dẫn đến các rủi ro đó. KTV phải coi các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá là các rủi ro đáng kể và phải tìm hiểu các kiểm soát của đơn vị liên quan đến các rủi ro đó.

- Biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá:

+ Biện pháp xử lý tổng thể - áp dụng đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá ở cấp độ BCTC: Bao gồm: Nâng cao thái độ hoài nghi nghề nghiệp; Phân công và giám sát nhân sự dựa trên kiến thức, kỹ năng và năng lực của các cá nhân sẽ được giao trách nhiệm chính trong cuộc kiểm toán; Đánh giá việc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán của đơn vị, đặc biệt là chính sách liên quan đến các ước tính và xét đoán chủ quan và các giao dịch phức tạp, có dấu hiệu gian lận trong việc lập BCTC; Thay đổi hoặc bổ sung một số yếu tố không thể dự đoán trước được khi lựa chọn nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán.

+ Thủ tục kiểm toán – áp dụng đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ cơ sở dẫn liệu đã được đánh giá: Gồm thiết kế, thực hiện các thủ

tục kiểm toán tiếp theo có nội dung, lịch trình và phạm vi tương ứng với kết quả đánh giá rủi ro.

KTV phải luôn coi rủi ro BGĐ khống chế kiểm soát là loại rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận và là rủi ro đáng kể và phải thiết kế, thực hiện các thủ tục kiểm toán để: *Kiểm tra tính thích hợp của các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác trong khi lập BCTC; Soát xét các ước tính kế toán để xem có sự thiên lệch hay không và đánh giá xem các tình huống phát sinh sự thiên lệch (nếu có) có thể hiện rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hay không; Đánh giá lý do kinh tế đối với các nghiệp vụ quan trọng phát sinh ngoài quá trình kinh doanh bình thường của đơn vị, hoặc KTV xét đoán thấy có biểu hiện bất thường; Các thủ tục khác (nếu cần)…*

- ***Đánh giá bằng chứng kiểm toán*:** KTV phải đánh giá các thủ tục phân tích thực hiện ở giai đoạn cuối cuộc kiểm toán để xem có dấu hiệu cho thấy có rủi ro về sai sót trọng yếu do gian lận mà chưa được phát hiện trước đó hay không.

KTV phải đánh giá sai sót đã xác định (nếu có) có phải là biểu hiện của gian lận hay không và đánh giá tác động của sai sót đó đối với các khía cạnh khác của cuộc kiểm toán, đặc biệt là tính tin cậy của các giải trình của BGĐ. KTV phải luôn lưu ý rằng gian lận thường không phải là cá biệt. Nếu xác định được một sai sót mà KTV tin rằng sai sót đó liên quan đến gian lận và có sự tham gia của BGĐ (đặc biệt là lãnh đạo cấp cao), thì KTV phải xem xét lại đánh giá của mình về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận và ảnh hưởng của sai sót đó tới nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán, độ tin cậy của các bằng chứng đã thu thập được trước đó, ...

Khi KTV khẳng định BCTC có sai sót trọng yếu, hoặc không thể kết luận được BCTC có sai sót trọng yếu do gian lận hay không thì KTV phải đánh giá các tác động đối với cuộc kiểm toán theo quy định của CMKiT số 450 và số 700.

- ***KTV không thể tiếp tục HĐKT:*** KTV phải cân nhắc việc không tiếp tục thực hiện HĐKT trong các tình huống như: Đơn vị không thực hiện biện pháp phù hợp để xử lý gian lận; KTV nhận thấy có rủi ro đáng kể do gian lận mang tính trọng yếu và lan tỏa; hoặc KTV lo ngại về năng lực hoặc tính chính trực của BGĐ hoặc BQT…Khi đó, KTV phải xác định trách nhiệm nghề nghiệp và trách nhiệm pháp lý có liên quan, nếu cần thiết thì phải xin ý kiến chuyên gia tư vấn

pháp luật. Trường hợp rút khỏi HĐKT thì KTV phải trao đổi với BGĐ/BQT đơn vị và báo cáo với đối tượng đã chỉ định thực hiện cuộc kiểm toán hoặc cơ quan quản lý có thẩm quyền (nếu có quy định).

- Trao đổi với BGĐ/BQT đơn vị được kiểm toán và cơ quan quản lý, cơ quan pháp luật có liên quan: Nếu xác định được hành vi gian lận hoặc thu thập được thông tin cho thấy có thể có hành vi gian lận thì KTV phải trao đổi kịp thời với cấp quản lý thích hợp của đơn vị và xác định trách nhiệm báo cáo với cơ quan quản lý liên quan (nếu có). KTV có thể phải xin ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật để xác định sự cần thiết phải báo cáo về các gian lận với cơ quan quản lý, cơ quan pháp luật có liên quan.

Nếu xác định được hoặc có nghi ngờ hành vi gian lận có liên quan đến BGĐ, các nhân viên giữ vai trò quan trọng trong kiểm soát nội bộ hoặc những người khác mà hành vi gian lận dẫn đến sai sót trọng yếu trong BCTC thì KTV phải trao đổi kịp thời với BQT.

1.4. Trách nhiệm của KTV và DNKT đối với hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định (CMKiT 250)

a) Khái niệm (Đoạn 11):

Hành vi không tuân thủ: Là các hành vi bỏ sót hay vi phạm của đơn vị được kiểm toán, bất kể cố ý hay vô ý, trái với pháp luật và các quy định hiện hành. Các hành vi này bao gồm các giao dịch do đơn vị thực hiện dưới danh nghĩa của đơn vị hoặc do Ban quản trị, Ban Giám đốc hoặc nhân viên thực hiện thay mặt đơn vị. Hành vi không tuân thủ không bao gồm các vấn đề mang tính cá nhân (không liên quan đến hoạt động kinh doanh của đơn vị) do Ban quản trị, Ban Giám đốc hoặc nhân viên của đơn vị gây ra;

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, Uỷ 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 Uỷ ban Nhân dân các cấp và các cơ quan, tổ chức khác theo quy định của pháp luật); các văn bản do cấp trên, tổ chức nghề nghiệp, doanh nghiệp và tổ chức quy định không trái với pháp luật mà đơn vị được kiểm toán phải tuân thủ.

Cơ quan Nhà nước có thẩm quyền mà KTV có trách nhiệm phải báo cáo: Là Ủy ban Chứng khoán Nhà nước (nếu đơn vị được kiểm toán là công ty đại chúng, tổ chức phát hành chứng khoán, tổ chức kinh doanh chứng khoán, quỹ đầu tư chứng khoán), Ngân hàng Nhà nước (nếu đơn vị được kiểm toán là tổ chức tín dụng), Cục Quản lý và giám sát Bảo hiểm (nếu đơn vị được kiểm toán là doanh nghiệp bảo hiểm, doanh nghiệp tái bảo hiểm, môi giới bảo hiểm) và các cơ quan, tổ chức khác theo quy định pháp lý có liên quan.

b) Trách nhiệm:

b.1) Trách nhiệm của BGĐ/BQT đơn vị được kiểm toán (Đoạn 03, A1-A6):

Trách nhiệm của BGĐ đơn vị, dưới sự giám sát của BQT, là đảm bảo rằng các hoạt động của đơn vị được thực hiện theo pháp luật và các quy định, bao gồm việc tuân thủ các điều khoản của luật và các quy định về các số liệu và thuyết minh được trình bày trên BCTC. BGĐ có trách nhiệm thiết kế và thực hiện các KSNB để ngăn ngừa, phát hiện và xử lý những hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định trong đơn vị.

b.2) Trách nhiệm của KTV và DNKT (Đoạn 04-08, A1-A6):

Thực hiện các quy định của CMKiT sẽ giúp KTV phát hiện các sai sót trọng yếu của BCTC do hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, tuy nhiên, KTV không có trách nhiệm ngăn ngừa và không thể kỳ vọng KTV phát hiện hành vi không tuân thủ của đơn vị được kiểm toán đối với tất cả các luật và quy định có liên quan.

KTV sẽ rất khó nhận biết các hành vi không tuân thủ nếu như hành vi đó ít liên quan đến các sự kiện và giao dịch phản ánh trong BCTC, hoặc hành vi không tuân thủ có liên quan đến các hành động nhằm che giấu, như sự cấu kết, giả mạo, cố tình bỏ sót giao dịch, BGĐ khống chế kiểm soát hoặc cố ý giải trình sai với KTV, hoặc một hành động có được coi là hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định hay không hoàn toàn phụ thuộc vào phán quyết của tòa án.

CMKiT phân biệt trách nhiệm của KTV liên quan đến việc xem xét tính tuân thủ pháp luật của đơn vị đối với 2 nhóm pháp luật và các quy định sau:

Nhóm 1 – Pháp luật và các quy định có ảnh hưởng trực tiếp đến các số liệu, thuyết minh trên BCTC (ví dụ, pháp luật về kế toán, thuế...): KTV có trách

nhiệm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc tuân thủ các luật và quy định này.

Nhóm 2- Pháp luật và các quy định khác không có ảnh hưởng trực tiếp đến các số liệu, và thuyết minh trên BCTC nhưng hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định này có thể có ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC (ví dụ, việc tuân thủ các điều khoản trong giấy phép hoạt động, tuân thủ các yêu cầu về năng lực tài chính, hoặc tuân thủ yêu cầu về môi trường): KTV chỉ có trách nhiệm giới hạn trong việc thực hiện các thủ tục kiểm toán cụ thể để phát hiện các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định có thể có ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC.

c) Xem xét về tính tuân thủ pháp luật và các quy định (Đoạn 12-17, A7-A12)

Khi lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán, KTV và DNKT phải có thái độ thận trọng nghề nghiệp, phải chú ý đến hành vi không tuân thủ pháp luật dẫn đến sai sót ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC. Nếu luật pháp quy 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, KTV và DNKT phải lập kế hoạch để kiểm tra việc tuân thủ của đơn vị được kiểm toán về những điều khoản này.

- Để lập kế hoạch kiểm toán, KTV phải có sự hiểu biết chung về khuôn khổ 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 mà đơn vị thực hiện để đảm bảo tuân thủ pháp luật và các quy định đó.

- KTV phải tiến hành các thủ tục cần thiết để xác định hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định khác có thể ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC, bao gồm:

+ Phỏng vấn BGĐ/BQT đơn vị được kiểm toán về việc tuân thủ pháp luật và các quy định;

+ Kiểm tra các văn bản, tài liệu trao đổi giữa đơn vị được kiểm toán với các cơ quan cấp phép hoặc cơ quan quản lý nhà nước, đơn vị cấp trên (nếu có).

- KTV phải yêu cầu BGĐ/BQT cung cấp giải trình bằng văn bản về việc đơn vị đã thông báo cho KTV về toàn bộ hành vi không tuân thủ, hoặc nghi ngờ không tuân thủ pháp luật và các quy định mà đơn vị đã biết và cần xem xét ảnh hưởng trong quá trình lập BCTC.

d) Các thủ tục kiểm toán khi phát hiện hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định (Đoạn 18-21, A13-A18)

- Khi nhận biết được thông tin liên quan đến hành vi không tuân thủ hoặc nghi ngờ không tuân thủ pháp luật và các quy định, KTV phải tìm hiểu về bản chất, hoàn cảnh xuất hiện hành vi và những thông tin bổ sung để đánh giá ảnh hưởng có thể có đến BCTC, bao gồm: 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 BCTC; Mức độ ảnh hưởng đến tính trung thực và hợp lý của BCTC…

- Nếu nghi ngờ có hành vi không tuân thủ, KTV phải thảo luận với BGĐ/BQT đơn vị. Nếu BGĐ/BQT không cung cấp được thông tin chứng minh rằng đơn vị đã tuân thủ pháp luật và các quy định và KTV xét đoán thấy ảnh hưởng của việc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật đối với BCTC là trọng yếu thì KTV phải cân nhắc sự cần thiết của việc tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật.

- Nếu không thể thu thập được đầy đủ thông tin để xoá bỏ nghi ngờ về hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, KTV và DNKT phải đánh giá ảnh hưởng của việc thiếu bằng chứng thích hợp đối với ý kiến kiểm toán.

- KTV và DNKT phải phân tích hậu quả của việc không tuân thủ pháp luật liên quan đến khía cạnh khác của cuộc kiểm toán, nhất là đối với độ tin cậy vào các giải trình bằng văn bản.

đ) Báo cáo về phát hiện hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ (Đoạn 22-28, A19-A20):

- ***Báo cáo với BQT đơn vị:***

+ KTV phải thông báo với BQT những vấn đề liên quan đến hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định mà KTV nhận thấy trong quá trình kiểm toán, trừ khi các vấn đề đó rõ ràng là không đáng kể. Đối với hành vi không tuân thủ là do cố ý và trọng yếu thì phải thông báo vấn đề này cho BQT ngay khi có thể.

+ Nếu nghi ngờ BGĐ hoặc BQT có liên quan đến hành vi không tuân thủ, KTV phải thông báo với cấp cao hơn trong đơn vị, như Đại hội đồng cổ đông, Ban kiểm soát. KTV có thể cần tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật để xác định xem cấp nào cần được thông báo.

- Báo cáo (với người sử dụng BCKT) về hành vi không tuân thủ trong BCKT:

+ Nếu KTV kết luận hành vi không tuân thủ có ảnh hưởng trọng yếu nhưng không được phản ánh đúng trong BCTC thì KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán dạng ngoại trừ hoặc ý kiến trái ngược về BCTC.

+ Nếu BGĐ hoặc BQT ngăn cản KTV thu thập bằng chứng kiểm toán để đánh giá hành vi không tuân thủ ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC thì KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán dạng ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến về BCTC do hạn chế phạm vi kiểm toán.

+ Nếu do hạn chế phạm vi kiểm toán mà KTV không thể xác định liệu hành vi không tuân thủ có xảy ra hay không thì KTV phải đánh giá mức độ ảnh hưởng của vấn đề này đến ý kiến kiểm toán.

- Báo cáo về hành vi không tuân thủ cho cơ quan có thẩm quyền

+ Nếu phát hiện có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định: KTV phải có trách nhiệm báo cáo với các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền, thông báo với đại diện chủ sở hữu của đơn vị được kiểm toán (Chủ tịch công ty, Hội đồng quản trị, Hội đồng thành viên và đại diện chủ sở hữu khác (nếu có) theo quy định của pháp luật) và các đối tượng bên ngoài đơn vị được kiểm toán (nếu có).

+ Nếu nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định: KTV phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để làm rõ nghi ngờ, đồng thời phải xác định xem KTV có trách nhiệm báo cáo về các nghi ngờ này với các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền, thông báo với đại diện chủ sở hữu và các đối tượng bên ngoài đơn vị được kiểm toán hay không.

1.5. Kiểm soát chất lượng doanh nghiệp thực hiện kiểm toán, và soát xét báo cáo tài chính, dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ liên quan khác (VSQC1) và kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán BCTC (CMKiT 220)

1.5.1. Kiểm soát chất lượng doanh nghiệp thực hiện kiểm toán, và soát xét báo cáo tài chính, dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ liên quan khác (VSQC1)

a/ Khái niệm (Đoạn 12)

Soát xét việc KSCL hợp đồng dịch vụ: Là quy trình được thiết kế và thực hiện tại ngày hoặc trước ngày phát hành báo cáo, nhằm đưa ra sự đánh giá khách quan về các xét đoán quan trọng của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ và các kết luận của nhóm để hình thành báo cáo. Việc soát xét KSCL hợp đồng dịch vụ chỉ áp dụng cho các cuộc kiểm toán BCTC của các tổ chức niêm yết và các hợp đồng dịch vụ khác (nếu có) mà DNKT cho rằng việc soát xét KSCL hợp đồng dịch vụ đó là cần thiết;

Người soát xét việc KSCL của hợp đồng dịch vụ: Là thành viên BGĐ, một cá nhân khác trong hoặc từ bên ngoài DNKT, có năng lực phù hợp hoặc nhóm các cá nhân nói trên, nhưng không phải là thành viên của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ, có đầy đủ kinh nghiệm và thẩm quyền phù hợp để đưa ra đánh giá khách quan về các xét đoán quan trọng và các kết luận mà nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ đưa ra để hình thành báo cáo;

Kiểm tra: Là thủ tục kiểm tra được áp dụng đối với hợp đồng dịch vụ đã hoàn thành, được thiết kế để cung cấp bằng chứng về sự tuân thủ của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ đối với các chính sách và thủ tục KSCL của DNKT;

Giám sát: Là quy trình xem xét và đánh giá liên tục về hệ thống KSCL của DNKT, bao gồm kiểm tra lại định kỳ một số hợp đồng dịch vụ đã hoàn thành được lựa chọn nhằm cung cấp cho DNKT sự đảm bảo hợp lý rằng hệ thống KSCL của doanh nghiệp hoạt động hữu hiệu;

Cá nhân bên ngoài doanh nghiệp có năng lực phù hợp: Là người không thuộc DNKT, có trình độ chuyên môn, năng lực và kinh nghiệm để có thể giữ vai trò người soát xét việc KSCL tương đương với thành viên BGĐ phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ, ví dụ, thành viên BGĐ của một DNKT khác hoặc cá nhân có kinh nghiệm phù hợp của tổ chức nghề nghiệp mà các hội viên của tổ chức nghề nghiệp này có thể thực hiện kiểm toán và soát xét thông tin tài chính quá khứ hoặc dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ liên quan khác, hoặc là người của một tổ chức có cung cấp các dịch vụ KSCL phù hợp.

b/ Yêu cầu (Đoạn 16 – 56, A2-A72):

DNKT phải xây dựng và duy trì hệ thống kiểm soát chất lượng bao gồm các chính sách và thủ tục cho 6 yếu tố sau:

b1) Trách nhiệm của BGĐ về chất lượng trong DNKT;

b2) Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan;

b3) Chấp nhận và duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng dịch vụ cụ thể;

b4) Nguồn nhân lực;

b5) Thực hiện hợp đồng dịch vụ;

b6) Giám sát.

DNKT phải quy định bằng văn bản về các chính sách và thủ tục và phải phổ biến các chính sách và thủ tục này cho *tất cả* cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp.

b.1/ ***Trách nhiệm của BGĐ về chất lượng trong DNKT (Đoạn 18-19, A4-A6)*****:** Tổng Giám đốc/Giám đốc/ hoặc Chủ tịch Hội đồng thành viên DNKT chịu trách nhiệm cao nhất đối với hệ thống KSCL của doanh nghiệp và phải đảm bảo bất cứ cá nhân nào được phân công trách nhiệm điều hành hệ thống KSCL của DN cũng có đầy đủ kinh nghiệm, khả năng phù hợp và có quyền hạn cần thiết để thực hiện trách nhiệm đó.

b.2/ ***Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan (Đoạn 20-25, A7-A17):*** DNKT phải xây dựng các chính sách và thủ tục để đảm bảo DNKT và tất cả cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan. Ví dụ về các chính sách, thủ tục bao gồm:

- Phổ biến các yêu cầu về tính độc lập cho cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp và các đối tượng khác có liên quan (nếu cần);

- Xác định và đánh giá các trường hợp và các mối quan hệ có thể đe dọa đến tính độc lập, và có biện pháp thích hợp để loại trừ hoặc giảm sự đe dọa đó xuống mức có thể chấp nhận được;

- Đảm bảo doanh nghiệp được thông báo về các trường hợp vi phạm quy định về tính độc lập và có các biện pháp thích hợp để giải quyết các trường hợp vi phạm đó.

- Đặt ra các tiêu chí xác định sự cần thiết của các biện pháp bảo vệ nhằm giảm nguy cơ từ sự quen thuộc xuống mức có thể chấp nhận được khi giao trách nhiệm cho một thành viên BGĐ/KTV hành nghề thực hiện hợp đồng dịch vụ cho một khách hàng trong một thời gian dài;

- Đối với việc kiểm toán BCTC tổ chức niêm yết: Phải luân chuyển thành viên BGĐ phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán, và KTV hành nghề phụ trách cuộc kiểm toán và các đối tượng khác (nếu cần), sau một thời gian nhất định …

b.3/ Chấp nhận, duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng dịch vụ cụ thể (Đoạn 26-28, A18-A23): DNKT phải xây dựng các chính sách và thủ tục về việc chấp nhận, duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng dịch vụ cụ thể để có sự đảm bảo hợp lý rằng DNKT chỉ chấp nhận hoặc duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng dịch vụ nếu DNKT:

- Có đủ năng lực chuyên môn và khả năng để thực hiện hợp đồng dịch vụ, bao gồm thời gian và các nguồn lực cần thiết;

- Có thể tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan;

- Đã xem xét tính chính trực của đơn vị được kiểm toán/khách hàng và không có thông tin nào làm cho DNKT kết luận rằng đơn vị được kiểm toán/khách hàng đó thiếu chính trực.

b.4/ Nguồn nhân lực (Đoạn 29-31, A24-A31): DNKT phải xây dựng các chính sách và thủ tục để đảm bảo có đủ nhân sự với trình độ chuyên môn, năng lực và cam kết tuân thủ các nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp cần thiết để thực hiện hợp đồng dịch vụ theo các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan và cho phép DNKT phát hành báo cáo phù hợp với hoàn cảnh cụ thể.

b.5/ Thực hiện hợp đồng dịch vụ (Đoạn 32-47, A32-A63): DNKT phải xây dựng các chính sách và thủ tục để đảm bảo các hợp đồng dịch vụ được thực hiện theo các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan và DNKT phát hành báo cáo phù hợp với hoàn cảnh cụ thể. Các chính sách và thủ tục đó phải bao gồm việc tăng cường tính nhất quán của chất lượng hợp đồng dịch vụ, trách nhiệm giám sát và trách nhiệm soát xét. Các chính sách và thủ tục soát xét của DNKT phải được xác định dựa trên nguyên tắc các thành viên trong nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ có nhiều kinh nghiệm hơn thực hiện soát xét công việc của các thành viên ít kinh nghiệm hơn trong nhóm.

- Tham khảo ý kiến tư vấn: Đối với các vấn đề phức tạp hoặc dễ gây tranh cãi, DNKT phải đảm bảo thực hiện việc tham khảo ý kiến tư vấn thích hợp, phải có sẵn nguồn lực thỏa đáng để có thể thực hiện việc tham khảo ý kiến

tư vấn. Nội dung, phạm vi, kết luận từ việc tham khảo ý kiến tư vấn phải được lưu lại và phải được các bên (bên tham khảo ý kiến và bên tư vấn) cùng thống nhất và đảm bảo thực hiện các kết luận đó.

- Soát xét việc KSCL hợp đồng dịch vụ: Để đánh giá khách quan về các xét đoán quan trọng của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ và các kết luận của nhóm để hình thành báo cáo, DNKT ***phải xây dựng các chính sách và thủ tục*** yêu cầu phải thực hiện soát xét việc KSCL đối với các hợp đồng dịch vụ, bao gồm:

✓ Yêu cầu soát xét việc KSCL đối với tất cả các cuộc kiểm toán BCTC của tổ chức niêm yết;

✓ Đưa ra các tiêu chí đối với các cuộc kiểm toán, soát xét BCTC, các hợp đồng dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ liên quan khác cần thực hiện việc soát xét KSCL;

✓ Yêu cầu soát xét việc KSCL đối với tất cả các hợp đồng dịch vụ đáp ứng các tiêu chí đưa ra;

✓ Yêu cầu về nội dung việc soát xét KSCL hợp đồng dịch vụ (bao gồm: Thảo luận các vấn đề quan trọng với thành viên BGĐ phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ; Soát xét BCTC hoặc các thông tin khác và dự thảo báo cáo; Soát xét tài liệu, hồ sơ thực hiện hợp đồng dịch vụ được lựa chọn liên quan đến các xét đoán quan trọng và các kết luận của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ; Đánh giá các kết luận của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ để hình thành báo cáo và xem xét liệu dự thảo báo cáo có phù hợp hay không…)

✓ Yêu cầu về các tiêu chí về năng lực của người soát xét (Trình độ chuyên môn, bao gồm kinh nghiệm và thẩm quyền cần thiết; Tính khách quan ;…)

✓ Yêu cầu lưu lại tài liệu, hồ sơ liên quan đến việc soát xét KSCL hợp đồng dịch vụ.

- Khác biệt về quan điểm: DNKT phải xây dựng các chính sách và thủ tục để xử lý và giải quyết các vấn đề còn khác biệt về quan điểm trong nội bộ nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ với bên tư vấn hoặc giữa thành viên BGĐ phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ với người soát xét việc KSCL hợp đồng dịch vụ

b.6/ Giám sát (Đoạn 48-56, A64-A72)

- Giám sát các chính sách và thủ tục KSCL của DNKT : Quy trình giám sát của DNKT nhằm đảm bảo các chính sách và thủ tục liên quan đến hệ thống KSCL là phù hợp, đầy đủ và hoạt động hữu hiệu. Quy trình này phải xem xét và đánh giá liên tục hệ thống KSCL của DNKT, bao gồm kiểm tra định kỳ ít nhất một hợp đồng dịch vụ đã hoàn thành của mỗi thành viên BGĐ phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ phụ trách. Trách nhiệm đối với quy trình giám sát phải được giao cho một hoặc nhiều thành viên BGĐ hoặc những người khác có đầy đủ kinh nghiệm và thẩm quyền thích hợp DNKT và đảm bảo người thực hiện hợp đồng dịch vụ hoặc soát xét việc KSCL hợp đồng dịch vụ không được tham gia kiểm tra hợp đồng dịch vụ đó.

- Đánh giá, trao đổi và khắc phục các khiếm khuyết phát hiện được : Các khiếm khuyết phát hiện được thông qua quy trình giám sát phải được đánh giá xem đó là khiếm khuyết cá biệt hay có tính hệ thống và có nghiêm trọng hay không. DNKT phải trao đổi với các thành viên BGĐ phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ và các cán bộ, nhân viên có liên quan về các khiếm khuyết phát hiện được thông qua quy trình giám sát và đề xuất các hành động khắc phục thích hợp.

- Phàn nàn và cáo buộc : DNKT phải xây dựng các chính sách và thủ tục để đảm bảo tiếp nhận được đầy đủ thông tin và xử lý phù hợp đối với các phàn nàn và cáo buộc về những công việc mà DNKT thực hiện không tuân thủ chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan, cũng như các cáo buộc về hành vi không tuân thủ hệ thống KSCL của chính DNKT.

b.7/ Tài liệu, hồ sơ về hệ thống KSCL (Đoạn 57-59, A73-A75)

DNKT phải xây dựng các chính sách và thủ tục quy định về tài liệu, hồ sơ phù hợp để cung cấp bằng chứng về hoạt động của từng yếu tố trong hệ thống KSCL của DNKT. DNKT phải xây dựng các chính sách và thủ tục quy định về lưu trữ tài liệu, hồ sơ trong một khoảng thời gian đủ dài để cho phép các cá nhân thực hiện thủ tục giám sát có thể đánh giá được sự tuân thủ của DNKT đối với hệ thống KSCL của DNKT, hoặc phải lưu trữ trong thời gian dài hơn nếu pháp luật và các quy định yêu cầu.

1.5.2. KSCL hoạt động kiểm toán BCTC (CMKiT 220)

DNKT phải xây dựng và duy trì hệ thống KSCL cho các cuộc kiểm toán, bao gồm các chính sách và thủ tục cho 6 yếu tố sau:

- Trách nhiệm của thành viên BGĐ phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán đối với chất lượng của cuộc kiểm toán;

- Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan;

- Chấp nhận và duy trì quan hệ khách hàng và cuộc kiểm toán cụ thể;

- Nguồn nhân lực;

- Thực hiện cuộc kiểm toán;

- Giám sát.

a/ Trách nhiệm của thành viên BGĐ phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán (Đoạn 08, A3): Thành viên BGĐ phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải chịu trách nhiệm về chất lượng chung của từng cuộc kiểm toán mà mình được giao phụ trách.

b/ Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan (Đoạn 09-11, A4-A7): Thành viên BGĐ phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán luôn phải duy trì sự cảnh giác, thường xuyên quan sát và tìm hiểu để phát hiện bằng chứng về việc thành viên nhóm kiểm toán không tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan (nếu có) và phải đưa ra biện pháp xử lý phù hợp đối với hành vi không tuân thủ đó.

c/ Chấp nhận, duy trì quan hệ khách hàng và HĐKT (Đoạn 12-13, A8-A9): Thành viên BGĐ phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải đảm bảo áp dụng các thủ tục phù hợp về chấp nhận, duy trì quan hệ khách hàng và HĐKT, và phải chứng minh các kết luận đưa ra về vấn đề này là phù hợp. Trường hợp biết được thông tin có thể dẫn đến việc từ chối HĐKT thì phải thông báo kịp thời cho Giám đốc DNKT để có các xử lý phù hợp.

d/ Nguồn nhân lực (Đoạn 14, A10-A12): Thành viên BGĐ phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải đảm bảo cho nhóm kiểm toán và các chuyên gia không thuộc nhóm kiểm toán có năng lực chuyên môn và khả năng phù hợp để thực hiện cuộc kiểm toán phù hợp với các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan và BCKT được phát hành phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán.

đ/ Thực hiện cuộc kiểm toán (Đoạn 15-22, A13-A31): Thành viên BGĐ phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải chịu trách nhiệm trong việc thực hiện cuộc kiểm toán, bao gồm các trách nhiệm: Hướng dẫn, giám sát và thực hiện;

Soát xét; Tham khảo ý kiến tư vấn (nếu cần). Đối với hoạt động kiểm toán BCTC của các tổ chức niêm yết và các cuộc kiểm toán khác mà cần thực hiện công việc soát xét KSCL, thì thành viên BGĐ phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải đảm bảo rằng người soát xét việc KSCL phải được bổ nhiệm. Nếu có vấn đề còn khác biệt về quan điểm trong nội bộ nhóm kiểm toán với bên tư vấn hoặc giữa thành viên BGĐ phụ trách tổng thể với người soát xét việc KSCL của cuộc kiểm toán, nhóm kiểm toán phải xử lý và giải quyết những vấn đề đó phù hợp với chính sách và thủ tục của DNKT.

e/ Giám sát (Đoạn 23, A32-A34): Thành viên BGĐ phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải xem xét kết quả quy trình giám sát của DNKT theo quy định hiện hành của DNKT hoặc công ty mạng lưới, và đánh giá xem các khiếm khuyết trong các quy định đó có thể ảnh hưởng đến cuộc kiểm toán hay không.

2. LẬP KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN

2.1. Lập kế hoạch kiểm toán (CMKiT 300)

a/ Nội dung và vai trò của việc lập kế hoạch kiểm toán (Đoạn 02, A1-A3): Lập kế hoạch kiểm toán bao gồm việc xây dựng: (1) Chiến lược kiểm toán tổng thể và (2) Kế hoạch kiểm toán cho cuộc kiểm toán. Nội dung và phạm vi công việc lập kế hoạch kiểm toán có thể khác nhau tùy theo quy mô và sự phức tạp của đơn vị được kiểm toán cũng như kinh nghiệm trước đây của nhóm kiểm toán đối với đơn vị đó, và những thay đổi phát sinh trong cuộc kiểm toán.

Việc lập kế hoạch kiểm toán phù hợp sẽ giúp KTV tập trung đúng mức vào các phần hành quan trọng của cuộc kiểm toán, xác định và giải quyết kịp thời các vấn đề có thể xảy ra, tổ chức và quản lý cuộc kiểm toán thích hợp, hiệu quả, lựa chọn thành viên nhóm kiểm toán và phân công công việc phù hợp cho từng thành viên,...

b/ Vai trò của các thành viên chính trong việc lập kế hoạch kiểm toán (Đoạn 05, A4): Thành viên BGĐ phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán và các thành viên chính trong nhóm kiểm toán phải tham gia vào quá trình lập kế hoạch kiểm toán, bao gồm lập kế hoạch và thảo luận với các thành viên khác trong nhóm kiểm toán.

c/ Các thủ tục ban đầu của cuộc kiểm toán (Đoạn 06, A5-A7): Bao gồm: (1) Đánh giá chấp nhận, duy trì quan hệ khách hàng và hợp đồng kiểm toán cụ thể; (2) Đánh giá việc tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề

nghiệp, bao gồm tính độc lập (theo quy định của CMKiT số 220); (3) Hiểu các điều khoản của hợp đồng kiểm toán (theo quy định của CMKiT số 210).

d/ Nội dung của Chiến lược kiểm toán tổng thể, bao gồm (Đoạn 08, A8-A11):

- Xác định đặc điểm của cuộc kiểm toán nhằm xác định phạm vi kiểm toán;

- Xác định mục tiêu báo cáo của cuộc kiểm toán nhằm thiết lập lịch trình kiểm toán và yêu cầu trao đổi thông tin;

- Xem xét các yếu tố mà theo xét đoán chuyên môn của KTV là có vai trò quan trọng trong việc xác định công việc trọng tâm của nhóm kiểm toán;

- Xem xét kết quả các thủ tục ban đầu của cuộc kiểm toán, các hiểu biết đã có từ việc cung cấp các dịch vụ trước đây cho đơn vị được kiểm toán đó có còn phù hợp với cuộc kiểm toán này không;

- Xác định nội dung, lịch trình, phạm vi các nguồn lực cần thiết để thực hiện cuộc kiểm toán.

đ/ Nội dung của Kế hoạch kiểm toán, bao gồm (Đoạn 09-11, A12-A15):

- Nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục đánh giá rủi ro (theo CMKiT số 315);

- Nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo ở cấp độ cơ sở dẫn liệu (theo CMKiT số 330);

- Các thủ tục kiểm toán bắt buộc khác để đảm bảo tuân thủ các CMKiT Việt Nam.

KTV phải cập nhật và điều chỉnh chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán trong suốt quá trình thực hiện cuộc kiểm toán (nếu cần). KTV cũng phải xác định nội dung, lịch trình, phạm vi trong việc chỉ đạo, giám sát các thành viên trong nhóm kiểm toán và soát xét công việc của họ.

e/ Thủ tục bổ sung khi kiểm toán năm đầu tiên (Đoạn 13, A20): Khi bắt đầu một cuộc kiểm toán năm đầu tiên, KTV phải thực hiện thực hiện các thủ tục liên quan đến việc chấp nhận khách hàng và cuộc kiểm toán cụ thể (theo quy định của CMKiT số 220) và trao đổi với KTV tiền nhiệm khi có sự thay đổi DNKT, nhằm tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan.

2.2. Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị (CMKiT 315)

a) Khái niệm (Đoạn 04)

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

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

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

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

b) Yêu cầu

b.1/ Thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan (Đoạn 05-10, A1-A16): KTV phải thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro, bao gồm: (1) Phỏng vấn BGĐ và các cá nhân khác trong đơn vị mà KTV xét đoán là có khả năng cung cấp thông tin hỗ trợ cho việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu; (2) Thủ tục phân tích; (3) Quan sát và điều tra.

KTV phải xem xét liệu các thông tin có được từ thủ tục đánh giá chấp nhận/duy trì khách hàng hoặc từ việc cung cấp các loại dịch vụ khác cho đơn vị trước đó... có liên quan đến việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu hay không.

Thành viên BGĐ phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán và các thành viên chính trong nhóm kiểm toán phải thảo luận về khả năng BCTC của đơn vị có dễ xảy ra sai sót trọng yếu và việc áp dụng khuôn khổ về lập và trình bày BCTC có

phù hợp với điều kiện và hoàn cảnh của đơn vị không. Các thành viên nhóm kiểm toán không tham gia thảo luận phải được thông báo những thông tin cần thiết để phục vụ kiểm toán.

b.2/ Hiểu biết cần có về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ (Đoạn 11-24, A17-A104)

Các thông tin về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, bao gồm:

- Ngành nghề kinh doanh, các quy định pháp lý và các yếu tố bên ngoài khác, kể cả khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng;

- Đặc điểm của đơn vị (Lĩnh vực hoạt động; Loại hình sở hữu và bộ máy quản trị; Các hình thức đầu tư mà đơn vị đang và sẽ tham gia, kể cả đầu tư vào các đơn vị có mục đích đặc biệt; Cơ cấu tổ chức, sản xuất kinh doanh và quản lý và cơ cấu nguồn vốn của đơn vị);...

- Các chính sách kế toán mà đơn vị lựa chọn áp dụng, lý do thay đổi (nếu có), đánh giá của KTV về sự phù hợp của chính sách kế toán đối với lĩnh vực hoạt động của đơn vị, đối với khuôn khổ về lập và trình bày BCTC và với các đơn vị trong cùng lĩnh vực;

- Mục tiêu, chiến lược của đơn vị và những rủi ro kinh doanh có liên quan mà có thể dẫn đến rủi ro có sai sót trọng yếu;

- Việc đo lường và đánh giá kết quả hoạt động của đơn vị.

Các thông tin về kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán: Mặc dù hầu hết các kiểm soát liên quan tới cuộc kiểm toán thường liên quan tới BCTC nhưng không phải tất cả các kiểm soát liên quan tới BCTC đều liên quan đến cuộc kiểm toán. KTV phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định kiểm soát nào, riêng lẻ hay kết hợp với kiểm soát khác, có liên quan tới cuộc kiểm toán.

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

KTV phải tìm hiểu về kiểm soát nội bộ của đơn vị, được chia thành 5 thành phần sau: (1) Môi trường kiểm soát; (2) Quy trình đánh giá rủi ro; (3) Hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày BCTC, bao gồm các quy

trình kinh doanh có liên quan, và trao đổi thông tin; (4) Các hoạt động kiểm soát liên quan đến cuộc kiểm toán; và (5) Giám sát các kiểm soát.

b.3/ Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu (Đoạn 25-30, A105-A129): Để làm cơ sở cho việc thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo, KTV phải xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ BCTC và cấp độ cơ sở dẫn liệu của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh. Để đánh giá, KTV phải:

- Xác định rủi ro thông qua tìm hiểu về đơn vị và môi trường của đơn vị, bao gồm tìm hiểu các kiểm soát phù hợp liên quan đến rủi ro và xác định rủi ro thông qua xem xét các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trong BCTC;

- Đánh giá những rủi ro đã xác định và đánh giá liệu chúng có ảnh hưởng lan tỏa đến tổng thể BCTC và ảnh hưởng tiềm tàng đến nhiều cơ sở dẫn liệu hay không;

- Liên hệ những rủi ro đã xác định với các sai sót có thể xảy ra ở cấp độ cơ sở dẫn liệu và cân nhắc xem những kiểm soát nào KTV dự định kiểm tra;

- Cân nhắc khả năng xảy ra sai sótvà liệu sai sót tiềm tàng đó có dẫn đến sai sót trọng yếu hay không.

**** Rủi ro đáng kể:*** Khi đánh giá rủi ro, KTV phải dựa vào xét đoán chuyên môn để quyết định xem liệu rủi ro đã xác định có phải là rủi ro đáng kể hay không. Nội dung cần xem xét bao gồm:

- Rủi ro đó có phải là rủi ro do gian lận hay không;

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

- Mức độ phức tạp của các giao dịch;

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

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

- Rủi ro đó có liên quan tới những giao dịch lớn nằm ngoài phạm vi hoạt động kinh doanh bình thường của đơn vị, hoặc có liên quan tới giao dịch có dấu hiệu bất thường hay không.

Khi đã xác định có rủi ro đáng kể, KTV phải tìm hiểu các kiểm soát của đơn vị, kể cả các hoạt động kiểm soát, có liên quan đến rủi ro đó.

**** Những rủi ro mà nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản sẽ không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp:*** Những rủi ro này thường liên quan tới việc ghi chép không chính xác hoặc không đầy đủ các nhóm giao dịch và số dư tài khoản có tính chất thường xuyên và quan trọng mà thường được xử lý tự động, có ít hoặc không có sự can thiệp thủ công. Trường hợp này, các kiểm soát của đơn vị đối với các rủi ro này được coi là có liên quan đến cuộc kiểm toán và KTV phải tìm hiểu về các kiểm soát đó.

Những tình huống và sự kiện có thể cho thấy rủi ro có sai sót trọng yếu (phụ lục số 02 CMKiT số 315):

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

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

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

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

- Các hạn chế về nguồn vốn và tín dụng;

- Những thay đổi trong ngành nghề mà đơn vị đang hoạt động;

- Những thay đổi trong dây chuyền cung cấp;

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

- Mở rộng phạm vi hoạt động trên nhiều địa bàn mới;

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

- Dự kiến bán đơn vị hoặc bộ phận kinh doanh;

- Tồn tại nhiều mối quan hệ liên doanh, liên kết phức tạp;

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

- Có những giao dịch đáng chú ý với các bên liên quan;

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

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

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

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

- Những thay đổi trong môi trường công nghệ thông tin;

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

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

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

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

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

- Áp dụng quy định kế toán mới;

- Các đo lường về kế toán liên quan đến các thủ tục phức tạp;

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

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

b.4/ Xem xét lại đánh giá rủi ro (Đoạn 31, A130)

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

2.3. Mức trọng yếu trong lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán (CMKiT 320)

a) Khái niệm (Đoạn 09):

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

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

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

b) Yêu cầu

b.1/ Xác định mức trọng yếu và mức trọng yếu thực hiện khi lập kế hoạch kiểm toán (Đoạn 10-11, A2-A12): Khi lập chiến lược kiểm toán tổng thể, KTV phải xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCTC. Nếu đơn vị được kiểm toán có một số nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh

(nếu xét riêng lẻ) có sai sót với mức thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể BCTC nhưng có thể ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng BCTC, thì KTV phải xác định mức trọng yếu áp dụng cho từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh.

KTV phải xác định mức trọng yếu thực hiện cho mục đích đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu và xác định nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo trong quá trình kiểm toán.

b.2/ Sửa đổi mức trọng yếu trong quá trình kiểm toán (Đoạn 12-13, A13): KTV phải sửa đổi mức trọng yếu đối với tổng thể BCTC và mức trọng yếu cho các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh khi có thêm thông tin trong quá trình kiểm toán mà có thể dẫn đến việc thay đổi mức trọng yếu hoặc các mức trọng yếu so với mức xác định trước đó.

Nếu KTV kết luận rằng việc áp dụng một mức trọng yếu thấp hơn mức trọng yếu đã xác định trước đó là phù hợp thì KTV phải xác định xem có cần sửa đổi mức trọng yếu thực hiện, và xem nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo có còn phù hợp hay không.

b.3/ Phương pháp xác định mức trọng yếu (A3-A9)

Công thức: Mức trọng yếu = Tiêu chí x Tỷ lệ %

**** Xác định tiêu chí:***

Các tiêu chí phù hợp thông thường được lựa chọn có thể là: Lợi nhuận trước thuế; Tổng doanh thu; Lợi nhuận gộp; Tổng chi phí; Tổng vốn chủ sở hữu; Giá trị tài sản ròng.

Việc xác định tiêu chí phụ thuộc vào nhu cầu thông tin của đại bộ phận đối tượng sử dụng thông tin tài chính (nhà đầu tư, ngân hàng, công chúng, cơ quan quản lý...). Xác định tiêu chí còn ảnh hưởng bởi các yếu tố như:

(1) Các yếu tố của BCTC (ví dụ: tài sản, các khoản nợ, nguồn vốn, doanh thu, chi phí), các thước đo hoạt động theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC (ví dụ: tình hình tài chính, kết quả hoạt động, dòng tiền);

(2) Các khoản mục trên BCTC mà người sử dụng có xu hướng quan tâm *(Ví dụ: Để đánh giá kết quả tài chính, người sử dụng có xu hướng tập trung vào lợi nhuận, doanh thu hoặc tài sản thuần. Đối với các tổ chức niêm yết trên thị trường chứng khoán, người sử dụng BCTC chủ yếu quan tâm đến lợi nhuận sau*

thuế. Đối với những công ty kinh doanh lỗ hoặc đạt gần điểm hòa vốn, tổng doanh thu hoặc tổng tài sản là tiêu chí phù hợp. Đối với công ty đang có vấn đề về khả năng thanh toán nợ, người sử dụng BCTC tập trung vào vốn chủ hữu như sự đảm bảo cho các khoản nợ của họ, hoặc tổng tài sản/tài sản ngắn hạn. Đối với các tổ chức hoạt động phi lợi nhuận, người sử dụng BCTC quan tâm chủ yếu đến tổng tiền tài trợ hoặc tổng chi phí...)

(3) Đặc điểm hoạt động kinh doanh, đặc điểm ngành nghề của đơn vị *(Ví dụ: Đối với đơn vị nhỏ: Khi lợi nhuận trước thuế từ hoạt động kinh doanh liên tục của một đơn vị hoạt động vì mục tiêu lợi nhuận thường xuyên ở mức thấp, có thể do chủ doanh nghiệp đồng thời là Giám đốc đã thu lại phần lớn lợi nhuận trước thuế dưới dạng tiền lương và các khoản thu nhập khác thì tiêu chí lựa chọn để xác định mức trọng yếu là lợi nhuận trước tiền lương, các khoản thu nhập khác và thuế có thể sẽ phù hợp hơn. Đối với đơn vị trong lĩnh vực công, tổng chi phí hoặc chi phí thuần (chi phí trừ thu nhập) có thể là tiêu chí phù hợp cho hoạt động của từng chương trình. Khi đơn vị hoạt động trong lĩnh vực công có quản lý tài sản công, tài sản có thể là tiêu chí phù hợp để xác định mức trọng yếu. Hoặc đối với những đơn vị mà doanh thu được xác định trên cơ sở tỷ lệ % xác định trên tổng chi phí thực tế thì tổng chi phí phát sinh sẽ là cơ sở phù hợp để xác định mức trọng yếu).*

(4) Cơ cấu vốn chủ sở hữu và cách thức đơn vị huy động vốn *(Ví dụ: Nếu đơn vị hoạt động kinh doanh chủ yếu bằng nguồn vốn vay thì người sử dụng BCTC có thể quan tâm nhiều hơn đến tài sản và quyền của chủ nợ đối với tài sản này hơn là quan tâm đến lợi nhuận của đơn vị; hoặc đối với các đơn vị hoạt động dựa trên tài sản như các quỹ đầu tư, tiêu chí phù hợp là tài sản thuần);*

(5) Khả năng thay đổi tương đối của tiêu chí đã được xác định. Thông thường KTV nên lựa chọn những tiêu chí mang tính tương đối ổn định qua các năm.

Khi xác định mức trọng yếu, KTV cần phải cân nhắc đến các số liệu về kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình tài chính của các kỳ trước, các số liệu về kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình tài chính lũy kế đến kỳ này, và kế hoạch hay dự đoán cho kỳ hiện tại, được điều chỉnh khi có biến động lớn theo từng trường hợp của đơn vị được kiểm toán (ví dụ, một giao dịch hợp nhất kinh doanh lớn; các khoản thu nhập/chi phí bất thường; các khoản tiền thưởng cho Ban Giám đốc dựa trên lợi nhuận trước thưởng, v.v..) và những thay đổi liên

quan trong ngành nghề hay môi trường kinh doanh mà đơn vị đang hoạt động *(Ví dụ: Lợi nhuận trước thuế của Công ty ABC năm 2013 là 1.000 triệu VND, trong đó bao gồm lãi từ thanh lý TSCĐ là 300 triệu VND. KTV cần loại bỏ phần lãi này trước khi sử dụng lợi nhuận trước thuế làm tiêu chí xác định mức trọng yếu).*

**** Xác định tỷ lệ % cho tiêu chí lựa chọn***

KTV phải sử dụng xét đoán chuyên môn khi xác định tỷ lệ % áp dụng cho tiêu chí đã lựa chọn. Tỷ lệ % và tiêu chí được lựa chọn thường có mối liên hệ với nhau, như tỷ lệ % áp dụng cho mức lợi nhuận trước thuế từ hoạt động kinh doanh liên tục thường cao hơn tỷ lệ % áp dụng cho doanh thu do số tuyệt đối của doanh thu là lợi nhuận trước thuế thường chênh lệch nhau đáng kể và KTV có xu hướng cân bằng mức trọng yếu cho từng bộ phận trên BCTC dù áp dụng bất kì tiêu chí nào. Việc xác định tỷ lệ % cao hay thấp sẽ ảnh hưởng đến khối lượng công việc kiểm toán được thực hiện mà cụ thể số mẫu cần phải kiểm tra, phụ thuộc vào đánh giá về rủi ro có sai sót trọng yếu của KTV *(Ví dụ: Khi kiểm toán Công ty ABC, KTV lựa chọn lợi nhuận trước thuế (sau khi đã loại trừ yếu tố bất thường) làm tiêu chí xác định mức trọng yếu, giá trị là 700 triệu VND. Tỷ lệ % được lựa chọn là 10%. Khi đó, mức trọng yếu đối với tổng thể BCTC là 700 x 10% = 70 triệu VND).*

2.4. Biện pháp xử lý của KTV đối với rủi ro đánh giá (CMKiT 330)

a) Khái niệm (Đoạn 04):

Thử nghiệm cơ bản: Là thủ tục kiểm toán được thiết kế nhằm phát hiện các sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Các thử nghiệm cơ bản bao gồm: Kiểm tra chi tiết (các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh); và Thủ tục phân tích cơ bản.

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

b) Yêu cầu

b.1/ Biện pháp xử lý tổng thể (Đoạn 05, A1-A3): KTV phải thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý tổng thể đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ BCTC, bao gồm các biện pháp sau:

- Nhấn mạnh với nhóm kiểm toán về thái độ hoài nghi nghề nghiệp;

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

- Tăng cường giám sát;

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

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

b.2/ Thủ tục kiểm toán đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu (Đoạn 06-07, A4-A19): KTV phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo với nội dung, lịch trình và phạm vi dựa vào kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

KTV có thể lựa chọn trong các phương pháp: (1) Chỉ thực hiện thử nghiệm kiểm soát; (2) Chỉ thực hiện thử nghiệm cơ bản; hoặc (3) Kết hợp thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản. Tuy nhiên, dù lựa chọn phương pháp nào thì KTV vẫn phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm cơ bản cho từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu. Mức độ rủi ro được KTV đánh giá càng cao thì càng phải thu thập bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn.

**** Thử nghiệm kiểm soát (Đoạn 08-17, A20-A41):*** KTV phải thiết kế và thực hiện thử nghiệm kiểm soát để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát có liên quan trong 2 trường hợp: (1) KTV kỳ vọng rằng các kiểm soát hoạt động hiệu quả và có ý định dựa vào tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thử nghiệm cơ bản; hoặc (2) Nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản thì không thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

Nội dung và phạm vi thử nghiệm kiểm soát: KTV phải thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát và phải xác định liệu các kiểm soát được thử nghiệm có phụ thuộc vào các kiểm soát khác không

(kiểm soát gián tiếp) và có cần thu thập bằng chứng kiểm toán chứng minh tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát gián tiếp đó hay không.

Lịch trình thử nghiệm kiểm soát: KTV phải thực hiện thử nghiệm kiểm soát cho một thời điểm cụ thể, hoặc cho cả giai đoạn mà KTV dự định dựa vào các kiểm soát đó để đưa ra cơ sở thích hợp cho sự tin cậy của KTV vào các kiểm soát đó. Nếu KTV đã thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát trong giai đoạn giữa kỳ, hoặc sử dụng bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đã có từ các cuộc kiểm toán trước thì KTV phải thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán để thu thập thêm bằng chứng kiểm toán có liên quan.

Các kiểm soát đối với rủi ro đáng kể: Nếu KTV dự định tin cậy vào các kiểm soát đối với một rủi ro đáng kể thì KTV phải thử nghiệm các kiểm soát đó trong giai đoạn hiện tại.

Đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát: Khi đánh giá, KTV phải xác định liệu các sai sót được phát hiện từ các thử nghiệm cơ bản có cho thấy các kiểm soát không hoạt động hiệu quả hay không. Tuy nhiên, nếu các thử nghiệm cơ bản không phát hiện ra sai sót thì không có nghĩa là các kiểm soát có liên quan đến cơ sở dẫn liệu được thử nghiệm là hiệu quả. Nếu phát hiện có sai lệch trong các kiểm soát mà KTV dự định tin cậy vào, KTV phải tìm hiểu nguyên nhân, hậu quả của vấn đề và xác định xem các thử nghiệm kiểm soát đã thực hiện có cung cấp cơ sở thích hợp để KTV tin cậy vào các kiểm soát đó hay không, có cần thực hiện các thử nghiệm kiểm soát bổ sung hay không, hoặc có cần xử lý rủi ro bằng cách áp dụng các thử nghiệm cơ bản hay không.

**** Thử nghiệm cơ bản (Đoạn 18-23, A42-A58)***

Dù kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu như thế nào, KTV phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm cơ bản (kể cả thủ tục xác nhận từ bên ngoài, nếu cần) đối với từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu. Liên quan đến quy trình khóa sổ kế toán lập BCTC, các thử nghiệm cơ bản bao gồm: Đối chiếu số liệu trên BCTC 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 và trình bày BCTC.

KTV phải thực hiện các thử nghiệm cơ bản để xử lý rủi ro đáng kể đã xác định. Nếu chỉ thực hiện thử nghiệm cơ bản đối với một rủi ro đáng kể thì thử nghiệm cơ bản phải bao gồm kiểm tra chi tiết.

Lịch trình thử nghiệm cơ bản: Nếu đã thực hiện thử nghiệm cơ bản tại thời điểm kiểm toán giữa kỳ, để đảm bảo bao quát cả giai đoạn còn lại, KTV phải tiếp tục thực hiện thử nghiệm cơ bản, hoặc kết hợp thử nghiệm cơ bản với thử nghiệm kiểm soát cho giai đoạn từ giữa kỳ đến cuối kỳ.

Khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu tại thời điểm giữa kỳ, nếu phát hiện các sai sót không mong đợi thì KTV phải xem xét điều chỉnh việc đánh giá rủi ro liên quan và điều chỉnh nội dung, lịch trình, phạm vi dự kiến của các thử nghiệm cơ bản cho giai đoạn còn lại, nếu cần.

b.3/ Đánh giá việc trình bày, thuyết minh BCTC và tính đầy đủ, thích hợp của bằng chứng kiểm toán (Đoạn 24-27, A59-A62)

KTV phải thực hiện các thủ tục kiểm toán để đánh giá liệu việc trình bày tổng thể BCTC, bao gồm các thông tin thuyết minh liên quan, có phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không.

Căn cứ các thủ tục kiểm toán đã thực hiện và bằng chứng kiểm toán đã thu thập, trước khi đưa ra kết luận về cuộc kiểm toán, KTV phải xem xét việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu có còn phù hợp hay không. KTV phải đưa ra kết luận về tính đầy đủ, thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập. Nếu không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến về BCTC theo quy định của CMKiT số 705.

2.5. Các yếu tố cần xem xét khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài (CMKiT 402)

a) Khái niệm (Đoạn 08):

KTV của tổ chức cung cấp dịch vụ: Là KTV cung cấp báo cáo đảm bảo về các kiểm soát của tổ chức CCDV, theo yêu cầu của tổ chức này;

Tổ chức CCDV: Là bên thứ ba (hoặc một bộ phận của bên thứ ba) cung cấp dịch vụ cho các đơn vị sử dụng dịch vụ mà các dịch vụ này là một phần của hệ thống thông tin của đơn vị sử dụng dịch vụ có liên quan đến việc lập và trình bày BCTC;

Hệ thống của tổ chức CCDV: Là các chính sách và thủ tục được tổ chức CCDV thiết kế, thực hiện và duy trì nhằm cung cấp cho các đơn vị sử dụng dịch vụ những dịch vụ được phản ánh trong báo cáo của KTV của tổ chức CCDV;

KTV của đơn vị sử dụng dịch vụ: Là KTV thực hiện kiểm toán và đưa ra ý kiến kiểm toán về BCTC của đơn vị sử dụng dịch vụ;

Đơn vị sử dụng dịch vụ ("đơn vị"): Là đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài và đang được kiểm toán BCTC.

b) Yêu cầu

b.1/ Tìm hiểu về các dịch vụ của tổ chức CCDV, bao gồm kiểm soát nội bộ (Đoạn 09-14, A1-A23): KTV của đơn vị sử dụng dịch vụ phải tìm hiểu về việc đơn vị này sử dụng các dịch vụ được cung cấp như thế nào trong các hoạt động của mình, bao gồm:

- Bản chất và tầm quan trọng của các dịch vụ được cung cấp đối với đơn vị, kể cả ảnh hưởng của các dịch vụ đó đối với kiểm soát nội bộ của đơn vị;

- Nội dung và tính trọng yếu của các giao dịch được xử lý, các tài khoản hoặc các quy trình lập và trình bày BCTC chịu ảnh hưởng bởi tổ chức;

- Mức độ tương tác giữa các hoạt động của tổ chức CCDV và các hoạt động của đơn vị sử dụng dịch vụ;

- Bản chất mối quan hệ giữa đơn vị sử dụng dịch vụ và tổ chức CCDV, bao gồm các điều khoản hợp đồng có liên quan đến các hoạt động mà tổ chức CCDV thực hiện.

KTV của đơn vị sử dụng dịch vụ phải đánh giá việc thiết kế và thực hiện các kiểm soát tại đơn vị sử dụng dịch vụ có liên quan đến các dịch vụ được cung cấp, bao gồm các kiểm soát được áp dụng cho các giao dịch được tổ chức CCDV xử lý.

KTV của đơn vị sử dụng dịch vụ phải xác định xem liệu đã hiểu biết đầy đủ về bản chất và tầm quan trọng của các dịch vụ được tổ chức CCDV cung cấp và ảnh hưởng của các dịch vụ đó đối với kiểm soát nội bộ của đơn vị sử dụng dịch vụ có liên quan đến cuộc kiểm toán hay chưa, nhằm tạo cơ sở cho việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu.

Nếu không thể thu thập đầy đủ những hiểu biết từ đơn vị, KTV của đơn vị sử dụng dịch vụ phải tìm hiểu thêm, bằng cách: Thu thập báo cáo có liên quan

của BGĐ và KTV của tổ chức CCDV (nếu có); Liên hệ, hoặc đến thực địa tại tổ chức CCDV để thu thập thông tin; Huy động một KTV khác thực hiện thủ tục thu thập thông tin về các kiểm soát liên quan tại tổ chức CCDV.

b.2/ Xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá (Đoạn 15, A24-A28): KTV của đơn vị sử dụng dịch vụ phải xác định liệu có thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các cơ sở dẫn liệu BCTC có liên quan từ các sổ kế toán của đơn vị sử dụng dịch vụ hay không. Nếu không, KTV phải thực hiện thủ tục kiểm toán tiếp theo nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hoặc huy động một KTV khác thay mặt mình thực hiện các thủ tục đó tại tổ chức CCDV.

b.3/ Các hành vi gian lận, không tuân thủ pháp luật, các sai sót chưa được điều chỉnh liên quan đến các hoạt động tại tổ chức CCDV (Đoạn 19, A41): KTV của đơn vị sử dụng dịch vụ phải phỏng vấn BGĐ đơn vị sử dụng dịch vụ về việc liệu tổ chức CCDV đã báo cáo cho đơn vị, hay đơn vị có biết được về bất kỳ hành vi gian lận, không tuân thủ pháp luật và các quy định, hoặc các sai sót chưa được điều chỉnh có ảnh hưởng đến BCTC của đơn vị hay không. KTV phải đánh giá mức độ ảnh hưởng của các vấn đề đó đến nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo, kể cả ảnh hưởng đến các kết luận của KTV và BCKT.

b.4/ BCKT của đơn vị sử dụng dịch vụ (Đoạn 20-22, A42-A44): KTV của đơn vị sử dụng dịch vụ phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo quy định của CMKiT số 705 nếu KTV không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các dịch vụ được cung cấp có liên quan đến việc kiểm toán BCTC của đơn vị sử dụng dịch vụ.

Khi phát hành BCKT với ý kiến chấp nhận toàn phần: KTV của đơn vị sử dụng dịch vụ không được dẫn chứng công việc của KTV của tổ chức CCDV, trừ khi có yêu cầu của pháp luật hoặc các quy định. Nếu pháp luật và các quy định yêu cầu việc dẫn chứng này, KTV phải nêu rõ trong BCKT là việc dẫn chứng này không làm giảm trách nhiệm của KTV đối với ý kiến kiểm toán.

Khi phát hành BCKT với ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần: KTV có thể dẫn chứng công việc của KTV của tổ chức CCDV trong BCKT để giải thích cho ý kiến đó, nhưng phải được sự chấp thuận của KTV của tổ chức CCDV. Trường hợp này, KTV phải nêu rõ trong BCKT việc dẫn chứng này không làm giảm trách nhiệm của KTV đối với ý kiến kiểm toán.

3. THỰC HIỆN KIỂM TOÁN

3.1. Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán (CMKiT 450)

a) Khái niệm (Đoạn 04):

Sai sót: Là sự khác biệt giữa giá trị, cách phân loại, trình bày hoặc thuyết minh của một khoản mục trên BCTC với giá trị, cách phân loại, trình bày hoặc thuyết minh của khoản mục đó theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng. Sai sót có thể phát sinh do nhầm lẫn hoặc gian lận.

Sai sót có thể phát sinh từ việc thu thập hoặc xử lý dữ liệu không chính xác, bỏ sót số liệu hoặc thuyết minh, ước tính kế toán không đúng do bị bỏ sót hoặc hiểu sai, xét đoán của BGĐ liên quan đến các ước tính kế toán là không hợp lý hoặc BGĐ lựa chọn, áp dụng các chính sách kế toán không phù hợp...

Khi KTV đưa ra ý kiến về việc liệu BCTC đã được trình bày trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu hay chưa, sai sót có thể bao gồm những điều chỉnh về giá trị, cách phân loại, trình bày hoặc thuyết minh mà theo xét đoán của KTV là cần thiết để BCTC được trình bày trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu.

Sai sót không được điều chỉnh: Là các sai sót mà KTV đã phát hiện và tổng hợp lại trong quá trình kiểm toán nhưng không được điều chỉnh.

b) Yêu cầu

b.1/ Tổng hợp và xem xét các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán (Đoạn 05-07, A2-A6): KTV phải tổng hợp tất cả các sai sót đã được phát hiện trong quá trình kiểm toán, trừ những sai sót không đáng kể. Khi xem xét bản chất các sai sót, nếu KTV cho rằng có thể tồn tại các sai sót khác mà khi tổng hợp lại có thể là trọng yếu, hoặc tổng hợp các sai sót đã phát hiện trong quá trình kiểm toán gần đạt tới mức trọng yếu theo quy định của CMKiT số 320 thì KTV phải xác định sự cần thiết của việc sửa đổi chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán.

Nếu BGĐ đơn vị được kiểm toán đã kiểm tra lại các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh và đã điều chỉnh các sai sót phát hiện theo yêu cầu của KTV thì KTV cần thực hiện thủ tục kiểm toán bổ sung để xác định liệu có còn sai sót khác hay không.

b.2/ Trao đổi thông tin và điều chỉnh sai sót (Đoạn 08-09, A7-A10): KTV phải trao đổi kịp thời về tất cả các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán với cấp quản lý phù hợp trong đơn vị được kiểm toán và phải yêu cầu BGĐ đơn vị được kiểm toán điều chỉnh các sai sót đã trao đổi.

Nếu BGĐ đơn vị từ chối điều chỉnh các sai sót mà KTV yêu cầu, KTV phải tìm hiểu nguyên nhân của việc từ chối này và lưu ý vấn đề này khi đánh giá sai sót trọng yếu đối với tổng thể BCTC.

b.3/ Đánh giá ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh (Đoạn 10-11, A11-A12): Trước khi đánh giá, KTV phải xem xét lại mức trọng yếu theo CMKiT số 320 để xác định liệu mức trọng yếu có phù hợp với tình hình thực tế của đơn vị được kiểm toán hay. KTV phải xác định liệu các sai sót không được điều chỉnh, xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại, có trọng yếu hay không , thông qua việc xem xét:

- Quy mô, bản chất của các sai sót trong mối quan hệ với từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh và mối quan hệ với tổng thể BCTC cũng như tình huống phát sinh sai sót ;

- Ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh của kỳ trước đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh liên quan và đối với tổng thể BCTC.

3.2. Bằng chứng kiểm toán (CMKiT 500 và CMKiT 315)

3.2.1. Khái niệm và yêu cầu đối với bằng chứng kiểm toán (CMKiT 500)

A) Khái niệm (Đoạn 05)

Bằng chứng kiểm toán: Là tất cả các tài liệu, thông tin do KTV thu thập được liên quan đến cuộc kiểm toán và dựa trên các tài liệu, thông tin này, KTV đưa ra kết luận và từ đó hình thành ý kiến kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán bao gồm những tài liệu, thông tin chứa đựng trong các tài liệu, sổ kế toán, kể cả BCTC và những tài liệu, thông tin khác.

Tính đầy đủ (của bằng chứng kiểm toán): Là tiêu chuẩn đánh giá về số lượng bằng chứng kiểm toán. Số lượng bằng chứng kiểm toán cần thu thập chịu ảnh hưởng bởi đánh giá của KTV đối với rủi ro có sai sót trọng yếu và chất lượng của mỗi bằng chứng kiểm toán.

Tính thích hợp (của bằng chứng kiểm toán): Là tiêu chuẩn đánh giá về chất lượng của các bằng chứng kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán phải đảm bảo phù hợp và đáng tin cậy để hỗ trợ cho KTV đưa ra các kết luận làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán.

Trách nhiệm của KTV và DNKT là phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra các kết luận hợp lý làm cơ sở hình thành ý kiến của mình về BCTC của đơn vị được kiểm toán.

B)Yêu cầu đối với bằng chứng kiểm toán

a/ Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán (Đoạn A4-A6): Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán có mối liên hệ tương quan.

"Đầy đủ" là tiêu chuẩn đánh giá về số lượng của bằng chứng kiểm toán. Số lượng của bằng chứng kiểm toán cần thu thập chịu ảnh hưởng bởi đánh giá của KTV đối với rủi ro có sai sót (rủi ro được đánh giá ở mức độ càng cao thì cần càng nhiều bằng chứng kiểm toán) và đồng thời chịu ảnh hưởng bởi chất lượng của bằng chứng kiểm toán đó (chất lượng mỗi bằng chứng kiểm toán càng cao thì cần càng ít bằng chứng kiểm toán). Tuy nhiên, nhiều bằng chứng kiểm toán được thu thập không có nghĩa là chất lượng bằng chứng kiểm toán được đảm bảo.

"Thích hợp" là tiêu chuẩn thể hiện chất lượng của bằng chứng kiểm toán, bao gồm sự phù hợp và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán trong việc giúp KTV đưa ra các kết luận làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán. Độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán chịu ảnh hưởng bởi nguồn gốc, nội dung và hoàn cảnh mà KTV thu thập được bằng chứng đó.

Thông thường KTV 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. Đánh giá của KTV về tính đầy đủ và 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 BCTC, từng số dư tài khoản hoặc từng loại nghiệp vụ; Kết quả đánh giá rủi ro; 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 do

nhầm lẫn hoặc gian lận đã được phát hiện; Nguồn gốc, độ tin cậy của các tài liệu, thông tin…

b/ Tính phù hợp và độ tin cậy của tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán: Chất lượng của báo cáo kiểm toán chịu ảnh hưởng của tính phù hợp và độ tin cậy của tài liệu, thông tin làm cơ sở cho báo cáo kiểm toán

b1. Tính phù hợp (Đoạn A27-A30)

Tính phù hợp đề cập đến mối quan hệ logic với, hoặc liên quan tới, mục đích của thủ tục kiểm toán và trong một số trường hợp là cơ sở dẫn liệu được xem xét. Tính phù hợp của *tài liệu*, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán có thể chịu ảnh hưởng của định hướng kiểm tra. Ví dụ, nếu mục đích của một thủ tục kiểm toán là nhằm kiểm tra liệu giá trị hoặc sự hiện hữu của các khoản phải trả có bị phản ánh cao hơn thực tế hay không, thì thủ tục kiểm toán phù hợp có thể là kiểm tra các khoản phải trả đã được ghi nhận trên sổ kế toán. Mặt khác, khi mục đích của thủ tục kiểm toán là nhằm kiểm tra liệu giá trị hoặc sự hiện hữu của các khoản phải trả có bị phản ánh thấp hơn thực tế hay không thì việc kiểm tra các khoản phải trả đã được ghi nhận trên sổ kế toán sẽ là không phù hợp, mà thủ tục kiểm toán phù hợp có thể là kiểm tra các *tài liệu*, thông tin như các khoản chi sau ngày khoá sổ lập BCTC, các hóa đơn chưa thanh toán, báo cáo của nhà cung cấp, và báo cáo về các hàng hóa đã nhận nhưng chưa đối chiếu.

Một số thủ tục kiểm toán có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán phù hợp cho một số cơ sở dẫn liệu nhất định nhưng lại không phù hợp cho các cơ sở dẫn liệu khác. Ví dụ, việc kiểm tra các tài liệu liên quan đến việc thu tiền của các khoản phải thu sau ngày kết thúc kỳ kế toán có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán về sự hiện hữu và giá trị, nhưng không hẳn là bằng chứng về tính đúng kỳ. Tương tự, việc thu thập bằng chứng kiểm toán về một cơ sở dẫn liệu cụ thể (như sự hiện hữu của hàng tồn kho), không thay thế cho việc thu thập bằng chứng kiểm toán về một cơ sở dẫn liệu khác (như giá trị của hàng tồn kho đó). Mặt khác, bằng chứng kiểm toán từ các nguồn khác nhau hoặc có nội dung khác nhau có thể cũng phù hợp cho cùng một cơ sở dẫn liệu.

Thử nghiệm kiểm soát được thiết kế để đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát trong việc ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Việc thiết kế thử nghiệm kiểm soát nhằm thu

thập bằng chứng kiểm toán phù hợp bao gồm việc xác định các điều kiện (tính chất hoặc thuộc tính) cho thấy kiểm soát đã được thực hiện, và các điều kiện sai lệch cho thấy kiểm soát không được thực hiện theo đúng như đã thiết kế. KTV sau đó có thể kiểm tra sự hiện hữu hoặc không hiện hữu của các điều kiện này.

Các thử nghiệm cơ bản được thiết kế nhằm phát hiện ra các sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Thử nghiệm cơ bản bao gồm kiểm tra chi tiết và thủ tục phân tích cơ bản. Việc thiết kế các thử nghiệm cơ bản bao gồm việc xác định các điều kiện dẫn đến sai sót trong cơ sở dẫn liệu và liên quan đến mục đích của thử nghiệm này.

b2. Độ tin cậy của tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán (Đoạn A31-A33): chịu ảnh hưởng của nguồn gốc, nội dung và hoàn cảnh mà tài liệu, thông tin được thu thập, bao gồm các kiểm soát đối với việc tạo lập và lưu trữ tài liệu, thông tin. Nhìn chung, việc đánh giá độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán có thể dựa trên các nguyên tắc sau:

- Độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán tăng lên khi bằng chứng kiểm toán được thu thập từ các nguồn độc lập bên ngoài đơn vị;

- Độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán được tạo ra trong nội bộ đơn vị tăng lên khi các kiểm soát liên quan, kể cả các kiểm soát đối với việc tạo lập và lưu trữ các bằng chứng đó, được thực hiện hiệu quả;

- Bằng chứng kiểm toán do KTV trực tiếp thu thập (*ví dụ bằng chứng thu thập được nhờ quan sát việc áp dụng một kiểm soát*) đáng tin cậy hơn so với bằng chứng kiểm toán được thu thập gián tiếp hoặc do suy luận (*ví dụ phỏng vấn về việc áp dụng một kiểm soát*);

- Bằng chứng kiểm toán dạng văn bản (*ví dụ, trên giấy tờ, phương tiện điện tử, hoặc các dạng khác*) đáng tin cậy hơn bằng chứng được thu thập bằng lời (*ví dụ, biên bản họp được ghi đồng thời trong quá trình diễn ra cuộc họp đáng tin cậy hơn việc trình bày bằng lời sau đó về các vấn đề đã được thảo luận trong cuộc họp*);

- Bằng chứng kiểm toán là các chứng từ, tài liệu gốc đáng tin cậy hơn bằng chứng kiểm toán là bản copy, bản fax hoặc các tài liệu được quay phim, số hóa hoặc được chuyển thành bản điện tử mà độ tin cậy của các tài liệu này có thể phụ thuộc vào các kiểm soát đối với việc tạo lập và lưu trữ tài liệu, thông tin.

Nếu tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán được tạo lập nhờ sử dụng công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán, tùy thuộc vào tầm quan trọng của công việc của chuyên gia đối với mục đích kiểm toán, KTV phải thực hiện việc: Đánh giá năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia; Tìm hiểu về công việc của chuyên gia; và Đánh giá tính thích hợp của công việc của chuyên gia được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán đối với cho cơ sở dẫn liệu có liên quan.

Khi sử dụng tài liệu, thông tin do đơn vị được kiểm toán tạo ra, KTV phải đánh giá liệu tài liệu, thông tin đó có đủ tin cậy (có chính xác, đầy đủ và chi tiết) cho mục đích kiểm toán hay không.

Bằng 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 KTV 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.

Sự thích hợp của thông tin, giá trị của thông tin có xu hướng giảm đi theo thời gian và KTV cần cân nhắc sự cân đối giữa độ tin cậy của thông tin với chi phí bỏ ra để có được thông tin đó. KTV không được phép dựa vào khó khăn về nhân sự, thời gian hay chi phí để bỏ qua một thủ tục kiểm toán mà không có sự thay thế bằng thủ tục nào khác hoặc hài lòng với bằng chứng kiểm toán không đủ sức thuyết phục.

C) Lựa chọn phần tử kiểm tra để thu thập bằng chứng kiểm toán (Đoạn 10, A52-A56): Khi thiết kế thử nghiệm kiểm soát và kiểm tra chi tiết, KTV phải xác định phương pháp hiệu quả để lựa chọn phần tử kiểm tra nhằm đạt được mục đích của thủ tục kiểm toán. KTV phải xác định tính phù hợp và độ tin cậy của tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán, đồng thời, lưu ý tính hiệu quả khi lựa chọn phần tử để kiểm tra. Các phương pháp mà KTV sử dụng để lựa chọn phần tử kiểm tra gồm:

- Chọn tất cả các phần tử (kiểm tra 100%): Thường áp dụng đối với kiểm tra chi tiết, khi tổng thể được cấu thành từ một số ít các phần tử có giá trị lớn; hoặc có rủi ro đáng kể mà các phương pháp khác không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp; hoặc việc tính toán hay quy trình khác do hệ thống thông tin thực hiện tự động, lặp đi lặp lại, giúp việc kiểm tra 100% sẽ tiết kiệm chi phí hơn.

- Lựa chọn các phần tử cụ thể: Việc lựa chọn các phần tử cụ thể theo xét đoán của KTV, có thể bao gồm: Các phần tử có giá trị lớn hoặc các phần tử đặc biệt (ví dụ, phần tử có nghi ngờ, bất thường, có nguy cơ rủi ro cao hoặc đã từng bị nhầm lẫn); Tất cả các phần tử có giá trị cao hơn một giá trị nhất định; Các phần tử để thu thập tài liệu, thông tin về các vấn đề như bản chất của đơn vị hoặc bản chất của các giao dịch. Kết quả của thủ tục kiểm toán áp dụng đối với phần tử được lựa chọn theo cách này không thể được suy rộng cho toàn bộ tổng thể; do đó, việc lựa chọn các phần tử cụ thể để kiểm tra không cung cấp bằng chứng kiểm toán về phần còn lại của tổng thể.

- Lấy mẫu kiểm toán: Việc lấy mẫu kiểm toán được thiết kế để giúp đưa ra kết luận về toàn bộ tổng thể dựa trên kết quả kiểm tra mẫu được rút ra từ tổng thể đó (*xem thêm phần III.A.4 tài liệu này tóm tắt các quy định của CMKiT số 530 liên quan đến lấy mẫu kiểm toán)*.

Việc áp dụng một hoặc kết hợp nhiều phương pháp này có thể phù hợp tùy thuộc vào từng trường hợp cụ thể, như rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến cơ sở dẫn liệu đang được kiểm tra, tính khả thi và hiệu quả của các phương pháp khác nhau.

D) Tính không nhất quán hoặc hoài nghi về độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán (Đoạn 11, A57): Khi bằng chứng kiểm toán thu thập được từ nguồn này không nhất quán với bằng chứng thu thập được từ nguồn khác hoặc KTV hoài nghi về độ tin cậy của tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán thì KTV phải xác định có cần điều chỉnh hay bổ sung thủ tục kiểm toán để giải quyết các vấn đề đó và phải xem xét ảnh hưởng đến các khía cạnh khác của cuộc kiểm toán.

3.2.2. Cơ sở dẫn liệu (CMKiT 315)

**** Khái niệm (Đoạn 04):***

Cơ sở dẫn liệu: Là các khẳng định của BGĐ đơn vị được kiểm toán một cách trực tiếp hoặc dưới hình thức khác về các khoản mục và thông tin trình bày trong BCTC và được KTV sử dụng để xem xét các loại sai sót có thể xảy ra.

**** Sử dụng các cơ sở dẫn liệu (Đoạn A110-A112):***

Để khẳng định BCTC tuân thủ khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng, BGĐ cần khẳng định chính thức hoặc ngầm định các cơ sở dẫn liệu về việc ghi nhận, đo lường, trình bày và công bố các thành phần của BCTC và các

thuyết minh liên quan. Các cơ sở dẫn liệu được KTV sử dụng để xem xét các loại sai sót tiềm tàng có thể xảy ra được chia thành ba loại và có thể có những dạng sau:

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

- *Tính hiện hữu:* Các giao dịch và các sự kiện được ghi nhận đã xảy ra và liên quan đến đơn vị;

- *Tính đầy đủ:* Tất cả các giao dịch và sự kiện cần ghi nhận đã được ghi nhận;

- *Tính chính xác:* Số liệu và dữ liệu liên quan đến các giao dịch và sự kiện đã ghi nhận được phản ánh một cách phù hợp;

- *Đúng kỳ*: Các giao dịch và sự kiện được ghi nhận đúng kỳ kế toán;

- *Phân loại:* Các giao dịch và sự kiện được ghi nhận vào đúng tài khoản.

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

- *Tính hiện hữu:* Tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu thực sự tồn tại;

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

- *Tính đầy đủ:* Tất cả các tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu cần ghi nhận đã được ghi nhận đầy đủ;

- *Đánh giá và phân bổ:* Tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu được thể hiện trên BCTC theo giá trị phù hợp và những điều chỉnh liên quan đến đánh giá hoặc phân bổ đã được ghi nhận phù hợp.

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

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

- *Tính đầy đủ*: Tất cả các thuyết minh cần trình bày trên BCTC đã được trình bày;

- *Phân loại và tính dễ hiểu*: Các thông tin tài chính được trình bày, diễn giải và thuyết minh hợp lý, rõ ràng, dễ hiểu;

- *Tính chính xác và đánh giá*: Thông tin tài chính và thông tin khác được trình bày hợp lý và theo giá trị phù hợp.

Một số thủ tục kiểm toán có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán phù hợp cho một số cơ sở dẫn liệu nhất định nhưng lại không phù hợp cho các cơ sở dẫn liệu khác *(Ví dụ, việc kiểm tra các tài liệu liên quan đến việc các khoản phải thu đã thu được tiền sau ngày kết thúc kỳ kế toán có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán về sự hiện hữu và giá trị, nhưng không hẳn là bằng chứng về tính đúng kỳ).* Tương tự, việc thu thập bằng chứng kiểm toán về một cơ sở dẫn liệu cụ thể sẽ không thay thế được cho việc thu thập bằng chứng kiểm toán về một cơ sở dẫn liệu khác (*Ví dụ, việc chứng kiến kiểm kê có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán về sự hiện hữu của hàng tồn kho, nhưng không hẳn là bằng chứng về giá trị của hàng tồn kho đó*). Mặt khác, bằng chứng kiểm toán từ các nguồn khác nhau hoặc có nội dung khác nhau có thể cũng phù hợp cho cùng một cơ sở dẫn liệu.

3.2.3. Các thủ tục thu thập bằng chứng kiểm toán (CMKiT 500)

Bằng chứng kiểm toán được thu thập bằng cách: (1) Thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro; (2) Thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo (bao gồm, thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản) (Theo quy định của CMKiT số 315 và số 330).

Các thủ tục kiểm toán, *bao gồm: kiểm tra, quan sát, xác nhận từ bên ngoài, tính toán lại, thực hiện lại, thủ tục phân tích, phỏng vấn*, được sử dụng như các thủ tục đánh giá rủi ro, thử nghiệm kiểm soát hoặc thử nghiệm cơ bản, tùy theo hoàn cảnh mà KTV áp dụng các thủ tục này.

Ngoài thủ tục phỏng vấn, các thủ tục kiểm toán khác *(gồm kiểm tra, quan sát, xác nhận, tính toán lại, thực hiện lại và các thủ tục phân tích)* thường được thực hiện kết hợp với nhau. Mặc dù thủ tục phỏng vấn có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán quan trọng nhưng nếu chỉ phỏng vấn thì chưa đủ để cung cấp bằng chứng kiểm toán về việc không có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu hoặc về tính hữu hiệu của các kiểm soát.

**** Kiểm tra (Đoạn A14-A16):*** Việc kiểm tra bao gồm kiểm tra tài liệu, sổ kế toán hoặc chứng từ, có thể từ trong hoặc ngoài đơn vị; ở dạng giấy, dạng điện tử, hoặc các dạng thức khác; hoặc kiểm tra tài sản hiện vật.

a/ Kiểm tra tài liệu, sổ kế toán hoặc chứng từ: Là quá trình xem xét, đối chiếu các tài liệu, sổ kế toán hoặc chứng từ có liên quan sẵn có trong đơn vị (*Ví*

dụ, hoá đơn bán hàng, Phiếu nhập kho, xuất kho, sổ kế toán, BCTC...) Thủ tục này có thể tiến hành theo hai cách:

Thứ nhất, từ một kết luận có trước, KTV thu thập tài liệu làm cơ sở cho kết luận cần khẳng định. Ví dụ: KTV kiểm tra các tài liệu, hồ sơ pháp lý về quyền sở hữu tài sản.

Thứ hai, kiểm tra các tài liệu của một nghiệp vụ từ khi phát sinh đến khi vào sổ kế toán. Quá trình này có thể tiến hành theo hai hướng: (1) Từ chứng từ gốc phản ánh vào sổ kế toán: khi KTV muốn thu thập bằng chứng về việc các nghiệp vụ phát sinh đã được ghi sổ đầy đủ; (2) Từ sổ kế toán kiểm tra ngược về chứng từ gốc: khi KTV muốn thu thập bằng chứng về tính có thật của các nghiệp vụ được ghi sổ.

Thủ tục kiểm tra tài liệu, sổ kế toán hoặc chứng từ có ưu điểm là tương đối thuận tiện, chi phí để thu thập bằng chứng cũng thấp hơn các thủ tục khác, do tài liệu thường là có sẵn. Tuy nhiên, thủ tục này cũng có hạn chế nhất định vì nó cung cấp các bằng chứng kiểm toán có độ tin cậy khác nhau, tùy theo nội dung, nguồn gốc của bằng chứng kiểm toán và tính hữu hiệu của các kiểm soát đối với quá trình tạo lập ra tài liệu, sổ kế toán và chứng từ thuộc nội bộ đơn vị. Trong trường hợp bằng chứng do đơn vị cung cấp, các tài liệu này có thể đã bị sửa chữa, giả mạo, mất tính khách quan… nên cần có sự kiểm tra, xác minh kết hợp với các thủ tục kiểm toán khác.

b/ Kiểm tra tài sản hiện vật: Được hiểu là việc kiểm tra vật chất các loại tài sản của đơn vị, thường áp dụng đối với tài sản có hình thái vật chất cụ thể như hàng tồn kho, TSCĐ, tiền mặt...

Việc kiểm tra này có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy về sự hiện hữu của các tài sản nhưng lại không cung cấp bằng chứng về quyền và nghĩa vụ của đơn vị hay giá trị của tài sản. Vì vậy, kiểm tra tài sản hiện vật thường cần đi kèm với kiểm tra và thu thập bằng chứng khác để chứng minh quyền sở hữu và giá trị của tài sản đó.

**** Quan sát (Đoạn A17):*** Là việc theo dõi một quy trình hoặc thủ tục do người khác thực hiện (*Ví dụ, KTV quan sát nhân viên của đơn vị được kiểm toán thực hiện kiểm kê, hoặc quan sát việc thực hiện các hoạt động kiểm soát*).

Việc quan sát cung cấp bằng chứng kiểm toán về việc thực hiện một quy trình hoặc thủ tục, nhưng chỉ giới hạn ở thời điểm quan sát và thực tế là việc

quan sát của KTV có thể ảnh hưởng đến cách thức thực hiện quy trình hoặc thủ tục đó (*xem thêm phần III.B.1.1.1 tài liệu này tóm tắt các quy định của CMKiT số 501 liên quan đến thủ tục quan sát kiểm kê hàng tồn kho*).

**** Xác nhận từ bên ngoài (Đoạn A18):*** Là bằng chứng kiểm toán mà KTV thu thập được dưới hình thức thư phúc đáp trực tiếp của bên thứ ba (bên xác nhận) ở dạng thư giấy, thư điện tử hoặc một dạng khác.

Thủ tục xác nhận từ bên ngoài thường được sử dụng để xác minh các cơ sở dẫn liệu liên quan đến các số dư tài khoản nhất định và các yếu tố của các số dư tài khoản đó. Tuy nhiên, việc xác nhận không chỉ giới hạn cho các số dư tài khoản mà KTV có thể đề nghị xác nhận thêm các thông tin khác như: điều khoản hợp đồng hoặc các giao dịch của đơn vị với bên thứ ba, nội dung các thay đổi liên quan, nếu có... (*xem thêm phần III.B.1.1.10 tài liệu này này tóm tắt các quy định của CMKiT số 505 liên quan đến thủ tục gửi thư xác nhận)*

**** Tính toán lại (Đoạn A19):*** Là việc KTV kiểm tra độ chính xác về mặt toán học của các số liệu. Tính toán lại có thể được thực hiện thủ công hoặc tự động.

Ví dụ, KTV xem xét tính chính xác (bằng cách tính lại) các Hóa đơn, Phiếu Nhập, Xuất kho; số liệu hàng tồn kho; tính lại chi phí khấu hao; giá thành; các khoản dự phòng; thuế; số tổng cộng trên sổ chi tiết và Sổ Cái...

Thủ tục tính toán lại thường chỉ quan tâm đến tính chính xác thuần tuý về mặt số học, không chú ý đến sự phù hợp của phương pháp tính được sử dụng. Do đó thủ tục này thường được sử dụng cùng với các thủ tục khác như kiểm tra tài liệu, kiểm tra vật chất, thủ tục phân tích... trong quá trình thu thập bằng chứng kiểm toán.

Ưu điểm của thủ tục này là cung cấp bằng chứng có độ tin cậy cao, xét về mặt số học. Tuy nhiên, nhược điểm của thủ tục này là việc tính toán đôi khi khá phức tạp, tốn thời gian đặc biệt khi đơn vị được kiểm toán có qui mô lớn, loại hình kinh doanh đa dạng, luồng tiền vào, ra lớn...

**** Thực hiện lại (Đoạn A20):*** Là việc KTV thực hiện một cách độc lập các thủ tục hoặc các kiểm soát đã được đơn vị thực hiện trước đó như một phần kiểm soát nội bộ của đơn vị.

**** Thủ tục phân tích (Đoạn A21):*** bao gồm đánh giá thông tin tài chính qua việc phân tích các mối quan hệ giữa dữ liệu tài chính và phi tài chính. Thủ

tục phân tích cũng bao gồm việc kiểm tra, khi cần thiết, các biến động và các mối quan hệ xác định không nhất quán với các tài liệu, thông tin liên quan khác hoặc có sự chênh lệch lớn so với các giá trị dự kiến *(xem thêm phần III.B.1.1.3 tài liệu này này tóm tắt các quy định của CMKiT số 520 liên quan đến thủ tục phân tích).*

**** Phỏng vấn (Đoạn A22-A25):*** Là việc tìm kiếm thông tin tài chính và phi tài chính từ những người có hiểu biết bên trong hoặc bên ngoài đơn vị. Phỏng vấn được sử dụng rộng rãi trong suốt quá trình kiểm toán bên cạnh các thủ tục kiểm toán khác. Phỏng vấn có thể có nhiều hình thức, từ phỏng vấn bằng văn bản chính thức đến phỏng vấn bằng lời không chính thức. Việc đánh giá các câu trả lời phỏng vấn là một phần không thể tách rời của quá trình phỏng vấn.

Các câu trả lời phỏng vấn có thể cung cấp cho KTV những thông tin mà trước đây KTV chưa có hoặc cung cấp bằng chứng kiểm toán chứng thực. Ngoài ra, các câu trả lời phỏng vấn có thể cung cấp thông tin khác biệt đáng kể với các tài liệu, thông tin khác mà KTV đã thu thập được. Trong một số trường hợp, các câu trả lời phỏng vấn cung cấp cơ sở để KTV sửa đổi hoặc thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung.

Đối với một số vấn đề, KTV có thể cần phải có được giải trình bằng văn bản từ BGĐ và BQT để xác nhận các câu trả lời phỏng vấn bằng lời (xem CMKiT số 580).

Việc thu thập bằng chứng kiểm toán bằng thủ tục phỏng vấn thường gồm ba giai đoạn:

Lập kế hoạch phỏng vấn: KTV phải xác định được mục đích, đối tượng và nội dung cần phỏng vấn, thời gian, địa điểm phỏng vấn...

Thực hiện phỏng vấn: KTV giới thiệu lý do cuộc phỏng vấn, trao đổi về những nội dung cần phỏng vấn đã xác định và ghi chép lại kết quả phỏng vấn và yêu cầu người được phỏng vấn ký xác nhận về các nội dung được phỏng vấn (nếu cần).

Kết thúc phỏng vấn: KTV cần đưa ra kết luận trên cơ sở thông tin đã thu thập được. Tuy nhiên, KTV cũng cần lưu ý đến tính khách quan và sự hiểu biết của người được phỏng vấn để có kết luận xác đáng về bằng chứng thu thập được.

Ưu điểm của thủ tục phỏng vấn sẽ giúp KTV thu thập được những bằng chứng mới, hoặc giúp thu thập những thông tin phản hồi để củng cố ý kiến của

KTV. Tuy nhiên, nhược điểm của thủ tục này là độ tin cậy của bằng chứng không cao so với các thủ tục khác; chất lượng của bằng chứng cũng phụ thuộc vào trình độ, sự hiểu biết và tính độc lập, khách quan của người được phỏng vấn.

3.3. Lấy mẫu kiểm toán (CMKiT 530)

3.3.1. Khái niệm (Đoạn 05)

Lấy mẫu kiểm toán: Là việc áp dụng các thủ tục kiểm toán trên số phần tử ít hơn 100% tổng số phần tử của một tổng thể kiểm toán sao cho tất cả các đơn vị lấy mẫu đều có cơ hội được lựa chọn nhằm cung cấp cho KTV cơ sở hợp lý để đưa ra kết luận về toàn bộ tổng thể.

Tổng thể: Là toàn bộ dữ liệu mà từ đó KTV lấy mẫu nhằm rút ra kết luận về toàn bộ dữ liệu đó.

Rủi ro lấy mẫu: Là rủi ro mà kết luận của KTV dựa trên việc kiểm tra mẫu có thể khác so với kết luận đưa ra nếu kiểm tra toàn bộ tổng thể với cùng một thủ tục kiểm toán.

Rủi ro lấy mẫu có thể dẫn tới hai loại kết luận sai như sau:

+ Kết luận rằng các kiểm soát có hiệu quả cao hơn so với hiệu quả thực sự của các kiểm soát đó (đối với thử nghiệm kiểm soát), hoặc kết luận rằng không có sai sót trọng yếu trong khi thực tế lại có (đối với kiểm tra chi tiết): KTV quan tâm chủ yếu đến loại kết luận sai này vì nó ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của cuộc kiểm toán và có thể dẫn đến ý kiến kiểm toán không phù hợp.

+ Kết luận rằng các kiểm soát có hiệu quả kém hơn so với hiệu quả thực sự của các kiểm soát đó (đối với thử nghiệm kiểm soát), hoặc kết luận rằng có sai sót trọng yếu trong khi thực tế lại không có (đối với kiểm tra chi tiết): Loại kết luận sai này ảnh hưởng đến hiệu quả của cuộc kiểm toán vì thường dẫn tới các công việc bổ sung để chứng minh rằng kết luận ban đầu là không đúng.

Rủi ro ngoài lấy mẫu: Là rủi ro khi KTV đi đến một kết luận sai vì các nguyên nhân không liên quan đến rủi ro lấy mẫu (*Ví dụ, do KTV sử dụng các thủ tục kiểm toán không phù hợp hoặc hiểu sai bằng chứng kiểm toán và không nhận diện được sai lệch hay sai sót…)*

Sai phạm cá biệt: Là một sai sót hay sai lệch được chứng minh là không đại diện cho các sai sót hay sai lệch của tổng thể.

Đơn vị lấy mẫu: Là các phần tử riêng biệt cấu thành tổng thể. Đơn vị lấy mẫu có thể là đơn vị hiện vật (*ví dụ các séc trong bảng kê nộp 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)* hoặc đơn vị tiền tệ.

Lấy mẫu thống kê: Là phương pháp lấy mẫu có các đặc điểm sau: (1) Các phần tử được lựa chọn ngẫu nhiên vào mẫu; (2) Sử dụng lý thuyết xác suất thống 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 2 đặc điểm trên. Theo phương pháp lấy mẫu phi thống kê, KTV sử dụng xét đoán chuyên môn để lựa chọn các phần tử của mẫu.

Phân nhóm: Là việc phân chia một tổng thể thành các tổng thể con, mỗi tổng thể con là một nhóm các đơn vị lấy mẫu có cùng tính chất (thường là chỉ tiêu giá trị).

Ví dụ:

+ Khi kiểm toán khoản mục doanh thu một công ty dịch vụ phần mềm: KTV có thể phân nhóm khoản mục doanh thu thành doanh thu dịch vụ thuê ngoài, doanh thu tư vấn công nghệ thông tin, doanh thu dịch vụ cung ứng giải pháp, doanh thu triển khai phần mềm…

+ Khi kiểm toán khoản mục chi phí quản lý: KTV có thể phân nhóm theo giá trị các khoản chi phí quản lý phát sinh cao hơn và thấp hơn một giá trị nhất định (ví dụ, 50.000.000 đồng).

+ Khi kiểm toán khoản phải thu: KTV có thể phân nhóm các số dư theo tuổi nợ.

Sai sót có thể bỏ qua: Là một giá trị được KTV đặt ra mà dựa vào đó KTV mong muốn đạt được mức độ đảm bảo hợp lý rằng sai sót thực tế của tổng thể không vượt quá giá trị đặt ra. Khi thiết kế một mẫu, KTV cần xác định sai sót có thể bỏ qua để giảm thiểu rủi ro mà các sai sót không trọng yếu được tổng hợp lại có thể làm cho BCTC bị sai sót trọng yếu và dự phòng cho các sai sót có thể không được phát hiện. Sai sót có thể bỏ qua là việc áp dụng mức trọng yếu thực hiện cho một thủ tục lấy mẫu cụ thể (xem CMKiT số 320). Sai sót có thể bỏ qua có thể bằng hoặc thấp hơn mức trọng yếu thực hiện.

Tỷ lệ sai lệch có thể bỏ qua: Là một tỷ lệ sai lệch được KTV đặt ra đối với các thủ tục kiểm soát nội bộ mà dựa vào đó KTV mong muốn đạt được mức độ đảm bảo hợp lý rằng tỷ lệ sai lệch thực tế của tổng thể không vượt quá tỷ lệ sai lệch đặt ra.

3.3.2 Thiết kế mẫu, cỡ mẫu và lựa chọn phần tử kiểm tra

a/ Thiết kế mẫu (Đoạn 06, A4-A9): Khi thiết kế một mẫu kiểm toán, KTV phải xem xét mục đích của thủ tục kiểm toán và các tính chất của tổng thể được lấy mẫu.

Khi xem xét các tính chất của một tổng thể được lấy mẫu, KTV có thể quyết định sử dụng phương pháp phân nhóm hay lựa chọn các phần tử có giá trị lớn cho phù hợp.

b/ Cỡ mẫu (Đoạn 07, A10-A11): Cỡ mẫu là số lượng các phần tử trong tổng thể được lựa chọn theo tiêu thức nhất định vào mẫu để kiểm tra. KTV phải xác định cỡ mẫu đủ lớn để giảm rủi ro lấy mẫu xuống một mức thấp có thể chấp nhận được. Cỡ mẫu có thể được xác định thông qua các tính toán thống kê hoặc dựa trên xét đoán chuyên môn của KTV. Cỡ mẫu chịu ảnh hưởng của các yếu tố sau:

+Trong thử nghiệm kiểm soát: Cỡ mẫu chịu ảnh hưởng của các yếu tố như: Mức độ xem xét của KTV đối với các kiểm soát liên quan khi đánh giá rủi ro; Tỷ lệ sai lệch có thể bỏ qua; Tỷ lệ sai lệch dự kiến của tổng thể; Mức độ đảm bảo mà KTV mong muốn về việc tỷ lệ sai lệch thực tế của tổng thể không vượt quá tỷ lệ sai lệch có thể bỏ qua.

+Trong kiểm tra chi tiết: Cỡ mẫu chịu ảnh hưởng của các yếu tố như: Đánh giá của KTV về rủi ro có sai sót trọng yếu; Việc có sử dụng các thử nghiệm cơ bản khác cho cùng một cơ sở dẫn liệu hay không; Sai sót có thể bỏ qua; Sai sót mà KTV dự kiến sẽ phát hiện trong tổng thể; Phân nhóm tổng thể khi thích hợp.

c/ Lựa chọn phần tử kiểm tra (Đoạn 08, A12-A13): KTV phải lựa chọn các phần tử của mẫu theo một phương thức nào đó để mỗi đơn vị lấy mẫu trong tổng thể đều có cơ hội được chọn. Các phương pháp chủ yếu để chọn mẫu là lựa chọn ngẫu nhiên, lựa chọn theo hệ thống và lựa chọn bất kỳ:

+ Lựa chọn ngẫu nhiên: Là phương pháp lấy mẫu trong đó sử dụng một số chương trình chọn số ngẫu nhiên, ví dụ, các bảng số ngẫu nhiên, để lấy mẫu.

+ *Lựa chọn theo hệ thống:* Là phương pháp lấy mẫu trong đó số lượng đơn vị lấy mẫu trong tổng thể được chia cho cỡ mẫu để xác định khoảng cách lấy mẫu (*ví dụ, 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,…)*

+ *Lấy mẫu theo đơn vị tiền tệ:* Là phương pháp lựa chọn thiên về các phần tử có giá trị lớn, trong đó cỡ mẫu, việc lựa chọn và đánh giá dẫn đến kết luận chủ yếu theo giá trị.

+ *Lựa chọn bất kỳ:* Là phương pháp lấy mẫu trong đó KTV chọn mẫu không theo một trật tự nào và phải tránh bất kỳ sự thiên lệch hoặc định kiến chủ quan nào, do đó, đảm bảo rằng tất cả các phần tử trong tổng thể đều có cơ hội được lựa chọn. Đây không phải là phương pháp thích hợp khi lấy mẫu thống kê.

3.3.3. Thực hiện các thủ tục kiểm toán (Đoạn 9-11, A14-A16): KTV phải thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với từng phần tử được lựa chọn phù hợp với mục đích của các thủ tục kiểm toán đó.

+ Nếu không áp dụng được thủ tục kiểm toán đối với một phần tử đã lựa chọn: KTV phải thực hiện thủ tục kiểm toán đó đối với một phần tử thay thế (*Ví dụ, khi kiểm tra bằng chứng về thủ tục xét duyệt thanh toán, KTV chọn phải một séc không có hiệu lực nhưng KTV nhận thấy séc này là hợp lý thì trường hợp này không được xem là sai lệch và KTV cần chọn một séc khác để kiểm tra*).

+ Nếu không thể áp dụng các thủ tục kiểm toán đã được thiết kế (*ví dụ, do tài liệu, hồ sơ liên quan đến phần tử được lựa chọn đã bị thất lạc…*) hoặc không thể áp dụng thủ tục thay thế phù hợp khác đối với một phần tử được lựa chọn (*ví dụ, KTV không nhận được hồi âm thư xác nhận của khoản phải thu nhưng không thực hiện được thủ tục kiểm tra thay thế vì khoản phải thu đó chưa được thanh toán tại thời điểm kiểm toán*): KTV phải coi đây là một sai lệch - trong thử nghiệm kiểm soát, hoặc sai sót - trong kiểm tra chi tiết.

3.3.4. Bản chất và nguyên nhân của sai lệch và sai sót (Đoạn 12-13, A17):

KTV phải điều tra bản chất và nguyên nhân của bất kỳ sai lệch/sai sót nào phát hiện được, và đánh giá tác động có thể xảy ra của chúng đối với mục đích của thủ tục kiểm toán và các phần hành khác của cuộc kiểm toán. Nếu nhận thấy

nhiều sai lệch và sai sót có đặc điểm chung (*ví dụ cùng loại giao dịch, cùng địa điểm, cùng chủng loại sản phẩm hoặc cùng một thời kỳ*…) thì KTV có thể xác định tất cả các phần tử trong tổng thể có cùng đặc điểm và mở rộng thủ tục kiểm toán đối với các phần tử đó. Ngoài ra, các sai lệch hay sai sót như vậy có thể là do cố ý và có thể là dấu hiệu của khả năng xảy ra gian lận.

Nếu xét thấy một sai lệch/sai sót phát hiện được trong một mẫu là một sai phạm cá biệt: KTV phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp chứng minh rằng sai lệch/sai sót đó không đại diện cho tổng thể, do đó không ảnh hưởng đến phần còn lại của tổng thể.

3.3.5. Dự tính sai sót (Đoạn 14, A18-A20): Đối với kiểm tra chi tiết, KTV phải dự tính sai sót trong tổng thể dựa trên giá trị của sai sót phát hiện trong mẫu (đã loại trừ các sai sót được coi là cá biệt). Đối với thử nghiệm kiểm soát, KTV không cần phải dự tính sai lệch vì tỷ lệ sai lệch của mẫu cũng là tỷ lệ sai lệch suy rộng cho tổng thể (xem thêm CMKiT số 330).

3.3.6. Đánh giá kết quả lấy mẫu kiểm toán (Đoạn 15, A21-A23): KTV phải đánh giá kết quả của mẫu, và phải đánh giá liệu việc lấy mẫu kiểm toán có cung cấp đủ cơ sở hợp lý cho các kết luận về tổng thể đã được kiểm tra hay không. Nếu kết luận rằng việc lấy mẫu chưa cung cấp được cơ sở hợp lý cho các kết luận về tổng thể, KTV có thể yêu cầu BGĐ đơn vị được kiểm toán kiểm tra các sai sót đã được phát hiện, khả năng có các sai sót khác và thực hiện những điều chỉnh cần thiết; hoặc điều chỉnh nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo để có thể đạt được mức độ đảm bảo cần thiết (*Ví dụ, mở rộng cỡ mẫu trong thử nghiệm kiểm soát, thực hiện một thử nghiệm kiểm soát thay thế hoặc sửa đổi các thử nghiệm cơ bản liên quan*….)

3.4. Bằng chứng kiểm toán đối với các khoản mục, sự kiện đặc biệt (CMKiT 501)

Các khoản mục và sự kiện đặc biệt gồm: Hàng tồn kho; Các vụ kiện tụng và tranh chấp liên quan đến đơn vị được kiểm toán; Thông tin bộ phận.

a) Hàng tồn kho (HTK) (Đoạn 04-08, A1-A16):

Trường hợp HTK được xác định là trọng yếu đối với BCTC thì KTV phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự hiện hữu và tình trạng của HTK bằng cách: (1) Tham gia kiểm kê hiện vật HTK; và (2) Thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với các sổ kế toán ghi chép cuối cùng về HTK của đơn vị

để xác định liệu các sổ kế toán này có phản ánh chính xác kết quả kiểm kê HTK thực tế hay không.

a.1/ Tham gia kiểm kê hiện vật HTK (Đoạn 04, A1-A8): Bao gồm các công việc: Đánh giá các hướng dẫn và thủ tục của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đối với việc ghi chép và kiểm soát kết quả kiểm kê hiện vật HTK; Quan sát việc thực hiện các thủ tục kiểm kê; Kiểm tra HTK để xác định sự hiện hữu và đánh giá tình trạng HTK (có hàng lỗi thời, hư hỏng hay quá hạn sử dụng không); Thực hiện kiểm kê chọn mẫu (ví dụ, lựa chọn một số mặt hàng từ phiếu kiểm kê của đơn vị để đối chiếu với hàng thực tế tồn trong kho và lựa chọn một số mặt hàng thực tế tồn trong kho để đối chiếu với phiếu kiểm kê của đơn vị…).

KTV cần ghi chép lại kết quả kiểm kê chọn mẫu và thu thập phiếu kiểm kê hiện vật HTK của đơn vị để thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo nhằm xác định liệu các sổ kế toán ghi chép HTK cuối cùng của đơn vị có phản ánh chính xác kết quả kiểm kê HTK thực tế hay không.

a.2/ Trường hợp việc kiểm kê hiện vật HTK được tiến hành tại ngày khác với ngày kết thúc kỳ kế toán (Đoạn 05-06, A9-A11): KTV phải thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán để thu thập bằng chứng kiểm toán về việc liệu những biến động HTK giữa ngày thực hiện kiểm kê và ngày kết thúc kỳ kế toán có được ghi chép đúng đắn hay không.

Trường hợp nếu do các tình huống không lường trước được mà KTV không thể tham gia kiểm kê hiện vật HTK: KTV phải thực hiện kiểm kê hoặc quan sát việc kiểm kê hiện vật vào một ngày khác và thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với các giao dịch xảy ra giữa thời điểm kiểm kê lại và thời điểm đơn vị thực hiện kiểm kê.

a.3/ Trường hợp không thể tham gia kiểm kê hiện vật HTK (Đoạn 07, A12-A14): KTV phải thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự hiện hữu và tình trạng của HTK. Nếu không thể thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế như đã nêu trên, KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo quy định của CMKiT số 705.

a.4/ Đối với HTK do bên thứ ba kiểm soát và bảo quản được xác định là trọng yếu đối với BCTC (Đoạn 08, A15-A16): KTV phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự hiện hữu và tình trạng của HTK đó, bằng cách:

Yêu cầu bên thứ ba xác nhận về số lượng và tình trạng của HTK được bên thứ ba nắm giữ; và/hoặc Thực hiện các thủ tục kiểm toán thích hợp khác (*Ví dụ: Tham gia, hoặc bố trí một KTV khác tham gia kiểm kê hiện vật HTK của bên thứ ba, nếu được; Thu thập báo cáo của một KTV khác, hoặc báo cáo của KTV của tổ chức cung cấp dịch vụ về tính đầy đủ và thích hợp của kiểm soát nội bộ của bên thứ ba để đảm bảo HTK được kiểm kê đúng đắn và được bảo vệ thích đáng; Kiểm tra các tài liệu liên quan đến HTK do bên thứ ba nắm giữ; Yêu cầu xác nhận từ các bên khác khi HTK đã được đem ra thế chấp…)*

b/ Các vụ kiện tụng và tranh chấp (Đoạn 09-12, A17-A25)

KTV phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán để xác định các vụ kiện tụng và tranh chấp liên quan đến đơn vị có thể làm phát sinh rủi ro có sai sót trọng yếu, gồm các thủ tục: (1) Phỏng vấn BGĐ và những người khác trong đơn vị, kể cả chuyên gia tư vấn pháp luật trong đơn vị, nếu có thể; (2) Xem xét các biên bản họp BQT và thư từ trao đổi giữa đơn vị và chuyên gia tư vấn pháp luật ngoài đơn vị; (3) Kiểm tra các khoản phí tư vấn pháp luật; (4) Sử dụng thông tin đã thu thập được từ các thủ tục đánh giá rủi ro...

Nếu KTV xác định có rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến các vụ kiện tụng và tranh chấp, hoặc kết quả thực hiện các thủ tục kiểm toán cho thấy sự hiện hữu của các vụ kiện tụng và tranh chấp mang tính trọng yếu khác: KTV phải trao đổi trực tiếp với chuyên gia tư vấn pháp luật ngoài đơn vị, bằng cách gửi thư yêu cầu cho chuyên gia tư vấn pháp luật đề nghị liên hệ trực tiếp với KTV. Thư yêu cầu này phải do BGĐ đơn vị được kiểm toán ký và do KTV gửi đi.

KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo quy định của CMKiT số 705 nếu BGĐ đơn vị không đồng ý cho KTV trao đổi hoặc gặp chuyên gia tư vấn pháp luật ngoài đơn vị, hoặc chuyên gia tư vấn pháp luật ngoài đơn vị từ chối trả lời thư yêu cầu, hoặc bị cấm trả lời; hoặc KTV không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp bằng cách thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế.

c/ Thông tin bộ phận (Đoạn 13, A26-A27)

Trách nhiệm của KTV là đưa ra ý kiến về BCTC xét trên phương diện tổng thể, trong đó có việc trình bày và thuyết minh thông tin bộ phận. Do đó,

KTV không bắt buộc phải thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết để đưa ra ý kiến về thông tin bộ phận được trình bày riêng biệt.

KTV phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc trình bày và thuyết minh thông tin bộ phận theo khuôn khổ lập và trình bày BCTC được áp dụng, thông qua việc tìm hiểu các phương pháp mà BGĐ đơn vị được kiểm toán sử dụng để xác định thông tin bộ phận (*bao gồm: Doanh thu, chi phí giữa các bộ phận, các khoản loại trừ nội bộ; So sánh với dự toán và các kết quả dự kiến khác, ví dụ, tỷ lệ lợi nhuận trên doanh thu; Việc phân bổ tài sản và chi phí giữa các bộ phận; Tính nhất quán với các kỳ trước, và tính đầy đủ của thuyết minh về những điểm không nhất quán…*). KTV phải đánh giá phương pháp mà BGĐ đơn vị sử dụng có phù hợp và có cho phép lập các thuyết minh theo khuôn khổ lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không và thực tế đơn vị thực hiện phương pháp đó như thế nào.

3.5. Kiểm toán năm đầu tiên – Số dư đầu kỳ (CMKiT 510)

a) Khái niệm (Đoạn 04):

Kiểm toán năm đầu tiên: Là cuộc kiểm toán trong đó BCTC kỳ trước đó không được kiểm toán; hoặc BCTC kỳ trước đó đã được kiểm toán bởi KTV tiền nhiệm;

Số dư đầu kỳ: Là số dư tài khoản tại thời điểm đầu kỳ. Số dư đầu kỳ dựa vào số dư cuối kỳ của kỳ trước đó và phản ánh ảnh hưởng của các giao dịch, sự kiện của các kỳ trước và các chính sách kế toán được áp dụng trong kỳ trước. Số dư đầu kỳ cũng bao gồm những vấn đề cần phải thuyết minh đã tồn tại vào thời điểm đầu kỳ, như các khoản tài sản, nợ tiềm tàng và các cam kết;

KTV tiền nhiệm: Là KTV của DNKT khác đã thực hiện kiểm toán BCTC của đơn vị được kiểm toán trong kỳ trước đó và đã được thay thế bằng KTV hiện tại.

b) Yêu cầu (Đoạn 03):

Khi thực hiện kiểm toán năm đầu tiên, KTV phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc:

- Số dư đầu kỳ có chứa đựng sai sót làm ảnh hưởng trọng yếu tới BCTC kỳ hiện tại hay không;

- Các chính sách kế toán thích hợp được phản ánh trong số dư đầu kỳ có được áp dụng nhất quán trong BCTC kỳ hiện tại hay không, hoặc những thay đổi đối với các chính sách kế toán có được xử lý một cách thích hợp hoặc được trình bày và thuyết minh đầy đủ theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không.

c) Các thủ tục kiểm toán (Đoạn 05-09, A1-A7):

- Nội dung và phạm vi của các thủ tục kiểm toán để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về số dư đầu kỳ phụ thuộc 4 vấn đề: Các chính sách kế toán mà đơn vị được kiểm toán áp dụng; Nội dung của số dư các tài khoản, các nhóm giao dịch và các thuyết minh cũng như rủi ro có sai sót trọng yếu trong BCTC kỳ hiện tại; Tầm quan trọng của số dư đầu kỳ đối với BCTC kỳ hiện tại; BCTC kỳ trước đã được kiểm toán chưa và ý kiến của KTV tiền nhiệm (nếu có) có phải dạng ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần hay không.

- *Thu thập thông tin và bằng chứng kiểm toán liên quan đến số dư đầu kỳ (kể cả các thuyết minh), bằng cách:* Đọc BCTC gần nhất (nếu có) và BCKT về BCTC đó của KTV tiền nhiệm (nếu có); Đánh giá xem số dư đầu kỳ có chứa đựng sai sót gây ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC kỳ hiện tại hay không, cụ thể là:

✓ Xác định số dư cuối kỳ của kỳ trước đã được kết chuyển chính xác sang số dư đầu kỳ hiện tại, hoặc đã được điều chỉnh lại (nếu cần) hay chưa;

✓ Xác định số dư đầu kỳ có phản ánh việc áp dụng các chính sách kế toán thích hợp hay không;

✓ Soát xét giấy tờ làm việc của KTV tiền nhiệm (nếu có) để thu thập bằng chứng liên quan đến số dư đầu kỳ;

✓ Đánh giá liệu các thủ tục kiểm toán được thực hiện trong kỳ hiện tại có cung cấp bằng chứng liên quan đến số dư đầu kỳ hay không;

✓ Tiến hành các thủ tục kiểm toán cụ thể để thu thập bằng chứng liên quan đến số dư đầu kỳ (*ví dụ, kiểm tra các khoản thu, chi trong kỳ hiện tại liên quan tới các số dư phải thu, phải trả đầu kỳ để thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hiện hữu, quyền và nghĩa vụ, tính đầy đủ và đánh giá của các khoản mục đó vào thời điểm đầu kỳ*).

Nếu thu thập được bằng chứng kiểm toán chứng minh rằng số dư đầu kỳ chứa đựng các sai sót gây ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC kỳ hiện tại: KTV phải tiến hành các thủ tục kiểm toán bổ sung để xác định ảnh hưởng đối với BCTC kỳ hiện tại và phải trao đổi với BGĐ và BQT đơn vị được kiểm toán về vấn đề này (xem thêm CMKiT số 450).

- *Thu thập bằng chứng kiểm toán về sự nhất quán trong các chính sách kế toán,* liệu các chính sách kế toán được phản ánh trong số dư đầu kỳ có được áp dụng nhất quán trong BCTC kỳ hiện tại hay không và các thay đổi trong các chính sách kế toán (nếu có) đã được lý giải thích hợp, đã được trình bày và thuyết minh đầy đủ theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng hay chưa.

- *Thu thập thông tin liên quan trong báo cáo của KTV tiền nhiệm:* Nếu KTV tiền nhiệm đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần về BCTC kỳ trước, KTV hiện tại phải xem xét ảnh hưởng của vấn đề đó khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong BCTC kỳ hiện tại.

d) Kết luận và lập báo cáo kiểm toán (BCKT) (Đoạn 10-13, A8-A9):

+ Trường hợp không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến số dư đầu kỳ: KTV phải đưa ra ý kiến ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến về BCTC theo CMKiT số 705.

+ Trường hợp kết luận rằng số dư đầu kỳ chứa đựng sai sót gây ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC kỳ hiện tại, và ảnh hưởng đó không được xử lý một cách thích hợp hoặc không được trình bày và thuyết minh đầy đủ: KTV phải đưa ra ý kiến ngoại trừ hoặc ý kiến trái ngược theo CMKiT số 705.

+ Trường hợp các chính sách kế toán kỳ hiện tại không được áp dụng nhất quán đối với số dư đầu kỳ theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng; hoặc chính sách kế toán có thay đổi nhưng không được lý giải thích hợp hoặc không được trình bày, thuyết minh đầy đủ theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng: KTV phải đưa ra ý kiến ngoại trừ hoặc ý kiến trái ngược theo CMKiT số 705.

+ Trường hợp ý kiến của KTV tiền nhiệm về BCTC kỳ trước của đơn vị không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và vấn đề đó vẫn tồn tại và gây ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC kỳ hiện tại: KTV phải đưa ra ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần về BCTC kỳ hiện tại theo CMKiT số 705 và số 710.

3.6. Thủ tục phân tích (CMKiT 520)

a) Khái niệm (Đoạn 04, A1-A3):

"Thủ tục phân tích" (trong CMKiT) được hiểu là việc đánh giá thông tin tài chính qua việc phân tích các mối quan hệ hợp lý giữa dữ liệu tài chính và phi tài chính. Thủ tục phân tích cũng bao gồm việc điều tra về các biến động hoặc các mối quan hệ được xác định là không nhất quán với các thông tin liên quan khác hoặc có sự chênh lệch đáng kể so với các giá trị dự tính.

Các thủ tục phân tích bao gồm việc so sánh các thông tin tài chính của đơn vị với thông tin có thể so sánh của các kỳ trước; hoặc với các kết quả dự tính của đơn vị; hoặc với thông tin tương tự của ngành *(Ví dụ, so sánh tỷ suất doanh thu trên các khoản phải thu của đơn vị với số liệu trung bình của ngành, hoặc với các đơn vị khác cùng ngành và cùng quy mô hoạt động…).* Thủ tục phân tích cũng bao gồm việc xem xét các mối quan hệ giữa các yếu tố của thông tin tài chính có thể dự đoán được dựa trên kinh nghiệm của đơn vị (*ví dụ, tỷ lệ lãi gộp*), hoặc mối quan hệ giữa thông tin tài chính và thông tin phi tài chính có liên quan (*ví dụ, giữa chi phí nhân công với số lượng nhân viên*).

b) Yêu cầu:

b.1/ Thủ tục phân tích cơ bản (Đoạn 05, A4-A16):

Khi thiết kế và thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản, KTV phải xác định sự phù hợp của thủ tục phân tích cơ bản đối với các cơ sở dẫn liệu nhất định và đánh giá độ tin cậy của thông tin, dữ liệu mà KTV sử dụng cho thủ tục phân tích (bao gồm, xem xét nguồn gốc, tính có thể so sánh được, nội dung, sự phù hợp và các kiểm soát đối với việc tạo lập thông tin, dữ liệu…). KTV phải dự tính về các số liệu, tỷ suất đã ghi nhận và đánh giá xem dự tính đó có đủ chính xác để xác định một sai sót (riêng lẻ hoặc kết hợp với các sai sót khác) có thể làm cho BCTC bị sai sót trọng yếu hay không.

b.2/ Các thủ tục phân tích hỗ trợ khi hình thành kết luận tổng thể (Đoạn 06, A17-A19):

KTV phải thiết kế và thực hiện các thủ tục phân tích vào giai đoạn gần kết thúc cuộc kiểm toán để hình thành kết luận tổng thể về việc liệu BCTC có nhất quán với hiểu biết của KTV về đơn vị được kiểm toán hay không.

b.3/ Điều tra kết quả của các thủ tục phân tích (Đoạn 07, A20-A21):

Nếu kết quả thực hiện thủ tục phân tích cho thấy có sự biến động hoặc mối quan hệ không nhất quán với các thông tin liên quan khác hoặc có chênh lệch đáng kể so với giá trị dự tính, KTV phải điều tra các khác biệt này bằng cách phỏng vấn BGĐ đơn vị và thu thập bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến các câu trả lời của BGĐ, kết hợp với các thủ tục kiểm toán khác (nếu cần).

3.7. Kiểm toán các ước tính kế toán, bao gồm ước tính kế toán về giá trị hợp lý và các thuyết minh liên quan (CMKiT 540)

a) Khái niệm (Đoạn 07):

Ước tính kế toán: Là một giá trị tiền tệ gần đúng trong trường hợp không có phương pháp đo lường chính xác. Thuật ngữ này được sử dụng cho một giá trị được đo lường theo giá trị hợp lý khi có sự không chắc chắn trong ước tính và cũng được sử dụng cho các giá trị khác cần ước tính. "Ước tính kế toán về giá trị hợp lý" đề cập đến các ước tính kế toán được đo lường theo giá trị hợp lý.

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

Sự thiên lệch của BGĐ: Là sự thiếu khách quan của BGĐ trong quá trình lập và trình bày BCTC;

Giá trị ước tính của BGĐ: Là giá trị của ước tính kế toán được BGĐ lựa chọn để ghi nhận hoặc thuyết minh trong BCTC;

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

b) Yêu cầu:

KTV phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đánh giá xem các ước tính kế toán, bao gồm ước tính kế toán về giá trị hợp lý và các thuyết minh liên quan, mà đơn vị đã ghi nhận hoặc thuyết minh trong BCTC có hợp lý và đầy đủ theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không.

KTV phải thực hiện các thủ tục, bao gồm:

b.1/ Thủ tục đánh giá rủi ro (Đoạn 08-09, A12-A44): Để có cơ sở xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu đối với các ước tính kế toán, KTV phải tìm hiểu các vấn đề sau:

- Các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng đối với các ước tính kế toán, kể cả các thuyết minh liên quan;

- Cách BGĐ xác định các giao dịch, sự kiện và điều kiện có thể dẫn đến sự cần thiết phải ghi nhận hoặc thuyết minh các ước tính kế toán trong BCTC.

- Cách BGĐ lập ước tính kế toán và hiểu biết của BGĐ về các dữ liệu làm cơ sở lập các ước tính đó (*gồm: Phương pháp, mô hình sử dụng để lập ước tính kế toán; Các kiểm soát liên quan; BGĐ có sử dụng chuyên gia hay không; Các giả định BGĐ sử dụng để lập ước tính kế toán; Các thay đổi trong phương pháp lập ước tính kế toán so với kỳ trước (nếu có) và lý do thay đổi; Đánh giá của BGĐ về ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong ước tính kế toán (nếu có) và cách thức đánh giá…)*

KTV phải soát xét kết quả thực tế của các ước tính kế toán trong BCTC kỳ trước hoặc soát xét việc thực hiện lại các ước tính đó cho mục đích lập và trình bày BCTC kỳ hiện tại (nếu được).

b.2/ Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu (Đoạn 10-11, A45-A51): KTV phải đánh giá mức độ không chắc chắn trong ước tính kế toán và dựa vào xét đoán của mình để xác định xem có ước tính kế toán nào được đánh giá là có mức độ không chắc chắn cao làm phát sinh rủi ro đáng kể hay không.

b.3/ Biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá (Đoạn 12-14, A52-A101): Căn cứ rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá, KTV phải xác định xem: (1) BGĐ đã áp dụng thích hợp các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày BCTC liên quan đến ước tính kế toán hay chưa; và (2) Các phương pháp lập ước tính kế toán có thích hợp, đã được áp dụng nhất quán không và liệu các thay đổi (nếu có) trong các ước tính kế toán hoặc trong phương pháp lập ước tính kế toán so với kỳ trước (nếu có) có phù hợp với hoàn cảnh thực tế hay không.

Để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá, KTV phải các biện pháp gồm:

- Xác định các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập BCKT có cung cấp bằng chứng kiểm toán liên quan đến ước tính kế toán hay không;

- Kiểm tra cách BGĐ lập ước tính kế toán và các dữ liệu làm cơ sở cho việc lập ước tính kế toán, đánh giá sự phù hợp của phương pháp đo lường và các giả định mà BGĐ sử dụng;

- Kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đối với cách thức BGĐ lập ước tính kế toán, cùng với các thử nghiệm cơ bản thích hợp;

- Xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính để đánh giá giá trị ước tính của BGĐ.

KTV phải xem xét sự cần thiết phải sử dụng công việc của chuyên gia (theo quy định của CMKiT số 620) có kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu liên quan đến một hay nhiều khía cạnh của các ước tính kế toán để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không.

b.4/ Thử nghiệm cơ bản tiếp theo để xử lý rủi ro đáng kể (Đoạn 15-17, A102-A115): Đối với các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể, KTV phải đánh giá và thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về:

- Cách thức BGĐ xem xét các giả định hoặc kết quả khác và lý do của việc BGĐ không chọn các giả định hoặc kết quả khác;

- Cách thức BGĐ xử lý sự không chắc chắn trong ước tính kế toán và tính hợp lý của các giả định mà BGĐ sử dụng, cũng như dự định và khả năng thực hiện các hành động cụ thể của BGĐ;

- Việc BGĐ ghi nhận hoặc không ghi nhận các ước tính kế toán trong BCTC và cơ sở đo lường các ước tính kế toán (nếu có) có tuân theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không.

b.5/ Đánh giá tính hợp lý của ước tính kế toán và xác định sai sót (Đoạn 18, A116-A119): Dựa vào các bằng chứng kiểm toán, KTV phải đánh giá các ước tính kế toán trong BCTC là hợp lý hay là bị sai sót theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng.

b.6/ Đánh giá các thuyết minh liên quan đến ước tính kế toán (Đoạn 19-20, A120-A123): KTV phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc liệu các thuyết minh trong BCTC liên quan đến ước tính kế toán, kể cả các thuyết minh về sự không chắc chắn của ước tính kế toán (đối với các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể), có đảm bảo tuân theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không.

b.7/ Xem xét các dấu hiệu về sự thiên lệch của BGĐ (Đoạn 21, A124-A125): KTV phải xem xét các xét đoán và quyết định của BGĐ khi lập ước tính kế toán để xác định liệu có dấu hiệu về sự thiên lệch của BGĐ hay không. Bản thân các dấu hiệu này không hẳn đã là sai sót, tuy nhiên, nếu phát hiện các dấu hiệu cho thấy sự thiên lệch của BGĐ, KTV phải xem xét xem rủi ro kiểm toán đã được đánh giá đúng hay chưa và các biện pháp để giảm thiểu rủi ro kiểm toán có còn phù hợp hay không. KTV cũng có thể phải thay đổi hoặc bổ sung thủ tục kiểm toán trong giai đoạn còn lại của cuộc kiểm toán và xem xét lại đánh giá về việc tổng thể BCTC có còn chứa đựng sai sót trọng yếu hay không.

3.8. Các bên liên quan (CMKiT 550)

a) Khái niệm (Đoạn 10, A4-A7):

Bên liên quan: Là các đối tượng theo định nghĩa trong khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng (*Ví dụ, theo định nghĩa tại đoạn 03 Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 26- Thông tin về các bên liên quan ban hành và công bố theo Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính*).

Nếu khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng có rất ít hoặc không có quy định nào về bên liên quan thì bên liên quan là:

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

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

- Một đơn vị khác chịu sự kiểm soát chung với đơn vị báo cáo thông qua việc có: Sở hữu kiểm soát chung; Chủ sở hữu là các thành viên gia đình mật thiết; hoặc Có chung nhà quản lý chủ chốt.

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

b) Yêu cầu:

KTV phải tìm hiểu các mối quan hệ và giao dịch với bên liên quan để: (1) Nhận biết yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận phát sinh từ các mối quan hệ và giao dịch với bên liên quan (nếu có), nhằm xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận; và (2) Đưa ra kết luận về việc liệu BCTC, dưới ảnh hưởng của các mối quan hệ và giao dịch với bên liên quan, đã đạt được sự phản ánh trung thực và hợp lý (theo khuôn khổ về trình bày hợp lý); hoặc không đưa ra thông tin sai lệch (theo khuôn khổ về tuân thủ).

Nếu khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng có quy định về các bên liên quan: KTV phải thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc các mối quan hệ và giao dịch với bên liên quan có được xác định, hạch toán và thuyết minh phù hợp trong BCTC theo khuôn khổ quy định hay không.

KTV phải thực hiện các thủ tục, bao gồm:

b.1/ Thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan (Đoạn 11-17, A8-A28): KTV phải thu thập thông tin có liên quan tới việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với bên liên quan, bằng các thủ tục sau:

- *Tìm hiểu về các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan*, bao gồm:

+ Thảo luận nhóm kiểm toán, đặc biệt lưu ý đến khả năng BCTC có thể có sai sót trọng yếu bắt nguồn từ các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan;

+ Phỏng vấn BGĐ đơn vị về việc xác định các bên liên quan, các thay đổi so với kỳ trước (nếu có), bản chất mối quan hệ giữa đơn vị và các bên liên quan, các giao dịch với bên liên quan trong kỳ, hình thức, mục đích giao dịch;

+ Tìm hiểu các kiểm soát mà đơn vị thiết lập để xác định, hạch toán và thuyết minh các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng, các kiểm soát đối với việc cho phép và phê duyệt các giao dịch và thỏa thuận quan trọng với các bên liên quan, cũng như đối với các hợp đồng và giao dịch quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường

- *Duy trì sự cảnh giác đối với thông tin về bên liên quan:* KTV phải luôn cảnh giác đối với các thỏa thuận hoặc thông tin khác có thể cho thấy sự tồn tại

các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan mà BGĐ đơn vị chưa xác định hoặc thông báo cho KTV trước đó. Để phát hiện điều này, KTV phải chú ý kiểm tra các tài liệu như: *Các xác nhận của ngân hàng hoặc xác nhận có giá trị pháp lý thu được từ kết quả của các thủ tục kiểm toán; Biên bản họp ĐH đồng cổ đông và họp Ban quản trị; Các sổ kế toán hoặc tài liệu khác...* Nếu phát hiện ra các giao dịch quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị thì KTV phải phỏng vấn BGĐ đơn vị về bản chất và sự tham gia của các bên liên quan vào các giao dịch đó.

- *Trao đổi trong nhóm kiểm toán:* KTV phải trao đổi thông tin thu thập được về các bên liên quan của đơn vị được kiểm toán với các thành viên khác của nhóm kiểm toán.

b2/ Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu (Đoạn 18-19, A6, A29-30)

KTV luôn phải coi các giao dịch quan trọng với các bên liên quan đã được xác định ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị là các giao dịch làm phát sinh rủi ro đáng kể. Vì vậy, khi thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro gắn với các bên liên quan, nếu xác định được yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận thì KTV phải xem xét thông tin đó khi xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận theo quy định của CMKiT số 240.

b.3/ Biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu (Đoạn 20-24, A31-A45): KTV phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, bao gồm:

- Xác định các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với các bên liên quan chưa được BGĐ đơn vị xác định hay thông báo trước đó *(ví dụ, bằng các thủ tục như: xem xét giấy làm việc, hồ sơ kiểm toán năm trước (nếu có), xem Sổ đăng ký thành viên góp vốn, Sổ đăng ký cổ đông, các biên bản họp BQT, BGĐ, thu thập thông tin từ KTV tiền nhiệm, KTV khác...);*

- Nếu phát hiện các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với các bên liên quan chưa được BGĐ đơn vị xác định hay thông báo trước đó, KTV phải:

✓ Trao đổi kịp thời các phát hiện với các thành viên nhóm kiểm toán;

✓ Yêu cầu BGĐ đơn vị xác định toàn bộ các giao dịch với các bên liên quan mới được phát hiện để KTV thực hiện đánh giá thêm;

✓ Phỏng vấn BGĐ để xác định lý do các kiểm soát của đơn vị không phát hiện được các mối quan hệ hoặc giao dịch với bên liên quan đó;

✓ Thực hiện các thủ tục kiểm toán thích hợp đối với các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng mới được xác định;

✓ Đánh giá xem có tồn tại các bên liên quan khác hoặc các giao dịch quan trọng khác với các bên liên quan mà BGĐ đơn vị chưa xác định hoặc chưa thông báo cho KTV trước đó và thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán bổ sung (nếu cần);

✓ Đánh giá các ảnh hưởng tiềm tàng đối với cuộc kiểm toán, nếu KTV cho rằng việc không thông báo của Ban Giám đốc là cố ý.

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

- Kiểm tra các hợp đồng hoặc thỏa thuận chính, bao gồm: Đánh giá bản chất kinh tế của các giao dịch để xem có sự dàn xếp, hoặc vì mục đích gian lận hay không; Xem các điều khoản giao dịch có nhất quán với giải trình của BGĐ đơn vị hay không; Các giao dịch có được hạch toán và thuyết minh phù hợp theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không; và

- Thu thập bằng chứng kiểm toán về việc các giao dịch đã được cho phép và phê duyệt phù hợp.

Nếu BGĐ đơn vị đã xác nhận trong BCTC rằng giao dịch với bên liên quan được thực hiện theo điều khoản tương đương với giao dịch ngang giá, KTV phải thu thập bằng chứng kiểm toán về sự xác nhận của BGĐ đối với vấn đề này.

b.4/ Ý kiến kiểm toán (Đoạn 25, A46-A47)

Để đưa ra ý kiến kiểm toán về BCTC theo quy định của CMKiT số 700, KTV phải đánh giá xem: (1) Các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan đã được xác định có được hạch toán và thuyết minh phù hợp theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không; và (2) Ảnh hưởng của các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan có làm cho BCTC không được phản

ánh trung thực và hợp lý (theo khuôn khổ về trình bày hợp lý); hoặc làm cho BCTC bị sai lệch (theo khuôn khổ về tuân thủ) hay không.

3.9. Các sự kiện phát sinh sau ngày khóa sổ kế toán lập BCTC (CMKiT 560)

a) Khái niệm (Đoạn 05):

Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán: Là những sự kiện phát sinh kể từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập BCKT và những sự việc mà KTV biết được sau ngày lập BCKT.

Các khuôn khổ về lập và trình bày BCTC thường xác định theo hai loại sự kiện sau: (1) Sự kiện cung cấp bằng chứng về các sự việc đã tồn tại vào ngày kết thúc kỳ kế toán; và (2) Sự kiện cung cấp bằng chứng về các sự việc phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán.

b) Yêu cầu:

KTV phải xem xét ảnh hướng của những sự kiện phát sinh sau ngày khoá sổ kế toán lập BCTC đối với BCTC và BCKT.

Các sự kiện phát sinh sau được chia thành 3 giai đoạn: (1) Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập BCKT; (2) Các sự việc mà KTV biết được sau ngày lập BCKT nhưng trước ngày công bố BCTC; và (3) Các sự việc mà KTV biết được sau ngày công bố BCTC.

b.1/ Đối với các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập BCKT (Đoạn 06-09, A6-A10): KTV phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc KTV đã nhận biết toàn bộ các sự kiện phát sinh từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập BCKT cần được điều chỉnh hoặc thuyết minh trong BCTC, bao gồm:

- Tìm hiểu các thủ tục mà BGĐ đã thiết lập nhằm bảo đảm đã xác định được mọi sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán;

- Phỏng vấn BGĐ và BQT đơn vị để xác định xem có sự kiện đã xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán có khả năng ảnh hưởng đến BCTC hay không;

- Xem xét các biên bản họp Đại hội đồng cổ đông, Hội đồng thành viên, BGĐ và BQT sau ngày kết thúc kỳ kế toán (nếu có) và phỏng vấn về các vấn đề đã được thảo luận trong các cuộc họp này nhưng chưa có biên bản;

- Xem xét BCTC giữa niên độ kỳ gần nhất kể từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán của đơn vị (nếu có);...

Nếu sau khi thực hiện các thủ tục trên mà KTV phát hiện được có sự kiện cần điều chỉnh hoặc thuyết minh trong BCTC thì KTV phải xác định liệu mỗi sự kiện đó có được phản ánh trên BCTC theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không.

KTV phải yêu cầu BGĐ và BQT cung cấp giải trình bằng văn bản theo quy định của về việc đã điều chỉnh hoặc thuyết minh tất cả các sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán mà khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng yêu cầu phải điều chỉnh hoặc thuyết minh.

b.2/ Đối với các sự việc mà KTV biết được sau ngày lập BCKT nhưng trước ngày công bố BCTC (Đoạn 10-13, A11-A16): KTV không bắt buộc phải thực hiện các thủ tục kiểm toán liên quan đến BCTC sau ngày lập BCKT.

Tuy nhiên, sau ngày lập BCKT nhưng trước ngày công bố BCTC, nếu KTV biết được một sự việc mà nếu sự việc đó được biết đến tại ngày lập BCKT thì có thể làm cho KTV phải sửa đổi BCKT, thì KTV phải thực hiện các thủ tục:

- Thảo luận với BGĐ và BQT của đơn vị được kiểm toán;

- Quyết định xem có cần sửa đổi BCTC hay không;

- Phỏng vấn xem BGĐ dự định xử lý vấn đề này trên BCTC như thế nào;.

- Thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với việc sửa đổi BCTC (nếu có);

- Mở rộng các thủ tục kiểm toán đến ngày lập BCKT mới;

- Phát hành BCKT mới về BCTC sửa đổi với ngày lập BCKT mới không được trước ngày phê duyệt của BCTC sửa đổi.

Tùy theo quy định của pháp luật hoặc khuôn khổ lập và trình bày BCTC (cho phép, không cho phép hoặc không cấm BGĐ sửa đổi BCTC do ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán) và tùy theo việc BCKT đã phát hành hay chưa mà KTV phải thực hiện các thủ tục phù hợp theo quy định của CMKiT số 560 và số 705, 706. Tùy từng trường hợp mà KTV phải: Sửa đổi BCKT; Phát hành BCKT mới có đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh"/hoặc có đoạn "Vấn đề khác"; hoặc thông báo cho BGĐ và BQT đơn vị được kiểm toán để đơn vị không công bố BCTC cho bên thứ ba; hoặc hành động ngăn chặn việc sử dụng BCKT chưa sửa đổi ...

b.3/ Đối với các sự việc mà KTV biết được sau ngày công bố BCTC (Đoạn 14-17, A17-A18): Sau ngày công bố BCTC, KTV không bắt buộc phải thực hiện bất kỳ thủ tục kiểm toán nào đối với BCTC đó.

Tuy nhiên, nếu sau ngày công bố BCTC, KTV biết được sự việc mà nếu sự việc đó được biết đến tại ngày lập BCKT thì có thể làm cho KTV phải sửa đổi BCKT, thì KTV phải thực hiện các thủ tục tương tự như đã nêu ở đoạn (b.2) trên đây. KTV phải kiểm tra các thủ tục BGĐ đơn vị được kiểm toán thực hiện để đảm bảo việc sửa đổi này đã được thông báo đến tất cả các bên đã nhận BCTC và BCKT được công bố trước đó.

Nếu BGĐ đơn vị không thực hiện các thủ tục cần thiết để đảm bảo thông báo việc sửa đổi này cho tất cả các bên đã nhận BCTC trước đó và BGĐ không sửa đổi BCTC: KTV phải thông báo cho BGĐ và BQT đơn vị về việc KTV sẽ cố gắng ngăn chặn việc sử dụng BCKT chưa sửa đổi. Nếu BGĐ hoặc BQT đơn vị vẫn không thực hiện các thủ tục cần thiết mặc dù đã được KTV thông báo thì KTV phải có những hành động thích hợp để cố gắng ngăn chặn việc sử dụng BCKT chưa sửa đổi. KTV có thể cân nhắc việc tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật trong trường hợp này.

c) Trường hợp đơn vị được kiểm toán phát hành chứng khoán trên thị trường thì phải xem xét đến các quy định pháp lý liên quan đến việc phát hành chứng khoán.

3.10. Hoạt động liên tục (CMKiT 570)

a) Khái niệm (Đoạn 02, A1) :

Giả định hoạt động liên tục: Theo giả định hoạt động liên tục, một đơn vị được xem là hoạt động liên tục trong tương lai có thể dự đoán được.

Khi sử dụng giả định hoạt động liên tục để lập và trình bày BCTC là phù hợp, tài sản và nợ phải trả được ghi nhận dựa trên cơ sở là đơn vị có thể thực hiện được giá trị tài sản và thanh toán được các khoản nợ phải trả của mình trong điều kiện kinh doanh bình thường.

b*) Trách nhiệm của BGĐ đơn vị được kiểm toán (Đoạn 03-05)*

Khuôn khổ về lập và trình bày BCTC có thể quy định rõ về việc BGĐ phải thực hiện đánh giá cụ thể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị và các chuẩn mực liên quan cần xem xét và các thông tin thuyết minh phải trình bày

liên quan đến hoạt động liên tục (*Ví dụ, đoạn 15 Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 21 (năm 2003)).* Pháp luật và các quy định cũng có thể có yêu cầu cụ thể về trách nhiệm của BGĐ trong việc đánh giá khả năng hoạt động liên tục của đơn vị và các thuyết minh BCTC có liên quan.

c) Trách nhiệm của KTV (Đoạn 06-07):

KTV có trách nhiệm phải xem xét tính hợp lý của giả định hoạt động liên tục mà đơn vị đã sử dụng khi lập và trình bày BCTC, đồng thời xem xét liệu có yếu tố không chắc chắn trọng yếu nào ảnh hưởng đến khả năng hoạt động liên tục của đơn vị cần phải được trình bày đầy đủ trên BCTC. Tuy nhiên khi BCKT 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.

c.1/ Thủ tục đánh giá rủi ro (Đoạn 10-11, A2-A6): KTV phải xem xét liệu còn có các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán hay không. Đồng thời, KTV phải thảo luận với BGĐ đơn vị để tìm hiểu đánh giá của BGĐ về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị và BGĐ có nhận thấy các sự kiện hoặc điều kiện, xét riêng lẻ hay kết hợp lại, có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay không, và BGĐ có kế hoạch như thế nào đối với vấn đề này.

Trong quá trình kiểm toán, KTV phải luôn cảnh giác với những bằng chứng kiểm toán về các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán.

c.2/ Xem xét các đánh giá của BGĐ đơn vị được kiểm toán (Đoạn 12-14, A7-A12): KTV phải xem xét các đánh giá của BGĐ về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, trong đó lưu ý đến khoảng thời gian tối thiểu của hoạt động liên tục theo quy định là 12 tháng kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán. Khi xem xét các đánh giá của BGĐ đơn vị được kiểm toán, KTV phải xem xét liệu các đánh giá của BGĐ đã bao gồm tất cả các thông tin liên quan sẵn có mà KTV biết được từ kết quả của cuộc kiểm toán hay chưa.

c.3/ Giai đoạn sau khi đã được BGĐ đánh giá (Đoạn 15, A13-A14): KTV phải phỏng vấn BGĐ đơn vị được kiểm toán về các hiểu biết của BGĐ đối với các sự kiện hoặc điều kiện phát sinh sau giai đoạn đã được BGĐ đánh giá

mà các sự kiện hoặc điều kiện này có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán.

c.4/Thủ tục kiểm toán bổ sung khi KTV nhận thấy các sự kiện hoặc điều kiện dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị (Đoạn 16, A15-A18): Trường hợp này, KTV phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm xác định xem có hay không có yếu tố không chắc chắn trọng yếu, kể cả việc xem xét các yếu tố giảm nhẹ. Các thủ tục này phải bao gồm:

- Yêu cầu BGĐ đơn vị đánh giá về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị (nếu chưa thực hiện đánh giá trước đó);

- Xem xét các kế hoạch của BGĐ về các hành động trong tương lai, đánh giá khả năng cải thiện tình hình cũng như tính khả thi của những kế hoạch này;

- Nếu đơn vị đã lập kế hoạch dòng tiền, KTV phải đánh giá độ tin cậy của dữ liệu sử dụng để lập kế hoạch dòng tiền và xác định các bằng chứng củng cố cho các giả định dùng để lập kế hoạch dòng tiền;

- Xem xét các thông tin hay sự kiện bổ sung sau ngày BGĐ đưa ra đánh giá;

- Yêu cầu BGĐ và BQT đơn vị giải trình bằng văn bản về các kế hoạch hành động trong tương lai của họ và tính khả thi của các kế hoạch đó.

c.5/ Kết luận kiểm toán và BCKT (Đoạn 18-21, A20-A26)

Dựa vào những bằng chứng kiểm toán thu thập được, KTV phải sử dụng xét đoán của mình để kết luận liệu có yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến các sự kiện hoặc điều kiện, xét riêng lẻ hay kết hợp lại, có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay không.

***- Trường hợp KTV kết luận rằng việc sử dụng giả định hoạt động liên tục là phù hợp nhưng có yếu tố không chắc chắn trọng yếu*:** KTV phải xác định xem BCTC có đảm bảo các yêu cầu sau hay không:

+Trình bày đầy đủ các sự kiện hoặc điều kiện chủ yếu có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán và kế hoạch của BGĐ đối với các sự kiện hoặc điều kiện này;

+Trình bày rõ rằng có yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến sự kiện hoặc điều kiện đó có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động

liên tục của đơn vị được kiểm toán và do đó, đơn vị có thể sẽ không thực hiện được giá trị tài sản và thanh toán các khoản nợ phải trả của mình trong điều kiện kinh doanh bình thường.

Nếu BCTC của đơn vị đã trình bày đầy đủ các nội dung nêu trên: KTV phải đưa ra BCKT với ý kiến chấp nhận toàn phần có đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" để nêu bật sự tồn tại của yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán và lưu ý người đọc tới thuyết minh liên quan trong BCTC.

Nếu BCTC của đơn vị không trình bày đầy đủ các nội dung nêu trên: KTV phải đưa ra ý kiến ngoại trừ hoặc ý kiến trái ngược theo CMKiT số 705. KTV phải nêu rõ trong BCKT về sự tồn tại của yếu tố không chắc chắn trọng yếu có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán.

- Trường hợp KTV kết luận rằng việc sử dụng giả định hoạt động liên tục là không phù hợp: KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán trái ngược.

Nếu BCTC được lập dựa trên cơ sở thay thế phù hợp, ý kiến "chấp nhận toàn phần" vẫn có thể được đưa ra nhưng phải đưa thêm đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" về cơ sở thay thế để lưu ý người sử dụng.

c.6/ BGĐ đơn vị không thực hiện hoặc không mở rộng đánh giá về khả năng hoạt động liên tục (Đoạn 22, A27): KTV phải cân nhắc ảnh hưởng của vấn đề này đối với BCKT. KTV có thể đưa ra ý kiến ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến trong BCKT, vì không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến việc sử dụng giả định hoạt động liên tục trong việc lập và trình bày BCTC.

c.7/ Trao đổi với BQT đơn vị được kiểm toán (Đoạn 23): KTV phải trao đổi với BQT đơn vị về các sự kiện hoặc điều kiện đã xác định là có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán, bao gồm: Liệu các sự kiện hoặc điều kiện đó có tạo thành yếu tố không chắc chắn trọng yếu hay không; Liệu việc sử dụng giả định hoạt động liên tục có phù hợp trong việc lập và trình bày BCTC hay không; Các thuyết minh có liên quan trong BCTC có đầy đủ hay không.

c.8/ Sự chậm trễ đáng kể trong việc ký duyệt BCTC (Đoạn 24): KTV phải tìm hiểu lý do của sự chậm trễ đó. Nếu KTV tin rằng sự chậm trễ có thể do tác động của các sự kiện hoặc điều kiện liên quan đến việc đánh giá khả năng hoạt động liên tục của đơn vị thì KTV phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung, cũng như xem xét ảnh hưởng đến kết luận của KTV về sự tồn tại của yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến khả năng hoạt động liên tục.

3.11. Giải trình bằng văn bản (CMKiT 580)

a) Khái niệm (Đoạn 07)

Giải trình bằng văn bản (còn gọi: "Thư giải trình" hoặc "Bản giải trình"): Là các giải thích của BGĐ đơn vị được kiểm toán được thể hiện dưới hình thức văn bản, cung cấp cho KTV để giải trình và xác nhận một số vấn đề nhất định hoặc hỗ trợ cho các bằng chứng kiểm toán khác. Giải trình bằng văn bản không bao gồm BCTC, các cơ sở dẫn liệu của BCTC hoặc sổ, chứng từ kế toán.

b) Yêu cầu:

b.1/ Đối tượng cần giải trình (Đoạn 09, A2-A6): BGĐ và các cấp quản lý có trách nhiệm phù hợp của đơn vị được kiểm toán (ví dụ, gồm: Tổng Giám đốc/Giám đốc, Giám đốc tài chính, Kế toán trưởng...), những người tham gia vào việc lập và trình bày BCTC và các cơ sở dẫn liệu của BCTC, kể cả những người có kiến thức chuyên môn về các vấn đề cần được giải trình.

b.2/ Nội dung giải trình (Đoạn 10-13, A7-A14): Gồm trách nhiệm của BGĐ và các vấn đề khác.

- *Giải trình về trách nhiệm của BGĐ:* KTV phải yêu cầu BGĐ đơn vị được kiểm toán cung cấp giải trình bằng văn bản về việc:

+ BGĐ đã hoàn thành trách nhiệm đối với việc lập và trình bày BCTC theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng, và theo điều khoản của hợp đồng kiểm toán;

+ BGĐ đã cung cấp cho KTV tất cả các thông tin liên quan và các quyền tiếp cận theo điều khoản của hợp đồng kiểm toán;

+ Tất cả các giao dịch đã được ghi chép và phản ánh trong BCTC.

- *Giải trình về các vấn đề khác*, ***theo yêu cầu của các CMKiT khác*** và theo xét đoán của KTV đối với các vấn đề cần giải trình, bao gồm: về danh sách các sai sót không được điều chỉnh (CMKiT số 450); về tính hoạt động liên tục (CMKiT số 570); mối quan hệ và giao dịch với bên liên quan (CMKiT số 550); đánh giá về các ước tính kế toán (CMKiT số 540), đánh giá về gian lận (CMKiT số 240), sự tuân thủ pháp luật (CMKiT số 250), các vụ kiện tụng (CMKiT số 501)...

b.3/ Ngày ký văn bản giải trình và giai đoạn được giải trình (Đoạn 14, A15-A18): Ngày ký văn bản giải trình phải là ngày gần nhất với ngày lập BCKT về BCTC, nhưng không được sau ngày lập BCKT. Văn bản giải trình phải bao gồm giải trình về tất cả các BCTC và giai đoạn được kiểm toán đã đề cập trong BCKT.

b.4/ Hình thức trình bày (Đoạn 15, A19-A21): Các giải trình bằng văn bản phải được trình bày ở dạng Thư giải trình gửi cho KTV và DNKT. Nếu pháp luật và các quy định yêu cầu BGĐ đơn vị lập báo cáo công khai về trách nhiệm của BGĐ và KTV xác định rằng báo cáo đó cung cấp một số hoặc tất cả các nội dung cần giải trình theo CMKiT thì các vấn đề liên quan đã trình bày trong báo cáo công khai đó không cần phải nêu lại trong Thư giải trình.

b.5/ Nghi ngờ độ tin cậy của văn bản giải trình (Đoạn 16-18, A23-A25): Nếu KTV lo ngại về năng lực chuyên môn, tính chính trực, tư cách đạo đức, tính cẩn trọng của BGĐ đơn vị được kiểm toán hoặc lo ngại về cam kết, nỗ lực của BGĐ đơn vị... thì KTV phải xác định ảnh hưởng của sự lo ngại đó đến độ tin cậy của các giải trình của BGĐ, cũng như độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán nói chung.

Nếu văn bản giải trình không nhất quán với bằng chứng kiểm toán khác, hoặc KTV kết luận rằng văn bản giải trình không đáng tin cậy thì KTV phải có các biện pháp xử lý thích hợp, ví dụ: Xem xét lại các đánh giá về năng lực

chuyên môn, tính chính trực, tư cách đạo đức, tính cẩn trọng của BGĐ đơn vị...; Xem xét lại độ tin cậy của các giải trình của BGĐ cũng như độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán; Xác định ảnh hưởng có thể có đối với ý kiến kiểm toán (theo CMKiT số 705).

Nếu KTV kết luận rằng có đủ nghi ngờ về tính chính trực của BGĐ đơn vị được kiểm toán, dẫn đến việc giải trình bằng văn bản liên quan đến trách nhiệm của BGĐ là không đáng tin cậy thìKTV phải từ chối đưa ra ý kiến kiểm toán về BCTC.

b.6/ Văn bản giải trình không được cung cấp hoặc nội dung giải trình không đầy đủ (Đoạn 19-20, A26-A27): Trường hợp này, KTV phải trao đổi với BGĐ đơn vị, đánh giá lại tính chính trực của BGĐ và đánh giá ảnh hưởng của việc không được cung cấp bản giải trình, hoặc nội dung giải trình không đầy đủ đối với độ tin cậy của các giải trình và của bằng chứng kiểm toán nói chung. KTV cũng phải xác định ảnh hưởng có thể có đối với ý kiến kiểm toán (theo CMKiT số 705).

Nếu BGĐ đơn vị được kiểm toán không cung cấp văn bản giải trình hoặc giải trình không đầy đủ các nội dung liên quan đến trách nhiệm của BGĐ thì KTV phải từ chối đưa ra ý kiến kiểm toán về BCTC.

3.12. Thông tin xác nhận từ bên ngoài (CMKiT 505)

a) Khái niệm (Đoạn 06):

Thông tin xác nhận từ bên ngoài: Là bằng chứng kiểm toán thu thập được dưới dạng phản hồi bằng văn bản trực tiếp từ bên thứ ba (bên xác nhận) cho KTV, có thể là trên giấy tờ, phương tiện điện tử hoặc phương tiện khác.

b) Vai trò (Đoạn 03):

Thông tin xác nhận từ bên ngoài là một nguồn bằng chứng kiểm toán quan trọng. Khi thiết kế và thực hiện thử nghiệm cơ bản đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu, KTV phải xem xét có cần thực hiện các thủ tục xác nhận từ bên ngoài như là thử nghiệm cơ bản hay không. Thủ tục xác nhận từ bên ngoài có thể giúp KTV thu thập được bằng chứng kiểm toán có độ tin cậy cao cần thiết để xử lý rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn. Ngoài ra, KTV cũng có thể thiết kế các yêu cầu xác nhận để thu thập thêm thông tin chứng thực nhằm xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Thông tin xác nhận từ bên

ngoài được thu thập từ nguồn độc lập với đơn vị được kiểm toán, do đó, có thể làm tăng mức độ đảm bảo mà KTV đạt được từ bằng chứng trong các tài liệu, sổ kế toán hoặc giải trình của BGĐ đơn vị được kiểm toán.

c) Các hình thức thông tin xác nhận từ bên ngoài:

c.1) Thư xác nhận dạng khẳng định (positive confirmation request) *(Đoạn 06, A5):* Là đề nghị bên xác nhận phúc đáp trực tiếp cho KTV nêu rõ bên xác nhận đồng ý hoặc không đồng ý với thông tin cần xác nhận, hoặc cung cấp thông tin yêu cầu xác nhận.

Thư xác nhận này thường cung cấp bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy vì yêu cầu bên xác nhận phúc đáp lại KTV trong mọi trường hợp, bằng cách khẳng định đồng ý với thông tin yêu cầu xác nhận, hoặc cung cấp thêm thông tin theo yêu cầu của KTV.

Tuy nhiên, thư xác nhận này có nhược điểm là bên xác nhận có thể trả lời mà không xác minh thông tin trên thư xác nhận là chính xác hay không. Tuy nhiên, KTV có thể giảm rủi ro này bằng cách sử dụng thư xác nhận dạng khẳng định nhưng không ghi rõ số liệu, thông tin trên thư và yêu cầu bên xác nhận cung cấp số liệu, thông tin (thư xác nhận "trống"). Việc sử dụng thư xác nhận "trống" cũng có thể làm giảm tỷ lệ phúc đáp do bên xác nhận phải bỏ ra nhiều công sức hơn để trả lời.

c.2) Thư xác nhận dạng phủ định (negative confirmation request) (Đoạn 06, 15, A23): Là đề nghị bên xác nhận phúc đáp trực tiếp cho KTV chỉ khi bên xác nhận không đồng ý với thông tin được nêu trong thư xác nhận.

Thư xác nhận này cung cấp bằng chứng kiểm toán ít thuyết phục hơn so với thư xác nhận dạng khẳng định. Do đó, KTV không được sử dụng thư xác nhận dạng phủ định như là thử nghiệm cơ bản duy nhất nhằm xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, trừ khi đáp ứng 4 yêu cầu sau: (1) Rủi ro có sai sót trọng yếu được đánh giá là thấp và KTV đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát có liên quan đến cơ sở dẫn liệu; (2) Tổng thể các phần tử cần xác nhận bao gồm số lượng lớn các tài khoản có số dư nhỏ, giao dịch nhỏ, hoặc điều kiện đồng nhất; (3) Tỷ lệ ngoại lệ dự kiến rất thấp; (4) KTV không biết về các trường hợp hoặc điều kiện khiến người nhận thư xác nhận dạng phủ định không quan tâm đến yêu cầu xác nhận.

d) Yêu cầu:

d.1/ Thủ tục xác nhận từ bên ngoài (Đoạn 07, A1-A7): Bao gồm các bước:

- Xác định thông tin cần được xác nhận hoặc yêu cầu xác nhận (*Ví dụ: thông tin liên quan đến số dư tài khoản, các yếu tố cấu thành số dư tài khoản, các điều khoản của thỏa thuận, hợp đồng, hoặc giao dịch giữa đơn vị được kiểm toán và các bên khác...)*

- Lựa chọn bên xác nhận thích hợp, có hiểu biết phù hợp về thông tin cần xác nhận (*Ví dụ: khách hàng, nhà cung cấp, bên liên quan...*);

- Thiết kế thư xác nhận: Việc thiết kế thư xác nhận có ảnh hưởng trực tiếp đến tỷ lệ phúc đáp, độ tin cậy và nội dung của bằng chứng kiểm toán thu thập được từ thư phúc đáp. Các yếu tố cần xem xét khi thiết kế thư xác nhận gồm: *Cơ sở dẫn liệu có liên quan; Các rủi ro có sai sót trọng yếu cụ thể đã được xác định, kể cả rủi ro do gian lận; Hình thức, cách trình bày thư xác nhận; Kinh nghiệm từ cuộc kiểm toán trước hoặc các hợp đồng tương tự; Phương thức trao đổi thông tin (trên giấy tờ, thư điện tử); BGĐ đơn vị có chấp thuận hoặc khuyến khích bên xác nhận phúc đáp lại KTV;...*

- Gửi thư xác nhận và có thể tiếp tục gửi lần 2, 3… khi chưa nhận được phản hồi cho thư xác nhận trước trong một khoảng thời gian hợp lý.

d.2/ BGĐ đơn vị được kiểm toán không đồng ý để KTV gửi thư xác nhận (Đoạn 08-09, A8-A10): Trường hợp này, KTV phải:

- Điều tra lý do của việc BGĐ không đồng ý và thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hợp lý và hợp lệ của các lý do đó;

- Xem xét ảnh hưởng của việc BGĐ không đồng ý đến đánh giá của KTV về rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan, kể cả rủi ro do gian lận, và đến nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán khác;

- Thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế được thiết kế để thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp và đáng tin cậy.

Nếu KTV kết luận rằng lý do của việc BGĐ đơn vị được kiểm toán không đồng ý để KTV gửi thư xác nhận là không hợp lý, hoặc KTV không thể thu thập được bằng chứng kiểm toán phù hợp và đáng tin cậy từ các thủ tục kiểm toán thay thế, KTV phải trao đổi với BQT đơn vị được kiểm toán theo quy định của

CMKiT số 260. KTV cũng phải xác định các ảnh hưởng của vấn đề này đối với cuộc kiểm toán và ý kiến kiểm toán theo CMKiT số 705.

d.3/ Kết quả của các thủ tục xác nhận từ bên ngoài (Đoạn 10-14, A11-A22)

- Nếu nghi ngờ về độ tin cậy của thông tin phản hồi thư xác nhận, KTV phải thu thập thêm bằng chứng kiểm toán để giải quyết các nghi ngờ đó.

- Nếu xác định rằng thông tin phản hồi thư xác nhận không đáng tin cậy, KTV phải xem xét các ảnh hưởng đến đánh giá về rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan, kể cả rủi ro do gian lận và ảnh hưởng đến nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán khác.

-Nếu không nhận được phản hồi, KTV phải thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế để thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp và đáng tin cậy (*Ví dụ: Đối với số dư các khoản phải thu: Kiểm tra các phiếu thu sau ngày kết thúc kỳ kế toán, vận đơn và doanh thu bán hàng tại thời điểm gần kết thúc kỳ kế toán; Đối với số dư các khoản phải trả: Kiểm tra các phiếu chi sau ngày kết thúc kỳ kế toán hoặc công văn, thư từ từ các bên thứ ba, và các giấy tờ khác như phiếu nhận hàng…*)

- Nếu KTV xác định việc phản hồi thư xác nhận dạng khẳng định là cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp thì các thủ tục kiểm toán thay thế sẽ không cung cấp được bằng chứng kiểm toán mà KTV cần *(Ví dụ, trong các trường hợp như thông tin để chứng thực cho các xác nhận của BGĐ đơn vị được kiểm toán chỉ có ở ngoài đơn vị; hoặc có rủi ro do BGĐ đơn vị khống chế kiểm soát, hoặc rủi ro có sự thông đồng giữa nhân viên và BGĐ đốc, làm cho KTV không tin tưởng vào bằng chứng kiểm toán thu thập được từ nội bộ đơn vị….)*. Nếu không có được xác nhận đó, KTV phải xác định ảnh hưởng của vấn đề này đối với cuộc kiểm toán và ý kiến kiểm toán theo CMKiT số 705.

- Nếu kết quả thư xác nhận cho thấy các ngoại lệ, KTV phải điều tra để xác định liệu các ngoại lệ đó có phải là dấu hiệu của sai sót hay không và có biện pháp xử lý phù hợp.

d.4/ Đánh giá bằng chứng thu thập được (Đoạn 16, A24-A25): KTV phải đánh giá xem kết quả các thủ tục xác nhận từ bên ngoài đã cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp và đáng tin cậy chưa, hay cần phải thu thập thêm các bằng chứng kiểm toán khác.

3.13. Lưu ý khi kiểm toán BCTC tập đoàn và sử dụng công việc của KTV đơn vị thành viên (CMKiT 600)

a) Khái niệm (Đoạn 09)

Đơn vị thành viên: Là một bộ phận hoặc đơn vị kinh doanh có thông tin tài chính hoặc BCTC do BTGĐ/BGĐ tập đoàn hoặc BGĐ đơn vị thành viên lập và thông tin tài chính hoặc BCTC đó phải được bao gồm trong BCTC tập đoàn;

KTV đơn vị thành viên: Là KTV thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính hoặc BCTC của đơn vị thành viên để phục vụ cho mục đích kiểm toán BCTC tập đoàn, theo yêu cầu của nhóm kiểm toán tập đoàn;

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

Thành viên BGĐ phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn: Là thành viên BGĐ chịu trách nhiệm về hợp đồng kiểm toán BCTC tập đoàn và việc thực hiện hợp đồng này, thay mặt cho DNKT ký BCKT về BCTC tập đoàn. Khi có từ hai DNKT trở lên thực hiện cuộc kiểm toán BCTC tập đoàn, các thành viên BGĐ phụ trách cuộc kiểm toán của các DNKT đó và các nhóm kiểm toán của họ phải tạo nên một thành viên BGĐ phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn và nhóm kiểm toán tập đoàn.

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

Đơn vị thành viên quan trọng: Là đơn vị thành viên mà nhóm kiểm toán tập đoàn xác định là (i) có ảnh hưởng đáng kể về mặt tài chính đối với tập đoàn, hoặc (ii) tuỳ theo bản chất hay hoàn cảnh cụ thể, đơn vị thành viên đó có thể tạo ra rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu cho BCTC của tập đoàn.

b) Trách nhiệm (Đoạn 11, A8-A9):

Mặc dù KTV đơn vị thành viên có thể thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính hoặc BCTC của đơn vị thành viên cho mục đích kiểm toán

tập đoàn và phải chịu trách nhiệm đối với những phát hiện, kết luận hoặc ý kiến kiểm toán của mình nhưng thành viên BGĐ phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn và DNKT tập đoàn vẫn phải chịu trách nhiệm về ý kiến kiểm toán tập đoàn. Thành viên BGĐ phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn chịu trách nhiệm hướng dẫn, giám sát và thực hiện cuộc kiểm toán tập đoàn tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định được áp dụng và đảm bảo rằng BCKT được lập phù hợp với tình hình thực tế của cuộc kiểm toán.

BCKT về BCTC của tập đoàn không được đề cập đến KTV đơn vị thành viên, trừ khi pháp luật và các quy định có yêu cầu. Kể cả khi pháp luật và các quy định có yêu cầu phải đề cập đến KTV đơn vị thành viên thì BCKT tập đoàn phải chỉ rõ rằng việc đề cập đến KTV đơn vị thành viên trong BCKT tập đoàn không làm giảm trách nhiệm của thành viên BGĐ phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn và của DNKT tập đoàn đối với ý kiến kiểm toán tập đoàn.

c) Yêu cầu:

c.1/ Chấp nhận và duy trì (Đoạn 12-13, A10-A19): Thành viên BGĐ phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn phải xác định liệu có thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến quy trình hợp nhất và các thông tin tài chính hoặc BCTC của các đơn vị thành viên để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán tập đoàn hay không, kể cả việc tham gia vào công việc của các KTV đơn vị thành viên quan trọng (nếu cần) để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Nếu không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp do hạn chế từ phía BGĐ tập đoàn, dẫn đến việc từ chối đưa ra ý kiến kiểm toán đối với BCTC tập đoàn theo CMKiT số 705 thì thành viên BGĐ phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn phải không chấp nhận, hoặc rút khỏi hợp đồng kiểm toán, hoặc từ chối đưa ra ý kiến kiểm toán về BCTC tập đoàn, tùy theo quy định của pháp luật liên quan.

c.2/ Chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán: Thực hiện theo quy định tại đoạn 07-12 CMKiT số 300.

c.3/ Tìm hiểu về tập đoàn, các đơn vị thành viên trong tập đoàn và môi trường hoạt động (Đoạn 17-18, A23-A31): Nhóm kiểm toán BCTC tập đoàn phải tìm hiểu về tập đoàn, các đơn vị thành viên trong tập đoàn, môi trường hoạt động, các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn, quy trình hợp nhất, các hướng dẫn mà BGĐ tập đoàn đưa ra cho các đơn vị thành viên... Nhóm kiểm toán tập đoàn phải có đầy đủ hiểu biết để khẳng định hoặc thay đổi các nhận

định ban đầu về các đơn vị thành viên có thể là đơn vị thành viên quan trọng và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong BCTC tập đoàn.

c.4/ Hiểu biết về KTV đơn vị thành viên (Đoạn 19-20, A32-A41): Nếu nhóm kiểm toán tập đoàn dự định yêu cầu một KTV đơn vị thành viên thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính hoặc BCTC của một đơn vị thành viên, nhóm kiểm toán tập đoàn phải có hiểu biết về KTV đơn vị thành viên, cụ thể là:

- KTV đó có hiểu và tuân thủ chuẩn mực, các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan đến kiểm toán tập đoàn và đặc biệt là có độc lập hay không;

- Năng lực chuyên môn của KTV đó;

- Nhóm kiểm toán tập đoàn có thể tham gia vào công việc của KTV đó ở mức độ cần thiết để thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không;

- KTV đó có hoạt động trong môi trường pháp lý có thể giám sát tích cực các KTV hay không.

Nếu KTV đơn vị thành viên không đáp ứng được các yêu cầu về tính độc lập, tuân thủ chuẩn mực chuyên môn, quy định về đạo đức nghề nghiệp, năng lực chuyên môn, hoặc nhóm kiểm toán tập đoàn không thể tham gia vào công việc của KTV đơn vị thành viên thì nhóm kiểm toán tập đoàn phải tự thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp liên quan đến thông tin tài chính hoặc BCTC của đơn vị thành viên.

c.5/ Mức trọng yếu (Đoạn 21-23, A42-A46): Nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định các mức trọng yếu, gồm:

- Mức trọng yếu tổng thể cho BCTC tập đoàn và mức trọng yếu chi tiết áp dụng cho các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh cụ thể của BCTC tập đoàn (nếu cần);

- Mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên được áp dụng cho các đơn vị thành viên mà các KTV đơn vị thành viên sẽ kiểm toán hoặc soát xét vì mục đích kiểm toán tập đoàn. Mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên phải thấp hơn mức trọng yếu tổng thể của BCTC tập đoàn;

- Mức giá trị mà sai sót có giá trị cao hơn mức đó không được coi là sai sót không đáng kể đối với BCTC tập đoàn.

Nếu một đơn vị thành viên phải được kiểm toán theo yêu cầu của pháp luật và các quy định hoặc vì lý do khác và nhóm kiểm toán tập đoàn quyết định sử dụng kết quả cuộc kiểm toán của đơn vị thành viên để cung cấp bằng chứng kiểm toán cho cuộc kiểm toán tập đoàn, nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định các nội dung sau có đáp ứng các yêu cầu của CMKiT số 600 hay không, bao gồm: Mức trọng yếu tổng thể cho BCTC của đơn vị thành viên và mức trọng yếu thực hiện đối với đơn vị thành viên.

c.5/ Biện pháp xử lý đối với các rủi ro đã đánh giá (Đoạn 24-31, A47-A55): Nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định loại công việc mà nhóm, hoặc KTV đơn vị thành viên sẽ thực hiện thay, để kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính hoặc BCTC của các đơn vị thành viên, cũng như nội dung, lịch trình và phạm vi tham gia của nhóm vào công việc của KTV đơn vị thành viên.

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

**** Công việc cần thực hiện đối với thông tin tài chính hoặc BCTC của đơn vị thành viên (Đoạn 26-29, A48-A53):***

Đối với đơn vị thành viên được xác định là quan trọng do có ảnh hưởng đáng kể về mặt tài chính đối với tập đoàn: Nhóm kiểm toán tập đoàn hoặc KTV đơn vị thành viên phải thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính hoặc BCTC của đơn vị thành viên đó, sử dụng mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên.

Đối với đơn vị thành viên được xác định là quan trọng do bản chất hay hoàn cảnh cụ thể mà đơn vị thành viên đó có thể tạo ra rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu cho BCTC của tập đoàn: Nhóm kiểm toán tập đoàn hoặc KTV đơn vị thành viên phải: (1) Kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính hoặc BCTC của đơn vị thành viên, sử dụng mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên; (2) Kiểm toán các số dư tài khoản, nhóm giao dịch hoặc thuyết minh và thực hiện các thủ tục kiểm toán cụ thể khác liên quan đến khả năng xảy ra rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu trong BCTC tập đoàn.

Đối với các đơn vị thành viên được xác định là không quan trọng: Nhóm kiểm toán tập đoàn phải thực hiện các thủ tục phân tích ở cấp độ tập đoàn.

Tuy nhiên, nếu cho rằng các thủ tục thực hiện đối với thông tin tài chính hoặc BCTC của các đơn vị thành viên quan trọng và đối với các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn và quy trình hợp nhất, cũng như các thủ tục phân tích được thực hiện ở cấp độ tập đoàn, cũng không giúp nhóm kiểm toán tập đoàn thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán thì nhóm kiểm toán tập đoàn phải lựa chọn các đơn vị thành viên không quan trọng và phải thực hiện (hoặc yêu cầu KTV đơn vị thành viên thực hiện): (1) Kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính hoặc BCTC của đơn vị thành viên được chọn, sử dụng mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên; (2) Kiểm toán các số dư tài khoản, nhóm giao dịch hoặc các thuyết minh; (3) Các thủ tục khác.

**** Tham gia vào công việc của KTV đơn vị thành viên (Đoạn 30-31, A54-A55)***

Đối với đơn vị thành viên quan trọng, nhóm kiểm toán tập đoàn phải tham gia vào quá trình đánh giá rủi ro của KTV đơn vị thành viên để xác định các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu trong BCTC tập đoàn, tối thiểu phải bao gồm các nội dung sau:

- Thảo luận với KTV đơn vị thành viên hoặc BGĐ đơn vị thành viên về các hoạt động kinh doanh của đơn vị thành viên có ảnh hưởng quan trọng đối với tập đoàn;

- Thảo luận với KTV đơn vị thành viên về khả năng xảy ra sai sót trọng yếu trong các thông tin tài chính hoặc BCTC của đơn vị thành viên do gian lận hoặc nhầm lẫn;

- Soát xét các tài liệu ghi chép thể hiện kết luận của KTV đơn vị thành viên về rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được xác định trong BCTC tập đoàn.

Nếu các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu trong BCTC tập đoàn đã được xác định tại một đơn vị thành viên do KTV đơn vị thành viên kiểm toán hoặc soát xét, nhóm kiểm toán tập đoàn phải đánh giá mức độ phù hợp của các thủ tục kiểm toán tiếp theo để xử lý các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được xác

định trong BCTC tập đoàn và phải xác định có cần thiết tham gia vào các thủ tục kiểm toán tiếp theo hay không.

c.6/ Quy trình hợp nhất (Đoạn 32- 37, A56): Nhóm kiểm toán tập đoàn phải:

- Tìm hiểu về các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn và quy trình hợp nhất, kể cả các hướng dẫn do BGĐ tập đoàn ban hành cho các đơn vị thành viên.

- Thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với quy trình hợp nhất để xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá trong BCTC tập đoàn phát sinh từ quy trình hợp nhất, bao gồm việc đánh giá xem liệu tất cả thông tin tài chính hoặc BCTC của các đơn vị thành viên đã được tổng hợp trong BCTC tập đoàn hay chưa.

- Đánh giá tính phù hợp, tính đầy đủ và tính chính xác của các bút toán điều chỉnh và phân loại lại khi hợp nhất, và phải đánh giá xem có tồn tại các yếu tố gây rủi ro gian lận hoặc có dấu hiệu về sự thiên lệch của BGĐ tập đoàn hay không.

- Đánh giá xem thông tin tài chính hoặc BCTC của đơn vị thành viên chưa được lập theo chính sách kế toán áp dụng cho BCTC tập đoàn hoặc có ngày kết thúc kỳ kế toán khác với ngày kết thúc kỳ kế toán của tập đoàn (nếu có) đã được điều chỉnh phù hợp với mục đích lập và trình bày BCTC tập đoàn hay chưa.

c.7/ Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán (Đoạn 38-39): Nhóm kiểm toán tập đoàn hoặc KTV đơn vị thành viên phải thực hiện các thủ tục để xác định các sự kiện xảy ra tại các đơn vị thành viên trong giai đoạn từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán của đơn vị thành viên đến ngày lập BCKT về BCTC tập đoàn, và có thể cần điều chỉnh hoặc thuyết minh trong BCTC tập đoàn. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải yêu cầu KTV đơn vị thành viên thông báo cho nhóm nếu KTV đơn vị thành viên nhận thấy những sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán mà các sự kiện đó có thể cần điều chỉnh hoặc thuyết minh trên BCTC tập đoàn.

c.8/ Trao đổi với KTV đơn vị thành viên (Đoạn 40-41, A57-A60): Nhóm kiểm toán tập đoàn phải trao đổi kịp thời với KTV đơn vị thành viên về những yêu cầu của nhóm, bao gồm: những công việc cần thực hiện, việc sử dụng kết quả của công việc đó, hình thức, nội dung trao đổi của KTV đơn vị thành viên

với nhóm kiểm toán tập đoàn. Nội dung trao đổi phải bao gồm: Yêu cầu KTV đơn vị thành viên xác nhận việc hợp tác với nhóm kiểm toán tập đoàn; Chuẩn mực và các quy định về đạo đức có liên quan, đặc biệt là tính độc lập; Mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên và mức giá trị mà sai sót có giá trị cao hơn mức đó không được coi là sai sót không đáng kể đối với BCTC tập đoàn; Rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được xác định trong BCTC tập đoàn có liên quan tới công việc của KTV đơn vị thành viên; Yêu cầu trao đổi kịp thời về bất kỳ rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu nào khác liên quan đến BCTC tập đoàn, do gian lận hoặc nhầm lẫn tại đơn vị thành viên và biện pháp xử lý của KTV đơn vị thành viên đối với các rủi ro đó; Danh sách các bên liên quan; Các phát hiện của KTV đơn vị thành viên có liên quan đến cuộc kiểm toán tập đoàn (*ví dụ, thông tin về sự không tuân thủ pháp luật, danh sách những sai sót không được điều chỉnh trong thông tin tài chính hoặc BCTC của đơn vị thành viên, dấu hiệu về sự thiên lệch của BGĐ, khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ, gian lận hoặc cáo buộc gian lận ở đơn vị thành viên,...*);...

c.9/ Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán thu thập được (Đoạn 42-45, A61-A63): Nhóm kiểm toán tập đoàn phải đánh giá việc trao đổi thông tin của KTV đơn vị thành viên, thảo luận với KTV đơn vị thành viên, BGĐ đơn vị thành viên hoặc BGĐ tập đoàn (nếu cần) về những vấn đề quan trọng phát sinh từ việc đánh giá này và xác định sự cần thiết phải soát xét những phần liên quan khác trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán của KTV đơn vị thành viên hay không. Nếu kết luận rằng công việc mà KTV đơn vị thành viên đã làm là chưa đầy đủ, nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định các thủ tục kiểm toán bổ sung và trách nhiệm thực hiện các thủ tục đó (thuộc về KTV đơn vị thành viên hay nhóm kiểm toán tập đoàn).

c.10/ Trao đổi với BGĐ và BQT tập đoàn (Đoạn 46-49, A64-A66): Được thực hiện theo quy định của CMKiT số 260 và 265 và các CMKiT khác có liên quan. Ngoài ra, trong trường hợp KTV đơn vị thành viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán về BCTC của đơn vị thành viên, nhóm kiểm toán tập đoàn phải yêu cầu BGĐ tập đoàn thông báo cho BGĐ đơn vị thành viên về các vấn đề mà nhóm kiểm toán tập đoàn cho rằng có ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC của đơn vị thành viên mà BGĐ đơn vị thành viên có thể chưa biết về vấn đề đó. Nếu BGĐ tập đoàn không thực hiện yêu cầu này, nhóm kiểm toán tập đoàn phải thảo luận với BQT tập đoàn. Nếu vấn đề vẫn chưa được giải quyết, sau khi cân nhắc các quy định về tính bảo mật, nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định xem có

cần khuyến nghị KTV đơn vị thành viên không nên phát hành BCKT về BCTC của đơn vị thành viên cho tới khi vấn đề được giải quyết hay không.

Ngoài các vấn đề phải trao đổi theo CMKiT số 260 và các CMKiT khác, nhóm kiểm toán tập đoàn phải trao đổi với BQT tập đoàn về những vấn đề sau:

- Khái quát về loại công việc cần được thực hiện đối với thông tin tài chính hoặc BCTC của các đơn vị thành viên;
- Khái quát về nội dung mà nhóm kiểm toán tập đoàn dự kiến tham gia vào công việc của KTV đơn vị thành viên đối với thông tin tài chính hoặc BCTC của đơn vị thành viên quan trọng;
- Những trường hợp mà nhóm kiểm toán tập đoàn đánh giá là có nghi ngờ về chất lượng công việc của KTV đơn vị thành viên;
- Bất kỳ hạn chế nào gặp phải trong quá trình kiểm toán tập đoàn, ví dụ, việc tiếp cận thông tin của nhóm kiểm toán tập đoàn bị hạn chế;
- Gian lận hoặc cáo buộc gian lận liên quan đến BGĐ tập đoàn, BGĐ đơn vị thành viên, các nhân viên có vai trò quan trọng đối với các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn hoặc các trường hợp khác mà gian lận đó gây ra sai sót trọng yếu trong BCTC tập đoàn.

3.14. Sử dụng công việc của DNKT nội bộ (CMKiT 610)

a) Khái niệm (Đoạn 07)

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

Tùy theo quy mô, cấu trúc và yêu cầu quản lý của đơn vị, KTNB có thể bao gồm các hoạt động sau: Giám sát kiểm soát nội bộ; Kiểm tra thông tin tài chính và hoạt động; Soát xét các hoạt động nghiệp vụ; Soát xét tính tuân thủ pháp luật và các quy định; Quản lý rủi ro; Quản trị.

KTV nội bộ: Là những cá nhân thực hiện các chức năng của KTNB. KTV nội bộ có thể thuộc phòng KTNB hoặc các phòng ban có chức năng tương tự.

b) Mối quan hệ và trách nhiệm (Đoạn 04-05, A3):

KTNB và kiểm toán độc lập có thể áp dụng một số phương pháp, thủ tục tương tự. Tuy nhiên, KTNB không thể độc lập hoàn toàn với đơn vị được kiểm

toán như yêu cầu đặt ra đối với KTV độc lập khi đưa ý kiến về BCTC. KTV và DNKT chịu trách nhiệm đối với ý kiến kiểm toán và trách nhiệm đó không được giảm nhẹ khi KTV và DNKT sử dụng công việc của KTV nội bộ.

c/ Xác định sự cần thiết và mức độ sử dụng công việc của KTV nội bộ (Đoạn 08-10, A4-A5): Bao gồm:

- *Xem xét tính đầy đủ, thích hợp khi sử dụng công việc của KTV nội bộ:* KTV độc lập phải đánh giá: tính khách quan, năng lực chuyên môn, sự thận trọng nghề nghiệp của KTV nội bộ, liệu có thể trao đổi thông tin một cách hiệu quả giữa KTV nội bộ và KTV độc lập hay không,...

- *Xác định ảnh hưởng dự kiến của công việc của KTV nội bộ đến nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục của KTV độc lập:* KTV độc lập phải cân nhắc các vấn đề như: Nội dung, phạm vi các công việc cụ thể mà KTV nội bộ thực hiện; Rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu đã được đánh giá đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cụ thể; Mức độ chủ quan của KTV nội bộ trong việc đánh giá các bằng chứng kiểm toán đã thu thập được để chứng minh cho các cơ sở dẫn liệu liên quan...

Các nội dung mà KTV độc lập nên thỏa thuận trước với KTV nội bộ bao gồm: Lịch trình công việc; Phạm vi của toàn bộ cuộc kiểm toán; Mức trọng yếu tổng thể đối với BCTC (và mức trọng yếu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh cụ thể - nếu có) và mức trọng yếu thực hiện; Các phương pháp chọn mẫu đã được lựa chọn; Lưu trữ hồ sơ về các công việc đã được thực hiện; Các thủ tục soát xét và lập báo cáo...

d/ Sử dụng công việc cụ thể của KTV nội bộ (Đoạn 11-12, A6): Để sử dụng công việc cụ thể của KTV nội bộ, KTV độc lập phải đánh giá và thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với công việc đó nhằm khẳng định tính đầy đủ, thích hợp đối với các mục tiêu của KTV độc lập, bao gồm việc đánh giá xem:

- KTV nội bộ thực hiện công việc đó có được đào tạo đầy đủ về chuyên môn và có thành thạo trong công việc không;

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

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

- Kết luận của KTV nội bộ có phù hợp với tình hình thực tế và báo cáo do KTV nội bộ lập có nhất quán với kết quả công việc đã thực hiện hay không;

- Những vấn đề đặc biệt hoặc bất thường mà KTV nội bộ nêu ra đã được xử lý đúng chưa.

Các thủ tục kiểm toán có thể bao gồm: Kiểm tra những khoản mục đã được KTV nội bộ kiểm tra; Kiểm tra những khoản mục khác tương tự; Quan sát các thủ tục KTV nội bộ thực hiện.

3.15. Sử dụng công việc của chuyên gia (CMKiT 620)

a) Khái niệm (Đoạn 06)

Chuyên gia của DNKT ("chuyên gia"): Là cá nhân hoặc tổ chức có kinh nghiệm chuyên môn trong một lĩnh vực riêng biệt ngoài lĩnh vực kế toán, kiểm toán, mà công việc của chuyên gia trong lĩnh vực đó được KTV sử dụng nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Chuyên gia có thể là người của DNKT hoặc Công ty mạng lưới (là lãnh đạo hoặc nhân viên, bao gồm cả cộng tác viên), hoặc người bên ngoài.

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

b) Mối quan hệ và trách nhiệm (Đoạn 03):

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

c) Yêu cầu:

c.1/ Xác định sự cần thiết phải sử dụng công việc của chuyên gia (Đoạn 07, A4-A9): KTV phải xác định sự cần thiết của việc sử dụng công việc của chuyên gia nếu kinh nghiệm chuyên môn trong một lĩnh vực riêng biệt ngoài

lĩnh vực kế toán, kiểm toán là cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

c.2/ Xác định nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán sử dụng công việc của chuyên gia (Đoạn 08, A10): KTV phải xem xét các yếu tố, bao gồm:

- Nội dung của vấn đề có liên quan đến công việc của chuyên gia;

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

- Tầm quan trọng của công việc của chuyên gia đối với cuộc kiểm toán;

- Hiểu biết và kinh nghiệm của KTV đối với các công việc trước đó của chuyên gia;

- Liệu chuyên gia có phải tuân theo các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của DNKT hay không.

c.3/ Đánh giá năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia (Đoạn 09, A14-A20): KTV phải đánh giá xem chuyên gia có đủ năng lực, khả năng và tính khách quan cho mục đích kiểm toán hay không. Trường hợp sử dụng chuyên gia bên ngoài, khi đánh giá tính khách quan của chuyên gia, KTV phải tìm hiểu những lợi ích và những mối quan hệ có thể ảnh hưởng đến tính khách quan của chuyên gia.

c.4/ Hiểu biết về lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia (Đoạn 10, A21-A22): KTV phải có hiểu biết đầy đủ về lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia để xác định nội dung, phạm vi, mục tiêu công việc của chuyên gia và đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của công việc của chuyên gia cho mục đích kiểm toán.

c.5/ Các vấn đề cần thỏa thuận với chuyên gia (Đoạn 11, A23-A31):

- Nội dung, phạm vi, mục tiêu công việc của chuyên gia;

- Vai trò và trách nhiệm của KTV và của chuyên gia;

- Nội dung, lịch trình, phạm vi các cuộc trao đổi giữa KTV và chuyên gia, bao gồm cả hình thức của báo cáo do chuyên gia cung cấp;

- Sự cần thiết phải tuân thủ các quy định về bảo mật thông tin đối với chuyên gia.

c.6/ Đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của công việc của chuyên gia (Đoạn 12-13, A32-A40): KTV phải đánh giá:

- Tính phù hợp, hợp lý của các phát hiện và kết luận của chuyên gia, và tính nhất quán của các phát hiện và kết luận đó với các bằng chứng kiểm toán khác;

- Tính phù hợp, hợp lý của các giả định và phương pháp mà chuyên gia sử dụng;

- Tính phù hợp, đầy đủ và chính xác của nguồn dữ liệu mà chuyên gia đã sử dụng.

Nếu KTV nhận thấy công việc của chuyên gia không đầy đủ, thích hợp cho mục đích kiểm toán, KTV phải thỏa thuận với chuyên gia về nội dung, phạm vi công việc cần tiến hành thêm; hoặc KTV thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán phù hợp.

c.7/ Dẫn chứng công việc của chuyên gia trong BCKT (Đoạn 14-15, A41-A42)

Khi phát hành BCKT với ý kiến chấp nhận toàn phần: KTV không được đề cập đến công việc của chuyên gia trừ khi có yêu cầu của pháp luật hoặc các quy định. Nếu pháp luật và các quy định yêu cầu việc dẫn chứng công việc của chuyên gia trong BCKT, KTV phải nêu rõ trong BCKT là việc dẫn chứng này không làm giảm trách nhiệm của KTV đối với ý kiến kiểm toán.

Khi phát hành BCKT với ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần: KTV có thể dẫn chứng công việc của chuyên gia trong BCKT để giải thích cho ý kiến đó, nhưng phải được sự chấp thuận trước của chuyên gia. Trường hợp này, KTV phải nêu rõ trong BCKT việc dẫn chứng này không làm giảm trách nhiệm của KTV đối với ý kiến kiểm toán.

3.16. Thực hiện kiểm toán các khoản mục chủ yếu của BCTC

(Xem chi tiết tại phần III)

Thực hiện kiểm toán thực chất là quá trình thu thập bằng chứng kiểm toán để làm cơ sở cho việc đưa ra kết luận và hình thành ý kiến kiểm toán, thông qua việc thực hiện các thủ tục kiểm toán đã thiết kế tại giai đoạn lập kế hoạch đối với từng chu trình nghiệp vụ hoặc từng khoản mục trên BCTC. Trong phần V,

chúng ta sẽ xem xét cách thức tiến hành những công việc trên trong các khoản mục cụ thể, bao gồm:

- Kiểm toán hàng tồn kho;

- Kiểm toán nợ phải thu;

- Kiểm toán tài sản cố định và các khoản đầu tư dài hạn;

- Kiểm toán nợ phải trả và vốn chủ sở hữu;

- Kiểm toán các khoản mục khác: Tiền, các khoản đầu tư ngắn hạn, thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại...

Ngoài ra, sau khi kiểm toán trên các chu trình nghiệp vụ hoặc khoản mục, KTV sẽ thực hiện một số thủ tục kiểm toán nhằm xem xét một số bằng chứng đặc biệt cũng như soát xét lại toàn bộ kết quả trước khi đưa ra ý kiến trên báo cáo kiểm toán. Nội dung các công việc này là:

- Xem xét các khoản nợ tiềm tàng;

- Xem xét các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán;

- Xem xét về tính hoạt động liên tục;

- Đánh giá tổng hợp kết quả (phân tích rà soát tổng thể BCTC, đánh giá sự đầy đủ của bằng chứng kiểm toán, đánh giá tổng hợp sai sót, kiểm tra các thuyết minh, yêu cầu cung cấp thư giải trình của BGĐ/BQT, soát xét hồ sơ kiểm toán, xem xét các thông tin kèm theo BCTC thường niên…).

Phần lớn các công việc trên nhằm vào những bằng chứng kiểm toán mà do tính chất đặc thù, phải thu thập vào giai đoạn cuối cùng của cuộc kiểm toán. Ngoài ra, đó là những thủ tục soát xét cuối cùng để tạo cơ sở cho KTV đưa ra ý kiến về BCTC trên phương diện tổng thể.

Trong thực tế, giai đoạn thực hiện kiểm toán thường bắt đầu trước khi kết thúc niên độ: KTV dành thời gian kiểm toán giữa kỳ cho việc tìm hiểu, đánh giá kiểm soát nội bộ và thực hiện một số thử nghiệm cơ bản. Các thử nghiệm cơ bản còn lại và những công việc chuẩn bị hoàn thành kiểm toán sẽ được thực hiện trong và sau ngày kết thúc niên độ. Việc phân bổ thời gian cho hai giai đoạn phụ thuộc vào nhiều yếu tố, trong đó đánh giá rủi ro là một vấn đề quan trọng.

4. KẾT THÚC KIỂM TOÁN

4.1 Báo cáo kiểm toán về BCTC

4.1.1. Các chuẩn mực kiểm toán liên quan Báo cáo kiểm toán về BCTC (CMKiT 700, 705, 706)

a) Hình thành ý kiến kiểm toán (CMKiT 700, Đoạn 11-15, A1-A10)

Để đưa ra ý kiến kiểm toán về việc liệu BCTC có được lập phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng, trên các khía cạnh trọng yếu hay không, KTV phải kết luận liệu KTV đã đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc BCTC, xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn hay không, bao gồm xem xét các nội dung cụ thể sau:

- Tính đầy đủ, thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập;

- Tính chất trọng yếu của các sai sót không được điều chỉnh, xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại;

- Các khía cạnh định tính của công việc kế toán của đơn vị được kiểm toán, kể cả các dấu hiệu về sự thiên lệch trong xét đoán của BGĐ;

- Tính đầy đủ của thuyết minh về chính sách kế toán quan trọng của đơn vị, tính nhất quán và phù hợp của các chính sách đó so với khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng và đặc điểm cụ thể của đơn vị;

- Tính hợp lý của các ước tính kế toán;

- Sự phù hợp, đáng tin cậy, dễ hiểu và có thể so sánh được của các thông tin trình bày trong BCTC;

- BCTC có cung cấp đầy đủ các thuyết minh giúp người sử dụng BCTC hiểu được ảnh hưởng của các giao dịch và sự kiện trọng yếu đối với các thông tin được trình bày trong BCTC hay không;

- Các thuật ngữ sử dụng (kể cả tiêu đề của từng BCTC) có thích hợp không;

- BCTC có tham chiếu đến hoặc mô tả đầy đủ khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không;

- Cách trình bày, cấu trúc và nội dung tổng thể của BCTC có hợp lý không;

- Liệu BCTC, bao gồm các thuyết minh liên quan, có phản ánh đầy đủ, thích hợp các giao dịch và sự kiện làm cơ sở để chứng minh BCTC có đạt được mục tiêu trình bày hợp lý hay không.

b) Hình thức và nội dung BCKT (CMKiT 700, Đoạn 20-47, A13-A51; CMKiT 705, Đoạn 16-27, A17-A22 và CMKiT 706, Đoạn 06-08, A1-A11))

BCKT phải được lập bằng văn bản, bao gồm các nội dung sau:

− *Số hiệu:* BCKT phải ghi rõ số hiệu phát hành BCKT của DNKT hoặc chi nhánh DNKT theo từng năm;

− *Tiêu đề:* BCKT phải có tiêu đề chỉ rõ đó là "Báo cáo kiểm toán độc lập";

− *Người nhận BCKT:* Là những người mà báo cáo được lập cho họ sử dụng, thường là các cổ đông, BQT hoặc BGĐ của đơn vị có BCTC được kiểm toán;

− Mở đầu của BCKT: Trong đó, nêu rõ tên đơn vị có BCTC đã được kiểm toán, nêu rõ rằng BCTC đã được kiểm toán và tiêu đề của từng báo cáo cấu thành bộ BCTC, kèm theo ngày kết thúc hoặc kỳ kế toán của từng báo cáo đó, tham chiếu đến phần tóm tắt các chính sách kế toán quan trọng và các thuyết minh khác, nêu rõ ngày lập và số trang của BCTC đã được kiểm toán.

− *Trách nhiệm của BGĐ đối với BCTC:* Mô tả trách nhiệm của những người chịu trách nhiệm lập và trình bày BCTC tại đơn vị được kiểm toán (có thể là BGĐ, Ban quản lý dự án, Ban Giám hiệu...). Phần này cần giải thích rõ BGĐ chịu trách nhiệm lập và trình bày BCTC theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng, và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà BGĐ xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày BCTC không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc do nhầm lẫn.

− *Trách nhiệm của KTV:* Nêu rõ trách nhiệm của KTV là đưa ra ý kiến về BCTC dựa trên kết quả cuộc kiểm toán và công việc kiểm toán đã được tiến hành theo CMKiT Việt Nam. BCKT cũng phải giải thích rằng KTV phải tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, phải lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc BCTC có còn sai sót trọng yếu hay không. BCKT phải mô tả về cuộc kiểm toán bằng cách nêu rõ về công việc kiểm toán, thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của KTV, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong BCTC, việc xem xét kiểm soát nội bộ của đơn vị nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp mà không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ ... BCKT phải nêu rõ liệu KTV có tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà

KTV đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán hay không.

– *Ý kiến của KTV:* Tùy theo dạng ý kiến kiểm toán mà KTV sẽ sử dụng các tiêu đề và mẫu câu khác nhau để đưa ra ý kiến kiểm toán.

Căn cứ kết quả kiểm toán, KTV đưa ra 02 dạng ý kiến, gồm: (1) Ý kiến chấp nhận toàn phần; (2) Ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, gồm 3 loại: (2.1) Ý kiến ngoại trừ; (2.2) Ý kiến trái ngược; và (2.3) Từ chối đưa ra ý kiến *(Xem thêm tại phần c.1) dưới đây về các dạng ý kiến kiểm toán)*.

Nếu KTV đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, KTV phải trình bày trong BCKT một đoạn mô tả về vấn đề dẫn đến việc KTV đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần. KTV phải đặt đoạn này ngay trước đoạn "Ý kiến của KTV" trong BCKT và phải sử dụng tiêu đề là "Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ", "Cơ sở của ý kiến kiểm toán trái ngược" hoặc "Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến".

– *Đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" hoặc "Vấn đề khác": (Xem thêm tại phần c.2) dưới đây về các dạng ý kiến kiểm toán)*.

– *Các trách nhiệm báo cáo khác:* Trong BCKT về BCTC, nếu KTV nêu thêm các trách nhiệm báo cáo khác ngoài trách nhiệm của KTV là báo cáo về BCTC theo CMKiT Việt Nam, các trách nhiệm báo cáo khác này phải được nêu trong một phần riêng trong BCKT có tiêu đề là "Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định" hoặc được đặt tiêu đề khác phù hợp với nội dung của mục đó.

– *Chữ ký của KTV:* BCKT phải có 2 chữ ký, gồm chữ ký của KTV hành nghề được giao phụ trách cuộc kiểm toán và chữ ký của thành viên BGĐ là người đại diện theo pháp luật phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán. Dưới mỗi chữ ký nói trên phải ghi rõ họ và tên, số Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán (Giấy CN ĐKHN kiểm toán). Trên chữ ký của thành viên BGĐ phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải đóng dấu của DNKT (hoặc chi nhánh DNKT) phát hành BCKT.

– *Ngày lập BCKT:* Ngày lập BCKT không được trước ngày mà KTV thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán về BCTC. Ngày lập BCKT cũng không được trước ngày lập BCTC.

– *Tên và địa chỉ DNKT:* BCKT phải ghi rõ tên và địa chỉ DNKT.

BCKT cho các cuộc kiểm toán được tiến hành theo cả CMKiT Việt Nam và CMKiT khác: KTV có thể phải tiến hành cuộc kiểm toán theo CMKiT Việt Nam, nhưng ngoài ra cũng có thể phải tuân thủ các CMKiT khác khi tiến hành cuộc kiểm toán. Khi đó, BCKT có thể tham chiếu đồng thời đến CMKiT khác và CMKiT Việt Nam, tuy nhiên, phải đảm bảo các điều kiện nhất định (*Ví dụ, không có mâu thuẫn giữa các yêu cầu của CMKiT Việt Nam và CMKiT khác mà có thể dẫn đến việc phải đưa ra các dạng ý kiến khác; và BCKT phải trình bày các nội dung tối thiểu theo quy định của CMKiT Việt Nam...)*

Các thông tin bổ sung được trình bày cùng BCTC: Nếu BCTC đã được kiểm toán có trình bày các thông tin bổ sung không được quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng, KTV phải đánh giá liệu những thông tin bổ sung đó có được tách biệt rõ ràng khỏi BCTC đã được kiểm toán hay không.

Nếu những thông tin bổ sung đó không được tách biệt rõ ràng khỏi BCTC đã được kiểm toán, KTV phải yêu cầu BGĐ đơn vị được kiểm toán thay đổi cách trình bày các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán này. Nếu BGĐ từ chối thay đổi, KTV phải giải thích trong BCKT rằng các thông tin bổ sung đó chưa được kiểm toán.

Các thông tin bổ sung mà khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng không yêu cầu nhưng do nội dung hoặc cách trình bày mà các thông tin này không được tách biệt rõ ràng khỏi BCTC và vẫn là một phần không thể tách rời của BCTC thì các thông tin này vẫn thuộc phạm vi của ý kiến kiểm toán.

c) Các dạng ý kiến kiểm toán (CMKiT 700, Đoạn 16-19, A11-A12 và CMKiT 705, Đoạn 06-10, A2-A12)

c.1) Căn cứ kết quả kiểm toán, KTV đưa ra các dạng ý kiến, gồm: (1) Ý kiến chấp nhận toàn phần; (2) Ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (được chia thành 3 loại: Ý kiến ngoại trừ; Ý kiến trái ngược; và Từ chối đưa ra ý kiến).

* ***Ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần****:* KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán dạng này khi KTV kết luận rằng BCTC được lập, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng.

****Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần****:* KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán dạng này khi: (1) Dựa trên bằng chứng kiểm toán

thu thập được, KTV kết luận rằng BCTC, xét trên phương diện tổng thể, vẫn còn sai sót trọng yếu; hoặc (2) KTV không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra kết luận rằng BCTC, xét trên phương diện tổng thể, không còn sai sót trọng yếu.

Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần gồm 3 loại:

+ *Ý kiến kiểm toán ngoại trừ:* KTV phải trình bày "ý kiến kiểm toán ngoại trừ" trong 2 trường hợp sau:

- Dựa trên các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp đã thu thập được, KTV kết luận là các sai sót, xét riêng lẻ hay tổng hợp lại, có ảnh hưởng trọng yếu nhưng không lan tỏa đối với BCTC; hoặc

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

+ *Ý kiến kiểm toán trái ngược:* KTV phải trình bày "ý kiến kiểm toán trái ngược" khi dựa trên các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp đã thu thập được, KTV kết luận là các sai sót, xét riêng lẻ hay tổng hợp lại, có ảnh hưởng trọng yếu và lan tỏa đối với BCTC.

+ *Từ chối đưa ra ý kiến:* KTV phải từ chối đưa ra ý kiến khi KTV không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán và KTV kết luận rằng những ảnh hưởng có thể có của các sai sót chưa được phát hiện (nếu có) có thể là trọng yếu và lan tỏa đối với BCTC.

Bảng sau đây minh họa cách xét đoán của KTV về các dạng ý kiến kiểm toán sử dụng:

Bản chất của vấn đề dẫn tới việc KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần	*Xét đoán của KTV về tính chất lan tỏa (*) của các ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của vấn đề đó đối với BCTC*	
	Trọng yếu nhưng không lan tỏa	*Trọng yếu và lan tỏa*
BCTC có sai sót trọng yếu	Ý kiến kiểm toán	Ý kiến kiểm toán trái

	ngoại trừ	ngược
Không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp	Ý kiến kiểm toán ngoại trừ	Từ chối đưa ra ý kiến

(*) Ảnh hưởng lan tỏa đối với BCTC là những ảnh hưởng có tính chất sau: (1) Không chỉ giới hạn đến một số yếu tố, một số tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của BCTC; (2) Kể cả chỉ ảnh hưởng giới hạn đến một số yếu tố, một số tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của BCTC thì những ảnh hưởng này vẫn đại diện cho một phần quan trọng của BCTC; hoặc (3) Những ảnh hưởng này, nếu liên quan đến các thuyết minh, là vấn đề căn bản để người sử dụng hiểu được BCTC.

c.2) Đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh"/"Vấn đề khác" (CMKiT 706, Đoạn 06-08, A1-A11)

KTV có thể thấy cần đưa thêm các thông tin bổ sung trong BCKT, bằng cách:

(1) *Sử dụng đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh"* để thu hút sự chú ý của người sử dụng đối với các vấn đề đã trình bày hoặc thuyết minh trong BCTC mà các vấn đề đó là đặc biệt quan trọng để người sử dụng hiểu được BCTC; hoặc

(2) *Sử dụng đoạn "Vấn đề khác"* để thu hút sự chú ý của người sử dụng đối với các vấn đề khác (không được trình bày hoặc thuyết minh trong BCTC), mà các vấn đề khác đó là thích hợp để người sử dụng hiểu rõ hơn về cuộc kiểm toán, về trách nhiệm của KTV hoặc về BCKT.

Khi sử dụng đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh", KTV phải thể hiện sự tham chiếu rõ ràng đến vấn đề được nhấn mạnh và đến các thuyết minh liên quan trong BCTC có mô tả đầy đủ về vấn đề đó và thể hiện là ý kiến của KTV không bị thay đổi do ảnh hưởng của vấn đề được nhấn mạnh đó.

4.1.2. Các quy định pháp luật liên quan

**** Báo cáo kiểm toán*** (Điều 16 mục 5 chương 2 NĐ17/2012/NĐ-CP)

- Báo cáo kiểm toán về BCTC và báo cáo kiểm toán về các công việc kiểm toán khác của các đối tượng bắt buộc phải kiểm toán theo quy định của pháp luật được lập theo quy định của CMKiT Việt Nam.

- KTV hành nghề không được ký báo cáo kiểm toán cho một đơn vị được kiểm toán quá 3 năm liên tục.

**** Báo cáo kiểm toán về BCTC*** (Điều 46 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 và CMKiT 700)

(1) Báo cáo kiểm toán về BCTC được lập theo quy định của CMKiT và có những nội dung sau đây:

a) Đối tượng của cuộc kiểm toán;

b) Trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán và DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam;

c) Phạm vi và căn cứ thực hiện cuộc kiểm toán;

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

đ) Ý kiến kiểm toán về BCTC đã được kiểm toán;

e) Nội dung khác theo quy định của CMKiT.

(2) Ngày ký báo cáo kiểm toán không được trước ngày ký BCTC.

(3) Báo cáo kiểm toán phải có chữ ký của KTV hành nghề do DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam giao phụ trách cuộc kiểm toán và người đại diện theo pháp luật của DNKT hoặc người được ủy quyền bằng văn bản của người đại diện theo pháp luật. Người được ủy quyền bằng văn bản của người đại diện theo pháp luật phải là KTV hành nghề.

(4) Báo cáo kiểm toán về BCTC hợp nhất của tập đoàn, tổng công ty theo mô hình công ty mẹ - công ty con được thực hiện theo quy định của CMKiT.

(Xem thêm Phần IV.4 tóm tắt các quy định của CMKiT 700, 705, 706)

**** Báo cáo kiểm toán về các công việc kiểm toán khác*** (Điều 47 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 và CMKiT 800)

Báo cáo kiểm toán về các công việc kiểm toán khác được lập trên cơ sở quy định tại Điều 46 của Luật Kiểm toán độc lập và CMKiT phù hợp với từng cuộc kiểm toán.

(Xem thêm Phần VI.1 tóm tắt các quy định của CMKiT 800, 805, 810)

**** Giải trình về các nội dung ngoại trừ trong báo cáo kiểm toán*** (Điều 17 mục 5 chương 2 NĐ17/2012/NĐ-CP)

- Cơ quan quản lý nhà nước có thẩm quyền trong từng lĩnh vực liên quan có quyền yêu cầu DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam, DNKT nước ngoài cung cấp dịch vụ kiểm toán qua biên giới, đơn vị được kiểm toán giải trình trực tiếp hoặc bằng văn bản về các nội dung ngoại trừ trong báo cáo kiểm toán.

- Chủ tịch công ty, Hội đồng quản trị, Hội đồng thành viên của đơn vị được kiểm toán có quyền yêu cầu DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam, DNKT nước ngoài cung cấp dịch vụ kiểm toán qua biên giới giải trình trực tiếp hoặc bằng văn bản về các nội dung ngoại trừ trong báo cáo kiểm toán.

- Khi có yêu cầu của cơ quan nhà nước có thẩm quyền trong từng lĩnh vực liên quan, của Chủ tịch công ty, Hội đồng quản trị, Hội đồng thành viên của đơn vị được kiểm toán, DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam, DNKT nước ngoài cung cấp dịch vụ kiểm toán qua biên giới và đơn vị được kiểm toán có trách nhiệm giải trình trực tiếp hoặc bằng văn bản.

**** Ý kiến kiểm toán (***Điều 48 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12)

- Căn cứ vào kết quả kiểm toán, KTV hành nghề và DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam phải đưa ra ý kiến về BCTC và các nội dung khác đã được kiểm toán theo quy định của CMKiT.

- Bộ Tài chính quy định nội dung không được ngoại trừ trong báo cáo kiểm toán phù hợp với CMKiT.

- Cơ quan quản lý nhà nước có thẩm quyền, đại diện chủ sở hữu đối với đơn vị được kiểm toán có quyền yêu cầu DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam và đơn vị được kiểm toán giải trình về các nội dung ngoại trừ trong báo cáo kiểm toán.

4.2. Thông tin so sánh – Dữ liệu tương ứng và BCTC so sánh (CMKiT 710)

a) Khái niệm (Đoạn 06):

Thông tin so sánh: Là các số liệu và thuyết minh của một hay nhiều kỳ trước được trình bày trong BCTC theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng;

Thông tin so sánh - Dữ liệu tương ứng: Là thông tin so sánh mà trong đó các số liệu và thuyết minh của kỳ trước được trình bày như một phần không thể

tách rời của BCTC kỳ hiện tại, và phải được xem xét trong mối liên hệ với các số liệu và thuyết minh liên quan đến kỳ hiện tại (gọi là "dữ liệu kỳ hiện tại"). Mức độ chi tiết của các thông tin được trình bày trong các số liệu và thuyết minh tương ứng phụ thuộc vào yêu cầu trình bày và mức độ liên quan đến dữ liệu kỳ hiện tại. Trường hợp này, KTV chỉ đưa ra ý kiến về BCTC của kỳ hiện tại mà không đề cập đến dữ liệu tương ứng;

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

b) Thủ tục kiểm toán (Đoạn 07-09, A1)

KTV phải xác định xem BCTC có bao gồm các thông tin so sánh theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng và các thông tin đó có được phân loại phù hợp hay không, cụ thể là:

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

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

Khi kiểm toán kỳ hiện tại, nếu nhận thấy có thể có sai sót trọng yếu trong thông tin so sánh, KTV phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm xác định xem sai sót trọng yếu có tồn tại hay không. KTV phải tuân thủ các quy định của CMKiT số 560, trong trường hợp KTV đã kiểm toán BCTC kỳ trước. Nếu BCTC kỳ trước được sửa đổi, KTV phải xác định xem thông tin so sánh trong BCTC kỳ hiện tại có phù hợp với BCTC được sửa đổi hay không.

KTV phải yêu cầu BGĐ đơn vị được kiểm toán cung cấp giải trình bằng văn bản về các kỳ được đề cập trong ý kiến kiểm toán và liên quan đến bất kỳ

vấn đề nào được trình bày lại nhằm sửa chữa sai sót trọng yếu trong BCTC kỳ trước có ảnh hưởng tới thông tin so sánh trong BCTC kỳ hiện tại.

c) Báo cáo kiểm toán

c.1/ Trường hợp BCTC có thông tin so sánh được trình bày theo phương pháp dữ liệu tương ứng (Đoạn 10-14, A2-A7): KTV không phải đề cập đến ý kiến về các dữ liệu tương ứng này, trừ các trường hợp sau:

- BCKT về BCTC kỳ trước đã phát hành có ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và các vấn đề dẫn tới ý kiến kiểm toán đó chưa được xử lý : KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần về BCTC kỳ hiện tại và mô tả ảnh hưởng của vấn đề đó.

- KTV thu thập được bằng chứng kiểm toán cho thấy có sai sót trọng yếu trong BCTC kỳ trước, trong khi BCKT về BCTC kỳ trước đã phát hành lại có ý kiến chấp nhận toàn phần và BCTC chưa trình bày lại các dữ liệu tương ứng cho phù hợp hay chưa đưa ra các thuyết minh thích hợp: KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc trái ngược trong BCKT về BCTC kỳ hiện tại do có sai sót trọng yếu trong các dữ liệu tương ứng của BCTC.

- BCTC kỳ trước không được kiểm toán: KTV phải trình bày tại đoạn "Vấn đề khác" trong BCKT là dữ liệu tương ứng (BCTC kỳ trước) chưa được kiểm toán. Tuy nhiên, việc trình bày như vậy không làm giảm trách nhiệm của KTV trong việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để chứng minh rằng số dư đầu kỳ không chứa đựng sai sót có thể ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC kỳ hiện tại.

Trường hợp BCTC kỳ trước do KTV tiền nhiệm kiểm toán, nếu pháp luật và các quy định không cấm và KTV quyết định thực hiện dẫn chiếu báo cáo của KTV tiền nhiệm về những dữ liệu tương ứng thì KTV phải trình bày rõ tại đoạn "Vấn đề khác" trong BCKT là BCTC kỳ trước do KTV tiền nhiệm kiểm toán, ngày lập BCKT về BCTC kỳ trước và dạng ý kiến kiểm toán mà KTV tiền nhiệm đã đưa ra. Nếu ý kiến kiểm toán của KTV tiền nhiêm không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần thì phải nêu rõ nguyên nhân dẫn đến ý kiến kiểm toán đó.

c.2/ Trường hợp BCTC có thông tin so sánh được trình bày theo phương pháp BCTC so sánh (A15-19, A8-A11): KTV phải đề cập đến từng kỳ có BCTC so sánh đã được kiểm toán.

Khi đưa ra ý kiến kiểm toán về BCTC kỳ trước trong mối liên hệ với cuộc kiểm toán kỳ hiện tại, nếu ý kiến của KTV về BCTC kỳ trước có sự khác biệt so với ý kiến kiểm toán đã đưa ra trước đó thì KTV phải trình bày rõ tại đoạn "Vấn đề khác" về lý do chi tiết của sự khác biệt theo quy định của CMKiT số 706.

Trường hợp BCTC kỳ trước do KTV tiền nhiệm kiểm toán: KTV phải trình bày rõ tại đoạn "Vấn đề khác" trong BCKT là BCTC kỳ trước do KTV tiền nhiệm kiểm toán, ngày lập BCKT về BCTC kỳ trước và dạng ý kiến kiểm toán mà KTV tiền nhiệm đã đưa ra. Nếu ý kiến kiểm toán của KTV tiền nhiêm không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần thì phải nêu rõ nguyên nhân dẫn đến ý kiến kiểm toán đó. Tuy nhiên, KTV không phải làm điều này nếu như BCKT của KTV tiền nhiệm về BCTC kỳ trước được phát hành lại cùng thời điểm và được trình bày cùng với BCTC kỳ hiện tại.

Nếu kết luận rằng có sai sót trọng yếu ảnh hưởng đến BCTC kỳ trước nhưng KTV tiền nhiệm đã không phát hiện ra và không đề cập trong BCKT về BCTC kỳ trước: KTV phải trao đổi về sai sót này với BGĐ và BQT đơn vị được kiểm toán và yêu cầu thông báo sai sót này cho KTV tiền nhiệm. Nếu BCTC kỳ trước được sửa đổi và KTV tiền nhiệm đồng ý phát hành BCKT mới về BCTC kỳ trước đã sửa đổi, KTV chỉ phải đưa ra ý kiến kiểm toán về BCTC kỳ hiện tại.

Nếu BCTC kỳ trước không được kiểm toán: KTV phải trình bày rõ tại đoạn "Vấn đề khác" rằng BCTC so sánh (BCTC kỳ trước) đã không được kiểm toán. Tuy nhiên, việc trình bày như vậy không làm giảm trách nhiệm của KTV trong việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để chứng minh rằng số dư đầu kỳ không chứa đựng sai sót có thể ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC kỳ hiện tại.

4.3. Các thông tin khác trong tài liệu có BCTC đã kiểm toán (CMKiT 720)

a) Khái niệm (Đoạn 05):

Các thông tin khác: Là các thông tin tài chính hoặc phi tài chính (ngoài BCTC và BCKT), theo luật hoặc thông lệ, được trình bày trong tài liệu có BCTC và BCKT;

Điểm không nhất quán: Là mâu thuẫn giữa thông tin khác với thông tin trong BCTC đã được kiểm toán. Điểm không nhất quán trọng yếu có thể làm phát sinh nghi ngờ về kết luận kiểm toán từ những bằng chứng kiểm toán đã thu

thập được và có thể còn làm phát sinh nghi ngờ về cơ sở để KTV đưa ra ý kiến về BCTC;

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

b) Xem xét các thông tin khác (Đoạn 06, 07, A5): KTV phải xem xét các thông tin khác để xác định các điểm không nhất quán trọng yếu so với BCTC đã được kiểm toán (nếu có). KTV phải thực hiện biện pháp tiếp cận phù hợp với BGĐ hoặc BQT đơn vị được kiểm toán để có được các thông tin khác trước ngày lập BCKT. Nếu không thể thu thập các thông tin khác trước ngày lập BCKT thì KTV cần xem xét các thông tin khác ngay khi có thể.

c) Điểm không nhất quán trọng yếu : Khi xem xét các thông tin khác, nếu phát hiện điểm không nhất quán trọng yếu thì KTV phải xác định xem liệu có cần sửa đổi BCTC đã được kiểm toán hoặc sửa đổi các thông tin khác hay không.

c.1/ Trường hợp phát hiện điểm không nhất quán trọng yếu trước ngày lập BCKT (Đoạn 09-10, A6-A7):

Nếu việc sửa đổi BCTC đã được kiểm toán là cần thiết nhưng BGĐ đơn vị được kiểm toán không chấp nhận sửa đổi: KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo quy định của CMKiT số 705.

Nếu việc sửa đổi thông tin khác là cần thiết nhưng BGĐ đơn vị được kiểm toán không chấp nhận sửa đổi: KTV phải trao đổi với BQT và trình bày trong BCKT đoạn "Vấn đề khác" mô tả các điểm không nhất quán trọng yếu theo quy định của CMKiT số 706. KTV cũng có thể lựa chọn việc không phát hành BCKT; hoặc rút khỏi hợp đồng kiểm toán, nếu pháp luật và các quy định cho phép.

c.2/ Trường hợp phát hiện điểm không nhất quán trọng yếu sau ngày lập BCKT (Đoạn 11-13, A8-A9):

Nếu việc sửa đổi BCTC đã được kiểm toán là cần thiết thì KTV phải thực hiện theo quy định của CMKiT số 560.

Nếu việc sửa đổi các thông tin khác là cần thiết và BGĐ đơn vị được kiểm toán đồng ý sửa đổi thì KTV phải tiến hành thêm các thủ tục cần thiết tùy từng trường hợp. Nếu BGĐ đơn vị được kiểm toán không đồng ý sửa đổi thì KTV phải thông báo với BQT và tiến hành thêm các biện pháp phù hợp khác, ví dụ, tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật.

d) Thông tin sai lệch trọng yếu (Đoạn 14-16, A10-A11): Khi xem xét các thông tin khác để xác định những điểm không nhất quán trọng yếu, nếu phát hiện ra thông tin sai lệch trọng yếu thì KTV phải trao đổi vấn đề này với BGĐ đơn vị được kiểm toán.

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

Nếu KTV kết luận có điểm sai lệch trọng yếu trong các thông tin khác nhưng BGĐ đơn vị không chấp nhận sửa đổi thì KTV phải thông báo với BQT và tiến hành thêm các biện pháp phù hợp khác, ví dụ, tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật.

4.4. Trao đổi các vấn đề quan trọng phát sinh khi kiểm toán với BQT đơn vị được kiểm toán (CMKiT 260)

a/ Khái niệm (Đoạn 10)

Ban quản trị: Là một bộ phận có trách nhiệm giám sát việc điều hành hoạt động và thực hiện nghĩa vụ giải trình, kể cả trách nhiệm giám sát việc lập và trình bày BCTC của đơn vị được kiểm toán. Tùy theo từng đơn vị, Ban quản trị có thể bao gồm Hội đồng quản trị, Hội đồng quản lý hoặc Hội đồng thành viên, trong đó có thể bao gồm cả các thành viên Ban Giám đốc. Trong doanh nghiệp tư nhân, Ban quản trị có thể chỉ là một người có trách nhiệm phê duyệt BCTC mà công việc này thường do chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc thực hiện.

Ban Giám đốc: Là những người có trách nhiệm trực tiếp quản lý và điều hành hoạt động của doanh nghiệp, tổ chức hoặc các chức danh khác theo quy định của Điều lệ công ty hoặc văn bản của cấp quản lý có thẩm quyền về tổ chức bộ máy hoạt động của tổ chức. Tùy theo từng đơn vị, Ban Giám đốc có thể bao gồm toàn bộ hoặc một số thành viên trong Ban quản trị của đơn vị, ví dụ Giám đốc đồng thời là thành viên Ban quản trị, hoặc chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc đối với doanh nghiệp tư nhân. Thành viên Ban Giám đốc bao gồm những người

có chức danh: Tổng Giám đốc, Phó Tổng Giám đốc, Giám đốc, Phó Giám đốc Công ty, hoặc có thể là Giám đốc, Phó Giám đốc Chi nhánh Công ty.

b/ Trách nhiệm (Đoạn 05-07)

KTV có trách nhiệm trao đổi với BQT đơn vị được kiểm toán về các vấn đề quan trọng theo quy định của CMKiT, ngoài ra, CMKiT không yêu cầu KTV phải thực hiện các thủ tục cụ thể nhằm phát hiện các vấn đề khác để trao đổi với BQT. CMKiT cũng không hạn chế các vấn đề mà KTV có thể trao đổi với BQT đơn vị. Tuy nhiên, cần lưu ý là pháp luật và các quy định có liên quan có thể hạn chế việc KTV trao đổi một số vấn đề nhất định với BQT đơn vị được kiểm toán, ví dụ, các thông tin có thể ảnh hưởng đến quá trình điều tra của cơ quan chức năng về hành vi vi phạm hoặc nghi ngờ có hành vi vi phạm pháp luật. Trong những trường hợp đó, KTV cần tham khảo ý kiến của các chuyên gia tư vấn pháp luật.

BGĐ đơn vị được kiểm toán cũng có trách nhiệm trao đổi với BQT đơn vị về những vấn đề quản trị cần quan tâm. Việc trao đổi của KTV đối với BQT không làm giảm trách nhiệm trao đổi của BGĐ và ngược lại.

c/ Xác định đối tượng cần trao đổi trong BQT đơn vị được kiểm toán (Đoạn 11-13, A1-A8)

Tùy theo đặc điểm, cơ cấu tổ chức của đơn vị được kiểm toán mà KTV phải xác định thành viên nào phù hợp trong BQT đơn vị được kiểm toán mà KTV cần trao đổi thông tin khi thực hiện kiểm toán. Khi trao đổi các vấn đề với một bộ phận hoặc một cá nhân cụ thể trong BQT, KTV phải xác định xem có cần trao đổi lại với toàn bộ BQT hay không.

d/ Các vấn đề cần trao đổi (Đoạn 14-17, A9-A23)

KTV phải trao đổi với BQT đơn vị được kiểm toán các vấn đề sau:

+ Trách nhiệm của KTV trong cuộc kiểm toán BCTC (*KTV có trách nhiệm đưa ra ý kiến về BCTC do BGĐ đơn vị chịu trách nhiệm lập và trình bày dưới sự giám sát của BQT đơn vị. Việc thực hiện kiểm toán BCTC không làm giảm trách nhiệm của BGĐ hoặc BQT đơn vị được kiểm toán*).

+ Các nội dung chính về phạm vi và lịch trình thực hiện cuộc kiểm toán theo kế hoạch.

+ Các phát hiện quan trọng khi thực hiện kiểm toán, bao gồm: Nhận xét về khía cạnh định tính của công việc kế toán của đơn vị, gồm chính sách kế toán, ước tính kế toán và các thông tin công bố trong BCTC; Những khó khăn phát sinh trong quá trình kiểm toán; Các vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình kiểm toán được KTV trực tiếp trao đổi hay lập thành văn bản gửi BGĐ đơn vị; Các vấn đề cần BGĐ và BQT giải trình bằng văn bản; Các vấn đề khác mà KTV xét đoán là quan trọng đối với việc giám sát quá trình lập và trình bày BCTC (nếu có)…

+ Tính độc lập của KTV (đối với trường hợp đơn vị được kiểm toán là tổ chức niêm yết)

đ/ Quá trình trao đổi (Đoạn 18-22, A28-A44)

KTV phải kịp thời trao đổi bằng lời hoặc bằng văn bản với BQT đơn vị về các vấn đề nêu trên. Khi trao đổi bằng lời, KTV phải ghi lại nội dung vấn đề đã trao đổi, thời gian thực hiện và những người tham gia trao đổi. Trường hợp trao đổi bằng văn bản, KTV phải lưu trong HSKT văn bản trao đổi.

KTV phải đánh giá xem nội dung trao đổi 2 chiều giữa KTV với BQT đơn vị được kiểm toán đã thoả đáng cho mục đích của cuộc kiểm toán hay chưa. Nếu thấy nội dung trao đổi chưa đủ, KTV phải đánh giá mức độ ảnh hưởng (nếu có) đến quá trình đánh giá của KTV về rủi ro có sai sót trọng yếu và khả năng thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, đồng thời thực hiện thêm các biện pháp khắc phục phù hợp.

4.5. Trao đổi về những khiếm khuyết trong KSNB với BQT và BGĐ đơn vị được kiểm toán (CMKiT 265)

4.5.1. Khái niệm (Đoạn 06)

Khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ: Khiếm khuyết này tồn tại khi: (i) Cách thức thiết kế, thực hiện hoặc vận hành một kiểm soát không thể ngăn chặn, hoặc phát hiện và sửa chữa một cách kịp thời những sai sót trong BCTC; hoặc (ii)Thiếu một kiểm soát cần thiết để ngăn chặn, hoặc phát hiện và sửa chữa một cách kịp thời những sai sót trong BCTC.

Khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ: Là một hoặc nhiều khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ kết hợp lại mà theo xét đoán chuyên môn của KTV là đủ nghiêm trọng và cần sự lưu ý của BQT đơn vị được kiểm toán.

4.5.2. Nội dung và hình thức trao đổi (Đoạn 07-11, A1-A30)

Dựa trên cơ sở công việc kiểm toán đã thực hiện, nếu phát hiện có khiếm khuyết trong KSNB, KTV phải xác định xem liệu một khiếm khuyết riêng lẻ hay các khiếm khuyết kết hợp lại có tạo nên những khiếm khuyết nghiêm trọng hay không.

KTV phải trao đổi bằng văn bản (ví dụ, dưới hình thức thư quản lý) một cách kịp thời với BQT đơn vị được kiểm toán về các khiếm khuyết nghiêm trọng trong KSNB được phát hiện trong quá trình kiểm toán.

Đồng thời, KTV cũng phải trao đổi một cách kịp thời với BGĐ và cấp quản lý phù hợp của đơn vị được kiểm toán về các khiếm khuyết nghiêm trọng mà KTV đã trao đổi hoặc có ý định trao đổi với BQT và các khiếm khuyết khác trong KSNB được phát hiện trong quá trình kiểm toán mà KTV xét đoán thấy là nghiêm trọng và cần sự lưu ý của BGĐ đơn vị được kiểm toán.

Trong văn bản trao đổi, KTV phải mô tả các khiếm khuyết, ảnh hưởng tiềm tàng của các khiếm khuyết đó và cung cấp đầy đủ thông tin để giúp BQT và BGĐ đơn vị được kiểm toán hiểu được bối cảnh của thông tin trao đổi *(bao gồm giải thích mục đích của cuộc kiểm toán là chỉ để đưa ra ý kiến về BCTC, do đó, công việc kiểm toán bao gồm xem xét KSNB liên quan đến quá trình lập và trình bày BCTC để thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp, nhưng không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về tính hữu hiệu của KSNB và các vấn đề KTV báo cáo chỉ bao gồm các khiếm khuyết phát hiện trong quá trình kiểm toán mà KTV cho là nghiêm trọng và cần báo cáo với BQT và BGĐ đơn vị được kiểm toán).*

4.6. Hồ sơ kiểm toán (Điều 49 Luật Kiểm toán độc lập, Mục 6 Chương 2 NĐ 17/2012/NĐ-CP và CMKiT số 230)

4.6.1. Khái niệm (CMKiT 230, Đoạn 06)

Tài liệu kiểm toán: Là các ghi chép và lưu trữ trên giấy và các phương tiện khác về các thủ tục kiểm toán đã thực hiện, các bằng chứng kiểm toán liên quan đã thu thập và kết luận của KTV;

Hồ sơ kiểm toán (HSKT): Là tập hợp các tài liệu kiểm toán do KTV thu thập, phân loại, sử dụng và lưu trữ theo một trật tự nhất định làm bằng chứng cho một cuộc kiểm toán cụ thể. Tài liệu trong HSKT được thể hiện trên giấy, trên phim ảnh, trên phương tiện tin học hay bất kỳ phương tiện lưu trữ nào khác theo quy định của pháp luật hiện hành.

4.6.2. Nội dung và hình thức tài liệu, HSKT (CMKiT 230, Đoạn 07-13, A1-A20)

Yêu cầu về tài liệu, HSKT: KTV phải lập tài liệu kiểm toán **kịp thời** và **đầy đủ** để KTV có kinh nghiệm không tham gia cuộc kiểm toán dựa vào đó có thể hiểu được: Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán đã thực hiện (*gồm: đặc điểm xác định các khoản mục cụ thể hoặc các vấn đề được kiểm tra, người thực hiện/ngày hoàn thành công việc kiểm toán, người soát xét công việc kiểm toán, thời gian, phạm vi soát xét...)*; Kết quả các thủ tục kiểm toán đã thực hiện và bằng chứng kiểm toán đã thu thập; Các vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình kiểm toán, kết luận đưa ra và các xét đoán chuyên môn quan trọng của KTV; Nội dung thảo luận các vấn đề quan trọng với BGĐ/BQT đơn vị và những người khác (kể cả thời gian và người tham gia thảo luận); Cách giải quyết các vấn đề không nhất quán đã phát hiện được (nếu có);...Ngoài ra, HSKT còn phải lưu lại lý do việc KTV không áp dụng một yêu cầu nào đó của CMKiT, thủ tục kiểm toán thay thế, các vấn đề phát sinh sau ngày lập BCKT... (nếu có)

Trên thực tế, hồ sơ kiểm toán (HSKT) thường được chia thành 02 loại: HSKT chung và HSKT năm.

HSKT 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 tài liệu về thuế; Các tài liệu về nhân sự; Các tài liệu về kế toán; Các hợp đồng hoặc thoả thuận với bên thứ ba có hiệu lực trong thời gian dài (ít nhất cho hai năm tài chính)*; *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.

HSKT năm thường gồm: *Thông tin về người lập, người kiểm tra (soát xét) HSKT; Các văn bản về tài chính, kế toán, thuế... của cơ quan Nhà nước và cấp trên liên quan đến năm tài chính được kiểm toán; Báo cáo kiểm toán, thư quản lý, BCTC và các báo cáo khác... (bản chính thức); Hợp đồng kiểm toán và bản thanh lý hợp đồng; Những bằng chứng về kế hoạch kiểm toán và kết luận trong việc đánh giá rủi ro; Các bằng chứng kiểm toán mà KTV và DNKT thu thập được trong quá trình kiểm toán; Các kết luận của KTV về những vấn đề trọng yếu của cuộc kiểm toán và các thủ tục mà KTV đã thực hiện để giải quyết các vấn đề đó; Các tài liệu liên quan khác.*

4.3 Mục đích của tài liệu, hồ sơ kiểm toán (CMKiT 230, Đoạn 02-03)

- Cung cấp bằng chứng của cơ sở đưa ra kết luận của KTV về việc đạt được mục tiêu tổng thể của KTV (CMKiT 200) và bằng chứng cho thấy cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện phù hợp với CMKiT, pháp luật và các quy định có liên quan.

- Trợ giúp nhóm kiểm toán trong lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán;

- Trợ giúp việc chỉ đạo, giám sát, soát xét công việc của nhóm kiểm toán (theo CMKiT 220);

- Trợ giúp nhóm kiểm toán giải trình về công việc đã thực hiện;

- Lưu trữ bằng chứng về các vấn đề quan trọng cho các cuộc kiểm toán trong tương lai;

- Phục vụ việc soát xét kiểm soát chất lượng và kiểm tra (theo Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1);

- Phục vụ các cuộc kiểm tra, thanh tra từ bên ngoài;...

4.4. Hoàn thiện HSKT và thời gian lưu trữ HSKT (CMKiT 230, Đoạn 14-16, A21-A24)

- *Phân loại, sắp xếp, hoàn thiện HSKT:* KTV phải phân loại, sắp xếp tài liệu kiểm toán vào HSKT theo trật tự nhất định mà DNKT quy định và thực hiện việc hoàn thiện hồ sơ kiểm toán kịp thời (*trong thời gian không quá 60 ngày kể từ ngày lập BCKT*). Việc hoàn thiện HSKT không được liên quan đến thực hiện các thủ tục kiểm toán mới, hoặc đưa ra kết luận mới, mà chỉ đơn thuần gồm các thủ tục hành chính *(như: Xóa bỏ, hủy các tài liệu đã bị thay thế; Sắp xếp thứ tự, gộp và đánh tham chiếu chéo giữa các giấy tờ làm việc; Ký xác nhận trên danh sách kiểm tra liên quan tới quá trình hoàn thiện hồ sơ; Lưu trữ các bằng chứng kiểm toán đã thu thập, thảo luận và thống nhất với các thành viên nhóm kiểm toán trước ngày lập BCKT....)*

- *Thời hạn lưu trữ:* Sau khi hoàn thành việc hoàn thiện HSKT, KTV không được xóa hay hủy bỏ bất cứ tài liệu kiểm toán nào trước khi hết thời hạn lưu trữ. Thời hạn lưu trữ HSKT tối thiểu là 10 năm kể từ ngày lập BCKT hoặc ngày lập BCKT tập đoàn

- *Khi xét thấy cần phải sửa đổi tài liệu kiểm toán đã lưu trữ hoặc bổ sung tài liệu kiểm toán sau khi đã hoàn thiện HSKT:* KTV phải ghi chép và lưu lại

trong HSKT về lý do sửa đổi hoặc bổ sung tài liệu kiểm toán, người lập, người soát xét và thời điểm thực hiện việc sửa đổi, bổ sung đó.

4.5. Lưu trữ hồ sơ kiểm toán (Điều 18 NĐ17/2012/NĐ-CP)

- DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam phải thiết kế và thực hiện các chính sách và thủ tục để duy trì tính bảo mật, an toàn, toàn vẹn, có khả năng tiếp cận và phục hồi được của hồ sơ kiểm toán theo quy định của CMKiT.

- Hồ sơ kiểm toán có thể được lưu trữ bằng giấy hoặc dữ liệu điện tử.

- DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam phải thiết kế và thực hiện các chính sách và thủ tục về lưu trữ hồ sơ kiểm toán trong thời hạn tối thiểu là 10 năm kể từ ngày phát hành báo cáo kiểm toán của cuộc kiểm toán theo quy định của CMKiT.

4.6. Khai thác, sử dụng hồ sơ kiểm toán (Điều 19 NĐ17/2012/NĐ-CP)

Chỉ được khai thác, sử dụng hồ sơ kiểm toán trong các trường hợp sau đây:

- Theo quyết định của người có thẩm quyền của DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam trên cơ sở đảm bảo nghĩa vụ về tính bảo mật theo quy định của Luật Kiểm toán độc lập.

- Khi có yêu cầu của Toà án nhân dân, Viện kiểm sát nhân dân, Cơ quan điều tra, Cơ quan thanh tra, Kiểm toán Nhà nước, Bộ Tài chính và các cơ quan, tổ chức khác theo quy định của pháp luật.

- Khi có yêu cầu kiểm tra chất lượng kiểm toán; giải quyết khiếu nại, tranh chấp trong hoạt động kiểm toán và các yêu cầu khác theo quy định của pháp luật.

4.7. Tiêu huỷ hồ sơ kiểm toán (Điều 20 NĐ17/2012/NĐ-CP)

- Hồ sơ kiểm toán đã hết thời hạn lưu trữ, nếu không có quyết định của cơ quan nhà nước có thẩm quyền thì được tiêu huỷ theo quyết định của người đại diện theo pháp luật của DNKT hoặc giám đốc của chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam.

- Hồ sơ kiểm toán lưu trữ của DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài nào thì DNKT, chi nhánh đó thực hiện tiêu huỷ.

- Hồ sơ kiểm toán được lưu trữ bằng giấy thì DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam thực hiện việc tiêu huỷ hồ sơ kiểm toán bằng cách đốt cháy, cắt, xé nhỏ bằng máy hoặc bằng phương pháp khác nhưng phải bảo đảm các thông tin, số liệu trong hồ sơ kiểm toán đã tiêu huỷ không thể sử dụng lại được.

- Hồ sơ kiểm toán lưu trữ bằng dữ liệu điện tử được tiêu huỷ phù hợp với quy định của pháp luật có liên quan.

- Thủ tục tiêu hủy tài liệu kiểm toán:

+ Người đại diện theo pháp luật của DNKT, giám đốc của chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam quyết định thành lập "Hội đồng tiêu hủy hồ sơ kiểm toán hết thời hạn lưu trữ". Thành phần Hội đồng phải có: lãnh đạo DNKT hoặc giám đốc của chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam, đại diện của bộ phận lưu trữ và đại diện bộ phận chuyên môn;

+ Hội đồng tiêu hủy hồ sơ kiểm toán phải tiến hành kiểm kê, đánh giá, phân loại theo từng loại hồ sơ kiểm toán, lập "Danh mục hồ sơ kiểm toán tiêu hủy" và "Biên bản tiêu hủy hồ sơ kiểm toán hết thời hạn lữu trữ";

+ "Biên bản tiêu hủy hồ sơ kiểm toán hết thời hạn lưu trữ" phải lập ngay sau khi tiêu hủy hồ sơ kiểm toán và phải ghi rõ các nội dung: loại hồ sơ kiểm toán đã tiêu hủy, kết luận và chữ ký của các thành viên Hội đồng tiêu hủy.

4.8. Lưu trữ, khai thác, sử dụng hồ sơ kiểm toán điện tử và hồ sơ, tài liệu về các dịch vụ khác (Điều 21 NĐ17/2012/NĐ-CP)

- Hồ sơ kiểm toán được lưu trữ bằng dữ liệu điện tử là các băng từ, đĩa từ... phải được sắp xếp theo thứ tự thời gian, được bảo quản với đủ các điều kiện kỹ thuật chống thoái hoá chứng từ điện tử và chống tình trạng truy cập thông tin bất hợp pháp từ bên ngoài.

- Trường hợp hồ sơ kiểm toán được lưu trữ bằng dữ liệu điện tử trên thiết bị đặc biệt thì phải lưu trữ các thiết bị đọc tin phù hợp đảm bảo khai thác được khi cần thiết.

- Việc lưu trữ, khai thác, sử dụng và tiêu huỷ hồ sơ kiểm toán được lưu trữ bằng dữ liệu điện tử thực hiện theo quy định tại Nghị định 17/2012/NĐ-CP.

- Việc lập, bảo quản lưu trữ, tiêu hủy và khai thác, sử dụng hồ sơ, tài liệu về các dịch vụ khác được thực hiện như đối với hồ sơ kiểm toán theo quy định trên.

II. CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VỚI CÁC NỘI DUNG ĐẶC BIỆT

1. Kiểm toán BCTC được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC cho mục đích đặc biệt (CMKiT 800)

a) Khái niệm (Đoạn 06)

BCTC cho mục đích đặc biệt: Là BCTC được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC cho mục đích đặc biệt.

Khuôn khổ về lập và trình bày BCTC cho mục đích đặc biệt: Là khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được xây dựng để đáp ứng nhu cầu về thông tin tài chính của những người sử dụng cụ thể.

b) Yêu cầu

b.1/ Khi chấp nhận hợp đồng kiểm toán (Đoạn 08, A5-A8): KTV phải xác định tính có thể chấp nhận được của khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng. Khi kiểm toán BCTC cho mục đích đặc biệt, KTV phải tìm hiểu mục đích của việc lập BCTC, người sử dụng dự kiến và các bước mà BGĐ đơn vị được kiểm toán đã thực hiện để xác định rằng khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng là có thể chấp nhận được trong hoàn cảnh cụ thể của đơn vị.

b.2/ Khi lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán BCTC cho mục đích đặc biệt (Đoạn 09-10, A9-A12): KTV phải xác định liệu việc áp dụng các CMKiT có liên quan có yêu cầu các vấn đề cần lưu ý trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán hay không. Trường hợp BCTC được lập và trình bày theo các điều khoản của thỏa thuận cho mục đích đặc biệt, KTV phải tìm hiểu những diễn giải quan trọng của thỏa thuận trong hợp đồng mà BGĐ đơn vị được kiểm toán thể hiện trong việc lập BCTC đó. Một diễn giải được coi là quan trọng khi áp dụng một diễn giải hợp lý khác sẽ tạo nên sự khác biệt trọng yếu trong các thông tin được trình bày trong BCTC.

b.3/ Khi hình thành ý kiến kiểm toán và lập BCKT về BCTC cho mục đích đặc biệt (Đoạn 11-14, A13-A15) : KTV phải áp dụng các quy định và hướng dẫn của CMKiT số 700. KTV cần đánh giá xem BCTC có mô tả thích

hợp từng diễn giải quan trọng của thỏa thuận trong hợp đồng mà BCTC được lập và trình bày căn cứ vào diễn giải đó.

Ngoài các nội dung theo quy định của CMKiT số 700, BCKT phải có các nội dung sau:

- Mô tả mục đích của việc lập BCTC và đối tượng sử dụng BCTC dự kiến (nếu cần), hoặc tham chiếu đến phần thuyết minh có các thông tin đó trong BCTC cho mục đích đặc biệt;

- Đề cập đến trách nhiệm của BGĐ đơn vị trong việc xác định xem khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng là có thể chấp nhận được trong hoàn cảnh cụ thể của đơn vị hay không - *nếu BGĐ đơn vị lựa chọn khuôn khổ về lập và trình bày BCTC để lập và trình bày BCTC cho mục đích đặc biệt;*

- Bao gồm đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" nhằm thông báo cho người sử dụng BCKT là BCTC được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC cho mục đích đặc biệt và do đó, BCTC này có thể không phù hợp cho mục đích khác.

2. Kiểm toán BCTC riêng lẻ và các yếu tố, tài khoản, khoản mục cụ thể của BCTC (CMKiT 805)

a) Khái niệm (Đoạn 06)

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

b) Yêu cầu

***b.1/ Khi chấp nhận hợp đồng kiểm toán BCTC riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể của một BCTC (Đoạn 07-09, A5-A9)*:** KTV phải:

- Tuân thủ tất cả các CMKiT Việt Nam liên quan đến cuộc kiểm toán, ngay cả khi KTV được bổ nhiệm để kiểm toán bộ BCTC (đầy đủ) của đơn vị. Nếu không được bổ nhiệm để kiểm toán bộ BCTC (đầy đủ) của đơn vị, KTV phải xác định xem có thể thực hiện được việc kiểm toán BCTC riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể của một BCTC theo các CMKiT Việt Nam hay không;

- Xác định xem khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được đơn vị áp dụng trong việc lập và trình bày BCTC riêng lẻ hoặc yếu tố của BCTC, có cung cấp

đầy đủ các thuyết minh thích hợp để người sử dụng có thể hiểu được các thông tin trong BCTC riêng lẻ hoặc trong yếu tố được kiểm toán, và hiểu được ảnh hưởng của các giao dịch và sự kiện trọng yếu đối với các thông tin trong BCTC riêng lẻ hoặc trong yếu tố được kiểm toán đó hay không;

- Xem xét liệu dạng ý kiến kiểm toán dự kiến nêu trong điều khoản của HĐKT đã phù hợp với hoàn cảnh cụ thể hay chưa, có phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không.

b.2/ Khi lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán BCTC riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể của một BCTC (Đoạn 10, A10-A14): KTV phải áp dụng tất cả các CMKiT Việt Nam phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán. KTV cần xem xét kỹ lưỡng để xác định CMKiT nào được coi là có liên quan đến cuộc kiểm toán. KTV có thể sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được từ cuộc kiểm toán bộ BCTC (đầy đủ) cho cuộc kiểm toán một BCTC riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một BCTC, tuy nhiên, vẫn phải lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán BCTC riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một BCTC nhằm thu thập đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán. Mức trọng yếu được xác định đối với BCTC riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một BCTC có thể thấp hơn mức trọng yếu được xác định đối với bộ BCTC (đầy đủ) của đơn vị được kiểm toán. Điều này sẽ ảnh hưởng đến nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán cũng như ảnh hưởng đến việc đánh giá các sai sót chưa điều chỉnh.

b.3/ Khi hình thành ý kiến kiểm toán và lập BCKT về BCTC riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một BCTC (Đoạn 11-17, A15-A18): KTV phải áp dụng các quy định của CMKiT số 700, được vận dụng cho phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán. KTV cần lưu ý các trường hợp sau:

(1) Nếu KTV thực hiện hợp đồng kiểm toán BCTC riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một BCTC <u>kết hợp với</u> hợp đồng kiểm toán bộ BCTC (đầy đủ) của đơn vị: KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán riêng cho từng hợp đồng kiểm toán.

(2) Nếu đơn vị phát hành BCTC riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một BCTC đã được kiểm toán <u>cùng với</u> bộ BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán mà việc trình bày BCTC riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một BCTC <u>không thể hiện rõ sự phân biệt</u> với bộ BCTC (đầy đủ): KTV phải yêu cầu BGĐ đơn vị được kiểm toán sửa đổi cách trình bày. KTV cũng phải thể hiện rõ sự phân biệt giữa ý kiến kiểm toán về BCTC riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một BCTC với ý kiến

kiểm toán về bộ BCTC (đầy đủ). Nếu chưa đảm bảo phân biệt rõ giữa các ý kiến kiểm toán này thì KTV chưa được phát hành BCKT về BCTC riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một BCTC.

(3) Nếu KTV đưa ra "Ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần" đối với bộ BCTC (đầy đủ) của đơn vị, hoặc BCKT có đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" hoặc đoạn "Vấn đề khác": KTV phải xác định ảnh hưởng có thể có đến BCKT về BCTC riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của BCTC. Nếu thích hợp, KTV phải đưa ra "Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần" đối với BCTC riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một BCTC, hoặc phải trình bày đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" hoặc đoạn "Vấn đề khác" trong BCKT đó.

(4) Nếu KTV đưa ra "Ý kiến trái ngược" hoặc "Từ chối đưa ra ý kiến" đối với bộ BCTC (đầy đủ) của đơn vị: KTV không được trình bày cả hai ý kiến kiểm toán sau trên cùng một BCKT: (1) "Ý kiến chấp nhận toàn phần" đối với BCTC riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể; *và* (2) "Ý kiến trái ngược" hoặc "Từ chối đưa ra ý kiến" đối với bộ BCTC (đầy đủ), vì điều này có thể gây mâu thuẫn và khó hiểu cho người đọc.

(5) Nếu KTV đưa ra "Ý kiến trái ngược" hoặc "Từ chối đưa ra ý kiến" đối với bộ BCTC (đầy đủ) của đơn vị nhưng lại đưa ra "Ý kiến chấp nhận toàn phần" đối với một yếu tố cụ thể của bộ BCTC đó: KTV chỉ được thực hiện điều này, nếu thỏa mãn 3 điều kiện sau: (1) Pháp luật và các quy định không cấm; (2) Trình bày riêng và công bố riêng 2 BCKT, trong đó, 1 BCKT có "Ý kiến chấp nhận toàn phần" đối với yếu tố cụ thể trong bộ BCTC (đầy đủ) và 1 BCKT có "Ý kiến trái ngược" hoặc "Từ chối đưa ra ý kiến" về tổng thể bộ BCTC (đầy đủ); và (3) Yếu tố cụ thể không chiếm tỷ trọng lớn trong bộ BCTC (đầy đủ) của đơn vị.

(6) Nếu KTV đưa ra "Ý kiến trái ngược" hoặc "Từ chối đưa ra ý kiến" đối với bộ BCTC (đầy đủ) của đơn vị thì KTV không được đưa ra "Ý kiến chấp nhận toàn phần" đối với BCTC riêng lẻ trong bộ BCTC (đầy đủ) đó, vì BCTC riêng lẻ là một bộ phận quan trọng của bộ BCTC (đầy đủ).

3. Dịch vụ báo cáo về BCTC tóm tắt (CMKiT 810)

a) Khái niệm (Đoạn 04)

Tiêu thức áp dụng: Là tiêu thức được BGĐ đơn vị được kiểm toán áp dụng để lập và trình bày BCTC tóm tắt.

BCTC (đầy đủ) được kiểm toán: Là bộ BCTC đầy đủ đã được KTV kiểm toán theo các CMKiT Việt Nam và BCTC tóm tắt được trích từ BCTC (đầy đủ) này.

BCTC tóm tắt: Là các thông tin tài chính quá khứ được trích từ BCTC (đầy đủ) nhưng có ít thông tin chi tiết hơn so với BCTC (đầy đủ) và vẫn được trình bày theo cấu trúc nhất quán với BCTC (đầy đủ), thể hiện các nguồn lực hoặc nghĩa vụ kinh tế của đơn vị tại cùng một thời điểm hoặc trong cùng một thời kỳ.

b) Yêu cầu

b.1/ Chấp nhận hợp đồng dịch vụ báo cáo về BCTC tóm tắt (Đoạn 05-07, A1-A7): KTV chỉ được chấp nhận hợp đồng dịch vụ báo cáo về BCTC tóm tắt khi đã thực hiện kiểm toán BCTC (đầy đủ) mà BCTC tóm tắt được trích ra.

Trước khi chấp nhận hợp đồng dịch vụ báo cáo về BCTC tóm tắt, KTV phải thực hiện các thủ tục:

- Xác định xem các tiêu thức áp dụng để lập BCTC tóm tắt có thể chấp nhận được hay không;

- Yêu cầu BGĐ đơn vị cam kết về thực hiện các trách nhiệm của BGĐ (*gồm: (1) Lập và trình bày BCTC tóm tắt theo các tiêu thức áp dụng; (2) Đảm bảo BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán được cung cấp dễ dàng cho người sử dụng BCTC tóm tắt mà không có khó khăn, cản trở nào; (3) Đính kèm báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt vào tài liệu có BCTC tóm tắt và chỉ ra rằng KTV đã đưa ra ý kiến về BCTC tóm tắt đó);*

- Thỏa thuận với BGĐ về dạng ý kiến của KTV đối với BCTC tóm tắt.

Nếu KTV kết luận rằng các tiêu thức áp dụng là không phù hợp hoặc BGĐ đơn vị không cam kết thực hiện các trách nhiệm thì KTV không được chấp nhận hợp đồng dịch vụ báo cáo về BCTC tóm tắt, trừ khi theo yêu cầu của pháp luật và các quy định. Hợp đồng dịch vụ báo cáo về BCTC tóm tắt thực hiện theo yêu cầu của pháp luật và các quy định như vậy không được coi là tuân thủ CMKiT số 810, do đó, trong báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt không được chỉ ra rằng dịch vụ đã được thực hiện theo CMKiT số 810.

b.2/ Các thủ tục của KTV (Đoạn 08, A8): Để đưa ra ý kiến về BCTC tóm tắt, KTV phải thực hiện các thủ tục:

- Đánh giá xem BCTC tóm tắt có trình bày thỏa đáng nội dung các thông tin tóm tắt và có xác định rõ bộ BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán hay không;

- Đánh giá xem BCTC tóm tắt có trình bày rõ nguồn có thể cung cấp BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán; hoặc pháp luật và các quy định có quy định về việc không nhất thiết phải cung cấp BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán cho người sử dụng BCTC tóm tắt và quy định các tiêu thức cho việc lập và trình bày BCTC tóm tắt *(trường hợp BCTC tóm tắt không được đính kèm với BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán);*

- Đánh giá xem BCTC tóm tắt có công bố thỏa đáng các tiêu thức áp dụng hay không;

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

- Đánh giá xem BCTC tóm tắt có được lập và trình bày dựa trên các tiêu thức áp dụng hay không, có đủ các thông tin cần thiết và được trình bày tổng hợp ở mức độ thích hợp không;

- Đánh giá xem bộ BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán có được cung cấp dễ dàng cho người sử dụng BCTC tóm tắt mà không có những cản trở nào hay không;

- Các thủ tục khác (nếu cần) ...

b.3/ Lịch trình công việc và các sự kiện phát sinh sau ngày lập BCKT về BCTC (đầy đủ) (Đoạn 12-13, A10)

Trong trường hợp báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt được lập sau ngày lập BCKT về BCTC (đầy đủ), báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt phải chỉ ra rằng BCTC tóm tắt và BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán không phản ánh ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau ngày lập BCKT về BCTC (đầy đủ) mà các sự kiện đó có thể cần phải điều chỉnh hoặc thuyết minh trên BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán.

Nếu KTV nhận thấy các sự kiện đã có tại ngày lập BCKT về BCTC (đầy đủ) cần phải xem xét thêm mà trước đó KTV chưa phát hiện ra: KTV không được phát hành báo cáo về BCTC tóm tắt cho đến khi kết thúc việc thực hiện

các lưu ý liên quan đến BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán theo quy định tại CMKiT số 560.

b.4/ Báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt

(1) Báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt phải bao gồm những yếu tố sau (Đoạn 14, A11-A12; đoạn 17-19, A15)):

- Tiêu đề báo cáo chỉ rõ đây là "Báo cáo của KTV độc lập";

- Người nhận báo cáo;

- Đoạn mở đầu: Gồm các nội dung sau:

+ Xác định BCTC tóm tắt mà KTV đưa ra ý kiến, gồm tiêu đề của mỗi báo cáo trong BCTC tóm tắt;

+ Xác định BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán;

+ Tham chiếu tới BCKT về BCTC (đầy đủ), ngày lập BCKT đó và dạng ý kiến kiểm toán đối với BCTC (đầy đủ) (*trường hợp ý kiến kiểm toán về BCTC (đầy đủ) không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, có đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh"/"Vấn đề khác" thì phải mô tả cơ sở của ý kiến đó và ảnh hưởng của vấn đề đến ý kiến của KTV về BCTC tóm tắt*);

+ Nêu rõ BCTC tóm tắt và BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán không phản ánh ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau ngày lập BCKT về BCTC (đầy đủ), nếu ngày lập báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt diễn ra sau ngày lập BCKT về BCTC (đầy đủ);

+ Nêu rõ BCTC tóm tắt không bao gồm tất cả các thuyết minh theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng cho BCTC (đầy đủ), và không thể đọc BCTC tóm tắt để thay thế cho BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán;

- Đoạn mô tả trách nhiệm của BGĐ đơn vị được kiểm toán đối với BCTC tóm tắt, trong đó nêu rõ BGĐ chịu trách nhiệm lập và trình bày BCTC tóm tắt theo các tiêu thức áp dụng;

- Đoạn mô tả trách nhiệm của KTV là đưa ra ý kiến về BCTC tóm tắt dựa trên các thủ tục theo quy định và hướng dẫn của CMKiT số 810;

- Đoạn ý kiến của KTV (*xem thêm phần (2) dưới đây*);

- Chữ ký, họ tên, số Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán của KTV hành nghề được giao phụ trách hợp đồng dịch vụ và của thành viên BGĐ phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ, đóng dấu DNKT;

- Ngày lập báo cáo: Ngày lập báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt không được trước ngày mà KTV thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp để làm căn cứ đưa ra ý kiến về BCTC tóm tắt và không được trước ngày lập BCKT về BCTC (đầy đủ) ;

- Tên và địa chỉ DNKT.

(2) Ý kiến của KTV về BCTC tóm tắt (Đoạn 09-11, A9):

Nếu đưa ra "Ý kiến chấp nhận toàn phần" về BCTC tóm tắt: KTV phải sử dụng mẫu câu: "BCTC tóm tắt đã phản ánh nhất quán, trên các khía cạnh trọng yếu, với BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán, phù hợp với [tiêu thức áp dụng]".

Nếu pháp luật và các quy định có yêu cầu mẫu ý kiến của KTV về BCTC tóm tắt khác với quy định của CMKiT , KTV phải thực hiện các thủ tục cần thiết để đưa ra ý kiến theo mẫu mà pháp luật và các quy định yêu cầu. Đồng thời, KTV phải đánh giá liệu có cần trình bày thêm các giải thích bổ sung trong báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt để hạn chế những hiểu lầm cho người sử dụng báo cáo hay không.

Nếu cho rằng các giải thích bổ sung trong báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt không thể giúp hạn chế những hiểu lầm có thể xảy ra, KTV không được chấp nhận hợp đồng dịch vụ báo cáo về BCTC tóm tắt, trừ khi theo yêu cầu của pháp luật và các quy định. Hợp đồng dịch vụ báo cáo về BCTC tóm tắt thực hiện theo yêu cầu của pháp luật và các quy định như vậy không được coi là tuân thủ CMKiT số 810, do đó, trong báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt không được chỉ ra rằng dịch vụ đã được thực hiện theo CMKiT số 810.

Nếu BCKT về BCTC (đầy đủ) có "Ý kiến kiểm toán trái ngược" hoặc "Từ chối đưa ra ý kiến": KTV phải nêu rõ trong báo cáo về BCTC tóm tắt là KTV không thể đưa ra ý kiến (từ chối đưa ra ý kiến) về BCTC tóm tắt, do ảnh hưởng của ý kiến kiểm toán về BCTC (đầy đủ).

Nếu BCTC tóm tắt không nhất quán, trên các khía cạnh trọng yếu, và không được trích phù hợp từ BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán, theo các tiêu thức áp dụng và BGĐ đơn vị không đồng ý thực hiện các điều chỉnh cần thiết: KTV phải đưa ra ý kiến trái ngược về BCTC tóm tắt.

(3) Các nội dung khác cần đề cập trong báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt (Đoạn 20-23, A16-A18):

- Hạn chế đối với việc cung cấp, sử dụng hoặc cảnh báo người đọc về cơ sở kế toán: Khi BCKT về BCTC (đầy đủ) bị hạn chế trong việc cung cấp, sử dụng, hoặc trong BCKT đó có cảnh báo người đọc rằng BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC cho mục đích đặc biệt thì KTV phải nêu rõ hạn chế hoặc cảnh báo tương tự trong báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt.

- Ảnh hưởng của việc không trình bày thông tin so sánh: Nếu BCTC (đầy đủ) đã được kiểm toán có thông tin so sánh nhưng BCTC tóm tắt lại không có thông tin so sánh thì KTV phải xác định ảnh hưởng của việc không trình bày thông tin so sánh và nêu rõ trong báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt (nếu cần).

Nếu BCTC tóm tắt có thông tin so sánh mà thông tin so sánh đó do KTV khác kiểm toán thì báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt cũng phải trình bày các nội dung theo quy định của CMKiT số 710.

- Các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán được trình bày cùng với BCTC tóm tắt: Nếu các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán được trình bày cùng với BCTC tóm tắt không được tách biệt rõ ràng với BCTC tóm tắt, KTV phải yêu cầu BGĐ đơn vị được kiểm toán thay đổi cách trình bày cho rõ ràng các thông tin này. Nếu BGĐ không đồng ý thay đổi, KTV phải trình bày trong báo cáo của KTV về BCTC tóm tắt là các thông tin bổ sung này chưa được kiểm toán.

b.6/ Xem xét tài liệu có BCTC tóm tắt (Đoạn 24-26, A19-A20)

- Các thông tin khác trong tài liệu có BCTC tóm tắt: KTV phải xem xét các thông tin khác trong tài liệu có BCTC tóm tắt và báo cáo của KTV để phát hiện những điểm không nhất quán trọng yếu so với BCTC tóm tắt. Nếu phát hiện có điểm không nhất quán trọng yếu, KTV phải xác định xem cần sửa đổi BCTC tóm tắt hay cần sửa đổi các thông tin khác. Nếu nhận thấy có thông tin sai lệch trọng yếu thì KTV phải thảo luận với BGĐ đơn vị được kiểm toán.

- Đơn vị dự định không đính kèm báo cáo của KTV trong tài liệu có BCTC tóm tắt: KTV phải đề nghị BGĐ đơn vị đính kèm báo cáo của KTV vào tài liệu đó. Nếu BGĐ không thực hiện, KTV phải xác định và thực hiện những

hành động phù hợp để ngăn cản BGĐ gắn tên của KTV và DNKT vào BCTC tóm tắt nằm trong tài liệu đó.

Trong trường hợp KTV chỉ được thuê kiểm toán BCTC (đầy đủ) và không được thuê để thực hiện dịch vụ báo cáo về BCTC tóm tắt: Nếu KTV nhận thấy đơn vị dự định công bố trong tài liệu các thông tin về KTV và thông tin là BCTC tóm tắt đã được trích từ BCTC (đầy đủ) do KTV kiểm toán thì KTV phải đảm bảo rằng thông tin về KTV chỉ được công bố gắn với BCKT về BCTC (đầy đủ) và việc công bố đó không gây hiểu nhầm là KTV đã thực hiện dịch vụ báo cáo về BCTC tóm tắt. Nếu không đảm bảo các yêu cầu này, KTV phải đề nghị BGĐ đơn vị không công bố thông tin về KTV trong tài liệu này.

III. CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VỚI CÁC DỊCH VỤ ĐẢM BẢO KHÁC

1. Dịch vụ soát xét BCTC thông tin tài chính quá khứ (Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ soát xét số 2400 – Dịch vụ soát xét báo cáo tài chính quá khứ; Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ soát xét số 2410 – Soát xét thông tin tài chính giữa niên độ do kiểm toán viên độc lập của đơn vị thực hiện)

1.1. Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ soát xét số 2400 – Dịch vụ soát xét báo cáo tài chính quá khứ

a) Khái niệm:

- Soát xét báo cáo tài chính quá khứ là dịch vụ đảm bảo có giới hạn như được trình bày trong Khuôn khổ Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo (sau đây gọi là "Khuôn khổ đảm bảo") (xem quy định tại đoạn 10 và các đoạn 14 - 16 của Khuôn khổ đảm bảo và hướng dẫn tại đoạn A6 - A7 Chuẩn mực này).

- Khi soát xét báo cáo tài chính, kiểm toán viên đưa ra kết luận nhằm làm tăng độ tin cậy của người sử dụng báo cáo về việc liệu báo cáo tài chính có được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không. Kết luận của kiểm toán viên dựa trên sự đảm bảo có giới hạn mà kiểm toán viên thu thập được. Báo cáo soát xét phải bao gồm một đoạn trình bày về bản chất của dịch vụ soát xét cũng như cơ sở để người đọc có thể hiểu được kết luận trong báo cáo.

- Kiểm toán viên chủ yếu thực hiện việc phỏng vấn và các thủ tục phân tích để thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp, làm cơ sở đưa ra kết luận về tổng thể báo cáo tài chính theo quy định của Chuẩn mực này.

- Trường hợp kiểm toán viên nhận thấy có vấn đề khiến kiểm toán viên cho rằng báo cáo tài chính có thể có sai sót trọng yếu, kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các thủ tục bổ sung cần thiết, tùy hoàn cảnh cụ thể, để có thể đưa ra kết luận về báo cáo tài chính theo quy định của Chuẩn mực này.

b) Mục tiêu:

- Mục tiêu của kiểm toán viên khi thực hiện hợp đồng soát xét báo cáo tài chính quá khứ theo Chuẩn mực này bao gồm:

+ Đạt được sự đảm bảo có giới hạn, chủ yếu thông qua việc phỏng vấn và thực hiện các thủ tục phân tích, về việc liệu báo cáo tài chính xét trên phương diện tổng thể có còn sai sót trọng yếu hay không, từ đó giúp kiểm toán viên đưa ra kết luận về việc liệu có sự kiện nào khiến kiểm toán viên cho rằng báo cáo tài chính không được lập phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, trên các khía cạnh trọng yếu hay không;

+ Lập báo cáo soát xét xét trên phương diện tổng thể và trao đổi thông tin theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này.

- Trường hợp không thể đạt được sự đảm bảo có giới hạn và kết luận ngoại trừ trong báo cáo soát xét là chưa đầy đủ thì Chuẩn mực này yêu cầu kiểm toán viên phải từ chối đưa ra kết luận hoặc rút khỏi hợp đồng soát xét theo pháp luật và các quy định có liên quan.

c)Yêu cầu:

- Thái độ hoài nghi nghề nghiệp và xét đoán chuyên môn

+ Kiểm toán viên phải lập kế hoạch và thực hiện công việc soát xét báo cáo tài chính với thái độ hoài nghi nghề nghiệp để nhận biết các trường hợp có thể dẫn đến báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu.

+ Kiểm toán viên phải thực hiện các xét đoán chuyên môn trong suốt quá trình lập kế hoạch và thực hiện công việc soát xét.

- Kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ: Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ phải có năng lực về kỹ năng và kỹ thuật đảm bảo, có năng lực về báo cáo tài chính phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng soát xét (xem hướng dẫn tại đoạn A26 Chuẩn mực này).

***- Các vấn đề liên quan cần xem xét sau khi chấp nhận hợp đồng soát xét*:** Khi thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ thu thập

được các thông tin khiến cho doanh nghiệp kiểm toán có thể từ chối thực hiện hợp đồng nếu có thông tin sớm hơn, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ đó phải thông báo ngay với doanh nghiệp kiểm toán, để doanh nghiệp kiểm toán và thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ có thể xem xét và có những hành động cần thiết.

- *Giám sát*: Hệ thống kiểm soát chất lượng có hiệu quả bao gồm một quy trình giám sát được thiết kế nhằm cung cấp cho doanh nghiệp kiểm toán mức độ đảm bảo hợp lý rằng các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp kiểm toán về hệ thống kiểm soát chất lượng là phù hợp, đầy đủ và hoạt động hữu hiệu. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ phải xem xét kết quả quy trình giám sát của doanh nghiệp kiểm toán theo quy định hiện hành của doanh nghiệp kiểm toán hoặc công ty mạng lưới và đánh giá xem các khiếm khuyết trong các quy định đó có thể ảnh hưởng đến công việc soát xét hay không.

***- Chấp nhận và duy trì quan hệ khách hàng và hợp đồng soát xét*:**

+ Tiền đề để chấp nhận một hợp đồng soát xét:

Trước khi chấp nhận một hợp đồng soát xét, kiểm toán viên phải:

(a) Xác định xem liệu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được đơn vị áp dụng trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính là có thể chấp nhận được hay không. Trường hợp báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên phải hiểu được mục đích lập báo cáo tài chính cũng như mục đích của các đối tượng sử dụng báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A40 - A46 Chuẩn mực này);

(b) Đạt được thỏa thuận với Ban Giám đốc đơn vị về việc Ban Giám đốc hiểu và thừa nhận trách nhiệm của họ (xem hướng dẫn tại đoạn A47 - A50 Chuẩn mực này):

Nếu không có đầy đủ tiền đề để chấp nhận hợp đồng soát xét, kiểm toán viên phải thảo luận vấn đề này với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được soát xét. Nếu không đạt được thỏa thuận theo quy định, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* không được chấp nhận hợp đồng soát xét trừ khi pháp luật và các quy định có liên quan khác yêu cầu. Tuy nhiên, hợp đồng soát xét được thực hiện trong hoàn cảnh như vậy sẽ không tuân thủ theo

Chuẩn mực này. Theo đó, kiểm toán viên không được đề cập trong báo cáo soát xét là công việc soát xét đã được thực hiện theo Chuẩn mực này.

Nếu phát hiện các tiền đề nói trên không được đảm bảo sau khi chấp nhận hợp đồng soát xét, kiểm toán viên phải thảo luận vấn đề này với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được soát xét, và phải xác định:

(a) Liệu vấn đề đó có thể giải quyết được hay không;

(b) Liệu việc tiếp tục hợp đồng soát xét có thích hợp hay không;

(c) Nếu có thể, vấn đề này sẽ được trình bày trong báo cáo soát xét như thế nào.

+ Các vấn đề cần xem xét thêm khi trình bày báo cáo soát xét theo yêu cầu của pháp luật và các quy định

Báo cáo soát xét độc lập chỉ được đề cập đến Chuẩn mực này nếu báo cáo đó tuân thủ theo quy định tại đoạn 86 Chuẩn mực này.

Trong một số trường hợp, hợp đồng soát xét báo cáo tài chính được thực hiện theo yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan mà pháp luật và các quy định có liên quan có thể đặt ra các yêu cầu về cách trình bày hoặc ngôn từ cụ thể trong báo cáo soát xét khác so với các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này. Trường hợp đó, kiểm toán viên phải đánh giá liệu người sử dụng báo cáo soát xét có thể hiểu sai mức độ đảm bảo của việc soát xét báo cáo tài chính hay không, và liệu các giải thích bổ sung trong báo cáo soát xét có thể làm cho người sử dụng báo cáo hiểu đúng hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A51, A142 Chuẩn mực này).

Nếu kiểm toán viên nhận thấy việc giải thích bổ sung trong báo cáo soát xét độc lập cũng không thể giúp người sử dụng báo cáo hiểu đúng, thì kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* không được chấp nhận hợp đồng soát xét đó, trừ khi pháp luật và các quy định có liên quan yêu cầu vẫn phải thực hiện hợp đồng soát xét. Một hợp đồng soát xét được thực hiện theo yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan như vậy sẽ không đảm bảo tuân thủ theo Chuẩn mực này. Vì vậy, kiểm toán viên không được đề cập trong báo cáo soát xét là công việc soát xét đã được thực hiện theo Chuẩn mực này (xem hướng dẫn tại đoạn A51, A142 Chuẩn mực này).

+ Thỏa thuận về các điều khoản của hợp đồng soát xé:t

Kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* phải thỏa thuận về các điều khoản của hợp đồng soát xét với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được soát xét (trong phạm vi phù hợp) trước khi thực hiện hợp đồng.

Các điều khoản thỏa thuận phải được ghi trong hợp đồng soát xét hoặc một hình thức thỏa thuận khác bằng văn bản phù hợp.

- ***Hợp đồng soát xét nhiều năm:*** Đối với hợp đồng soát xét nhiều năm, hàng năm kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* phải đánh giá xem liệu có cần phải sửa đổi, bổ sung các điều khoản của hợp đồng soát xét nhiều năm đã ký hay không và liệu có cần phải nhắc lại các điều khoản hiện có của hợp đồng soát xét với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được soát xét hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A57 Chuẩn mực này).

+ Chấp nhận thay đổi điều khoản hợp đồng soát xét:

Kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* không được đồng ý thay đổi các điều khoản của hợp đồng soát xét nếu không có lý do phù hợp cho thay đổi đó.

Trước khi hoàn thành hợp đồng soát xét, nếu kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* được yêu cầu thay đổi dịch vụ soát xét thành dịch vụ phi đảm bảo, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* phải đánh giá liệu có lý do phù hợp để làm việc đó hay không.

Nếu các điều khoản của hợp đồng soát xét bị thay đổi trong quá trình soát xét, kiểm toán viên, *doanh nghiệp kiểm toán* và Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được soát xét phải thỏa thuận lại các điều khoản để lập thành hợp đồng dịch vụ mới thay thế hợp đồng dịch vụ cũ hoặc *lập bản phụ lục hợp đồng soát xét một cách phù hợp*.

- Trao đổi với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được soát xét: Kiểm toán viên phải trao đổi kịp thời, khi có thể, với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được soát xét, trong phạm vi phù hợp, về các vấn đề liên quan đến hợp đồng soát xét mà theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên thì các vấn đề đó được Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị đặc biệt quan tâm (xem hướng dẫn tại đoạn A63 - A69 Chuẩn mực này).

- Thực hiện hợp đồng soát xét

+ Mức trọng yếu trong soát xét báo cáo tài chính

Kiểm toán viên phải xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính, và áp dụng mức trọng yếu này để thiết kế các thủ tục và đánh giá kết quả thu được từ việc thực hiện các thủ tục này.

Kiểm toán viên phải sửa đổi mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính trong trường hợp kiểm toán viên có thêm thông tin trong quá trình soát xét có thể dẫn đến việc cần thay đổi mức trọng yếu so với mức trọng yếu xác định trước đó.

+ Hiểu biết cần thiết của kiểm toán viên

Kiểm toán viên phải tìm hiểu về đơn vị được soát xét, môi trường của đơn vị và khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng để xác định các khu vực trong báo cáo tài chính thường phát sinh sai sót trọng yếu, từ đó cung cấp cơ sở cho việc thiết kế các thủ tục đối với các khu vực đó.

+ Thiết kế và thực hiện các thủ tục soát xét

Để thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp làm cơ sở cho kết luận về tổng thể báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện phỏng vấn và các thủ tục phân tích.

Kiểm toán viên phải phỏng vấn Ban Giám đốc và các đối tượng khác trong đơn vị được soát xét, trong phạm vi phù hợp.

Khi thiết kế các thủ tục phân tích, kiểm toán viên phải xem xét liệu cơ sở dữ liệu trong hệ thống kế toán và sổ kế toán của đơn vị có phù hợp với mục đích thực hiện các thủ tục phân tích hay không .

+ Đối chiếu báo cáo tài chính với sổ và tài liệu kế toán: Kiểm toán viên phải thu thập bằng chứng về sự phù hợp của báo cáo tài chính với các sổ và tài liệu kế toán của đơn vị.

+ Thủ tục bổ sung khi kiểm toán viên nhận thấy báo cáo tài chính có thể có sai sót trọng yếu: Nếu có vấn đề khiến kiểm toán viên cho rằng báo cáo tài chính có thể có sai sót trọng yếu, kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các thủ tục bổ sung.

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

Nếu kiểm toán viên nhận thấy có các sự kiện phát sinh sau ngày lập báo cáo tài chính đến ngày lập báo cáo soát xét độc lập cần điều chỉnh hoặc thuyết minh

trong báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị sửa đổi các sai sót đó.

Kiểm toán viên không bắt buộc phải thực hiện các thủ tục liên quan đến các sự kiện phát sinh sau ngày lập báo cáo soát xét. Tuy nhiên, sau ngày lập báo cáo soát xét nhưng trước ngày công bố báo cáo tài chính, nếu kiểm toán viên biết được sự kiện mà nếu sự kiện đó được biết đến vào ngày lập báo cáo soát xét có thể làm cho kiểm toán viên phải sửa đổi báo cáo soát xét.

Trường hợp kiểm toán viên tin rằng báo cáo tài chính phải được sửa đổi nhưng Ban Giám đốc đơn vị được soát xét không sửa đổi, và nếu đã phát hành báo cáo soát xét cho đơn vị, kiểm toán viên phải thông báo cho Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị, để đơn vị không công bố báo cáo tài chính *đính kèm báo cáo soát xét* cho bên thứ ba trước khi thực hiện các sửa đổi cần thiết. Nếu báo cáo tài chính công bố sau đó vẫn chưa được sửa đổi, kiểm toán viên phải có những hành động thích hợp để cố gắng ngăn chặn việc sử dụng báo cáo soát xét chưa sửa đổi.

- Giải trình bằng văn bản

Kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị cung cấp giải trình bằng văn bản về việc họ đã hoàn thành trách nhiệm theo các điều khoản của hợp đồng soát xét. Kiểm toán viên cũng phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị giải trình bằng văn bản về những nội dung mà họ đã trình bày với kiểm toán viên.

Nếu Ban Giám đốc đơn vị không cung cấp văn bản giải trình hoặc nội dung giải trình không đầy đủ theo yêu cầu của kiểm toán viên thì kiểm toán viên phải:

(a) Trao đổi vấn đề đó với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị (trong phạm vi phù hợp);

(b) Đánh giá lại tính chính trực của Ban Giám đốc đơn vị và đánh giá ảnh hưởng có thể có của vấn đề trên đến độ tin cậy của các giải trình (bằng lời hoặc bằng văn bản) cũng như độ tin cậy của bằng chứng soát xét nói chung;

(c) Thực hiện các biện pháp thích hợp, bao gồm việc xác định ảnh hưởng có thể có đối với kết luận trong báo cáo soát xét theo Chuẩn mực này.

Kiểm toán viên phải từ chối đưa ra kết luận về báo cáo tài chính hoặc rút khỏi hợp đồng soát xét nếu pháp luật và các quy định có liên quan cho phép, khi thích hợp, nếu:

(a) Kiểm toán viên kết luận rằng có đủ nghi ngờ về tính chính trực của Ban Giám đốc đơn vị được soát xét dẫn đến việc giải trình bằng văn bản không đáng tin cậy; hoặc

(b) Ban Giám đốc đơn vị không cung cấp văn bản giải trình theo quy định tại đoạn 61 Chuẩn mực này.

Ngày ký văn bản giải trình và giai đoạn được giải trình: Ngày ký văn bản giải trình phải là ngày gần nhất với ngày lập báo cáo soát xét mà có thể thực hiện được, nhưng không được sau ngày lập báo cáo soát xét. Văn bản giải trình phải bao gồm giải trình về tất cả các báo cáo tài chính và các giai đoạn được soát xét đã đề cập trong báo cáo soát xét.

- Đánh giá bằng chứng đã thu thập được

Kiểm toán viên phải đánh giá liệu có thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp từ các thủ tục đã thực hiện hay không, và nếu chưa, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục khác mà theo xét đoán của kiểm toán viên là cần thiết trong hoàn cảnh cụ thể để hình thành kết luận về báo cáo tài chính.

Nếu kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp để hình thành kết luận, kiểm toán viên phải thảo luận với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được soát xét về ảnh hưởng của những hạn chế này đối với phạm vi soát xét.

Đánh giá ảnh hưởng đối với báo cáo soát xét độc lập: Kiểm toán viên phải đánh giá bằng chứng thu thập được từ việc thực hiện các thủ tục soát xét để xác định ảnh hưởng của các bằng chứng đó đối với báo cáo soát xét.

- Hình thành kết luận của kiểm toán viên về báo cáo tài chính

+ Xem xét khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng liên quan đến báo cáo tài chính

+ Hình thành kết luận của kiểm toán viên: Kết luận của kiểm toán viên về báo cáo tài chính, dù là kết luận chấp nhận toàn phần hay không phải là kết luận chấp nhận toàn phần, phải được thể hiện trong một văn bản phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho báo cáo tài chính.

Kết luận chấp nhận toàn phần**:** Kiểm toán viên phải đưa ra kết luận chấp nhận toàn phần trong báo cáo soát xét về tổng thể báo cáo tài chính khi kiểm toán viên đạt được sự đảm bảo có giới hạn để kết luận rằng không có sự kiện nào khiến kiểm toán viên cho rằng báo cáo tài chính không được lập, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

Kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần**:** Kiểm toán viên phải đưa ra kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần trong báo cáo soát xét về tổng thể báo cáo tài chính khi:

(a) Dựa trên các thủ tục đã thực hiện và các bằng chứng thu thập được, kiểm toán viên kết luận là báo cáo tài chính vẫn còn sai sót trọng yếu; hoặc

(b) Kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp liên quan đến một hay một số khoản mục trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính.

Báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu: Nếu kiểm toán viên xác định rằng báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu, kiểm toán viên phải trình bày:

(a) "Kết luận ngoại trừ", khi kiểm toán viên kết luận là các sai sót có ảnh hưởng trọng yếu nhưng không lan tỏa đối với báo cáo tài chính; hoặc

(b) "Kết luận trái ngược", khi kiểm toán viên kết luận là các sai sót có ảnh hưởng trọng yếu và lan tỏa đối với báo cáo tài chính.

Không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp: Nếu không thể hình thành kết luận về báo cáo tài chính do không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp, kiểm toán viên phải:

(a) Đưa ra “Kết luận ngoại trừ” nếu kiểm toán viên kết luận rằng những ảnh hưởng có thể có của các sai sót không được phát hiện (nếu có) có thể là trọng yếu nhưng không lan tỏa đối với báo cáo tài chính; hoặc

(b) “Từ chối đưa ra kết luận” nếu kiểm toán viên kết luận rằng những ảnh hưởng có thể có của các sai sót không được phát hiện (nếu có) có thể là trọng yếu và lan tỏa đối với báo cáo tài chính.

- ***Báo cáo soát xét:*** Báo cáo soát xét phải được lập bằng văn bản và bao gồm các nội dung sau đây:

(a) *Số hiệu và* tiêu đề báo cáo: *Báo cáo soát xét phải ghi rõ số hiệu phát hành báo cáo soát xét của doanh nghiệp kiểm toán hoặc chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán theo từng năm (số đăng ký chính thức trong hệ thống văn bản của doanh nghiệp hoặc chi nhánh).* Báo cáo soát xét phải có tiêu đề chỉ rõ đó là báo cáo của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* độc lập cho dịch vụ soát xét, ví dụ "Báo cáo soát xét độc lập";

(b) Người nhận báo cáo soát xét, tùy theo từng hợp đồng soát xét;

(c) Đoạn mở đầu báo cáo phải:

(i) *Nêu rõ tên đơn vị có báo cáo tài chính đã được soát xét*, xác định các báo cáo tài chính đã được soát xét, bao gồm việc nêu rõ tiêu đề của từng báo cáo cấu thành bộ báo cáo tài chính, ngày kết thúc kỳ kế toán và kỳ kế toán của từng báo cáo, ngày lập và số trang của báo cáo tài chính đã được soát xét;

(ii) Tham chiếu đến phần tóm tắt các chính sách kế toán quan trọng và các thuyết minh khác;

(iii) Nêu rõ rằng báo cáo tài chính đã được soát xét;

(d) Mô tả trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được soát xét trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính, bao gồm việc giải thích rằng Ban Giám đốc đơn vị chịu trách nhiệm về:

(i) Lập và trình bày *trung thực và hợp lý* báo cáo tài chính phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(ii) Kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc đơn vị xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn;

(e) Nếu báo cáo tài chính là báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt:

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

(ii) Nếu Ban Giám đốc đơn vị được soát xét có thể lựa chọn khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính để lập báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, trong đoạn trình bày về trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị đối với báo cáo tài chính phải đề cập đến trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị trong

việc xác định rằng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt được áp dụng là có thể chấp nhận được trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng soát xét;

(f) Mô tả trách nhiệm của kiểm toán viên trong việc đưa ra kết luận về báo cáo tài chính, theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này, pháp luật và các quy định có liên quan nếu thích hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A126 - 127, A143 Chuẩn mực này);

(g) Mô tả công việc soát xét báo cáo tài chính, những hạn chế của công việc này và các tuyên bố sau đây (xem hướng dẫn tại đoạn A128 Chuẩn mực này):

(i) Dịch vụ soát xét theo Chuẩn mực này là dịch vụ đảm bảo có giới hạn;

(ii) Kiểm toán viên thực hiện các thủ tục, chủ yếu là phỏng vấn Ban Giám đốc và các đối tượng khác trong đơn vị, trong phạm vi phù hợp, áp dụng thủ tục phân tích và đánh giá các bằng chứng thu thập được;

(iii) Các thủ tục được thực hiện trong dịch vụ soát xét ít hơn đáng kể so với các thủ tục được thực hiện trong dịch vụ kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam và do đó, kiểm toán viên không đưa ra ý kiến kiểm toán đối với báo cáo tài chính;

(h) Đoạn "Kết luận của Kiểm toán viên" bao gồm:

(i) Kết luận của kiểm toán viên về tổng thể báo cáo tài chính tuân thủ theo đoạn 72 - 85 Chuẩn mực này, nếu thích hợp;

(ii) Tham chiếu đến khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng để lập báo cáo tài chính. Nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng được đề cập đến trong kết luận soát xét không phải là *các chuẩn mực kế toán Việt Nam, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính của Việt Nam* hoặc chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế do Uỷ ban Chuẩn mực Kế toán Quốc tế ban hành hay các chuẩn mực kế toán công quốc tế do Uỷ ban Chuẩn mực Kế toán Công Quốc tế ban hành, kết luận soát xét phải chỉ rõ quốc gia hoặc tổ chức ban hành ra khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đó;

(i) Khi kết luận của kiểm toán viên về báo cáo tài chính là kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần, thì phải có:

(i) Một đoạn với tiêu đề thích hợp bao gồm kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần của kiểm toán viên theo quy định tại đoạn 72 và đoạn 75 - 85 Chuẩn mực này, tùy từng trường hợp;

(ii) Một đoạn với tiêu đề thích hợp, mô tả những vấn đề dẫn đến kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần;

(j) Tham chiếu đến trách nhiệm của kiểm toán viên theo quy định của Chuẩn mực này trong việc tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan;

(k) Ngày lập báo cáo soát xét;

(l) Chữ ký*, họ và tên* của kiểm toán viên*, và đóng dấu*;

(m) *Tên và* địa chỉ của *doanh nghiệp kiểm toán*.

Đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" và "Vấn đề khác" trong báo cáo soát xét

Đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh": Kiểm toán viên có thể thấy cần phải thu hút sự chú ý của người sử dụng đối với một vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính, mà theo xét đoán của kiểm toán viên, vấn đề đó là đặc biệt quan trọng để người sử dụng hiểu được báo cáo tài chính. Trường hợp đó, kiểm toán viên phải trình bày thêm đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" trong báo cáo soát xét, để thể hiện là kiểm toán viên đã thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp cho thấy vấn đề đó không bị sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính. Đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" chỉ được đề cập đến các thông tin đã được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính.

Đoạn "Vấn đề khác": Nếu kiểm toán viên thấy cần phải trao đổi một vấn đề khác ngoài các vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính, mà theo xét đoán của kiểm toán viên, vấn đề khác đó là thích hợp để người sử dụng hiểu rõ hơn về công việc soát xét, về trách nhiệm của kiểm toán viên hoặc về báo cáo soát xét, đồng thời pháp luật và các quy định có liên quan cũng không cấm việc này thì kiểm toán viên phải trình bày về vấn đề đó sau đoạn "Kết luận của Kiểm toán viên" trong báo cáo soát xét và sử dụng tiêu đề "Vấn đề khác" hoặc "Các vấn đề khác".

- Tài liệu, hồ sơ soát xét: Việc lập tài liệu, hồ sơ cho hợp đồng soát xét là để cung cấp bằng chứng cho thấy công việc soát xét đã được thực hiện phù hợp với Chuẩn mực này cũng như yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan, và để ghi chép đầy đủ và thích hợp làm cơ sở đưa ra kết luận trên báo cáo soát xét. Kiểm toán viên phải lập tài liệu, hồ sơ của hợp đồng soát xét một cách kịp thời, đầy đủ để kiểm toán viên có kinh nghiệm không tham gia vào hợp đồng soát xét dựa vào đó có thể hiểu được (xem hướng dẫn tại đoạn A145 Chuẩn mực này):

(a) Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục đã thực hiện tuân thủ Chuẩn mực này cũng như yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan;

(b) Kết quả của các thủ tục đã thực hiện và kết luận của kiểm toán viên dựa trên các kết quả đó;

(c) Các vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình thực hiện hợp đồng soát xét, kết luận đưa ra của kiểm toán viên và các xét đoán chuyên môn quan trọng được thực hiện khi đưa ra kết luận này.

1.2. Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ soát xét số 2410 – Soát xét thông tin tài chính giữa niên độ do kiểm toán viên độc lập của đơn vị thực hiện

a) Khái niệm: Thông tin tài chính giữa niên độ là thông tin tài chính được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, bao gồm một bộ báo cáo tài chính đầy đủ hoặc một bộ báo cáo tài chính tóm lược cho một giai đoạn ngắn hơn năm tài chính của đơn vị.

b) Nguyên tắc chung của một cuộc soát xét thông tin tài chính giữa niên độ

- Kiểm toán viên phải tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan đến hoạt động kiểm toán báo cáo tài chính năm của đơn vị. Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp này điều chỉnh trách nhiệm nghề nghiệp của kiểm toán viên về các mặt sau: tính chính trực, tính khách quan, năng lực chuyên môn và tính thận trọng, tính bảo mật, tư cách nghề nghiệp.

- Kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm soát chất lượng cho từng hợp đồng soát xét. Các yếu tố của hoạt động kiểm soát chất lượng liên quan đến mỗi hợp đồng soát xét bao gồm trách nhiệm của Ban Giám đốc về chất lượng của hợp đồng soát xét, chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề

nghiệp có liên quan, việc chấp nhận và duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng soát xét cụ thể, phân công công việc cho nhóm thực hiện hợp đồng soát xét, thực hiện hợp đồng soát xét và giám sát.

- Kiểm toán viên phải lập kế hoạch và thực hiện công việc soát xét với thái độ hoài nghi nghề nghiệp rằng có thể tồn tại các tình huống dẫn đến việc phải thực hiện các điều chỉnh trọng yếu để có thể lập được các thông tin tài chính giữa niên độ phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng trên các khía cạnh trọng yếu. Thái độ hoài nghi nghề nghiệp có nghĩa là kiểm toán viên thực hiện đánh giá, phân tích với thái độ hoài nghi về tính xác thực của bằng chứng thu được và luôn cảnh giác với các bằng chứng có mâu thuẫn hoặc đặt ra nghi vấn về độ tin cậy của các tài liệu hoặc giải trình của Ban Giám đốc đơn vị.

c) Mục đích của công việc soát xét thông tin tài chính giữa niên độ; Mục đích của công việc soát xét thông tin tài chính giữa niên độ là giúp cho kiểm toán viên đưa ra kết luận, căn cứ trên kết quả của công việc soát xét, xem kiểm toán viên có nhận thấy vấn đề gì khiến kiểm toán viên cho rằng thông tin tài chính giữa niên độ không được lập và trình bày, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Kiểm toán viên tiến hành các cuộc phỏng vấn, đồng thời thực hiện các thủ tục phân tích và các thủ tục soát xét khác để làm giảm đến một mức độ có giới hạn về rủi ro đưa ra kết luận không thích hợp khi thông tin tài chính giữa niên độ còn chứa đựng sai sót trọng yếu.

d) Thỏa thuận về các điều khoản của hợp đồng soát xét: Doanh nghiệp kiểm toán và khách hàng phải thỏa thuận về các điều khoản của hợp đồng soát xét.

đ) Thủ tục soát xét thông tin tài chính giữa niên độ:

- Hiểu biết về đơn vị và môi trường của đơn vị, bao gồm kiểm soát nội bộ: Kiểm toán viên phải tìm hiểu đầy đủ về đơn vị và môi trường của đơn vị, bao gồm kiểm soát nội bộ liên quan đến việc lập và trình bày thông tin tài chính năm và thông tin tài chính giữa niên độ để lập kế hoạch và thực hiện hợp đồng soát xét.

- Kiểm toán viên cần xác định nội dung của các thủ tục soát xét (nếu có) sẽ được thực hiện đối với các đơn vị thành viên và thông báo cho các kiểm toán

viên khác tham gia vào cuộc soát xét. Các yếu tố sẽ được xem xét bao gồm mức trọng yếu và rủi ro có sai sót của thông tin tài chính giữa niên độ của các đơn vị thành viên và sự hiểu biết của kiểm toán viên về mức độ kiểm soát tập trung hay phân tán của hệ thống kiểm soát nội bộ đối với việc lập và trình bày các thông tin tài chính đó.

- Thủ tục phỏng vấn, thủ tục phân tích và các thủ tục soát xét khác: Kiểm toán viên phải thực hiện các cuộc phỏng vấn, chủ yếu là phỏng vấn những người chịu trách nhiệm về các vấn đề tài chính kế toán, và thực hiện thủ tục phân tích và các thủ tục soát xét khác để giúp cho kiểm toán viên đưa ra kết luận, căn cứ trên các thủ tục đã thực hiện, xem kiểm toán viên có nhận thấy vấn đề gì khiến kiểm toán viên cho rằng thông tin tài chính giữa niên độ không được lập và trình bày, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

Kiểm toán viên thường thực hiện các thủ tục sau:

(1) Xem xét biên bản các cuộc họp cổ đông, họp Ban quản trị, Ban Giám đốc đơn vị và các ban liên quan khác để xác định các vấn đề có thể ảnh hưởng đến thông tin tài chính giữa niên độ, và phỏng vấn về các vấn đề đã được xử lý tại các cuộc họp không có biên bản có thể ảnh hưởng đến thông tin tài chính giữa niên độ;

(2) Xem xét ảnh hưởng (nếu có) của các vấn đề làm phát sinh ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán hoặc kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần trong báo cáo soát xét, các điều chỉnh kế toán hoặc các sai sót chưa điều chỉnh trong các cuộc kiểm toán hoặc các cuộc soát xét trước;

(3) Trao đổi, nếu cần, với các kiểm toán viên khác đang thực hiện công việc soát xét thông tin tài chính giữa niên độ của các đơn vị thành viên quan trọng;

(4) Phỏng vấn các thành viên Ban Giám đốc đơn vị chịu trách nhiệm về tài chính, kế toán, và các đối tượng liên quan khác về nội dung sau:

(5) Thực hiện thủ tục phân tích đối với thông tin tài chính giữa niên độ nhằm xác định các quan hệ và các khoản mục riêng lẻ có dấu hiệu bất thường và có thể phản ánh sai sót trọng yếu trong thông tin tài chính giữa niên độ. Thủ tục phân tích có thể bao gồm phân tích tỷ lệ và phân tích dựa trên kỹ thuật thống kê

như phân tích xu hướng hoặc phân tích hồi quy, có thể được thực hiện bằng phương pháp thủ công hoặc các kỹ thuật được máy tính trợ giúp. Phụ lục 02 Chuẩn mực này hướng dẫn các ví dụ về các thủ tục phân tích mà kiểm toán viên có thể xem xét khi thực hiện soát xét thông tin tài chính giữa niên độ;

(6) Xem xét thông tin tài chính giữa niên độ, xem liệu có vấn đề gì khiến kiểm toán viên cho rằng thông tin tài chính giữa niên độ không được lập và trình bày, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

- Đánh giá các sai sót: Kiểm toán viên phải đánh giá xem liệu các sai sót chưa được điều chỉnh, xét riêng lẻ hay tổng hợp lại, mà kiểm toán viên phát hiện được có trọng yếu đối với thông tin tài chính giữa niên độ hay không.

e) Giải trình của Ban Giám đốc: Kiểm toán viên phải thu thập giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc đơn vị .

f) **Trách nhiệm của kiểm toán viên đối với thông tin đính kèm *thông tin tài chính giữa niên độ đã được soát xét:*** Kiểm toán viên phải xem xét các thông tin khác đính kèm thông tin tài chính giữa niên độ để xem xét liệu có thông tin nào trong đó thiếu nhất quán một cách trọng yếu với thông tin tài chính giữa niên độ hay không. Nếu phát hiện một điểm thiếu nhất quán trọng yếu, kiểm toán viên phải xem xét liệu phải sửa đổi thông tin tài chính giữa niên độ hay phải sửa đổi thông tin khác đính kèm. Trường hợp phải sửa đổi thông tin tài chính giữa niên độ nhưng Ban Giám đốc đơn vị từ chối thực hiện việc sửa đổi đó, thì kiểm toán viên phải xem xét các ảnh hưởng đối với báo cáo soát xét. Trường hợp phải sửa đổi thông tin khác đính kèm nhưng Ban Giám đốc đơn vị từ chối thực hiện việc sửa đổi, thì kiểm toán viên phải cân nhắc việc đưa thêm vào báo cáo soát xét một đoạn mô tả điểm thiếu nhất quán trọng yếu đó, hoặc thực hiện các giải pháp khác, như ngừng phát hành báo cáo soát xét hoặc rút khỏi hợp đồng soát xét. Ví dụ, Ban Giám đốc đơn vị có thể trình bày chỉ tiêu lợi nhuận tích cực hơn, nổi bật hơn so với thông tin tài chính giữa niên độ mà không giải thích rõ ràng, hoặc sai lệch không giải thích được với thông tin tài chính giữa niên độ.

g) Trao đổi thông tin: Khi soát xét thông tin tài chính giữa niên độ nếu nhận thấy vấn đề khiến kiểm toán viên cho rằng cần phải điều chỉnh trọng yếu thông tin tài chính giữa niên độ để cho thông tin tài chính giữa niên độ này được lập và trình bày, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và

trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, thì kiểm toán viên phải thông báo vấn đề này ngay khi có thể với cấp quản lý phù hợp.

h) Báo cáo nội dung, phạm vi và kết quả soát xét thông tin tài chính giữa niên độ: Kiểm toán viên phải phát hành báo cáo soát xét bằng văn bản, gồm:

(a) *Số hiệu và* tiêu đề thích hợp;

(b) Người nhận báo cáo soát xét, tùy theo yêu cầu của hợp đồng soát xét;

(c) Xác định thông tin tài chính giữa niên độ đã được soát xét, bao gồm tên của từng báo cáo trong bộ báo cáo tài chính đầy đủ hoặc tóm lược, ngày lập báo cáo và kỳ báo cáo liên quan của thông tin tài chính giữa niên độ;

(d) Nếu thông tin tài chính giữa niên độ bao gồm một bộ báo cáo tài chính đầy đủ cho mục đích chung được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được thiết kế để đạt được sự trình bày hợp lý, thì báo cáo soát xét phải trình bày rõ rằng Ban Giám đốc đơn vị chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý thông tin tài chính giữa niên độ phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(e) Trong các trường hợp khác, báo cáo soát xét phải trình bày rõ rằng Ban Giám đốc đơn vị chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày thông tin tài chính giữa niên độ phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(f) Một đoạn trình bày về việc kiểm toán viên chịu trách nhiệm đưa ra kết luận về thông tin tài chính giữa niên độ dựa trên kết quả soát xét;

(g) Một đoạn trình bày về công việc soát xét thông tin tài chính giữa niên độ được thực hiện theo Chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ soát xét số 2410 - Soát xét thông tin tài chính giữa niên độ do kiểm toán viên độc lập của đơn vị thực hiện, và công việc soát xét này bao gồm thực hiện phỏng vấn, chủ yếu là phỏng vấn những người chịu trách nhiệm về các vấn đề tài chính, kế toán, và thực hiện các thủ tục phân tích và thủ tục soát xét khác;

(h) Một đoạn trình bày về phạm vi của cuộc soát xét sẽ hẹp hơn đáng kể so với phạm vi cuộc kiểm toán báo cáo tài chính được thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam nên không thể cho phép kiểm toán viên đạt

được sự đảm bảo rằng kiểm toán viên sẽ biết được toàn bộ các vấn đề trọng yếu có thể được phát hiện như trong một cuộc kiểm toán và do đó kiểm toán viên không đưa ra ý kiến kiểm toán;

(i) Nếu thông tin tài chính giữa niên độ bao gồm một bộ báo cáo tài chính đầy đủ cho mục đích chung được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được thiết kế để đạt được sự trình bày hợp lý, thì báo cáo soát xét sẽ bao gồm kết luận về việc liệu kiểm toán viên có nhận thấy vấn đề gì khiến kiểm toán viên cho rằng thông tin tài chính giữa niên độ không phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không (nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng được đề cập đến trong kết luận của kiểm toán viên không phải là *các chuẩn mực kế toán Việt Nam, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính của Việt Nam hoặc* chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế do Uỷ ban Chuẩn mực Kế toán Quốc tế ban hành hay các chuẩn mực kế toán công quốc tế do Uỷ ban Chuẩn mực Kế toán Công Quốc tế ban hành, kết luận của kiểm toán viên phải chỉ rõ nước ban hành ra khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đó);

(j) Trong các trường hợp khác, kết luận về việc liệu kiểm toán viên có nhận thấy vấn đề gì khiến kiểm toán viên cho rằng thông tin tài chính giữa niên độ không được lập và trình bày, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không (nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng được đề cập đến trong kết luận của kiểm toán viên không phải là *các chuẩn mực kế toán Việt Nam, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính của Việt Nam hoặc* chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế do Uỷ ban Chuẩn mực Kế toán Quốc tế ban hành hay các chuẩn mực kế toán công quốc tế do Uỷ ban Chuẩn mực Kế toán Công Quốc tế ban hành, kết luận của kiểm toán viên phải chỉ rõ nước ban hành ra khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đó);

(k) Ngày lập báo cáo;

(l) Tên và địa chỉ doanh nghiệp kiểm toán;

(m) Chữ ký, họ và tên kiểm toán viên và đóng dấu: *Thực hiện theo quy định và hướng dẫn về chữ ký, họ và tên của kiểm toán viên và đóng dấu tại đoạn*

86(l) và A132 của Chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ soát xét số 2400 – Dịch vụ soát xét báo cáo tài chính quá khứ.

i) Các trường hợp lưu ý khi lập báo cáo:

- Không tuân thủ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng*:* Kiểm toán viên phải đưa ra kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần (ngoại trừ hoặc trái ngược) khi kiểm toán viên nhận thấy có vấn đề khiến kiểm toán viên cho rằng phải điều chỉnh trọng yếu thông tin tài chính giữa niên độ để thông tin tài chính giữa niên độ được lập và trình bày, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

- Giới hạn về phạm vi: Giới hạn về phạm vi thường cản trở kiểm toán viên hoàn thành công việc soát xét. Khi kiểm toán viên không thể hoàn thành được công việc soát xét, kiểm toán viên phải thông báo bằng văn bản cho cấp quản lý phù hợp và Ban quản trị đơn vị về lý do không thể hoàn thành được công việc soát xét và xem xét xem liệu có thích hợp để phát hành báo cáo soát xét hay không.

+ Giới hạn về phạm vi do Ban Giám đốc đơn vị áp đặt

Kiểm toán viên không chấp nhận hợp đồng soát xét thông tin tài chính giữa niên độ nếu sự hiểu biết sơ bộ của kiểm toán viên về các tình huống của hợp đồng soát xét cho thấy rằng kiểm toán viên sẽ không thể hoàn thành được công việc soát xét do có giới hạn về phạm vi soát xét của kiểm toán viên do Ban Giám đốc đơn vị áp đặt.

Nếu Ban Giám đốc đơn vị áp đặt giới hạn về phạm vi soát xét sau khi chấp nhận hợp đồng soát xét, thì kiểm toán viên đề nghị bỏ giới hạn đó. Trường hợp Ban Giám đốc đơn vị từ chối, kiểm toán viên sẽ không thể hoàn thành công việc soát xét và đưa ra kết luận. Khi đó kiểm toán viên thông báo bằng văn bản cho cấp quản lý phù hợp và Ban quản trị đơn vị lý do không thể hoàn thành công việc soát xét. Tuy nhiên, nếu kiểm toán viên nhận thấy vấn đề khiến kiểm toán viên cho rằng cần thiết phải điều chỉnh trọng yếu thông tin tài chính giữa niên độ để thông tin tài chính giữa niên độ được lập và trình bày, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, thì kiểm toán viên phải trình bày các vấn đề đó theo quy định.

Kiểm toán viên cũng phải xem xét xem liệu các quy định pháp luật có yêu cầu kiểm toán viên phải phát hành báo cáo soát xét hay không và nếu có kiểm toán viên sẽ từ chối đưa ra kết luận và nêu trong báo cáo soát xét lý do không thể hoàn thành công việc soát xét. Tuy nhiên, nếu kiểm toán viên nhận thấy có vấn đề khiến kiểm toán viên cho rằng cần thiết phải điều chỉnh trọng yếu thông tin tài chính giữa niên độ để thông tin tài chính giữa niên độ được lập và trình bày, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, thì kiểm toán viên cũng phải trình bày các vấn đề đó trong báo cáo soát xét.

+ Các giới hạn khác về phạm vi:

Ngoài giới hạn về phạm vi do Ban Giám đốc đơn vị áp đặt, giới hạn về phạm vi còn có thể phát sinh do các tình huống khác. Trường hợp như vậy, kiểm toán viên thường không thể hoàn thành công việc soát xét và đưa ra kết luận. Tuy nhiên, có thể xảy ra một số ít trường hợp khi phạm vi công việc của kiểm toán viên bị giới hạn ở một hoặc một số vấn đề cụ thể, mà theo xét đoán của kiểm toán viên vấn đề đó mặc dù mang tính trọng yếu nhưng không lan tỏa đối với thông tin tài chính giữa niên độ. Trường hợp đó, kiểm toán viên phải đưa ra kết luận ngoại trừ và nêu rõ rằng, ngoại trừ vấn đề được trình bày trong đoạn giải thích của báo cáo soát xét thì công việc soát xét đã được thực hiện phù hợp với Chuẩn mực này.

Kiểm toán viên có thể đã đưa ra ý kiến ngoại trừ trong cuộc kiểm toán báo cáo tài chính năm trước liền kề do có giới hạn về phạm vi kiểm toán. Kiểm toán viên phải xem xét xem liệu giới hạn về phạm vi đó có còn tồn tại hay không và nếu còn thì có ảnh hưởng như thế nào tới báo cáo soát xét.

- Hoạt động liên tục và yếu tố không chắc chắn trọng yếu

Trong một số trường hợp, đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" có thể được bổ sung vào báo cáo soát xét để lưu ý tới một vấn đề đã được đưa vào và trình bày kỹ hơn trong phần thuyết minh thông tin tài chính giữa niên độ mà không ảnh hưởng tới kết luận của kiểm toán viên. Đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" này được đặt sau đoạn kết luận và nêu rõ rằng kết luận không bị ảnh hưởng bởi vấn đề đã nêu.

Nếu nội dung thuyết minh đã được trình bày đầy đủ trong thông tin tài chính giữa niên độ, kiểm toán viên phải bổ sung đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh"

vào báo cáo soát xét để lưu ý tới yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến một sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị.

Nếu yếu tố không chắc chắn trọng yếu dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị không được thuyết minh đầy đủ trong thông tin tài chính giữa niên độ, kiểm toán viên phải đưa ra kết luận ngoại trừ hoặc trái ngược, tùy theo từng trường hợp. Báo cáo soát xét cần trình bày rõ yếu tố không chắc chắn trọng yếu đó.

Kiểm toán viên phải xem xét bổ sung đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" về yếu tố không chắc chắn trọng yếu mà kiểm toán viên phát hiện được vào báo cáo soát xét. Yếu tố không chắc chắn trọng yếu đó không liên quan đến khả năng hoạt động liên tục, nhưng kết quả của nó phụ thuộc vào các sự kiện trong tương lai và có thể ảnh hưởng tới thông tin tài chính giữa niên độ.

- Các yếu tố cần xem xét khác:

Các điều khoản của hợp đồng soát xét bao gồm sự chấp thuận của Ban Giám đốc đơn vị rằng trường hợp có bất kỳ tài liệu nào có chứa đựng thông tin tài chính giữa niên độ và thể hiện rằng thông tin tài chính giữa niên độ đó đã được kiểm toán viên của đơn vị soát xét, thì tài liệu đó phải đính kèm báo cáo soát xét. Nếu Ban Giám đốc không đính kèm báo cáo soát xét vào tài liệu đó, kiểm toán viên nên xem xét việc tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật để xác định hành động thích hợp.

Nếu kiểm toán viên đã phát hành báo cáo soát xét có kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần và Ban Giám đốc đơn vị công bố thông tin tài chính giữa niên độ mà không đính kèm báo cáo soát xét này vào tài liệu chứa thông tin tài chính giữa niên độ đó, kiểm toán viên nên xem xét việc tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật để xác định hành động thích hợp, và xem xét khả năng rút khỏi hợp đồng kiểm toán báo cáo tài chính năm.

Thông tin tài chính giữa niên độ bao gồm một bộ báo cáo tài chính tóm lược thì không nhất thiết phải chứa đựng toàn bộ thông tin của bộ báo cáo tài chính đầy đủ, mà chỉ giải thích các sự kiện, các biến động có ảnh hưởng đáng kể đến hiểu biết của kiểm toán viên về những thay đổi trong tình hình tài chính và kết quả hoạt động kinh doanh của đơn vị kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Lý do là vì người sử dụng thông tin tài chính giữa niên độ có thể được tiếp cận với

báo cáo tài chính đã được kiểm toán của năm trước liền kề, như trường hợp các tổ chức niêm yết. Trường hợp khác, kiểm toán viên cần thảo luận với Ban Giám đốc đơn vị về sự cần thiết phải nêu rõ trong thông tin tài chính giữa niên độ về việc thông tin tài chính giữa niên độ cần được đọc đồng thời với các báo cáo tài chính đã được kiểm toán của năm trước liền kề. Nếu không nêu rõ như vậy, kiểm toán viên cần xem xét xem liệu thông tin tài chính giữa niên độ có bị hiểu sai lệch trong các tình huống cụ thể hay không và điều đó có ảnh hưởng đối với báo cáo soát xét hay không.

k) Tài liệu, hồ sơ soát xét: Kiểm toán viên phải lập tài liệu, hồ sơ soát xét đầy đủ và phù hợp để làm cơ sở cho kết luận của kiểm toán viên và để cung cấp bằng chứng về công việc soát xét đã được thực hiện phù hợp với Chuẩn mực này, pháp luật và các quy định có liên quan.

2. Dịch vụ đảm bảo ngoài dịch vụ kiểm toán và soát xét thông tin tài chính quá khứ Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ đảm bảo khác (CM số 3000 – Hợp đồng dịch vụ đảm bảo ngoài dịch vụ kiểm toán và soát xét thông tin tài chính quá khứ Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ đảm bảo khác; CM số 3400 – Kiểm tra thông tin tài chính tương lai; CM số 3420 – Hợp đồng dịch vụ đảm bảo về báo cáo tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước trong bản cáo bạch)

2.1. CM số 3000 – Hợp đồng dịch vụ đảm bảo ngoài dịch vụ kiểm toán và soát xét thông tin tài chính quá khứ Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ đảm bảo khác

- Hợp đồng dịch vụ đảm bảo bao gồm các "hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực", trong đó một bên không phải kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* thực hiện đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí, và các "hợp đồng dịch vụ đảm bảo trực tiếp", trong đó kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* trực tiếp đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí. Chuẩn mực này bao gồm các quy định, hướng dẫn áp dụng và phụ lục chi tiết cho các "hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực hợp lý" và "hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực có giới hạn". Chuẩn mực này cũng có thể được áp dụng cho các "hợp đồng dịch vụ đảm bảo trực tiếp hợp lý" và "hợp đồng dịch vụ đảm bảo trực tiếp có giới hạn", được điều chỉnh và bổ sung tùy theo từng hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ.

a) Mục tiêu: Khi thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo, mục tiêu của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* là:

(a) Để có sự đảm bảo hợp lý và đảm bảo có giới hạn, trong phạm vi phù hợp, về việc liệu thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có còn sai sót trọng yếu hay không;

(b) Đưa ra kết luận về kết quả của việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo bằng văn bản, trong đó đưa ra sự đảm bảo hợp lý hoặc đảm bảo có giới hạn và cơ sở đưa ra kết luận (xem hướng dẫn tại đoạn A2 Chuẩn mực này);

(c) Trao đổi thêm theo yêu cầu của Chuẩn mực này và yêu cầu của các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác có liên quan.

- Trong mọi trường hợp, khi không đạt được sự đảm bảo hợp lý hoặc đảm bảo có giới hạn (trong phạm vi phù hợp) và kết luận ngoại trừ trên báo cáo dịch vụ đảm bảo của kiểm toán viên là không đủ cho mục đích báo cáo thông tin cho đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo, Chuẩn mực này yêu cầu kiểm toán viên từ chối đưa ra kết luận hoặc rút khỏi hợp đồng dịch vụ theo pháp luật và các quy định có liên quan.

b) Yêu cầu: Thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo tuân thủ các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo

c) Chấp nhận và duy trì hợp đồng

- Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ chỉ chấp nhận và duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng dịch vụ đảm bảo khi các thủ tục phù hợp có liên quan đến việc chấp nhận và duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng dịch vụ đảm bảo đã được thực hiện theo đúng quy định của doanh nghiệp, và kết luận về việc chấp nhận hoặc duy trì khách hàng đó được coi là phù hợp.

- Kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* chỉ được chấp nhận hoặc duy trì một hợp đồng dịch vụ đảm bảo khi:

(a) Kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* đảm bảo tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan, bao gồm cả tính độc lập;

(b) *Doanh nghiệp kiểm toán* phải đảm bảo rằng những người thực hiện dịch vụ phải có đủ kỹ năng và kiến thức cần thiết (xem thêm quy định tại đoạn 32 Chuẩn mực này);

(c) Cơ sở thực hiện hợp đồng đã được thống nhất, thông qua:

(i) Thiết lập các tiền đề của hợp đồng dịch vụ đảm bảo (xem thêm quy định tại đoạn 24 - 26 Chuẩn mực này);

(ii) Xác nhận có sự hiểu biết chung giữa kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* và bên thuê dịch vụ về các điều khoản của hợp đồng, bao gồm cả trách nhiệm báo cáo của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán*.

- Nếu thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ thu thập được các thông tin mà doanh nghiệp kiểm toán có thể từ chối thực hiện hợp đồng nếu có thông tin sớm hơn, thì thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ cần thông báo ngay với doanh nghiệp kiểm toán, để doanh nghiệp kiểm toán và thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ có thể xem xét và có những hành động cần thiết.

d) Hợp đồng:

- Thỏa thuận về các điều khoản của hợp đồng:

+ *Doanh nghiệp kiểm toán* phải thỏa thuận về các điều khoản của hợp đồng với bên thuê dịch vụ. Các điều khoản đã được thống nhất phải được thể hiện chi tiết trên hợp đồng dịch vụ hoặc *một hình thức thỏa thuận khác bằng văn bản phù hợp* theo pháp luật và các quy định có liên quan.

+ Với hợp đồng nhiều kỳ, *định kỳ doanh nghiệp kiểm toán* phải đánh giá liệu hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ có làm phát sinh yêu cầu phải sửa đổi, bổ sung điều khoản của hợp đồng đã ký hay không và liệu có cần thiết phải nhắc lại các điều khoản hiện có của hợp đồng dịch vụ với bên thuê dịch vụ đảm bảo hay không.

- Chấp nhận thay đổi điều khoản của hợp đồng*: *Doanh nghiệp kiểm toán không được đồng ý thay đổi các điều khoản của hợp đồng dịch vụ nếu không có lý do phù hợp cho thay đổi đó. Nếu có thay đổi, *doanh nghiệp kiểm toán* không được bỏ qua các bằng chứng đã thu thập được trước khi thay đổi.

đ) Lập kế hoạch và thực hiện hợp đồng dịch vụ

- Lập kế hoạch

+ Kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* phải lập kế hoạch để thực hiện hợp đồng đạt hiệu quả, bao gồm xác định phạm vi, lịch trình và định hướng của hợp đồng, và xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục dự kiến

phải thực hiện để đạt được mục tiêu của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán*.

+ Kiểm toán viên phải xác định xem tiêu chí được áp dụng có phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ hay không, bao gồm các đặc tính được xác định trong đoạn 24(b)(ii) Chuẩn mực này.

- Mức trọng yếu: Kiểm toán viên phải xem xét mức trọng yếu khi:

(a) Lập kế hoạch và thực hiện hợp đồng dịch vụ, bao gồm cả khi xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục thực hiện;

(b) Đánh giá liệu thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu hay không.

- Hiểu biết về đối tượng dịch vụ đảm bảo và hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ: Kiểm toán viên phải thực hiện phỏng vấn bên có trách nhiệm liên quan về việc liệu:

(a) Họ có hiểu biết về bất kỳ sai sót thực tế, về hoài nghi có sai sót hoặc sai sót được cho là có chủ ý, hoặc việc không tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan có ảnh hưởng đến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A101 Chuẩn mực này);

(b) Bên chịu trách nhiệm có bộ phận kiểm toán nội bộ hay không, nếu có bộ phận này thì phỏng vấn để tìm hiểu về các hoạt động và phát hiện của bộ phận này đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo;

(c) Bên chịu trách nhiệm có sử dụng chuyên gia trong việc lập thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hay không.

Dịch vụ đảm bảo có giới hạn	**Dịch vụ đảm bảo hợp lý**
- Kiểm toán viên phải tìm hiểu về đối tượng dịch vụ đảm bảo và hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ đủ để: (a) Cho phép kiểm toán viên xác định các khu vực mà thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có khả năng có sai sót trọng yếu;	- Kiểm toán viên phải tìm hiểu về đối tượng dịch vụ đảm bảo và hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ đủ để: (a) Cho phép kiểm toán viên xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo; (b) Qua đó, làm cơ sở để thiết kế

(b) Qua đó, làm cơ sở để thiết kế và thực hiện các thủ tục đối với các khu vực và thu thập sự đảm bảo có giới hạn để hỗ trợ cho kết luận của kiểm toán viên. - Trong quá trình tìm hiểu về đối tượng dịch vụ đảm bảo và hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ theo quy định tại đoạn 46L, kiểm toán viên phải xem xét quy trình lập *và trình bày* thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo (xem hướng dẫn tại đoạn A106 Chuẩn mực này).	và thực hiện các thủ tục để xử lý các rủi ro đã đánh giá và thu thập sự đảm bảo hợp lý để hỗ trợ cho kết luận của kiểm toán viên (xem hướng dẫn tại đoạn A101 - A103, A107 Chuẩn mực này). - Trong quá trình tìm hiểu về đối tượng dịch vụ đảm bảo và hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ theo quy định tại đoạn 46R, kiểm toán viên phải tìm hiểu về kiểm soát nội bộ đối với việc lập *và trình bày* thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo liên quan tới hợp đồng dịch vụ đảm bảo, bao gồm việc đánh giá về thiết kế các kiểm soát liên quan tới hợp đồng dịch vụ đảm bảo và xác định xem liệu các *thủ tục* kiểm soát này đã được thực hiện hay chưa, bằng cách thực hiện các thủ tục khác ngoài thủ tục phỏng vấn người chịu trách nhiệm đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo (xem hướng dẫn tại đoạn A105 Chuẩn mực này).

- Thu thập bằng chứng

+ Đánh giá và xử lý rủi ro

Dịch vụ đảm bảo có giới hạn	**Dịch vụ đảm bảo hợp lý**
- Dựa trên hiểu biết của mình, kiểm toán viên phải: (a) Xác định các khu vực mà thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có khả năng có sai sót trọng yếu; (b) Thiết kế và thực hiện các thủ tục đối với các khu vực được xác định và thu thập sự đảm bảo có giới hạn để hỗ trợ cho kết luận của kiểm toán viên.	- Dựa trên hiểu biết của mình, kiểm toán viên phải: (a) Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo; (b) Thiết kế và thực hiện các thủ tục để xử lý các rủi ro và thu thập sự đảm bảo hợp lý để hỗ trợ cho kết luận của kiểm toán viên. Bên cạnh các thủ tục khác đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ, các thủ tục của kiểm toán viên còn phải bao gồm việc thu thập đầy đủ bằng

	chứng thích hợp về tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát liên quan đến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo, khi: (i) Đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu bao gồm cả sự kỳ vọng là các kiểm soát hoạt động hữu hiệu; hoặc (ii) Các thủ tục khác, ngoài thử nghiệm kiểm soát, không thể cung cấp đầy đủ các bằng chứng thích hợp.
- Xác định các thủ tục bổ sung cần thiết cho hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn +Nếu kiểm toán viên nhận thấy các vấn đề khiến kiểm toán viên cho rằng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu, kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các thủ tục bổ sung để thu thập thêm các bằng chứng cho tới khi kiểm toán viên có thể: (a) Kết luận rằng vấn đề đó không khiến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo bị sai sót trọng yếu; hoặc (b) Xác định rằng vấn đề đó khiến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo bị sai sót trọng yếu.	- Thay đổi đánh giá rủi ro của hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý + Đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể thay đổi trong quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ do thu thập được thêm các bằng chứng bổ sung. Trường hợp thu thập được bằng chứng không nhất quán với bằng chứng mà kiểm toán viên đã dựa vào đó để đánh giá rủi ro ban đầu, kiểm toán viên phải thay đổi đánh giá rủi ro và thay đổi các thủ tục đã dự kiến tương ứng (xem hướng dẫn tại đoạn A112 Chuẩn mực này).

Khi thiết kế và thực hiện các thủ tục, kiểm toán viên phải xem xét sự phù hợp và độ tin cậy của thông tin được sử dụng làm bằng chứng. Kiểm toán viên phải xác định cần thay đổi hoặc bổ sung thủ tục nào để giải quyết vấn đề sau đây và phải xem xét ảnh hưởng của vấn đề đó (nếu có) đối với các khía cạnh khác của hợp đồng dịch vụ.

Kiểm toán viên phải tổng hợp tất cả các sai sót không điều chỉnh được phát hiện trong quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ, trừ những sai sót không đáng kể.

+ Sử dụng công việc của chuyên gia: Khi kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* sử dụng công việc của chuyên gia, kiểm toán viên *và doanh nghiệp*

kiểm toán phải:

(a) Đánh giá xem chuyên gia có đầy đủ năng lực, khả năng và tính khách quan cần thiết cho mục tiêu của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* hay không. Trong trường hợp sử dụng chuyên gia bên ngoài, khi đánh giá tính khách quan của chuyên gia, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* phải tìm hiểu những lợi ích và mối quan hệ có thể đe dọa tính khách quan của chuyên gia đó;

(b) Tìm hiểu đầy đủ về lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia;

(c) Thỏa thuận với chuyên gia về nội dung, phạm vi và mục tiêu công việc của chuyên gia;

(d) Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của công việc của chuyên gia đối với mục tiêu của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán*.

+ Sử dụng công việc của kiểm toán viên khác, công việc của chuyên gia của bên chịu trách nhiệm hoặc chuyên gia của bên đo lường hoặc đánh giá hoặc công việc của kiểm toán viên nội bộ: Khi sử dụng công việc của kiểm toán viên khác, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* phải đánh giá liệu công việc đó có đầy đủ và thích hợp với mục tiêu của mình hay không.

+ Giải trình bằng văn bản: Kiểm toán viên phải yêu cầu bên có trách nhiệm liên quan cung cấp giải trình bằng văn bản về việc:

(a) Bên có trách nhiệm liên quan đã cung cấp cho kiểm toán viên tất cả các thông tin liên quan đến hợp đồng dịch vụ (xem hướng dẫn tại các đoạn A54 - A55 và A136 - A138 Chuẩn mực này);

(b) Xác nhận rằng việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo là phù hợp với các tiêu chí được áp dụng, bao gồm tất cả vấn đề liên quan được phản ánh trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

Nếu văn bản giải trình kiểm toán viên đã yêu cầu mà không được cung cấp, hoặc kiểm toán viên kết luận rằng có sự nghi ngờ về năng lực, tính chính trực, tư cách đạo đức hay tính cẩn trọng của bên cung cấp văn bản giải trình hoặc cho rằng văn bản giải trình không đáng tin cậy, kiểm toán viên phải:

(a) Trao đổi vấn đề với bên có trách nhiệm liên quan;

(b) Đánh giá lại tính chính trực của bên được yêu cầu lập hoặc bên được nhận văn bản giải trình và đánh giá ảnh hưởng có thể có của các vấn đề

trên đến độ tin cậy của các văn bản giải trình (bằng lời hoặc bằng văn bản) và độ tin cậy của bằng chứng nói chung;

(c) Thực hiện các biện pháp thích hợp, bao gồm xác định ảnh hưởng có thể có đến kết luận trong báo cáo dịch vụ đảm bảo.

e) Xem xét các sự kiện phát sinh sau: Kiểm toán viên phải xem xét ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau cho tới ngày lập báo cáo dịch vụ đảm bảo đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và đối với báo cáo dịch vụ đảm bảo, và phải có biện pháp xử lý phù hợp đối với các sự việc mà kiểm toán viên biết được cho đến ngày đó mà các thông tin này có thể làm cho kiểm toán viên phải sửa đổi báo cáo dịch vụ đảm bảo. Phạm vi xem xét các sự kiện phát sinh sau phụ thuộc vào ảnh hưởng tiềm tàng của các sự kiện đó đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và đối với tính phù hợp của kết luận của kiểm toán viên. Tuy nhiên, kiểm toán viên không có trách nhiệm phải thực hiện bất kỳ thủ tục nào liên quan đến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo sau ngày lập báo cáo dịch vụ đảm bảo.

f) Thông tin khác: Khi tài liệu có thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và báo cáo dịch vụ đảm bảo bao gồm các thông tin khác, kiểm toán viên phải đọc các thông tin này để xác định các điểm không nhất quán trọng yếu (nếu có) với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc báo cáo dịch vụ đảm bảo. Trong quá trình đọc các thông tin khác, kiểm toán viên phải trao đổi các vấn đề sau đây với bên có trách nhiệm liên quan và có hành động thích hợp tiếp theo:

(a) Phát hiện có điểm không nhất quán trọng yếu giữa thông tin khác và thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc báo cáo dịch vụ đảm bảo; hoặc

(b) Nhận thấy có thông tin sai lệch trọng yếu trong các thông tin khác không liên quan đến vấn đề nêu trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc báo cáo dịch vụ đảm bảo.

g) Lập và trình bày báo cáo dịch vụ đảm bảo

- Báo cáo dịch vụ đảm bảo phải được lập bằng văn bản và phải trình bày rõ ràng kết luận của kiểm toán viên về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

- Kết luận của kiểm toán viên phải được trình bày tách biệt với các thông tin hay giải thích không ảnh hưởng đến kết luận của kiểm toán viên, kể cả đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh", "Vấn đề khác", các phát hiện liên quan đến các khía cạnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ đảm bảo, các khuyến nghị hoặc thông tin bổ

sung trong báo cáo dịch vụ đảm bảo. Kiểm toán viên phải sử dụng từ ngữ chỉ rõ rằng các đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh", "Vấn đề khác", các phát hiện, khuyến nghị hoặc thông tin bổ sung không nhằm mục đích làm ảnh hưởng đến kết luận của kiểm toán viên.

- Nội dung báo cáo dịch vụ đảm bảo: Báo cáo dịch vụ đảm bảo phải bao gồm các nội dung cơ bản sau:

(a) *Số hiệu và* tiêu đề chỉ rõ đây là báo cáo dịch vụ đảm bảo độc lập;

(b) Người nhận báo cáo dịch vụ đảm bảo;

(c) Xác định hoặc mô tả mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên đạt được, thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và đối tượng dịch vụ đảm bảo, khi thích hợp. Khi kết luận của kiểm toán viên được diễn đạt tham chiếu tới một báo cáo của bên có trách nhiệm liên quan thì báo cáo đó phải được đính kèm với báo cáo dịch vụ đảm bảo hoặc được trình bày lại trong báo cáo dịch vụ đảm bảo hoặc được tham chiếu tới nguồn có sẵn cho đối tượng sử dụng;

(d) Xác định tiêu chí được áp dụng;

(e) Mô tả về bất kỳ hạn chế vốn có quan trọng nào có liên quan tới việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo theo các tiêu chí được áp dụng, nếu thích hợp;

(f) Một đoạn cảnh báo với người đọc về việc các tiêu chí được áp dụng được thiết kế cho mục đích đặc biệt và thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể không thích hợp cho mục đích khác;

(g) Một đoạn xác định rõ bên chịu trách nhiệm và bên đo lường hoặc đánh giá (nếu đây là hai bên khác nhau), và mô tả trách nhiệm của các bên đó và trách nhiệm của kiểm toán viên;

(h) Một đoạn nêu rõ hợp đồng dịch vụ được thực hiện theo Chuẩn mực này hoặc một chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác áp dụng cho một đối tượng dịch vụ đảm bảo cụ thể;

(i) Một đoạn nêu rõ doanh nghiệp kiểm toán mà kiểm toán viên đang làm việc tuân thủ Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1 hoặc các yêu cầu nghề nghiệp khác hoặc yêu cầu của pháp luật và các quy định mà tối thiểu tương đương với Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1. Nếu người hành nghề không phải là một kiểm toán viên, thì phải xác nhận rõ các yêu cầu nghề nghiệp, hoặc các yêu cầu của

pháp luật và các quy định, được áp dụng mà tối thiểu tương đương như yêu cầu của Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1;

(j) Một đoạn nêu rõ kiểm toán viên đã tuân thủ các yêu cầu về tính độc lập và các yêu cầu về đạo đức khác theo quy định của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán hoặc các yêu cầu nghề nghiệp khác, hoặc yêu cầu của pháp luật và các quy định mà tối thiểu tương đương với Phần A và Phần B của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán có liên quan đến hợp đồng dịch vụ đảm bảo. Nếu người hành nghề không phải là một kiểm toán viên, thì phải xác định rõ các yêu cầu nghề nghiệp, hoặc các yêu cầu của pháp luật và các quy định, được áp dụng mà tối thiểu tương đương với Phần A và Phần B của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán có liên quan đến hợp đồng dịch vụ đảm bảo.

(k) Tóm tắt công việc đã thực hiện làm cơ sở cho kết luận của kiểm toán viên. Trong trường hợp hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, việc hiểu rõ nội dung, lịch trình và phạm vi của thủ tục thực hiện là cần thiết để hiểu được kết luận của kiểm toán viên. Trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, việc tóm tắt về công việc thực hiện phải chỉ ra rằng:

(i) Các thủ tục thực hiện trong một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn có sự khác biệt về nội dung, lịch trình, và phạm vi hẹp hơn so với một hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý;

(ii) Do đó, mức độ đảm bảo đạt được trong một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn là thấp hơn so với hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý;

(l) Kết luận của kiểm toán viên:

(m) Chữ ký, họ và tên của kiểm toán viên và đóng dấu;

(n) Ngày lập báo cáo dịch vụ đảm bảo: Ngày lập báo cáo dịch vụ đảm bảo không được trước ngày kiểm toán viên thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp để hình thành kết luận của kiểm toán viên, bao gồm bằng chứng thể hiện là bên chịu trách nhiệm khẳng định rằng họ đã thực hiện trách nhiệm đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

(o) *Tên và địa chỉ doanh nghiệp kiểm toán*.

h) Các loại kết luận:

- Kết luận chấp nhận toàn phần và kết luận không phải là kết luận chấp

nhận toàn phần: Kiểm toán viên phải đưa ra kết luận chấp nhận toàn phần khi kiểm toán viên kết luận:

(a) Đối với hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý, thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo được lập *và trình bày*, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với các tiêu chí được áp dụng; hoặc

(b) Đối với hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, trên cơ sở các thủ tục đã thực hiện và bằng chứng đã thu thập, kiểm toán viên không nhận thấy có vấn đề nào khiến kiểm toán viên cho rằng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo không được lập *và trình bày*, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với các tiêu chí được áp dụng.

Nếu kiểm toán viên thấy cần phải:

(a) Thu hút sự chú ý của đối tượng sử dụng đối với một vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo, mà theo xét đoán của kiểm toán viên, vấn đề đó là đặc biệt quan trọng để đối tượng sử dụng hiểu được thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo thì kiểm toán viên phải bổ sung thêm đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh"; hoặc

(b) Trao đổi về một vấn đề khác ngoài các vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo, mà theo xét đoán của kiểm toán viên, vấn đề khác đó là thích hợp để đối tượng sử dụng hiểu rõ hơn về hợp đồng dịch vụ, về trách nhiệm của kiểm toán viên hoặc về báo cáo dịch vụ đảm bảo thì kiểm toán viên phải bổ sung thêm đoạn "Vấn đề khác"; và nếu pháp luật và các quy định không cấm việc này thì, kiểm toán viên phải trình bày một đoạn trong báo cáo dịch vụ đảm bảo, với tiêu đề phù hợp, thể hiện rõ kết luận của kiểm toán viên không bị thay đổi bởi vấn đề đã nêu. Đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" chỉ được đề cập đến các thông tin đã được trình bày hoặc thuyết minh trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

- Kiểm toán viên phải đưa ra kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần trong các trường hợp sau:

(a) Kiểm toán viên xét đoán rằng có giới hạn phạm vi, và ảnh hưởng của vấn đề đó có thể là trọng yếu. Trường hợp này, kiểm toán viên phải đưa ra kết luận ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra kết luận;

(b) Kiểm toán viên xét đoán rằng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu. Trường hợp này, kiểm toán viên phải đưa ra kết luận

ngoại trừ hoặc kết luận trái ngược.

+ Kiểm toán viên phải đưa ra kết luận ngoại trừ khi xét đoán thấy ảnh hưởng, hoặc ảnh hưởng có thể có của một vấn đề là không quá trọng yếu và lan tỏa đến mức phải đưa ra kết luận trái ngược hoặc từ chối đưa ra kết luận. Kết luận này phải được diễn đạt là "ngoại trừ" ảnh hưởng, hoặc ảnh hưởng có thể có của vấn đề liên quan tới việc ngoại trừ đó.

+ Nếu kiểm toán viên đưa ra kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần do hạn chế phạm vi và đồng thời cũng phát hiện vấn đề làm cho thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu, thì kiểm toán viên phải trình bày trong báo cáo dịch vụ đảm bảo một đoạn mô tả rõ hạn chế phạm vi và nguyên nhân dẫn đến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu.

+ Trường hợp báo cáo của bên có trách nhiệm liên quan đã xác định và mô tả thỏa đáng rằng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu, kiểm toán viên phải:

(a) Đưa ra kết luận ngoại trừ hoặc kết luận trái ngược tham chiếu tới thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và các tiêu chí được áp dụng; hoặc

(b) Nếu điều khoản của hợp đồng dịch vụ yêu cầu kết luận của kiểm toán viên phải diễn đạt tham chiếu tới báo cáo của bên có trách nhiệm liên quan, thì kiểm toán viên phải đưa ra kết luận chấp nhận toàn phần nhưng có thêm đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" trong báo cáo dịch vụ đảm bảo, tham chiếu đến báo cáo của bên có trách nhiệm liên quan, trong đó đã xác định và mô tả thỏa đáng rằng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu;

(c) Thực hiện các trách nhiệm trao đổi thông tin khác.

i) Tài liệu, hồ sơ hợp đồng dịch vụ: Kiểm toán viên phải lập tài liệu, hồ sơ *hợp đồng dịch vụ* một cách kịp thời để cung cấp đầy đủ bằng chứng thích hợp làm cơ sở hình thành báo cáo dịch vụ đảm bảo, để một kiểm toán viên khác có kinh nghiệm, không tham gia hợp đồng dịch vụ đảm bảo, có thể hiểu được.

2.2. CM số 3400 – Kiểm tra thông tin tài chính tương lai

a) Mục tiêu: Khi thực hiện hợp đồng dịch vụ kiểm tra thông tin tài chính tương lai, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* phải thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp về việc:

(a) Liệu các giả định về ước tính tốt nhất được Ban Giám đốc sử dụng làm cơ sở lập thông tin tài chính tương lai không phải là không hợp lý và nếu sử dụng các giả định mang tính giả thuyết thì các giả định đó có nhất quán với mục đích cung cấp thông tin hay không;

(b) Liệu thông tin tài chính tương lai có được lập một cách thích hợp dựa trên các giả định hay không;

(c) Liệu thông tin tài chính tương lai có được trình bày một cách thích hợp và tất cả các giả định trọng yếu có được thuyết minh đầy đủ hay không, bao gồm việc trình bày rõ ràng đó là những giả định về ước tính tốt nhất hay giả định mang tính giả thuyết;

(d) Liệu thông tin tài chính tương lai có được lập trên cơ sở nhất quán với thông tin tài chính quá khứ và áp dụng các chính sách kế toán thích hợp hay không.

b) Mục đích lập thông tin tài chính tương lai: Thông tin tài chính tương lai có thể bao gồm báo cáo tài chính, một hoặc một số yếu tố của báo cáo tài chính và có thể được lập:

(a) Như công cụ quản lý nội bộ, ví dụ, để hỗ trợ việc đánh giá một khoản đầu tư vốn; hoặc

(b) Cho mục đích phát hành cho bên thứ ba.

c) Mức độ đảm bảo của kiểm toán viên về thông tin tài chính tương lai: Thông tin tài chính tương lai liên quan đến các sự kiện và hành động chưa xảy ra và có thể không xảy ra. Mặc dù có thể có các bằng chứng chứng minh cho các giả định được sử dụng làm cơ sở lập thông tin tài chính tương lai, nhưng các bằng chứng này thường hướng đến tương lai và do vậy, về bản chất, các bằng chứng này mang tính suy đoán, khác với các bằng chứng thường có trong cuộc kiểm toán thông tin tài chính quá khứ. Do đó, kiểm toán viên không đưa ra kết luận về việc liệu có đạt được những kết quả thể hiện trong thông tin tài chính tương lai hay không.

d) Chấp nhận hợp đồng dịch vụ: Trước khi chấp nhận hợp đồng dịch vụ về kiểm tra thông tin tài chính tương lai, kiểm toán viên cần xem xét các vấn đề sau:

(1) Mục đích sử dụng thông tin;

(2) Thông tin được phát hành rộng rãi hay bị giới hạn;

(3) Bản chất của các giả định là giả định về ước tính tốt nhất hay giả định mang tính giả thuyết;

(4) Thông tin bao gồm những yếu tố nào;

(5) Thông tin cho giai đoạn nào.

- Kiểm toán viên không được chấp nhận hợp đồng hoặc phải rút khỏi hợp đồng khi nhận thấy các giả định không thực tế hoặc khi kiểm toán viên cho rằng các thông tin tài chính tương lai không phù hợp cho mục đích sử dụng.

- Kiểm toán viên phải thống nhất với đơn vị được kiểm tra (khách hàng) về các điều khoản trên hợp đồng dịch vụ về kiểm tra thông tin tài chính tương lai. Để đảm bảo lợi ích của cả hai bên, kiểm toán viên nên gửi hợp đồng tới đơn vị được kiểm tra (khách hàng) để tránh những hiểu nhầm có liên quan đến hợp đồng.

e) Hiểu biết về hoạt động kinh doanh: Kiểm toán viên phải có hiểu biết đầy đủ về hoạt động kinh doanh của đơn vị được kiểm tra (khách hàng) để có thể đánh giá liệu đã xác định được tất cả các giả định quan trọng cần thiết để lập thông tin tài chính tương lai hay chưa.

f) Các thủ tục kiểm tra:Khi xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm tra, kiểm toán viên phải xem xét các vấn đề sau:

(a) Khả năng xảy ra sai sót trọng yếu;

(b) Hiểu biết về đơn vị được kiểm tra (khách hàng) thông qua các hợp đồng dịch vụ trước đây;

(c) Năng lực của Ban Giám đốc đơn vị liên quan đến việc lập thông tin tài chính tương lai;

(d) Mức độ ảnh hưởng của các xét đoán của Ban Giám đốc đơn vị đối với thông tin tài chính tương lai;

(e) Tính đầy đủ và độ tin cậy của các dữ liệu cơ sở.

- Kiểm toán viên phải thu thập Thư giải trình của Ban Giám đốc đơn vị về mục đích sử dụng thông tin tài chính tương lai, tính đầy đủ của các giả định quan trọng và sự xác nhận của Ban Giám đốc đơn vị về trách nhiệm của họ đối với thông tin tài chính tương lai.

g) Trình bày và thuyết minh: Khi đánh giá việc trình bày và thuyết minh thông tin tài chính tương lai, ngoài việc phải xem xét các yêu cầu pháp luật và các quy định hoặc các chuẩn mực nghề nghiệp, kiểm toán viên còn phải xem xét liệu:

(a) Thông tin tài chính tương lai có được trình bày đầy đủ và không gây hiểu nhầm hay không;

(b) Chính sách kế toán có được trình bày rõ ràng trên phần thuyết minh thông tin tài chính tương lai hay không;

(c) Các giả định có được trình bày đầy đủ, thích hợp trên phần thuyết minh thông tin tài chính tương lai hay không. Các thuyết minh cần trình bày rõ ràng liệu các giả định của Ban Giám đốc đơn vị là giả định về ước tính tốt nhất hay là giả định mang tính giả thuyết. Khi các giả định được lập đối với những vấn đề trọng yếu và có mức độ không chắc chắn cao thì cần phải thuyết minh đầy đủ về sự không chắc chắn này và độ nhạy cảm của kết quả do sự không chắc chắn đó gây ra;

(d) Ngày lập thông tin tài chính tương lai có được trình bày hay không. Ban Giám đốc đơn vị cần xác nhận rằng các giả định là phù hợp tại ngày lập thông tin, cho dù các *thông tin làm cơ sở để lập các giả định này* có thể được tổng hợp trong cả một giai đoạn;

(e) Trường hợp thông tin tài chính tương lai được trình bày dưới dạng một *khoảng số liệu (ví dụ doanh thu có thể đạt được từ X đồng đến Y đồng)* thì căn cứ để xây dựng các số liệu trong khoảng đó có được trình bày rõ ràng và lựa chọn trên cơ sở không thiên lệch và không gây hiểu nhầm hay không;

(f) Bất kỳ sự thay đổi nào trong chính sách kế toán so với thông tin tài chính quá khứ gần nhất có được thuyết minh cùng với lý do và ảnh hưởng của sự thay đổi đến thông tin tài chính tương lai hay không.

h) Báo cáo kiểm tra về kiểm tra thông tin tài chính tương lai: Báo cáo kiểm tra về kiểm tra thông tin tài chính tương lai *(sau đây gọi tắt là "báo cáo kiểm tra")* do kiểm toán viên lập phải bằng văn bản và bao gồm các yếu tố sau:

(a) *Số hiệu và* tiêu đề báo cáo kiểm tra: *Báo cáo kiểm tra phải ghi rõ số hiệu phát hành báo cáo kiểm tra của doanh nghiệp kiểm toán hoặc chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán theo từng năm (số đăng ký chính thức trong hệ thống văn bản của doanh nghiệp hoặc chi nhánh);*

(b) Người nhận báo cáo kiểm tra: *Báo cáo kiểm tra phải chỉ rõ người nhận báo cáo kiểm tra tùy theo từng hợp đồng dịch vụ. Người nhận báo cáo kiểm tra là những người mà báo cáo được lập cho họ sử dụng, thường là các cổ đông, Ban quản trị hoặc Ban Giám đốc của đơn vị hoặc có thể là các nhà đầu tư tiềm năng, các cơ quan quản lý và các bên quan tâm khác… tùy thuộc vào mục đích của việc lập thông tin tài chính tương lai;*

(c)Mở đầu của báo cáo kiểm tra: Mở đầu của báo cáo kiểm tra phải nêu rõ:

(i) Tên thông tin tài chính tương lai được kiểm tra;

(ii) Tên đơn vị lập thông tin tài chính tương lai;

(iii) Giai đoạn lập thông tin tài chính tương lai;

(iv) Ngày lập và số trang của thông tin tài chính tương lai được kiểm tra;

(v) Tên gọi các thành phần của thông tin tài chính tương lai;

(d) Trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị: Báo cáo kiểm tra phải bao gồm một mục có tiêu đề là "Trách nhiệm của Ban Giám đốc" (hay một thuật ngữ thích hợp khác)". Báo cáo kiểm tra không nhất thiết phải đề cập một cách cụ thể là "Ban Giám đốc" mà sẽ sử dụng thuật ngữ thích hợp, tùy thuộc vào cơ cấu tổ chức của đơn vị được kiểm tra, ví dụ "Ban quản lý dự án","Ban Giám hiệu"...; Đoạn này trong báo cáo kiểm tra mô tả trách nhiệm của những người chịu trách nhiệm đối với *việc lập và trình bày* thông tin tài chính tương lai *[trên cơ sở khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có liên quan]*, kể cả các giả định làm cơ sở lập thông tin tài chính tương lai đó. *Trong một số trường hợp cần thiết, kiểm toán viên có thể bổ sung thêm vào đoạn này các trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị liên quan đến việc lập và trình bày thông tin tài chính tương lai theo quy định của pháp luật hoặc do bản chất của dự án, của đơn vị được kiểm tra hoặc theo các điều khoản đã thỏa thuận cụ thể trong hợp đồng giữa hai bên;*

(e) Trình bày mục đích và/hoặc giới hạn đối tượng sử dụng thông tin tài chính tương lai (nếu có): Đối với trường hợp báo cáo kiểm tra về thông tin tài chính tương lai dạng dự tính: thông tin tài chính tương lai được lập cho mục đích cụ thể [*nêu rõ mục đích*] và sử dụng các giả định bao gồm cả các giả định mang tính giả thuyết về các sự kiện trong tương lai chưa chắc chắn sẽ xảy ra và các hành động mà Ban Giám đốc đơn vị cũng chưa chắc chắn sẽ thực hiện thì

báo cáo cần phải cảnh báo cho người đọc rằng thông tin tài chính tương lai không được sử dụng cho mục đích khác ngoài các mục đích đã được nêu trên báo cáo;

(f) Trách nhiệm của kiểm toán viên: Báo cáo kiểm tra phải bao gồm một mục có tiêu đề là "Trách nhiệm của Kiểm toán viên", trong đó nêu rõ trách nhiệm của kiểm toán viên là kiểm tra và đưa kết luận về thông tin tài chính tương lai dựa trên kết quả của cuộc kiểm tra; Báo cáo kiểm tra phải nêu rõ rằng công việc kiểm tra đã được tiến hành theo các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo, các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan áp dụng cho việc kiểm tra thông tin tài chính tương lai. *Báo cáo kiểm tra cũng phải giải thích rằng các chuẩn mực và quy định đó yêu cầu kiểm toán viên phải tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, phải lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm tra để đạt được mức độ đảm bảo có giới hạn về việc thông tin tài chính tương lai có được lập một cách thích hợp dựa trên các giả định và được trình bày phù hợp với [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có liên quan] hay không;*

(g) Kết luận của kiểm toán viên: Báo cáo kiểm tra phải bao gồm một mục có tiêu đề là "Kết luận của Kiểm toán viên" và phải nêu rõ về các nội dung sau đây:

(i) Kết luận đảm bảo dạng phủ định về việc liệu các giả định có cung cấp được một cơ sở không phải là không hợp lý cho thông tin tài chính tương lai hay không. Đoạn này phải nêu rõ trên cơ sở kiểm tra các bằng chứng chứng minh cho các giả định, liệu có bất kỳ sự kiện nào để kiểm toán viên cho rằng các giả định không cung cấp được một cơ sở hợp lý cho thông tin tài chính tương lai hay không;

(ii) Kết luận về việc liệu thông tin tài chính tương lai có được lập một cách thích hợp dựa trên các giả định và có được trình bày phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có liên quan hay không;

(iii) Đoạn nhấn mạnh liên quan đến khả năng đạt được các kết quả mà thông tin tài chính tương lai phản ánh. Đoạn này phải nêu rõ kết quả thực tế có thể khác với thông tin tài chính tương lai do các sự kiện được dự kiến có thể không diễn ra như mong đợi và sự khác biệt có thể là trọng yếu. Tương tự, trường hợp thông tin tài chính tương lai được trình bày dưới dạng một khoảng số

liệu, báo cáo có thể nêu rõ rằng không có sự đảm bảo nào về việc kết quả thực tế sẽ nằm trong khoảng đó;

(h) Ngày lập báo cáo kiểm tra: Phải là ngày mà các thủ tục kiểm tra đã hoàn thành và *phải là ngày cùng hoặc sau ngày lập thông tin tài chính tương lai;*

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

(j) Chữ ký, họ và tên của kiểm toán viên và đóng dấu: Thực hiện theo quy định và hướng dẫn về chữ ký, họ và tên của kiểm toán viên và đóng dấu trong báo cáo dịch vụ đảm bảo có giới hạn tại đoạn 69(m) và đoạn A183 của Chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo số 3000 - Hợp đồng dịch vụ đảm bảo ngoài dịch vụ kiểm toán và soát xét thông tin tài chính quá khứ.

- Khi kiểm toán viên cho rằng việc trình bày và thuyết minh thông tin tài chính tương lai là không đầy đủ, kiểm toán viên phải đưa kết luận ngoại trừ hoặc kết luận trái ngược trong báo cáo kiểm tra về thông tin tài chính tương lai, hoặc rút khỏi hợp đồng nếu cần thiết. Ví dụ, thông tin tài chính *tương lai* có thể không trình bày đầy đủ các kết quả có thể mang tính nhạy cảm cao đối với các giả định.

- Khi kiểm toán viên cho rằng một hoặc một số giả định quan trọng không cung cấp được một cơ sở hợp lý cho thông tin tài chính tương lai dựa trên các giả định về ước tính tốt nhất, hoặc một hoặc một số giả định quan trọng không cung cấp được một cơ sở hợp lý cho các thông tin tài chính tương lai dựa trên các giả định mang tính giả thuyết, kiểm toán viên phải đưa ra kết luận trái ngược về thông tin tài chính tương lai, hoặc rút khỏi hợp đồng.

- Khi việc kiểm tra chịu ảnh hưởng của các điều kiện không cho phép áp dụng một hoặc một số thủ tục được cho là cần thiết trong một số hoàn cảnh cụ thể, thì kiểm toán viên phải rút khỏi hợp đồng hoặc từ chối đưa ra kết luận và mô tả về hạn chế phạm vi kiểm tra trên báo cáo kiểm tra về thông tin tài chính tương lai.

2.3. CM số 3420 – Hợp đồng dịch vụ đảm bảo về báo cáo tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước trong bản cáo bạch

a) Trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán

- Trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo được thực hiện theo Chuẩn mực này,

kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán không có trách nhiệm tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước cho đơn vị; trách nhiệm đó thuộc về bên chịu trách nhiệm. Trách nhiệm duy nhất của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là báo cáo xem liệu bên chịu trách nhiệm đã tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước, trên các khía cạnh trọng yếu, có dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng hay không.

b) Mục đích của thông tin tài chính theo quy ước trong bản cáo bạch: Mục đích của thông tin tài chính theo quy ước trong bản cáo bạch là để minh họa ảnh hưởng của sự kiện hoặc giao dịch trọng yếu đến thông tin tài chính chưa điều chỉnh của đơn vị nếu giả định sự kiện đã xảy ra hoặc giao dịch đã được thực hiện tại một ngày trước đó được chọn cho mục đích minh họa. Điều này đạt được bằng cách ghi nhận các điều chỉnh theo quy ước vào thông tin tài chính chưa điều chỉnh. Do đó, thông tin tài chính theo quy ước không thể hiện tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh cũng như các luồng lưu chuyển tiền tệ thực tế của đơn vị.

c) Mục tiêu: Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là:

(a) Đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng liệu thông tin tài chính theo quy ước đã được bên chịu trách nhiệm tổng hợp, trên các khía cạnh trọng yếu, có dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng hay không;

(b) Báo cáo phù hợp với những phát hiện của kiểm toán viên.

d) Chấp nhận hợp đồng dịch vụ: Trước khi đồng ý chấp nhận hợp đồng dịch vụ để báo cáo về việc liệu những thông tin tài chính theo quy ước trong bản cáo bạch đã được tổng hợp, trên các khía cạnh trọng yếu, có dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng hay không, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* phải:

(a) Xác định rằng những người thực hiện hợp đồng dịch vụ một cách tổng thể có đủ trình độ và năng lực chuyên môn;

(b) Dựa trên hiểu biết ban đầu về hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ và việc thảo luận với bên chịu trách nhiệm, xác định rằng các tiêu chí mà kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* dự kiến là sẽ áp dụng là phù hợp và các thông tin tài chính theo quy ước không có khả năng gây ra sự hiểu nhầm về mục đích sử dụng các thông tin tài chính đó;

(c) Đánh giá liệu kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* có thể

diễn đạt ý kiến như đã được quy định bởi pháp luật và các quy định có liên quan, nếu có, dựa trên việc thực hiện các thủ tục được hướng dẫn trong Chuẩn mực này hay không;

(d) Khi nguồn chiết xuất thông tin tài chính chưa điều chỉnh hoặc các thông tin tài chính của bên bị mua hoặc của bên bị thoái vốn đã được kiểm toán, hoặc soát xét mà ý kiến kiểm toán hoặc kết luận soát xét không phải là chấp nhận toàn phần, hoặc có đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh", thì cần phải xem xét liệu pháp luật và các quy định có liên quan có cho phép sử dụng báo cáo của kiểm toán viên hoặc tham chiếu đến ý kiến kiểm toán hoặc kết luận soát xét đó hay không;

(e) Nếu các thông tin tài chính quá khứ của đơn vị chưa được kiểm toán hoặc soát xét, cần xem xét liệu kiểm toán viên có thể thu thập được đầy đủ hiểu biết về đơn vị, công việc kế toán, cách lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị để thực hiện hợp đồng dịch vụ hay không;

(f) Nếu một sự kiện hoặc giao dịch bao gồm giao dịch mua và thông tin tài chính quá khứ của bên bị mua chưa được kiểm toán hoặc soát xét, cần xem xét khả năng kiểm toán viên có thể thu thập đầy đủ hiểu biết về bên bị mua, công việc kế toán, cách lập và trình bày báo cáo tài chính của bên bị mua để thực hiện hợp đồng dịch vụ hay không;

(g) Yêu cầu bên chịu trách nhiệm cam kết về việc họ hiểu và thừa nhận trách nhiệm của mình đối với việc:

(i) Thuyết minh và trình bày đầy đủ về các tiêu chí được áp dụng cho các đối tượng sử dụng thông tin nếu các tiêu chí đó không được công bố rộng rãi;

(ii) Tổng hợp các thông tin tài chính theo quy ước trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng;

(iii) Cung cấp cho kiểm toán viên:

a. Quyền tiếp cận đối với tất cả các thông tin (kể cả thông tin về bên bị mua trong một giao dịch hợp nhất kinh doanh, nếu cần thiết cho mục đích của hợp đồng dịch vụ) như sổ, tài liệu kế toán và tài liệu khác có liên quan đến việc đánh giá liệu thông tin tài chính theo quy ước có được tổng hợp, trên các khía cạnh trọng yếu, dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng hay không;

b. Những thông tin bổ sung mà kiểm toán viên có thể yêu cầu bên chịu trách nhiệm cung cấp cho mục đích của hợp đồng dịch vụ;

c. Quyền tiếp cận với các nhân sự trong đơn vị cũng như chuyên gia tư vấn của đơn vị mà kiểm toán viên xác định là cần thiết để thu thập bằng chứng liên quan đến việc đánh giá liệu các thông tin tài chính theo quy ước có được tổng hợp, trên các khía cạnh trọng yếu, dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng hay không;

d. Quyền tiếp cận với các nhân sự phù hợp của bên bị mua trong một giao dịch hợp nhất kinh doanh khi cần thiết cho mục đích của hợp đồng dịch vụ.

e) Lập kế hoạch và thực hiện hợp đồng dịch vụ

- *Xác định sự phù hợp của các tiêu chí được áp dụng:* Kiểm toán viên phải xác định liệu các tiêu chí được áp dụng có phù hợp với quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực số 3000 hay không (xem quy định và hướng dẫn tại đoạn 24(b)(ii), A45 và đoạn 74 của Chuẩn mực số 3000) và phải đánh giá một cách cụ thể rằng:

(a) Thông tin tài chính chưa điều chỉnh được chiết xuất từ một nguồn thông tin phù hợp;

(b) Các điều chỉnh theo quy ước:

(i) Có thể trực tiếp quy cho một sự kiện hoặc giao dịch trực tiếp;

(ii) Được chứng minh bằng các bằng chứng thực tế;

(iii) Nhất quán với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng của đơn vị và chính sách kế toán của đơn vị theo khuôn khổ đó;

(c) Cách trình bày và thuyết minh là đầy đủ và thích hợp giúp cho đối tượng sử dụng hiểu được các thông tin được công bố.

+ Ngoài ra, kiểm toán viên phải đánh giá liệu các tiêu chí được áp dụng có:

(a) Nhất quán và không mâu thuẫn với pháp luật và các quy định có liên quan hay không;

(b) Khả năng gây ra hiểu nhầm về các thông tin tài chính theo quy ước hay không.

- Mức trọng yếu: Khi lập kế hoạch và thực hiện hợp đồng dịch vụ, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* phải xem xét mức trọng yếu để đánh giá liệu các thông tin tài chính theo quy ước đã được tổng hợp, trên các khía cạnh trọng yếu, có dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng hay không.

- Tìm hiểu về cách thức bên chịu trách nhiệm tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước và hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ

- Thu thập bằng chứng về sự phù hợp của nguồn chiết xuất thông tin tài chính chưa được điều chỉnh

+ Kiểm toán viên phải xác định liệu bên chịu trách nhiệm đã chiết xuất thông tin tài chính chưa điều chỉnh từ một nguồn phù hợp hay chưa.

+ Nếu thông tin tài chính chưa điều chỉnh được chiết xuất từ một nguồn thông tin chưa được kiểm toán hoặc soát xét, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục nhằm đảm bảo rằng các nguồn thông tin đó là phù hợp.

+ Kiểm toán viên phải xác định liệu bên chịu trách nhiệm đã chiết xuất thông tin tài chính chưa điều chỉnh một cách phù hợp từ nguồn thông tin đó hay chưa.

- Thu thập bằng chứng về sự phù hợp của các điều chỉnh theo quy ước: Khi đánh giá liệu các điều chỉnh theo quy ước có phù hợp hay không, kiểm toán viên phải xác định liệu bên chịu trách nhiệm đã xác định các điều chỉnh theo quy ước cần thiết để minh họa ảnh hưởng của một sự kiện hoặc giao dịch tại ngày hoặc cho giai đoạn được minh họa hay chưa.

- Ý kiến kiểm toán hoặc kết luận soát xét về nguồn chiết xuất thông tin tài chính chưa điều chỉnh hoặc thông tin tài chính của bên bị mua, bên bị thoái vốn không phải là chấp nhận toàn phần, hoặc có đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh": Ý kiến kiểm toán hoặc kết luận soát xét về nguồn chiết xuất thông tin tài chính chưa điều chỉnh hoặc các thông tin tài chính của bên bị mua, bên bị thoái vốn có thể không phải là chấp nhận toàn phần hoặc có đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh". Trường hợp này, nếu pháp luật và các quy định có liên quan không cấm việc sử dụng các nguồn thông tin đó, kiểm toán viên phải đánh giá:

(a) Ảnh hưởng tiềm tàng đến việc liệu thông tin tài chính theo quy ước được tổng hợp, trên các khía cạnh trọng yếu, có dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng hay không;

(b) Các hành động phù hợp tiếp theo cần phải thực hiện;

(c) Liệu có bất cứ ảnh hưởng nào đến khả năng của kiểm toán viên thực hiện báo cáo theo các điều khoản hợp đồng dịch vụ, bao gồm cả ảnh hưởng đến báo cáo của kiểm toán viên.

- Nguồn chiết xuất thông tin tài chính chưa điều chỉnh hoặc các điều chỉnh theo quy ước là không phù hợp: Trên cơ sở các thủ tục được thực hiện, nếu kiểm toán viên xác định rằng bên chịu trách nhiệm đã:

(a) Sử dụng nguồn không thích hợp để chiết xuất thông tin tài chính chưa điều chỉnh; hoặc

(b) Bỏ sót một điều chỉnh theo quy ước mà đáng ra cần phải có, hoặc đưa ra một điều chỉnh không phù hợp với các tiêu chí được áp dụng, hoặc thực hiện một cách không thích hợp một điều chỉnh theo quy ước thì kiểm toán viên phải thảo luận vấn đề đó với bên chịu trách nhiệm. Nếu kiểm toán viên không thể thống nhất với bên chịu trách nhiệm về cách thức giải quyết vấn đề, kiểm toán viên phải đánh giá những hành động tiếp theo phải thực hiện (xem hướng dẫn tại đoạn A40 Chuẩn mực này).

- Thu thập bằng chứng về các tính toán trong các thông tin tài chính theo quy ước: Kiểm toán viên phải xác định liệu các tính toán trong các thông tin tài chính theo quy ước có chính xác về mặt số học hay không.

- Đánh giá việc trình bày các thông tin tài chính theo quy ước: Kiểm toán viên phải đánh giá việc trình bày các thông tin tài chính theo quy ước, bao gồm xem xét:

(a) Cách thức trình bày tổng thể và cấu trúc của các thông tin tài chính theo quy ước, bao gồm việc liệu các tiêu đề có được nêu rõ ràng để phân biệt với thông tin tài chính quá khứ hoặc thông tin tài chính khác hay không;

(b) Liệu các thông tin tài chính theo quy ước và các thuyết minh liên quan có minh họa ảnh hưởng của sự kiện hoặc giao dịch theo cách thức không gây hiểu nhầm hay không;

(c) Liệu các thông tin tài chính theo quy ước có được thuyết minh phù hợp để giúp cho người sử dụng có thể hiểu rõ các thông tin đó hay không;

(d) Liệu kiểm toán viên có biết về bất cứ sự kiện trọng yếu nào xảy ra sau ngày chiết xuất các thông tin tài chính chưa điều chỉnh, mà có thể cần phải

tham chiếu đến, hoặc thuyết minh trong các thông tin tài chính theo quy ước hay không.

f) Giải trình bằng văn bản: Kiểm toán viên phải yêu cầu bên chịu trách nhiệm giải trình bằng văn bản về việc:

(a) Trong quá trình tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước, bên chịu trách nhiệm đã xác định tất cả các điều chỉnh theo quy ước phù hợp cần thiết để minh họa ảnh hưởng của sự kiện hoặc giao dịch tại ngày hoặc cho giai đoạn được minh họa (xem hướng dẫn tại đoạn A45 Chuẩn mực này);

(b) Các thông tin tài chính theo quy ước đã được tổng hợp, trên các khía cạnh trọng yếu, dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng.

g) Hình thành ý kiến: Kiểm toán viên phải hình thành ý kiến liệu các thông tin tài chính theo quy ước có được tổng hợp bởi bên chịu trách nhiệm, trên các khía cạnh trọng yếu, dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng hay không.

- Ý kiến chấp nhận toàn phần: Kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần khi kết luận rằng thông tin tài chính theo quy ước đã được bên chịu trách nhiệm tổng hợp, trên các khía cạnh trọng yếu, dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng.

- Ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần: Pháp luật và các quy định có liên quan có thể không cho phép công bố bản cáo bạch có ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần về việc tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước, trên các khía cạnh trọng yếu, dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng. Trường hợp đó, nếu kiểm toán viên kết luận rằng ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần là phù hợp theo Chuẩn mực số 3000, thì kiểm toán viên phải trao đổi vấn đề đó với bên chịu trách nhiệm *và đề nghị những sửa đổi cần thiết*. Nếu bên chịu trách nhiệm không đồng ý sửa đổi thì kiểm toán viên phải:

(a) Ngừng phát hành báo cáo;

(b) Rút khỏi hợp đồng dịch vụ; hoặc

(c) Tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật.

- Pháp luật và các quy định có liên quan có thể cho phép công bố bản cáo bạch có ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần về việc tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước, trên các khía cạnh trọng yếu, dựa trên cơ sở các tiêu

chí được áp dụng. Trường hợp đó, nếu kiểm toán viên xác định rằng ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần là phù hợp theo Chuẩn mực số 3000, thì kiểm toán viên phải áp dụng các quy định và hướng dẫn trong Chuẩn mực số 3000 liên quan đến ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (xem quy định tại đoạn 74 Chuẩn mực số 3000).

- *Đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh":* Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể phải xem xét sự cần thiết phải lưu ý người sử dụng về một vấn đề được trình bày hoặc thuyết minh trong thông tin tài chính theo quy ước hoặc trong các thuyết minh đính kèm. Đây là trường hợp khi, theo ý kiến của kiểm toán viên, vấn đề đó quan trọng và là cơ sở để người sử dụng thông tin hiểu rằng liệu thông tin tài chính theo quy ước có được tổng hợp, trên các khía cạnh trọng yếu, có dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng hay không. Trường hợp này, trong báo cáo của kiểm toán viên phải bao gồm đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" nếu kiểm toán viên đã thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp về vấn đề đó và thấy không ảnh hưởng trọng yếu đến thông tin tài chính theo quy ước được tổng hợp, trên các khía cạnh trọng yếu, dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng. Đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" đó chỉ dùng để lưu ý người đọc tới các thông tin được trình bày hoặc thuyết minh trong thông tin tài chính theo quy ước hoặc trong các thuyết minh đính kèm.

h) Báo cáo dịch vụ đảm bảo về báo cáo tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước trong bản cáo bạch: Báo cáo dịch vụ đảm bảo của kiểm toán viên phải bao gồm tối thiểu những yếu tố cơ bản sau:

(a) *Số hiệu và tiêu đề báo cáo:* Báo cáo dịch vụ đảm bảo phải có số hiệu và tiêu đề chỉ rõ đây là báo cáo đảm bảo độc lập;

(b) *Người nhận báo cáo:* Theo thỏa thuận trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo;

(c) *Đoạn mở đầu của báo cáo*:

(i) Thông tin tài chính theo quy ước;

(ii) Nguồn chiết xuất thông tin tài chính chưa điều chỉnh, và các nguồn này đã được kiểm toán, soát xét và được công bố hay chưa;

(iii) Ngày kết thúc kỳ hoặc giai đoạn từ ngày … đến ngày ... của thông tin tài chính theo quy ước;

(iv) Ngày lập thông tin tài chính theo quy ước;

(v) Tham chiếu đến các tiêu chí được áp dụng mà bên chịu trách nhiệm đã sử dụng để tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước, và nguồn của các tiêu chí đó;

(d) *Đoạn "Trách nhiệm của bên chịu trách nhiệm"*: Xác định rõ trách nhiệm của bên chịu trách nhiệm trong việc tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng;

(e) *Đoạn "Trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán":* Xác định trách nhiệm của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* gồm:

(i) Trách nhiệm đưa ra ý kiến về việc liệu thông tin tài chính theo quy ước có được bên chịu trách nhiệm tổng hợp, trên các khía cạnh trọng yếu, dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng hay không;

(ii) Cho mục đích của hợp đồng dịch vụ đảm bảo, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* không có trách nhiệm phải sửa đổi, bổ sung hoặc phát hành lại báo cáo hoặc ý kiến về bất cứ thông tin tài chính quá khứ nào được sử dụng để tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước, hoặc thực hiện các thủ tục kiểm toán hoặc soát xét các thông tin tài chính được sử dụng để tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước;

(iii) Mục đích của thông tin tài chính theo quy ước trong bản cáo bạch là chỉ để minh họa ảnh hưởng của một sự kiện hoặc giao dịch trọng yếu đối với thông tin tài chính chưa điều chỉnh nếu giả định sự kiện đó đã xảy ra hoặc giao dịch đó đã được thực hiện tại một ngày trước đó được chọn cho mục đích minh họa. Do đó, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* không cung cấp bất cứ sự đảm bảo nào đối với kết quả thực tế của sự kiện hoặc giao dịch tại ngày lập thông tin tài chính theo quy ước như đã trình bày;

(f) Xác nhận rằng hợp đồng dịch vụ đã được thực hiện theo Chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo số 3420 - Dịch vụ đảm bảo về báo cáo tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước trong bản cáo bạch. Chuẩn mực này yêu cầu kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* phải lập kế hoạch và thực hiện những thủ tục để có sự đảm bảo hợp lý về việc liệu bên chịu trách nhiệm đã tổng hợp các thông tin tài chính theo quy ước, trên các khía cạnh trọng yếu, dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng hay chưa;

(g) Xác nhận rằng doanh nghiệp kiểm toán mà kiểm toán viên đang làm việc là thành viên áp dụng Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1; hoặc các yêu cầu nghề nghiệp khác, hoặc các yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan mà tối thiểu tương đương với yêu cầu của Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1. Nếu người hành nghề không phải là một kiểm toán viên, thì phải chỉ rõ các yêu cầu nghề nghiệp khác, hoặc các yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan mà tối thiểu tương đương với Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1;

(h) Xác nhận rằng kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* tuân thủ các quy định về tính độc lập và các quy định về đạo đức nghề nghiệp khác của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán, hoặc các quy định nghề nghiệp khác, hoặc các yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan mà tối thiểu tương đương với các yêu cầu của phần A và phần B Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán có liên quan đến các hợp đồng dịch vụ đảm bảo. Nếu người hành nghề không phải là một kiểm toán viên, thì phải chỉ rõ các yêu cầu nghề nghiệp khác, hoặc các yêu cầu của pháp luật và các quy định mà tối thiểu tương đương với các yêu cầu của phần A và phần B Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán đối với các hợp đồng dịch vụ đảm bảo;

(i) Xác nhận rằng:

(i) Hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý (để báo cáo về việc liệu thông tin tài chính theo quy ước có được tổng hợp, trên các khía cạnh trọng yếu, dựa trên cơ sở các tiêu chí được áp dụng hay không) bao gồm việc thực hiện các thủ tục để đánh giá xem liệu các tiêu chí áp dụng được bên chịu trách nhiệm sử dụng để tổng hợp các thông tin tài chính theo quy ước, có cung cấp cơ sở hợp lý cho việc trình bày những ảnh hưởng đáng kể trực tiếp của sự kiện hoặc giao dịch, và để thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp về việc liệu:

(1) Các điều chỉnh theo quy ước có liên quan có phản ánh thích hợp sự ảnh hưởng đến các tiêu chí đó hay không;

(2) Các thông tin tài chính theo quy ước có phản ánh việc áp dụng đúng đắn các điều chỉnh đó đối với thông tin tài chính chưa điều chỉnh hay không;

(ii) Các thủ tục được lựa chọn phụ thuộc vào xét đoán của kiểm toán viên, dựa trên hiểu biết của kiểm toán viên về đặc điểm của đơn vị, các sự kiện

hoặc giao dịch liên quan đến việc tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước, và các hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ;

(iii) Hợp đồng dịch vụ cũng bao gồm việc đánh giá cách thức trình bày tổng thể thông tin tài chính theo quy ước;

(j) *Ý kiến của kiểm toán viên:* Trừ khi pháp luật và các quy định có yêu cầu khác, ý kiến của kiểm toán viên phải sử dụng một trong hai cách diễn đạt được coi là tương đương sau (xem hướng dẫn tại đoạn A54 - A56 Chuẩn mực này):

(i) Thông tin tài chính theo quy ước đã được tổng hợp, trên các khía cạnh trọng yếu, dựa trên cơ sở [*các tiêu chí được áp dụng*]; hoặc

(ii) Thông tin tài chính theo quy ước đã được tổng hợp một cách đúng đắn trên cơ sở đã nêu;

(k) *Chữ ký, họ và tên của kiểm toán viên và đóng dấu: Thực hiện theo quy định và hướng dẫn về chữ ký, họ và tên của kiểm toán viên và đóng dấu trong báo cáo dịch vụ đảm bảo hợp lý tại đoạn 69(m) và đoạn A183 của Chuẩn mực số 3000;*

(l) Ngày lập báo cáo;

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

3. Các dịch vụ liên quan (CM số 4400 – Hợp đồng thực hiện các thủ tục thỏa thuận trước đối với thông tin tài chính; CM số 4410 – Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính; Kiểm tra thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thỏa thuận trước).

3.1. CM số 4400 – Hợp đồng thực hiện các thủ tục thỏa thuận trước đối với thông tin tài chính

a) Mục tiêu của hợp đồng thực hiện các thủ tục thoả thuận trước đối với thông tin tài chính: Mục tiêu của hợp đồng thực hiện các thủ tục thoả thuận trước đối với thông tin tài chính là để *người hành nghề* thực hiện các thủ tục, về bản chất là thủ tục kiểm toán mà *người hành nghề*, đơn vị thuê dịch vụ *(hoặc đơn vị được kiểm tra nếu đơn vị thuê dịch vụ không phải là đơn vị được kiểm tra)* và bất kỳ bên thứ ba có trách nhiệm liên quan nào đã thỏa thuận và báo cáo về các phát hiện thực tế.

b) Nguyên tắc chung của hợp đồng thực hiện các thủ tục thoả thuận trước đối với thông tin tài chính

- Người hành nghề phải tuân thủ Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán.

- Xác định các điều khoản của hợp đồng dịch vụ: *Người hành nghề* phải đảm bảo với đơn vị thuê dịch vụ và các bên khác nhận báo cáo về các phát hiện thực tế rằng các bên đều đã hiểu rõ về các thủ tục thoả thuận trước và các điều kiện của hợp đồng dịch vụ.

- Trong một số trường hợp *người hành nghề* có thể không thảo luận được các thủ tục thỏa thuận trước với tất cả các bên sẽ nhận báo cáo (ví dụ, trường hợp các thủ tục thỏa thuận trước đã được thống nhất giữa cơ quan quản lý Nhà nước, đại diện cơ quan chuyên ngành và tổ chức nghề nghiệp). Trường hợp đó, *người hành nghề* cần thảo luận các thủ tục thỏa thuận trước với đại diện thích hợp của các bên và thực hiện bằng hình thức gửi thư, tài liệu trao đổi giữa các bên hoặc/và gửi cho các bên hình thức dự kiến của báo cáo về các phát hiện thực tế sẽ được phát hành.

- Vì lợi ích của cả khách hàng và *người hành nghề*, *người hành nghề* phải gửi cho khách hàng hợp đồng dịch vụ trong đó ghi rõ các điều khoản chính, bao gồm xác nhận việc *người hành nghề* chấp nhận sự bổ nhiệm và tránh những hiểu lầm về mục tiêu, phạm vi dịch vụ, trách nhiệm của *người hành nghề* và hình thức dự kiến của báo cáo về các phát hiện thực tế sẽ phát hành.

c) Lập kế hoạch: *Người hành nghề* phải lập kế hoạch thực hiện công việc để hợp đồng dịch vụ được thực hiện một cách hiệu quả.

d) Tài liệu, hồ sơ: *Người hành nghề* phải thu thập, lưu trữ trong hồ sơ các tài liệu, thông tin cần thiết để làm cơ sở cho báo cáo về các phát hiện thực tế và làm bằng chứng cho thấy hợp đồng dịch vụ đã được thực hiện phù hợp với quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này cũng như các điều khoản của hợp đồng.

e) Các thủ tục và bằng chứng: *Người hành nghề* phải thực hiện các thủ tục đã thỏa thuận trước và sử dụng các bằng chứng thu thập được làm cơ sở cho báo cáo về các phát hiện thực tế.

- Các phương pháp thu thập bằng chứng áp dụng trong một hợp đồng thực hiện các thủ tục thỏa thuận trước đối với thông tin tài chính có thể gồm:

(1) Kiểm tra;

(2) Quan sát;

(3) Xác nhận từ bên ngoài;

(4) Tính toán lại, so sánh và kiểm tra tính chính xác của các phép tính;

(5) *Thủ tục phân tích;*

(6) Phỏng vấn.

f) Báo cáo về các phát hiện thực tế: Báo cáo về các phát hiện thực tế cần mô tả đầy đủ chi tiết mục đích và các thủ tục thoả thuận trước của hợp đồng để người đọc báo cáo có thể hiểu được nội dung và phạm vi công việc đã thực hiện.

- Báo cáo về các phát hiện thực tế gồm các yếu tố sau:

(a) Số hiệu và tiêu đề báo cáo ("Báo cáo về các phát hiện thực tế");

(b) Bên nhận báo cáo (thông thường là khách hàng yêu cầu *người hành nghề* thực hiện các thủ tục thỏa thuận trước);

(c) Xác định phạm vi thông tin tài chính hoặc phi tài chính có áp dụng các thủ tục thoả thuận trước;

(d) Nêu rõ các thủ tục đã thực hiện là các thủ tục đã thoả thuận với bên nhận báo cáo;

(e) Nêu rõ công việc đã thực hiện phù hợp với các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này và các chuẩn mực khác có liên quan, nếu có;

(f) Khi không "độc lập" với đơn vị thuê dịch vụ *(hoặc đơn vị được kiểm tra nếu đơn vị thuê dịch vụ không phải là đơn vị được kiểm tra)* thì *người hành nghề* cần nêu rõ;

(g) Xác định mục đích của các thủ tục thỏa thuận trước đã thực hiện;

(h) Danh mục các thủ tục cụ thể đã thực hiện;

(i) Mô tả các phát hiện thực tế của *người hành nghề* bao gồm đầy đủ chi tiết các sai sót và các ngoại lệ đã phát hiện;

(j) Nêu rõ rằng các thủ tục đã được thực hiện không phải là các thủ tục của một cuộc kiểm toán hoặc soát xét và do đó *người hành nghề* không đưa ra bất kỳ sự đảm bảo nào;

(k) Nêu rõ nếu *người hành nghề* thực hiện thêm các thủ tục, thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thì sẽ có thể phát hiện và đưa vào báo cáo các kết quả khác;

l) Nêu rõ báo cáo về các phát hiện thực tế sẽ chỉ được gửi cho các bên đã cùng tham gia thoả thuận về các thủ tục được thực hiện;

m) Nêu rõ (nếu cần) báo cáo về các phát hiện thực tế chỉ liên quan đến các yếu tố, tài khoản, khoản mục hoặc thông tin tài chính hoặc phi tài chính xác định mà không liên quan đến toàn bộ báo cáo tài chính của đơn vị;

n) Ngày lập báo cáo về các phát hiện thực tế;

o) Tên và địa chỉ của doanh nghiệp kế toán, kiểm toán;

p) Chữ ký, họ và tên của *người hành nghề* và đóng dấu:

3.2. CM số 4410 – Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính; Kiểm tra thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thỏa thuận trước

a) Khái niệm: *Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính:* Là việc người hành nghề áp dụng kỹ năng chuyên môn về kế toán, lập và trình bày báo cáo tài chính để hỗ trợ Ban Giám đốc đơn vị trong việc lập và trình bày thông tin tài chính của đơn vị theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và lập báo cáo dịch vụ tổng hợp theo quy định của Chuẩn mực này. Trong Chuẩn mực này, các thuật ngữ "dịch vụ tổng hợp", "tổng hợp", "đang tổng hợp" và "đã tổng hợp" được hiểu là dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính

- Dịch vụ tổng hợp không phải là dịch vụ đảm bảo nên không yêu cầu người hành nghề kiểm tra tính chính xác hoặc đầy đủ của thông tin do Ban Giám đốc đơn vị cung cấp để thực hiện tổng hợp thông tin và không yêu cầu thu thập bằng chứng làm cơ sở để đưa ra ý kiến kiểm toán hoặc đưa ra kết luận soát xét về thông tin tài chính sau tổng hợp.

- Ban Giám đốc đơn vị chịu trách nhiệm về thông tin tài chính, cơ sở lập và trình bày thông tin tài chính. Trách nhiệm này bao gồm cả việc áp dụng các xét đoán cần thiết cho việc lập và trình bày thông tin tài chính, bao gồm việc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán phù hợp và xây dựng các ước tính kế toán hợp lý khi cần thiết (xem hướng dẫn tại đoạn A12 - A13 Chuẩn mực này).

- Thông tin tài chính là đối tượng của dịch vụ tổng hợp có thể được yêu cầu tổng hợp cho nhiều mục đích khác nhau, bao gồm:

(a) Tuân thủ các yêu cầu về lập và trình bày báo cáo tài chính định kỳ,

bắt buộc theo pháp luật và các quy định có liên quan; hoặc

(b) Cho các mục đích không liên quan đến lập và trình bày báo cáo tài chính bắt buộc theo pháp luật và các quy định có liên quan, ví dụ:

(1) Cho Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị, được lập trên cơ sở phù hợp với mục đích cụ thể của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị (ví dụ, lập thông tin tài chính cho mục đích sử dụng nội bộ);

(2) Lập báo cáo tài chính định kỳ cho bên thứ ba theo hợp đồng hoặc thỏa thuận khác (ví dụ, báo cáo tài chính cung cấp cho tổ chức tài trợ theo yêu cầu của nhà tài trợ);

(3) Để thực hiện các giao dịch, như giao dịch liên quan tới việc thay đổi quyền sở hữu doanh nghiệp hoặc thay đổi cơ cấu tài chính (ví dụ, sáp nhập hoặc mua bán).

b) Mục tiêu: Mục tiêu của người hành nghề khi thực hiện dịch vụ tổng hợp tuân thủ theo Chuẩn mực này bao gồm:

(a) Áp dụng chuyên môn về kế toán, lập và trình bày báo cáo tài chính để hỗ trợ Ban Giám đốc đơn vị trong việc lập và trình bày thông tin tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, dựa trên thông tin do Ban Giám đốc đơn vị cung cấp;

(b) Lập báo cáo dịch vụ tổng hợp theo quy định của Chuẩn mực này.

c) Yêu cầu:

- *Tuân thủ các quy định có liên quan:* Người hành nghề phải tuân thủ từng quy định của Chuẩn mực này, trừ khi một quy định cụ thể nào đó không liên quan tới hợp đồng dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính, ví dụ, một quy định nào đó không có trong hợp đồng dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính. Người hành nghề không được tuyên bố là đã tuân thủ Chuẩn mực này nếu người hành nghề không đảm bảo tuân thủ tất cả các quy định trong Chuẩn mực này liên quan tới dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính.

- *Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp:* Người hành nghề phải tuân thủ chuẩn mực và quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan.

- *Xét đoán chuyên môn:* Người hành nghề phải thực hiện các xét đoán chuyên môn khi thực hiện dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính.

- *Kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ:* Thành viên Ban Giám đốc phụ

trách tổng thể hợp đồng dịch vụ phải chịu trách nhiệm về các vấn đề sau:

(a) Chất lượng tổng thể của từng hợp đồng dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính mà mình được giao phụ trách;

(b) Dịch vụ phải được tiến hành tuân thủ theo các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kế toán, kiểm toán.

d) Chấp nhận và duy trì hợp đồng dịch vụ

- *Duy trì quan hệ khách hàng, chấp nhận hợp đồng dịch vụ và thỏa thuận về các điều khoản của hợp đồng dịch vụ:* Người hành nghề không được chấp nhận hợp đồng dịch vụ, trừ khi người hành nghề đã thỏa thuận về các điều khoản của hợp đồng dịch vụ với Ban Giám đốc đơn vị sử dụng dịch vụ và bên thuê dịch vụ *(nếu bên thuê không phải là đơn vị sử dụng dịch vụ.*

+ Trước khi thực hiện dịch vụ, người hành nghề và bên thuê dịch vụ phải thống nhất các điều khoản trong hợp đồng dịch vụ hoặc hình thức thỏa thuận phù hợp khác bằng văn bản.

+ Hợp đồng dịch vụ nhiều kỳ: Đối với hợp đồng dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính nhiều kỳ, định kỳ người hành nghề phải đánh giá xem liệu hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ có làm phát sinh yêu cầu phải đánh giá việc duy trì hợp đồng, hay yêu cầu sửa đổi, bổ sung điều khoản của hợp đồng dịch vụ đã giao kết hay không, và liệu có cần phải nhắc lại các điều khoản hiện có của hợp đồng dịch vụ với Ban Giám đốc đơn vị sử dụng dịch vụ hay không.

+ Trao đổi với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị sử dụng dịch vụ: Trong quá trình thực hiện dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính, người hành nghề phải trao đổi kịp thời với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị sử dụng dịch vụ (trong phạm vi phù hợp) về các vấn đề liên quan tới dịch vụ tổng hợp mà theo xét đoán chuyên môn của người hành nghề là quan trọng và cần thiết phải thông báo cho Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị sử dụng dịch vụ.

đ) Thực hiện hợp đồng dịch vụ

- *Hiểu biết của người hành nghề:* Để có thể thực hiện hợp đồng dịch vụ tổng hợp, người hành nghề phải tìm hiểu một cách đầy đủ về các vấn đề sau:

(a) Ngành nghề kinh doanh và các hoạt động, bao gồm hệ thống kế toán và các ghi chép kế toán của đơn vị;

(b) Khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, bao gồm cách thức áp dụng khuôn khổ đó trong lĩnh vực hoạt động của đơn vị.

- *Tổng hợp thông tin tài chính:* Người hành nghề phải tổng hợp thông tin tài chính dựa trên các ghi chép, tài liệu, các giải thích và thông tin khác, kể cả các xét đoán quan trọng do Ban Giám đốc đơn vị sử dụng dịch vụ cung cấp.

+ Người hành nghề phải trao đổi với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị sử dụng dịch vụ (trong phạm vi phù hợp) về các xét đoán quan trọng của Ban Giám đốc với sự hỗ trợ của người hành nghề trong quá trình tổng hợp thông tin tài chính.

+ Trước khi hoàn thành hợp đồng dịch vụ tổng hợp, người hành nghề phải xem xét lại thông tin tài chính đã tổng hợp dựa trên sự hiểu biết của mình về ngành nghề kinh doanh và các hoạt động của đơn vị, và khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

+ Trong quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ tổng hợp, nếu người hành nghề nhận thấy những ghi chép, tài liệu, các giải thích hoặc thông tin khác, kể cả các xét đoán quan trọng do Ban Giám đốc đơn vị sử dụng dịch vụ cung cấp là không đầy đủ, không chính xác hoặc không thỏa đáng, người hành nghề phải thông báo cho Ban Giám đốc đơn vị sử dụng dịch vụ và yêu cầu bổ sung hoặc sửa đổi thông tin.

+ Nếu người hành nghề không thể hoàn thành hợp đồng dịch vụ tổng hợp, do Ban Giám đốc đơn vị sử dụng dịch vụ không cung cấp đầy đủ những ghi chép, tài liệu, các giải thích hoặc thông tin khác, kể cả các xét đoán quan trọng theo yêu cầu, thì người hành nghề phải rút khỏi hợp đồng dịch vụ và thông báo cho Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị sử dụng dịch vụ lý do rút khỏi hợp đồng.

+ Trong quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ tổng hợp, người hành nghề phải đề xuất các điều chỉnh phù hợp với Ban Giám đốc đơn vị sử dụng dịch vụ, nếu nhận thấy các vấn đề sau đây:

(a) Thông tin tài chính được tổng hợp có tham chiếu đến hoặc mô tả không đầy đủ về khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(b) Cần phải điều chỉnh thông tin tài chính được tổng hợp để thông tin tài chính không chứa đựng các sai sót trọng yếu;

(c) Thông tin tài chính được tổng hợp có thể gây hiểu nhầm.

+ Nếu Ban Giám đốc đơn vị sử dụng dịch vụ từ chối, hoặc không cam kết với người hành nghề thực hiện các điều chỉnh được đề xuất đối với thông tin tài chính được tổng hợp, người hành nghề phải rút khỏi hợp đồng dịch vụ và thông báo cho Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị sử dụng dịch vụ lý do rút khỏi hợp đồng.

+ Nếu không thể chấm dứt hợp đồng dịch vụ, người hành nghề phải xác định mức độ trách nhiệm pháp lý và trách nhiệm nghề nghiệp của mình áp dụng trong từng hoàn cảnh cụ thể.

+ Người hành nghề phải yêu cầu Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị sử dụng dịch vụ (trong phạm vi phù hợp) xác nhận về trách nhiệm của họ đối với bản chính thức của thông tin tài chính được tổng hợp.

e) Tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ: Người hành nghề phải lưu trong tài liệu, hồ sơ hợp đồng dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính các tài liệu liên quan.

(a)

f) Báo cáo dịch vụ tổng hợp của người hành nghề: Mục đích quan trọng của báo cáo dịch vụ tổng hợp của người hành nghề là để trình bày rõ ràng về bản chất của dịch vụ tổng hợp, vai trò và trách nhiệm của người hành nghề trong hợp đồng dịch vụ. Báo cáo của người hành nghề không phải là phương tiện để trình bày ý kiến hoặc đưa ra kết luận về thông tin tài chính dưới bất kỳ hình thức nào.

- Báo cáo của người hành nghề về dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính được phát hành dưới hình thức văn bản, và phải bao gồm các nội dung sau:

(a) *Số hiệu và* tiêu đề báo cáo;

(b) Người nhận báo cáo, theo các điều khoản của hợp đồng dịch vụ quy định;

(c) Một đoạn nêu rõ rằng người hành nghề đã tổng hợp thông tin tài chính dựa trên thông tin, tài liệu do Ban Giám đốc đơn vị sử dụng dịch vụ cung cấp;

(d) Một đoạn nêu rõ trách nhiệm của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị sử dụng dịch vụ (trong phạm vi phù hợp) đối với dịch vụ tổng hợp và đối với thông tin tài chính;

(e) Xác định khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Nếu áp dụng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt thì phải mô tả hoặc tham chiếu đến tài liệu trình bày về khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt đó trong thông tin tài chính;

(f) Xác định thông tin tài chính, bao gồm tiêu đề của mỗi yếu tố của thông tin tài chính và ngày của thông tin tài chính hoặc kỳ mà thông tin tài chính có liên quan;

(g) Nêu rõ trách nhiệm của người hành nghề trong việc tổng hợp thông tin tài chính, dịch vụ tổng hợp được thực hiện tuân thủ theo Chuẩn mực này, và người hành nghề đã tuân thủ theo các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan;

(h) Mô tả về sự tuân thủ của dịch vụ tổng hợp theo Chuẩn mực này;

(i) Các giải thích về:

(i) Do dịch vụ tổng hợp không phải là dịch vụ đảm bảo, người hành nghề không được yêu cầu phải xác nhận tính chính xác hoặc đầy đủ của thông tin do Ban Giám đốc đơn vị cung cấp để tổng hợp;

(ii) Theo đó, người hành nghề không đưa ra ý kiến kiểm toán, soát xét hoặc kết luận về việc liệu thông tin tài chính có được lập tuân thủ theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không;

(j) Nếu thông tin tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, thì đoạn giải thích bao gồm:

(i) Mô tả mục đích lập thông tin tài chính, và đối tượng dự kiến sử dụng, nếu cần thiết, hoặc tham chiếu đến thuyết minh trong thông tin tài chính có trình bày thông tin này;

(ii) Đoạn lưu ý người đọc báo cáo về việc thông tin tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, và do đó, thông tin này có thể không phù hợp cho các mục đích khác;

(k) Ngày lập báo cáo dịch vụ tổng hợp của người hành nghề;

(l) Chữ ký, họ và tên của người hành nghề và đóng dấu:.

(m) Tên và địa chỉ của doanh nghiệp kế toán, kiểm toán.

PHẦN 3: THỰC HÀNH KIỂM TOÁN CÁC KHOẢN MỤC CHỦ YẾU CỦA BCTC

1. Kiểm toán hàng tồn kho

1.1. Những yêu cầu cơ bản

a) Các yêu cầu của chuẩn mực kế toán Việt Nam, chế độ kế toán DN Việt Nam

- Hàng tồn kho là nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ để sử dụng trong quá trình sản xuất, kinh doanh, cung cấp dịch vụ; Là hàng hoá mua vào hoặc thành phẩm để bán trong kỳ sản xuất, kinh doanh bình thường; Hoặc là chi phí đang trong quá trình sản xuất, kinh doanh dở dang…

- Việc xác định một tài sản là hàng tồn kho phụ thuộc vào hoạt động kinh doanh của đơn vị: Trong hoạt động thương mại, hàng tồn kho là hàng hóa; Trong hoạt động sản xuất, hàng tồn kho là nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, sản

phẩm dở dang và thành phẩm; Trong hoạt động cung cấp dịch vụ, hàng tồn kho ngoài các vật liệu còn bao gồm cả chi phí dịch vụ dở dang. Đối với các doanh nghiệp kinh doanh bất động sản, bất động sản hàng hóa được phân loại là hàng tồn kho.

- Hàng tồn kho chủ yếu được tính theo giá gốc. Giá gốc bao gồm chi phí mua, chi phí chế biến và các chi phí trực tiếp khác. Trường hợp giá trị thuần có thể thực hiện được thấp hơn giá gốc thì phải tính theo giá trị thuần có thể thực hiện được bằng cách lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho.

- Hàng tồn kho được trình bày trên Bảng CĐKT như một tài sản ngắn hạn và phải thuyết minh về chính sách kế toán, giá gốc hàng tồn kho được phân theo từng loại hàng tồn kho, các khoản dự phòng đã lập hoặc hoàn nhập, giá trị ghi sổ của hàng tồn kho dùng để thế chấp, cầm cố đảm bảo các khoản nợ phải trả.

b) Các yêu cầu của CMKiT

Dưới góc độ thu thập bằng chứng kiểm toán, kiểm toán hàng tồn kho phải thỏa mãn các cơ sở dẫn liệu sau:

(1) Tính hiện hữu và quyền: Hàng tồn kho là có thật và thuộc quyền sở hữu của đơn vị.

(2) Tính đầy đủ: Tất cả hàng tồn kho là có thực, thuộc quyền sở hữu của đơn vị và đều được ghi chép và báo cáo.

(3) Đánh giá và tính chính xác: Hàng tồn kho được đánh giá phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hiện hành và việc tính toán, tổng hợp số liệu phải chính xác.

(4) *Trình bày và công bố*: Hàng tồn kho được trình bày và khai báo đầy đủ và đúng đắn.

c) Trường hợp hàng tồn kho được xác định là trọng yếu đối với BCTC thì KTV phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự hiện hữu và tình trạng của hàng tồn kho: Đoạn 04-08, A1-A16 CMKiT số 501. Xem thêm phần III.B.1/1.1 (a) tài liệu này tóm tắt các quy định của CMKiT số 501 liên quan đến thủ tục trong trường hợp hàng tồn kho được xác định là trọng yếu đối với BCTC)

1.2. Các nội dung chủ yếu của kiểm toán hàng tồn kho

a) Tìm hiểu và đánh giá kiểm soát nội bộ

Để thiết kế chương trình kiểm toán hàng tồn kho có hiệu quả, KTV cần hiểu biết và đánh giá đúng đắn về kiểm soát nội bộ liên quan, bao gồm chu trình mua hàng, bán hàng và ghi chép, bảo quản hàng tồn kho.

Thủ tục kiểm soát trực tiếp hàng tồn kho, bao gồm:

(1) Trong việc ghi chép hàng tồn kho

- Sự phân chia trách nhiệm giữa chức năng ghi chép và bảo quản hàng tồn kho;

- Trách nhiệm xét duyệt nghiệp vụ nhập, xuất hàng trên các chứng từ thích hợp;

- Sổ kế toán phản ánh đầy đủ, chính xác và kịp thời (Thẻ kho, sổ chi tiết…).

(2) Trong việc bảo vệ hàng tồn kho

- Ngăn chặn sự tiếp cận trái phép hàng tồn kho;

- Tổ chức sắp xếp hàng tồn kho an toàn, ngăn nắp;

- Công tác kiểm kê được thực hiện đúng đắn và định kỳ.

(3) Trong việc đánh giá hàng tồn kho

- Lựa chọn và áp dụng chính sách kế toán phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hiện hành;

- Tổ chức và duy trì hệ thống kế toán giá thành thích hợp;

- Theo dõi và đánh giá hàng tồn kho chậm lưu chuyển, mất phẩm chất hoặc lỗi thời.

Để đánh giá sự hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát trên đối với hàng tồn kho, KTV có thể thực hiện các thử nghiệm kiểm soát sau:

- Đối với việc ghi chép, KTV chọn mẫu nghiệp vụ nhập, xuất hàng tồn kho trên sổ sách và đối chiếu với các chứng từ liên quan để bảo đảm chúng có cơ sở đúng đắn, được người có thẩm quyền xét duyệt và được ghi nhận thích hợp;

- Đối với việc bảo quản hàng tồn kho, KTV xem xét tình trạng bảo vệ tài sản, kiểm tra các tài liệu về công việc kiểm kê định kỳ và xử lý chênh lệch kiểm kê.

- Đối với việc đánh giá hàng tồn kho, KTV sẽ thực hiện bằng các thử nghiệm cơ bản.

b) Các thử nghiệm cơ bản đối với hàng tồn kho

(1) Thủ tục phân tích

Thủ tục phân tích được dùng để nhận dạng các biến động bất thường hoặc quan hệ bất hợp lý giữa các thông tin nhằm tìm hiểu nguyên nhân. Dưới đây là thủ tục phân tích thường được dùng đối với hàng tồn kho:

- Tính số vòng quay (hoặc số ngày lưu kho bình quân) hàng tồn kho và so sánh kỳ này với kỳ trước. Cần tính toán tỷ số trên cho toàn bộ hàng tồn kho và cho từng mặt hàng/nhóm mặt hàng của đơn vị;

- Tính tỷ lệ lãi gộp và so sánh kỳ này với kỳ trước, với số liệu bình quân ngành. Tỷ lệ lãi gộp cũng cần tính toán cho toàn bộ sản phẩm và cho từng mặt hàng/nhóm mặt hàng của đơn vị;

- So sánh số tiền hàng tồn kho cuối kỳ với đầu kỳ, xem xét sự biến động về giá trị/số lượng của những mặt hàng chủ yếu;

- Đối với doanh nghiệp sản xuất, so sánh quan hệ giữa sản lượng sản xuất và sản lượng tiêu thụ kỳ này với kỳ trước. Đồng thời, cần so sánh chi phí sản xuất/giá thành giữa thực tế với định mức/giữa kỳ này với kỳ trước theo từng khoản mục giá thành (chi phí nguyên liệu vật liệu trực tiếp; chi phí nhân công trực tiếp; chi phí sản xuất chung);

- Ngoài ra, KTV có thể thực hiện những thủ tục phân tích khác tùy theo đặc thù của đơn vị, ví dụ, so sánh giữa khối lượng hàng hóa với khả năng bảo quản của kho, tỷ lệ phế phẩm thu hồi của đơn vị giữa kỳ này với kỳ trước, với số liệu bình quân ngành…

(2) Tham gia kiểm kê hàng tồn kho

(2.1) Vai trò của việc tham gia kiểm kê

Tham gia kiểm kê hàng tồn kho là một thử nghiệm cơ bản quan trọng đối với hàng tồn kho; nó cung cấp bằng chứng đầy đủ và thích hợp về sự hiện hữu của hàng tồn kho. CMKiT số 501 quy định:

- Trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán là thiết lập các thủ tục kiểm kê và thực hiện kiểm kê hàng tồn kho ít nhất mỗi năm một lần làm cơ sở lập BCTC;

- Trách nhiệm KTV là 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 (Nếu hàng tồn kho được xác định là trọng yếu trong BCTC);

- Trường hợp KTV không thể tham gia kiểm kê, KTV 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.

(2.2) Thời điểm kiểm kê

Nhìn chung, theo quan điểm của KTV, thời điểm thích hợp nhất cho việc kiểm kê là đúng vào thời điểm kết thúc năm tài chính. Tuy nhiên, trong thực tế, việc kiểm kê có thể thực hiện trước hoặc sau thời điểm khóa sổ với những điều kiện nhất định. Khi đó, KTV thường xem xét những vấn đề sau:

- Khoảng cách giữa thời điểm kiểm kê và thời điểm khóa sổ. Khoảng cách này càng dài thì giá trị của bằng chứng thu thập được càng giảm;

- Kiểm soát nội bộ của đơn vị về hàng tồn kho có hữu hiệu không;

- Các ghi chép về nhập, xuất hàng tồn kho giữa hai thời điểm có đủ tin cậy không.

Trường hợp đơn vị được kiểm toán có chương trình kiểm kê định kỳ trong suốt năm thay vì kiểm kê tất cả hàng tồn kho vào thời điểm kết thúc niên độ, để thu thập bằng chứng đầy đủ và thích hợp, KTV cần lưu ý những vấn đề sau:

- Chương trình kiểm kê của đơn vị phải đầy đủ và đáng tin cậy, bao gồm: Tất cả các kho/loại hàng đều phải được kiểm kê ít nhất một lần trong năm; các thủ tục kiểm kê phải được quy định và hướng dẫn đấy đủ, thích hợp; các khác biệt giữa thực tế và sổ sách cần được tìm hiểu và xử lý đúng đắn;

- Hệ thống sổ sách hàng tồn kho phải được cập nhật;

- KTV phải tham gia kiểm kê một hoặc một số lần trong năm và tham gia kiểm tra chênh lệch và việc xử lý chênh lệch kiểm kê;

- Các thủ tục kiểm toán bổ sung khi kết thúc niên độ là quan sát việc thực hiện thủ tục kiểm kê cuối năm, kiểm tra chọn mẫu, so sánh kết quả kiểm kê với sổ sách và xem xét việc xử lý chênh lệch kiểm kê.

(2.3) Các thủ tục kiểm toán

** Soát xét bảng chỉ dẫn kiểm kê của đơn vị*

KTV phải xem xét những vấn đề sau trong bảng chỉ dẫn kiểm kê của đơn vị:

- Người giám sát quá trình kiểm kê cần độc lập với các nghiệp vụ về hàng tồn kho;

- Hàng tồn kho cần được sắp xếp và đánh dấu thích hợp để phục vụ cho công tác kiểm kê;

- Việc nhập, xuất hàng trong lúc kiểm kê cần được hạn chế và kiểm soát chặt chẽ;

- Cần tách biệt rõ hàng hóa chậm lưu chuyển, mất phẩm chất, lỗi thời, hàng hóa của người khác (hàng nhận ký gửi, gia công…);

- Cần xác định mức độ hoàn thành của sản phẩm dở dang;

- Phương pháp cân, đong, đo, đếm hợp lý;

- Biểu mẫu kiểm kê phải được đánh số liên tục, kiểm soát số phát ra và số thu hồi. Biểu mẫu này phải đầy đủ nội dung (vị trí, tên hàng, quy cách, đơn vị tính, số lượng, tình trạng, chênh lệch với thẻ kho…) và chữ ký;

- Các nghiệp vụ nhập, xuất hàng và lưu chuyển nội bộ cuối cùng trước khi kiểm kê phải được ghi nhận về số chứng từ.

** Các thủ tục chứng kiến kiểm kê*

Trong quá trình chứng kiến kiểm kê tại đơn vị, KTV cần thực hiện các thủ tục sau:

- Kiểm tra xem nhân viên đơn vị có thực hiện đúng như bản chỉ dẫn kiểm kê không;

- Xem xét các thủ tục tách biệt hàng hóa chậm lưu chuyển, mất phẩm chất, lỗi thời, hàng hóa của người khác;

- Xem xét sản phẩm dở dang có được kiểm kê và xác định mức độ hoàn thành không;

- Xem xét việc nhập, xuất hàng hoặc lưu chuyển nội bộ trong quá trình kiểm kê có được kiểm soát chặt chẽ không;

- Chọn mẫu một số mặt hàng để kiểm kê lại, đối chiếu giữa phiếu kiểm kê và tồn kho thực tế hoặc ngược lại. KTV thường ưu tiên chọn những mặt hàng có giá trị lớn để kiểm tra lại.

** Kiểm tra kết quả kiểm kê*

Sau khi chứng kiến kiểm kê, KTV cần kiểm tra kết quả kiểm kê như sau:

- Đối chiếu giữa bảng tổng hợp kiểm kê và các phiếu kiểm kê để bảo đảm tất cả các phiếu kiểm kê đều được đưa vào Bảng tổng hợp kiểm kê cũng như các khoản mục trên Bảng tổng hợp kiểm kê đều dựa trên Phiếu kiểm kê;

- Kiểm tra các trường hợp nhập, xuất hàng hoặc lưu chuyển nội bộ trong quá trình kiểm kê có được điều chỉnh thích hợp không, kiểm tra việc khóa sổ có thực hiện đúng đối với các nghiệp vụ nhập, xuất cuối cùng trước kiểm kê không;

- Kiểm tra việc áp đơn giá và tính toán trên Bảng tổng hợp kết quả kiểm kê;

- Xem xét những chênh lệch giữa sổ sách và thực tế có được giải thích và xử lý thích hợp không.

** Hàng tồn kho được giữ bởi bên thứ ba*

Đối với hàng hóa của đơn vị đang do bên thứ ba kiểm soát hoặc bảo quản (hàng gửi đi bán, hàng gửi đại lý…), KTV 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. Tuỳ theo mức độ trọng yếu của số hàng tồn kho này, KTV cần phải xem xét các nhân tố sau:

- Tính chính trực và độc lập của bên thứ ba;

- Sự cần thiết phải trực tiếp tham gia kiểm kê hoặc để KTV hoặc công ty kiểm toán khác tham gia kiểm kê;

- Sự cần thiết phải có báo cáo của KTV 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.

** Kiểm tra việc khóa sổ hàng tồn kho*

Kiểm tra việc khóa sổ đối với hàng tồn kho là một thủ tục kiểm toán quan trọng nhằm bảo đảm các nghiệp vụ liên quan được ghi chép đúng niên độ, bao gồm:

- Mua hàng: Xác định các hàng hóa đã thuộc quyền sở hữu đơn vị và nghĩa vụ đối với người bán đã phát sinh;

- Bán hàng: Xác định hàng hóa đã chuyển giao quyền sở hữu/kiểm soát cho người mua, doanh thu đã đủ điều kiện ghi nhận;

- Xuất nguyên liệu và nhập kho thành phẩm (đối với doanh nghiệp sản xuất).

. Các thủ tục kiểm toán

Trước khi kiểm kê, KTV cần tìm hiểu và bảo đảm rằng:

- Các chứng từ về nhập, xuất hàng tồn kho và lưu chuyển nội bộ phải được đánh số một cách liên tục;

- Những chứng từ nhập, xuất cuối cùng bao gồm cả đối với hàng hóa do bên thứ ba kiểm soát/bảo quản phải được ghi chú để theo dõi, xác định điểm phân cách niên độ sau này.

Trong khi kiểm kê, KTV cần quan sát cẩn thận và ghi chú lại các nghiệp vụ nhập, xuất xung quanh thời điểm khóa sổ.

Sau đó, KTV cần đối chiếu phiếu nhập kho và hóa đơn của người bán, phiếu giao hàng và hóa đơn của đơn vị, các chứng từ xuất nguyên vật liệu… xung quanh thời điểm khóa sổ để bảo đảm các nghiệp vụ được ghi chép đúng niên độ.

(3) Kiểm tra việc đánh giá hàng tồn kho

Việc đánh giá hàng tồn kho phải tuân thủ các quy định của chuẩn mực kế toán số 2 - Hàng tồn kho. Các thủ tục kiểm toán cần thực hiện là:

- Xem xét chính sách đánh giá hàng tồn kho của đơn vị có tuân thủ chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành và có nhất quán với niên độ trước không;

- Kiểm tra việc áp dụng và tính toán của đơn vị;

- Đối với sản phẩm dở dang và thành phẩm, KTV phải kiểm tra chi phí sản xuất/giá thành:

+ Chi phí nguyên vật liệu cần xem xét số lượng xuất dùng, đơn giá (kiểm tra giá mua vào trên hóa đơn và phương pháp tính giá).

+ Chi phí nhân công trực tiếp cần kiểm tra các chứng từ về chấm công, bảng thanh toán tiền lương...

+ Chi phí sản xuất chung cần kiểm tra để loại trừ các chi phí sản xuất chung cố định không phân bổ (do sử dụng không hết công suất), các chi phí quản lý doanh nghiệp hoặc chi phí bán hàng.

- Kiểm tra việc lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho thông qua việc xem xét giá trị thuần có thể thực hiện của hàng tồn kho. Hàng tồn kho cần lập dự phòng là những hàng tồn kho có giá trị thuần có thể thực hiện thấp hơn giá gốc, thông thường là các hàng hóa mất phẩm chất, lỗi thời hoặc bị giảm giá bán do cạnh tranh, do chính sách giảm giá. Trong một số trường hợp, tình huống này có thể xảy ra khi giá đầu vào tăng mà giá bán không thể tăng lên đủ bù đắp chi phí hoặc khi có những sai sót trong khâu mua hàng hoặc sản xuất. Các thủ tục thường dùng là:

+ Xem xét và kiểm tra cách thức đơn vị nhận dạng và tách biệt những hàng hóa chậm lưu chuyển, mất phẩm chất hoặc lỗi thời;

+ Kiểm tra các loại hàng hóa chậm lưu chuyển, mất phẩm chất hoặc lỗi thời đã phát hiện trong kiểm kê có được đơn vị lập dự phòng thích hợp không;

+ Kiểm tra sổ kế toán theo dõi hàng tồn kho để phát hiện các mặt hàng chậm lưu chuyển;

+ Xem xét giá bán của sản phẩm, hàng hóa sau ngày khóa sổ để phát hiện những mặt hàng giảm giá bán thấp hơn giá gốc;

+ Đối với sản phẩm dở dang, cần kiểm tra xem giá gốc trên sổ sách vào cuối niên độ cộng với chi phí chế biến phát sinh sau ngày khóa sổ có vượt khỏi giá bán cuối cùng của chúng không.

- Kiểm tra việc trình bày hàng tồn kho

KTV phải xem xét việc trình bày hàng tồn kho trên BCTC có phù hợp với các chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành hay không. Những vấn đề cần lưu ý bao gồm:

+ Công bố về chính sách kế toán đối với hàng tồn kho;

+ Phân loại hàng tồn kho trên Bản thuyết minh BCTC;

+ Các thuyết minh phù hợp khi có sử dụng phương pháp nhập sau xuất trước.

2. Kiểm toán Nợ phải thu

2.1 Những yêu cầu cơ bản

a) Các yêu cầu của chuẩn mực kế toán Việt Nam, chế độ kế toán DN Việt Nam

- Nợ phải thu là số tiền có thể thu hồi của khách hàng hoặc các đối tượng khác. Nợ phải thu bao gồm các khoản phải thu của khách hàng, ứng trước cho người bán, phải thu nội bộ và các khoản phải thu khác.

- Nợ phải thu được trình bày theo giá trị ghi sổ trừ đi các khoản dự phòng nợ phải thu khó đòi. Dự phòng nợ phải thu khó đòi được lập cho các khoản phải thu quá hạn hoặc các khoản còn trong hạn nhưng khách nợ không còn khả năng thanh toán.

- Nợ phải thu được trình bày trên Bảng CĐKT dưới hai khoản mục: Phải thu ngắn hạn (thời gian thu hồi trong vòng một năm) và phải thu dài hạn (thời gian thu hồi trên một năm). Đối với các doanh nghiệp có chu kỳ kinh doanh dài hơn một năm, ngưỡng phân biệt nợ phải thu ngắn hạn và dài hạn là một chu kỳ kinh doanh.

b) Các yêu cầu của CMKiT

Dưới góc độ thu thập bằng chứng kiểm toán, kiểm toán Nợ phải thu phải thỏa mãn các cơ sở dẫn liệu sau:

(1) Tính hiện hữu và quyền: Nợ phải thu là có thật và thuộc quyền sở hữu của đơn vị;

(2) Tính đầy đủ: Tất cả Nợ phải thu là có thực, thuộc quyền sở hữu của đơn vị và đều được ghi chép và báo cáo;

(3) Đánh giá và tính chính xác: Nợ phải thu được đánh giá phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hiện hành và việc tính toán, tổng hợp số liệu chính xác;

(4) Trình bày và công bố: Nợ phải thu được trình bày và khai báo đầy đủ và đúng đắn.

Do khoản mục Nợ phải thu thường bị khai cao hơn thực tế làm ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC nên cơ sở dẫn liệu hiện hữu thường được quan tâm hơn. Vì vậy KTV phải gửi thư xác nhận nợ phải thu nếu Nợ phải thu được đánh giá là trọng yếu và có khả năng khách nợ sẽ phúc đáp thư xác nhận.

Ngoài ra, KTV cũng cần lưu tâm đến cơ sở dẫn liệu đánh giá, lý do là việc lập dự phòng để phản ảnh nợ phải thu theo giá trị có thể thu hồi là một ước tính kế toán dựa nhiều vào xét đoán và có thể ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC.

2.2. Những nội dung chủ yếu của kiểm toán Nợ phải thu khách hàng

a) Tìm hiểu và đánh giá kiểm soát nội bộ

Việc hiểu biết và đánh giá đầy đủ về kiểm soát nội bộ đối với chu trình bán hàng giúp KTV thiết kế một chương trình kiểm toán phù hợp.

Các kiểm soát chủ yếu đối với chu trình bán hàng bao gồm:

Tiếp nhận đặt hàng và xét duyệt bán chịu

- Phân chia trách nhiệm giữa các chức năng xét duyệt bán chịu, lập hóa đơn, gửi hàng;

- Xét duyệt về hạn mức bán chịu cho khách hàng, về mọi sự thay đổi thông tin về khách hàng;

- Lệnh bán hàng chỉ được lập trên cơ sở đơn đặt hàng, phải được đánh số liên tục và chỉ lập cho các khách hàng không bị tồn đọng nợ.

Gửi hàng và lập hóa đơn

- Phiếu gửi hàng chỉ lập trên cơ sở lệnh bán hàng, phải được đánh số liên tục.;

- Kiểm tra hàng gửi đi về số lượng, chất lượng và các điều kiện khác;

- Hóa đơn được lập trên Lệnh bán hàng, Phiếu giao hàng, Bảng giá được duyệt. Hoá đơn phải được đánh số liên tục và được kiểm tra việc tính tiền trước khi gửi đi;

- Kiểm tra định kỳ để phát hiện những trường hợp có Phiếu gửi hàng mà chưa có hóa đơn.

Kế toán Nợ phải thu

- Phân chia trách nhiệm giữa các chức năng ghi chép doanh thu, theo dõi chi tiết Nợ phải thu khách hàng và lập giấy thông báo Nợ cho khách hàng;

- Lập giấy thông báo Nợ cho khách hàng định kỳ, kiểm tra và gửi đi;

- Đối chiếu giữa tài khoản tổng hợp và số dư chi tiết Nợ phải thu;

- Soát xét và theo dõi các khoản Nợ quá hạn;

- Xét duyệt thích hợp đối với các trường hợp xóa sổ Nợ phải thu khó đòi.

Để đánh giá các kiểm soát trên có hữu hiệu không, KTV có thể thực hiện các thử nghiệm kiểm soát sau:

- Đối với việc tiếp nhận đơn đặt hàng và xét duyệt bán chịu, KTV kiểm tra danh sách khách hàng để xem xét từng khách hàng có đầy đủ thông tin không và có sự xét duyệt về hạn mức bán chịu không. KTV cũng chọn mẫu kiểm tra các Lệnh bán hàng có được đính kèm với đơn đặt hàng phù hợp không, có được lập phù hợp với danh sách khách hàng và hạn mức bán chịu không?

- Đối với việc gửi hàng và lập hóa đơn, KTV chọn mẫu hóa đơn để kiểm tra chi tiết về số lượng, đơn giá, các khoản chiết khấu và việc tính tiền có chính xác không, đối chiếu với sổ sách về doanh thu, Nợ phải thu. KTV cũng cần lưu ý về việc đánh số liên tục của Phiếu gửi hàng và hóa đơn.

- Đối với kế toán Nợ phải thu, KTV cần chọn mẫu kiểm tra chứng từ một số khách hàng; Kiểm tra việc đối chiếu chi tiết với tổng hợp, việc gửi thông báo nợ định kỳ cho khách hàng, việc xét duyệt xóa sổ các khoản Nợ khó đòi trong kỳ.

b) Các thử nghiệm cơ bản chủ yếu đối với Nợ phải thu

(1) Thủ tục phân tích

Các thủ tục phân tích thường áp dụng đối với Nợ phải thu khách hàng là:

- So sánh số dư Nợ phải thu phân tích theo tuổi Nợ của cuối kỳ so với đầu kỳ về tên các khách hàng chủ yếu, tỷ trọng của từng nhóm Nợ (trong hạn, quá hạn)…;

- Tính số vòng quay Nợ phải thu (hoặc số ngày thu tiền bình quân), so sánh với số liệu kỳ trước, với chính sách bán chịu của đơn vị và số liệu bình quân ngành;

- Tính tỷ lệ dự phòng Nợ phải thu khó đòi trên doanh thu, trên số dư Nợ phải thu cuối kỳ và so sánh với kỳ trước.

(2) Gửi thư xác nhận

(2.1) Vai trò của gửi thư xác nhận

Gửi thư xác nhận đóng vai trò quan trọng trong việc thu thập bằng chứng về sự hiện hữu của nợ phải thu:

- Trường hợp các khoản phải thu được xác định là trọng yếu trong BCTC và có khả năng khách nợ sẽ phúc đáp thư yêu cầu xác nhận các khoản nợ thì KTV 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.

- Trường hợp KTV 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; thí dụ: Kiểm tra các tài liệu tạo thành số dư Nợ phải thu.

(2.2) Thời điểm gửi thư xác nhận

Thời điểm gửi thư xác nhận tốt nhất là ngay sau thời điểm kết thúc niên độ và khi đó, số dư được xác nhận chính là số liệu được trình bày trên BCTC. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, điều này không thể thực hiện được do vấn đề thời gian (thí dụ, KTV phải hoàn thành báo cáo kiểm toán trong một thời hạn nhất định). Khi đó, KTV có thể gửi thư xác nhận trước thời điểm kết thúc niên độ và phải kiểm tra những nghiệp vụ giữa thời điểm xác nhận và thời điểm kết thúc niên độ. Thông thường, cách làm này được chấp nhận khi kiểm soát nội bộ của đơn vị được đánh giá là hữu hiệu và khoảng cách giữa hai thời điểm không quá xa.

(2.3) Loại thư xác nhận

KTV cần lựa chọn loại thư xác nhận (khẳng định hay phủ định...) phù hợp với đặc điểm cụ thể của khách hàng và cuộc kiểm toán. Ưu, nhược điểm và trường hợp áp dụng của từng loại thư xác nhận đã được trình bày tại phần III.A.1.9 của tài liệu này.

(2.4) Chọn mẫu gửi thư xác nhận

Khi chọn mẫu để gửi thư xác nhận, KTV cần chú ý các khoản phải thu đặc biệt như chưa thanh toán, kéo dài qua nhiều kỳ, các khoản được xóa sổ trong kỳ hiện tại, …

(2.5) Xem xét thư trả lời

KTV cần xem xét những trường hợp không nhận được thư trả lời hoặc thư trả lời không đồng ý.

- Nếu không nhận được thư trả lời, KTV sẽ gửi lại thư xác nhận thêm một vài lần nữa. Nếu vẫn không nhận được thư trả lời, KTV có thể sử dụng các thủ tục thay thế sau:

+ Kiểm tra việc thu tiền sau ngày khóa sổ;

+ Kiểm tra chứng từ của nghiệp vụ, bao gồm đơn đặt hàng, phiếu giao hàng, hóa đơn;

- Đối với thư trả lời không đồng ý, KTV phải tìm hiểu nguyên nhân:

+ Trong một số trường hợp, có tranh chấp giữa đơn vị và khách nợ. KTV cần tìm hiểu nguyên nhân tranh chấp và lập dự phòng nếu xét thấy cần thiết;

+ Trong nhiều trường hợp, do vấn đề khóa sổ: Doanh thu đã được ghi nhận kỳ này nhưng nợ phải trả lại ghi nhận vào kỳ sau; Khách hàng chi tiền và ghi giảm nợ phải trả nhưng đơn vị lại ghi thu tiền vào năm sau… KTV cần xem xét để xác định chính xác thời điểm ghi nhận nghiệp vụ. Tuy nhiên, cần lưu ý gian lận có thể xảy ra khi doanh thu được ghi khống hoặc tiền thu về bị nhân viên chiếm dụng vhưa nộp vào quỹ...;

+ Sai sót có thể phát sinh trong trường hợp ghi nhầm các nghiệp vụ bán hàng hoặc thanh toán nhầm từ khách nợ này sang khách nợ khác, nhầm lẫn trong ghi nhận số tiền hoặc bỏ sót, ghi trùng nghiệp vụ;

+ Ngoài ra, chênh lệch còn có thể phát sinh khi có sự cấn trừ số liệu (Ví dụ một khách nợ đồng thời cũng là nhà cung cấp). Khí đó, cần xem xét sự cấn trừ này có thích hợp hay không.

(2.6) Đánh giá kết quả xác nhận

Tất cả thư gửi xác nhận đều được ghi nhận và đánh giá. Các thư không trả lời hoặc trả lời không đồng ý đều phải theo dõi và đánh giá ảnh hưởng đến số dư Nợ phải thu. Những trường hợp chênh lệch do sai sót, gian lận cần phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung và tiến hành các điều chỉnh cần thiết.

(3) Kiểm tra lập dự phòng Nợ phải thu khó đòi

Kiểm tra việc lập dự phòng Nợ phải thu khó đòi nhằm bảo đảm nợ phải thu được trình bày theo giá trị thuần có thể thực hiện. Ngoài thủ tục phân tích, đòi hỏi KTV còn phải tiến hành các thử nghiệm chi tiết sau:

- Kiểm tra các khoản dự phòng mà đơn vị đã lập có cơ sở và đầy đủ chưa thông qua xem xét hồ sơ, trao đổi với những người liên quan;

- Xem xét các khoản nợ quá hạn, các khoản nợ có tranh chấp; đánh giá khả năng phải lập dự phòng cho các khoản này;

- Xem xét việc thanh toán tiền sau ngày khóa sổ.

(4) Kiểm tra việc khóa sổ nghiệp vụ bán hàng

Việc khóa sổ nghiệp vụ bán hàng có ảnh hưởng quan trọng đến Nợ phải thu của đơn vị. Do đó, KTV cần kiểm tra vấn đề này để bảo đảm các trường hợp đã đủ điều kiện ghi nhận doanh thu, phải được ghi nhận doanh thu (và Nợ phải thu) và ngược lại, các trường hợp chưa đủ điều kiện ghi nhận doanh thu thì chưa được phép ghi vào doanh thu (và Nợ phải thu).

Các thử nghiệm cơ bản thường dùng bao gồm:

- Trong quá trình kiểm kê hàng tồn kho, KTV ghi nhận số hiệu và nội dung các chứng từ gửi hàng cuối cùng trước khi kiểm kê để làm cơ sở cho việc đối chiếu sau này;

- Kiểm tra các phiếu giao hàng xung quanh ngày khóa sổ, xem xét các chứng từ liên quan (đơn đặt hàng, lệnh bán hàng, hóa đơn…) và đối chiếu với dữ liệu thu thập khi kiểm kê để xác định chính xác thời điểm ghi nhận doanh thu và Nợ phải thu;

- Rà soát các nghiệp vụ bán hàng gần thời điểm cuối kỳ có giá trị lớn.

(5) *Kiểm tra việc trình bày nợ phải thu*

KTV cần kiểm tra việc trình bày nợ phải thu có phù hợp với các chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành hay không. Các vấn đề thường được quan tâm là:

- Chính sách kế toán đối với nợ phải thu, bao gồm cả việc lập dự phòng nợ phải thu khó đòi.

- Việc bù trừ không thích hợp giữa các khoản phải thu với các khoản ứng trước của khách hàng.

- Việc phân loại nợ phải thu thành các khoản phải thu ngắn hạn và phải thu dài hạn.

3. Kiểm toán TSCĐ và các khoản đầu tư dài hạn

3.1. Kiểm toán TSCĐ hữu hình

a) Các yêu cầu cơ bản:

a.1/ Các yêu cầu cơ bản của chuẩn mực kế toán Việt Nam, chế độ kế toán DN Việt Nam

- TSCĐ hữu hình phải được xác định giá trị ban đầu theo nguyên giá quy định cho từng trường hợp.Các chi phí phát sinh sau ghi nhận TSCĐ hữu hình được ghi tăng nguyên giá của tài sản nếu các chi phí này chắc chắn làm tăng lợi ích kinh tế trong tương lai do sử dụng tài sản đó. Các chi phí phát sinh không thỏa mãn điều kiện trên phải được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ;

- Sau khi ghi nhận ban đầu, trong quá trình sử dụng, TSCĐ hữu hình được xác định theo nguyên giá, khấu hao lũy kế và giá trị còn lại. Giá trị phải khấu hao TSCĐ hữu hình được phân bổ một cách có hệ thống trong thời gian sử dụng hữu ích của chúng. Phương pháp khấu hao phải phù hợp với lợi ích kinh tế mà tài sản đem lại cho doanh nghiệp. Số khấu hao của từng kỳ được hạch toán vào chi phí SXKD trong kỳ, trừ khi chúng được tính vào giá trị của các tài sản khác;

- Thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ hữu hình phải được xem xét lại theo định kỳ, thường là cuối năm tài chính. Nếu có sự thay đổi đáng kể trong việc đánh giá thời gian sử dụng hữu ích của tài sản thì phải điều chỉnh mức khấu hao. Phương pháp khấu hao TSCĐ hữu hình phải được xem xét lại định kỳ, thường là cuối năm tài chính, nếu có sự thay đổi đáng kể trong cách thức thu hồi lợi ích kinh tế của TSCĐ thì được thay đổi phương pháp khấu hao và mức khấu hao tính cho năm hiện hành và các năm tiếp theo;

- TSCĐ hữu hình được ghi giảm khi thanh lý, nhượng bán. Số lãi, lỗ do thanh lý, nhượng bán TSCĐ được ghi nhận vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ;

- TSCĐ hữu hình được trình bày trên Bảng CĐKT là tài sản dài hạn theo 3 chỉ tiêu: Giá trị còn lại, nguyên giá và hao mòn lũy kế. Ngoài ra, còn phải thuyết minh về chính sách kế toán đối với TSCĐ hữu hình; Nguyên giá TSCĐ

hữu hình tăng, giảm trong kỳ; Số khấu hao trong kỳ, tăng, giảm và lũy kế đến cuối kỳ; Giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình đã dùng để thế chấp, cầm cố; Chi phí đầu tư xây dựng cơ bản dở dang; Các cam kết về việc mua, bán TSCĐ hữu hình có giá trị lớn trong tương lai; Giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình tạm thời không được sử dụng; nguyên giá của TSCĐ hữu hình đã khấu hao hết nhưng vẫn còn sử dụng; giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình chờ thanh lý; Các thay đổi khác về TSCĐ hữu hình.

a.2/ Các yêu cầu của CMKiT

Dưới góc độ thu thập bằng chứng kiểm toán, kiểm toán TSCĐ hữu hình phải thỏa mãn các cơ sở dẫn liệu sau:

(1) *Tính hiện hữu và quyền*: TSCĐ hữu hình là có thật và thuộc quyền sở hữu của đơn vị.

(2) *Tính đầy đủ*: Tất cả TSCĐ hữu hình có thực, thuộc quyền sở hữu của đơn vị và đều được ghi chép và báo cáo.

(3) *Đánh giá và tính chính xác*: TSCĐ hữu hình được đánh giá phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hiện hành và việc tính toán, tổng hợp số liệu chính xác.

(4) *Trình bày và công bố*: TSCĐ hữu hình được trình bày và khai báo đầy đủ và đúng đắn.

Ngoài ra, khi kiểm toán TSCĐ hữu hình, KTV phải thu thập các bằng chứng liên quan đến chi phí khấu hao, chi phí sửa chữa và thu nhập khác có được từ nhượng bán, thanh lý TSCĐ hữu hình.

Ngoài các cơ sở dẫn liệu đã nêu trên, KTV cần chú ý vào cơ sở dẫn liệu về quyền, lý do là một số TSCĐ, quyền sở hữu/kiểm soát không đồng nhất với sự hiện hữu.

b) Những nội dung chủ yếu của kiểm toán TSCĐ hữu hình

(1) Tìm hiểu và đánh giá kiểm soát nội bộ

KTV cần quan tâm đến các kiểm soát sau liên quan đến TSCĐ hữu hình:

- Hệ thống sổ, thẻ chi tiết về TSCĐ và cách thức ghi chép, theo dõi;

- Các thủ tục về mua sắm, thanh lý TSCĐ;

- Việc bảo vệ TSCĐ hữu hình không bị thất thoát, hư hỏng;

- Chế độ khấu hao TSCĐ phải được rà soát lại hàng năm.

(2) Các thử nghiệm cơ bản đối với TSCĐ hữu hình

** Thủ tục phân tích*

KTV có thể tiến hành một số thủ tục phân tích sau đối với TSCĐ hữu hình:

- Xem xét Bảng kê tổng hợp số liệu về TSCĐ đầu kỳ, tăng, giảm trong kỳ và tồn cuối kỳ, bao gồm cả nguyên giá và khấu hao lũy kế, phân tích theo từng loại và ghi nhận các biến động bất thường trong kỳ;

- Tính tỷ lệ khấu hao bình quân và so sánh với kỳ trước;

- Ước tính chi phí khấu hao trong kỳ và so sánh với kỳ trước.

** Kiểm tra hệ thống sổ, thẻ chi tiết*

KTV cần đối chiếu số liệu tổng hợp với danh sách TSCĐ trên các sổ, thẻ chi tiết. Tìm hiểu các khác biệt (nếu có).

** Kiểm tra chứng từ của các nghiệp vụ tăng TSCĐ hữu hình trong kỳ*

KTV xem xét các chứng từ mua sắm, xây dựng TSCĐ trong kỳ (Hóa đơn, biên bản giao nhận, biên bản nghiệm thu, quyết toán vốn đầu tư XDCB…), qua đó kiểm tra về sự phê duyệt của người có thẩm quyền, sự tiếp nhận và đưa vào sử dụng và giá trị tài sản, trong đó lưu ý những chi phí không đủ điều kiện ghi nhận vào nguyên giá TSCĐ.

** Kiểm tra vật chất đối với TSCĐ hữu hình*

KTV xem xét trực tiếp các TSCĐ hữu hình, tập trung vào các tài sản có giá trị lớn và mới tăng lên trong kỳ. Những nội dung cần quan tâm là sự hiện hữu của tài sản, tài sản có được sử dụng không và tình trạng hiện tại của tài sản.

** Kiểm tra quyền sở hữu đối với TSCĐ*

KTV xem xét các chứng từ về quyền sở hữu (giấy chủ quyền, giấy đăng ký, các hóa đơn thuế…) và quyền kiểm soát (hợp đồng thuê tài chính). Ngoài ra, cần xem xét các biên bản, thỏa thuận pháp lý, hợp đồng vay để ghi nhận các tài sản đã thế chấp hoặc bị hạn chế.

** Kiểm tra khấu hao TSCĐ hữu hình*

Các thủ tục kiểm toán khấu hao TSCĐ thường bao gồm:

- Xem xét chính sách khấu hao của đơn vị có phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hiện hành, với mức độ sử dụng tài sản của đơn vị;

- Xem xét phương pháp khấu hao có nhất quán với kỳ trước và nếu có thay đổi thì sự thay đổi này có phù hợp không và các công bố cần thiết trên có được thực hiện không;

- Kiểm tra mức khấu hao về sự đúng đắn của các dữ liệu dùng để tính toán (Thời gian sử dụng ước tính, giá trị thu hồi ước tính) và công thức tính toán;

- Kiểm tra việc tính toán và hạch toán chi phí khấu hao, lưu ý những TSCĐ mới đưa vào sử dụng có xác định đúng thời gian bắt đầu tính khấu hao không?

** Kiểm tra các nghiệp vụ giảm TSCĐ trong kỳ*

Đối với các nghiệp vụ ghi giảm TSCĐ, KTV cần quan tâm đến cả hai thử nghiệm:

- Kiểm tra chứng từ của các nghiệp vụ đã được ghi trên sổ kế toán nhằm bảo đảm các nghiệp vụ này có cơ sở và được xử lý đúng;

- Tìm kiếm các trường hợp TSCĐ đã thanh lý nhưng chưa được ghi sổ. Tình trạng này có thể được phát hiện khi kiểm tra vật chất đối với tài sản. Ngoài ra, KTV sẽ xem xét các khoản thu nhập khác có từ thanh lý tài sản, phỏng vấn về những tài sản không cần dùng khi đã mua sắm tài sản mới, thay đổi quy trình sản xuất…

3.2. Kiểm toán TSCĐ vô hình

a) Những yêu cầu cơ bản:

a.1) Các yêu cầu của chuẩn mực kế toán Việt Nam, chế độ kế toán DN Việt Nam

- Một nguồn lực vô hình chỉ có thể trở thành TSCĐ vô hình khi đáp ứng đồng thời các yếu tố sau: Tính có thể xác định được, khả năng kiểm soát nguồn lực và tính chắc chắn của lợi ích kinh tế trong tương lai. Các tài sản được ghi nhận là TSCĐ vô hình phải thỏa mãn đồng thời tất cả tiêu chuẩn ghi nhận tương tự như TSCĐ hữu hình.

- Lợi thế thương mại phát sinh nội bộ, các nhãn hiệu hàng hóa, quyền phát hành, danh sách khách hàng và các khoản mục tương tự được hình thành trong nội bộ doanh nghiệp không được ghi nhận là TSCĐ vô hình. Toàn bộ chi phí

phát sinh trong giai đoạn nghiên cứu không được ghi nhận là TSCĐ vô hình mà được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ. Chi phí trong giai đoạn triển khai chỉ được ghi nhận vào TSCĐ vô hình khi thỏa mãn các tiêu chuẩn nhất định.

- TSCĐ vô hình phải được xác định giá trị ban đầu theo nguyên giá. Chi phí liên quan đến TSCĐ vô hình phát sinh sau khi ghi nhận ban đầu phải được ghi nhận là chi phí SXKD trong kỳ, trừ khi chi phí này có khả năng làm cho TSCĐ vô hình tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai nhiều hơn mức hoạt động được đánh giá ban đầu; Chi phí được đánh giá một cách chắc chắn và gắn liền với một TSCĐ vô hình cụ thể.

- Sau khi ghi nhận ban đầu, TSCĐ vô hình được xác định theo nguyên giá, khấu hao lũy kế và giá trị còn lại. Giá trị phải khấu hao của TSCĐ vô hình được phân bổ một cách có hệ thống trong suốt thời gian sử dụng hữu ích ước tính hợp lý của nó. Thời gian tính khấu hao của TSCĐ vô hình tối đa là 20 năm. Nếu việc kiểm soát đối với các lợi ích kinh tế trong tương lai từ TSCĐ vô hình đạt được bằng quyền pháp lý được cấp trong một khoảng thời gian xác định thì thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ vô hình không vượt quá thời gian có hiệu lực của quyền pháp lý, trừ khi quyền pháp lý được gia hạn.

- Thời gian khấu hao và phương pháp khấu hao TSCĐ vô hình phải được xem xét lại ít nhất vào cuối mỗi năm tài chính và điều chỉnh theo qui định . Khi đó, phải điều chỉnh chi phí khấu hao cho năm hiện hành và các năm tiếp theo, và được thuyết minh trong báo cáo tài chính.

- TSCĐ vô hình được ghi giảm khi thanh lý, nhượng bán hoặc khi xét thấy không thu được lợi ích kinh tế từ việc sử dụng tiếp sau. Lãi lỗ phát sinh do thanh lý, nhượng bán TSCĐ vô hình được xác định và ghi nhận tương tự TSCĐ hữu hình.

- TSCĐ vô hình được trình bày trên Bảng CĐKT và thuyết minh tương tự như TSCĐ hữu hình. Ngoài ra, đơn vị còn phải thuyết minh thêm về các TSCĐ vô hình có thời gian khấu hao trên 20 năm, các TSCĐ vô hình do Nhà nước cấp, các chi phí trong giai đoạn nghiên cứu và triển khai đã được đưa vào chi phí trong kỳ.

a.2/ Các yêu cầu của CMKiT

Các yêu cầu của CMKiT đối với kiểm toán TSCĐ vô hình tương tự như đối với TSCĐ hữu hình..

b) Những nội dung chủ yếu của kiểm toán TSCĐ vô hình

Phần lớn các thủ tục kiểm toán TSCĐ vô hình tương tự như TSCĐ hữu hình. Dưới đây là một số thủ tục kiểm toán cho một số TSCĐ vô hình đặc thù:

(1) Đối với bằng phát minh và nhãn hiệu đăng ký, KTV cần xác nhận với các cơ quan quản lý về sở hữu trí tuệ, kiểm tra việc thanh toán lệ phí gia hạn hàng năm.

(2) Đối với chi phí triển khai, KTV phải kiểm tra để bảo đảm chỉ những dự án thỏa mãn tiêu chuẩn mới được vốn hóa, các chi phí nghiên cứu và các chi phí triển khai không thỏa mãn tiêu chuẩn sẽ phải đưa vào chi phí trong kỳ hoặc phân bổ trong thời gian cho phép.

3.3. Kiểm toán các khoản đầu tư dài hạn

a) Những yêu cầu cơ bản

a.1) Các yêu cầu của chuẩn mực kế toán Việt Nam, chế độ kế toán DN Việt Nam

- Các khoản đầu tư dài hạn bao gồm: Đầu tư vào công ty con, đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết và đầu tư dài hạn khác. Đầu tư dài hạn có thể dưới hình thức mua chứng khoán, góp vốn vào doanh nghiệp khác hoặc cho vay dài hạn.

- Các khoản đầu tư dài hạn được ghi nhận theo giá gốc. Nếu doanh nghiệp nhận góp vốn bị lỗ hoặc giá thị trường của chứng khoán giảm hơn so với giá gốc cần phải lập dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn theo qui định.

- Tiền lãi được hưởng từ các khoản đầu tư dài hạn được ghi nhận vào doanh thu hoạt động tài chính khi được quyền nhận cổ tức hoặc lợi nhuận được chia. Các khoản lãi chưa thu của một khoản đầu tư đã được dồn tích trước khi đơn vị mua khoản đầu tư phải trừ ra khỏi giá gốc khoản đầu tư khi nhận được lãi.

- Trên BCTC hợp nhất, các khoản đầu tư vào công ty liên kết và cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát được ghi nhận theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

- Các khoản đầu tư dài hạn được trình bày trên Bảng CĐKT là tài sản dài hạn và phải thuyết minh về danh sách các công ty con, công ty liên kết, liên doanh quan trọng.

a.2/ Các yêu cầu của CMKiT

Dưới góc độ thu thập bằng chứng kiểm toán, kiểm toán các khoản đầu tư dài hạn phải thỏa mãn các cơ sở dẫn liệu sau:

(1) Tính hiện hữu và quyền: Các khoản đầu tư dài hạn là có thật và thuộc quyền sở hữu của đơn vị.

(2) Tính đầy đủ: Tất cả các khoản đầu tư dài hạn là có thực, thuộc quyền sở hữu của đơn vị và đều được ghi chép và báo cáo.

(3) Đánh giá và tính chính xác: Các khoản đầu tư dài hạn được đánh giá phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hiện hành và việc tính toán, tổng hợp số liệu chính xác.

(4) Trình bày và công bố: Các khoản đầu tư dài hạn được trình bày và khai báo đầy đủ và đúng đắn.

b) Những nội dung kiểm toán chủ yếu

(1) Tìm hiểu và đánh giá kiểm soát nội bộ

Các kiểm soát chủ yếu đối với các khoản đầu tư dài hạn bao gồm:

- Xét duyệt đối với hoạt động đầu tư dài hạn;

- Phân chia trách nhiệm giữa chức năng ghi chép và chức năng bảo quản (đối với đầu tư vào các loại chứng khoán).

(2) Các thử nghiệm cơ bản đối với đầu tư dài hạn

** Kiểm tra sự có thực và quyền sở hữu*

- Kiểm tra các tài liệu chứng minh quyền của đơn vị (Chứng khoán, hợp đồng liên doanh..) trong đó chú ý tên của đơn vị, xác nhận của cơ quan có thẩm quyền…;

- Gửi thư xác nhận trong trường hợp chứng khoán được bên thứ ba giữ (Ngân hàng, công ty chứng khoán…);

- Xem xét các biên bản họp, hợp đồng thỏa thuận để tìm bằng chứng liên quan đến việc thế chấp, cầm cố.

** Kiểm tra các nghiệp vụ nhượng bán các khoản đầu tư dài hạn trong kỳ*

- Kiểm tra hợp đồng, bản thỏa thuận… về việc nhượng bán các khoản đầu tư dài hạn;

- Xem xét việc nhượng bán có được xét duyệt đúng thẩm quyền không;

- Kiểm tra việc tính toán và ghi chép thu nhập và lợi nhuận liên quan đến các hoạt động này.

** Kiểm tra về giá trị của các khoản đầu tư dài hạn*

Các khoản đầu tư dài hạn được phản ảnh theo giá gốc, trong một số trường hợp có yêu cầu lập dự phòng giảm giá. Các thủ tục kiểm toán thường được thực hiện là:

- Kiểm tra chứng từ các nghiệp vụ mua chứng khoán, nhận chuyển nhượng quyền sở hữu vốn, góp vốn… và các chi phí liên quan để xác định giá gốc của khoản đầu tư. Đối với các hình thức đầu tư thông qua góp vốn, KTV cần đọc BCTC của bên nhận đầu tư để kiểm tra phần góp vốn của đơn vị được ghi nhận.

- Xem xét giá thị trường của chứng khoán (đối với đầu tư chứng khoán), đọc BCTC của bên nhận đầu tư (đối với đầu tư thông qua góp vốn) để xác định có cần thiết phải lập dự phòng cho các khoản đầu tư hay không.

** Xác định khả năng và ý định nắm giữ các khoản đầu tư dài hạn*

KTV cần tiến hành các thủ tục để xác định xem đơn vị có khả năng và có ý định nắm giữ các khoản đầu tư dài hạn này không và phải thu thập các bản giải trình về khoản đầu tư dài hạn.

** Kiểm tra việc trình bày các khoản đầu tư dài hạn*

KTV cần kiểm tra việc phân loại các khoản đầu tư dài hạn thông qua việc xem xét các thông tin mới nhất về tình trạng của các khoản đầu tư. Mức độ ảnh hưởng của đơn vị đối với đơn vị nhận đầu tư có sự thay đổi do:

- Đơn vị mua thêm hay bán bớt cổ phần hoặc phần vốn góp của mình.

- Đơn vị nhận đầu tư tăng vốn nhưng đơn vị không góp thêm vốn hay mua thêm cổ phần.

- Các thỏa thuận khác.

Các thông tin trên có được qua việc thảo luận với Ban Giám đốc, đọc biên

bản họp hội đồng quản trị, xem xét BCTC mới nhất của đơn vị nhận đầu tư… Khi có sự thay đổi, KTV cần xem xét đơn vị đã tiến hành xử lý các thay đổi có phù hợp với chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành không.

4. Kiểm toán nợ phải trả và vốn chủ sở hữu

4.1. Kiểm toán nợ phải trả

a) Những yêu cầu cơ bản

a.1) Các yêu cầu của chuẩn mực kế toán Việt Nam, chế độ kế toán DN Việt Nam

- Nợ phải trả là nghĩa vụ hiện tại của doanh nghiệp phát sinh từ các giao dịch và sự kiện đã qua mà doanh nghiệp phải thanh toán từ các nguồn lực của mình. Nợ phải trả được ghi nhận khi có đủ điều kiện chắc chắn là doanh nghiệp sẽ phải dùng một lượng tiền chi ra để trang trải cho những nghĩa vụ hiện tại mà doanh nghiệp phải thanh toán, và khoản nợ phải trả đó phải xác định được một cách đáng tin cậy.

- Các khoản nợ phải trả thông thường bao gồm nợ phải trả người bán, người mua trả tiền trước, các khoản vay, các khoản phải trả Nhà nước, người lao động, phải trả nội bộ, chi phí phải trả và các khoản phải trả khác. Dự phòng cũng được ghi nhận như một khoản phải trả trên Bảng CĐKT khi thỏa mãn định nghĩa và các tiêu chuẩn của Nợ phải trả.

- Cần phân biệt Nợ phải trả và các khoản nợ tiềm tàng. Các khoản nợ tiềm tàng không được ghi nhận trên Bảng CĐKT vì tính chất không chắc chắn xảy ra của nó hoặc giá trị chưa thể xác định một cách đáng tin cậy.

- Nợ phải trả thường được ghi nhận theo số tiền phải trả, tuy nhiên trong một số trường hợp, có thể được ghi nhận theo giá trị hiện tại của các dòng tiền phải trả trong tương lai, thí dụ các khoản dự phòng mà ảnh hưởng về giá trị thời gian của tiền là trọng yếu.

Trên Bảng CĐKT, Nợ phải trả được phân chia thành Nợ ngắn hạn và Nợ dài hạn.

a.2) Các yêu cầu của CMKiT

Dưới góc độ thu thập bằng chứng kiểm toán, kiểm toán Nợ phải trả phải thỏa mãn các cơ sở dẫn liệu sau:

(1) Tính hiện hữu và nghĩa vụ: Nợ phải trả là có thật và là nghĩa vụ của đơn vị.

(2) Tính đầy đủ: Tất cả Nợ phải trả là có thực và là nghĩa vụ của đơn vị đều được ghi chép và báo cáo.

(3) Đánh giá và tính chính xác: Nợ phải trả phải được đánh giá phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán và việc tính toán, tổng hợp số liệu chính xác.

(4) Trình bày và công bố: Nợ phải trả được trình bày và khai báo đầy đủ và đúng đắn.

Khác với tài sản, Nợ phải trả thường bị khai thiếu nên cơ sở dẫn liệu về sự đầy đủ rất quan trọng trong kiểm toán Nợ phải trả. Ngoài ra, khi kiểm toán Nợ phải trả, KTV phải lưu ý ảnh hưởng của các vụ kiện tụng, tranh chấp có thể làm phát sinh các khoản phải trả theo yêu cầu của CMKiT số 501.

b) Các thủ tục kiểm toán chủ yếu đối với nợ phải trả người bán

(1) Tìm hiểu và đánh giá kiểm soát nội bộ

Việc hiểu biết và đánh giá đầy đủ về kiểm soát nội bộ đối với chu trình mua hàng giúp KTV thiết kế một chương trình kiểm toán phù hợp.

Các kiểm soát chủ yếu đối với chu trình mua hàng bao gồm:

** Đặt hàng*

- Phân chia trách nhiệm giữa các chức năng đề nghị mua hàng và lập đơn đặt hàng;

- Đơn đặt hàng chỉ được lập trên cơ sở Phiếu đề nghị mua hàng, phải được đánh số liên tục và được người có thẩm quyền xét duyệt về số lượng, nhà cung cấp và các điều khoản khác.

** Nhận hàng và hóa đơn*

- Hàng nhận về phải được kiểm tra về số lượng, chất lượng và các điều kiện thỏa thuận khác theo hợp đồng;

- Phiếu nhập kho được đánh số trước liên tục và lập trên cơ sở hàng hóa đã được chấp nhận;

- Đối chiếu giữa phiếu nhập kho và đơn đặt hàng;

- Kiểm tra hóa đơn của nhà cung cấp về số lượng, đơn giá và tính toán, so sánh giữa hóa đơn với phiếu nhập kho và đơn đặt hàng.

** Kế toán Nợ phải trả*

- Phân chia trách nhiệm giữa các chức năng kế toán và xét duyệt thanh toán;

- Ghi chép kịp thời các nghiệp vụ mua hàng vào sổ kế toán;

- Duy trì hệ thống sổ chi tiết nhà cung cấp, đối chiếu giữa tài khoản tổng hợp và số dư chi tiết Nợ phải trả;

- Đối chiếu giữa thông báo nợ của nhà cung cấp và sổ chi tiết.

Để đánh giá các kiểm soát trên có hữu hiệu không, KTV có thể thực hiện các thử nghiệm kiểm soát sau:

- Đối với việc nhận hàng và hóa đơn, chọn mẫu hóa đơn để kiểm tra phiếu nhập kho và đơn đặt hàng đính kèm về số lượng, đơn giá; kiểm tra việc tính toán trên hóa đơn; Theo dõi việc ghi sổ kế toán tổng hợp và chi tiết;

- Đối với kế toán Nợ phải trả, chọn mẫu kiểm tra chứng từ một số nhà cung cấp trên sổ chi tiết; Đối chiếu chi tiết với tổng hợp, kiểm tra việc tính toán;

- Ngoài ra, KTV cần lưu ý kiểm tra sự liên tục của số hiệu chứng từ (Đơn đặt hàng, phiếu nhập…)

(2) Các thử nghiệm cơ bản chủ yếu

** Thủ tục phân tích*

- So sánh Nợ phải trả cuối kỳ so với đầu kỳ của toàn bộ khoản phải trả người bán và của những nhà cung cấp chủ yếu;

- Xem xét sự biến động của hàng mua trong kỳ qua các tháng;

- Tính tỷ số giữa số dư nợ phải trả và tổng giá trị mua hàng trong kỳ, so sánh với kỳ trước;

- Tính tỷ lệ lãi gộp và so sánh với kỳ trước.

** Lập bảng kê chi tiết các khoản phải trả*

Bảng kê chi tiết Nợ phải trả được lập từ sổ chi tiết Nợ phải trả của đơn vị, sau đó KTV sẽ kiểm tra số tổng cộng, đối chiếu với Sổ Cái và Nhật ký mua hàng.

** Đối chiếu sổ chi tiết với thông báo nợ của nhà cung cấp*

KTV chọn mẫu các khoản phải trả để đối chiếu giữa sổ chi tiết với thông báo nợ của nhà cung cấp cùng các chứng từ liên quan. Việc chọn mẫu không chỉ quan tâm đến các khoản có số dư lớn mà còn phải chú ý đến các số dư bằng không hoặc số dư âm, nhất là đối với các nhà cung cấp chủ yếu của đơn vị. Điều này xuất phát từ vai trò quan trọng của cơ sở dẫn liệu đầy đủ trong kiểm toán Nợ phải trả.

** Gửi thư xác nhận đến các nhà cung cấp*

Thủ tục gửi thư xác nhận trong kiểm toán Nợ phải trả không đóng vai trò quan trọng như đối với Nợ phải thu vì các bằng chứng, tài liệu đối với Nợ phải trả (Thông báo nợ , hóa đơn của nhà cung cấp) có độ tin cậy khá cao. Tuy nhiên, KTV cần gửi thư xác nhận đến các nhà cung cấp, nếu:

- Thông báo nợ của nhà cung cấp không có hoặc không đầy đủ;.

- Kiểm soát nội bộ của đơn vị là yếu kém;

- Có nghi vấn về khả năng đơn vị khai khống các khoản phải trả;

- Việc phân tích cho thấy số dư Nợ phải trả tăng cao một cách bất thường.

Về cách thức gửi thư, xác nhận nợ phải trả cũng tương tự như đối với nợ phải thu.

** Kiểm tra sự đầy đủ của Nợ phải trả*

Để kiểm tra các khoản phải trả đã được phản ảnh đầy đủ, ngoài việc kiểm tra việc khóa sổ đối với nghiệp vụ mua hàng (Đã trình bày trong kiểm toán hàng tồn kho), KTV cần lưu ý thêm việc ghi nhận dồn tích các khoản chi phí phải trả:

- Kiểm tra các khoản thanh toán sau ngày khóa sổ để phát hiện các chi phí của niên độ hiện tại nhưng chỉ ghi nhận vào niên độ sau khi thanh toán;

- Kiểm tra các chi phí mang tính chất định kỳ như tiền điện, nước, thuê tài sản…

** Kiểm tra việc trình bày nợ phải trả*

Bao gồm việc xem xét vấn đề phân loại nợ phải trả thành nợ ngắn hạn và nợ dài hạn trên Bảng cân đối kế toán cũng như việc bù trừ không thích hợp giữa các khoản phải trả và các khoản ứng trước tiền cho người bán.

c) Các thủ tục kiểm toán đối với các khoản vay

(1) Tìm hiểu kiểm soát nội bộ đối với các khoản vay

KTV cần tìm hiểu các thủ tục xét duyệt đối với các khoản vay cũng như việc ghi chép và tính lãi vay. Các thử nghiệm kiểm soát có thể được tiến hành trên các thủ tục trên nếu KTV quyết định dựa vào các kiểm soát này.

(2) Các thử nghiệm cơ bản chủ yếu

* Thủ tục phân tích

- So sánh Nợ vay cuối kỳ so với đầu kỳ;

- Ước tính chi phí lãi vay và so sánh với số liệu theo báo cáo;

* Lập bảng kê chi tiết các khoản vay

Bảng kê chi tiết các khoản vay được lập từ sổ chi tiết Nợ vay của đơn vị, sau đó KTV sẽ kiểm tra số tổng cộng, đối chiếu với Sổ Cái.

* Gửi thư xác nhận đến các chủ nợ

Các xác nhận gửi đến chủ nợ (ngân hàng, các tổ chức khác và cá nhân) cần bao gồm các thông tin về ngay vay, thời hạn trả, lãi suất, số dư cuối kỳ và các thông tin khác (thí dụ tài sản thế chấp).

* Kiểm tra chứng từ gốc của các khoản vay

KTV kiểm tra các chứng từ nhận tiền, chứng từ tính lãi và chứng từ thanh toán trên cơ sở chọn mẫu qua đó thu thập bằng chứng về sự hiện hữu và nghĩa vụ của các khoản vay.

* Kiểm tra chi phí đi vay

Thủ tục phân tích ở bước trước có thể thu thập bằng chứng về chi phí đi vay là hợp lý trên tổng thể. Ngoài ra, KTV sẽ tiến hành việc chọn mẫu để kiểm tra chi tiết chi phí lãi vay phát sinh trong kỳ.

* Kiểm tra việc tuân thủ hợp đồng vay

Các hợp đồng vay dài hạn có thể bao gồm các điều khoản đòi hỏi doanh nghiệp phải tuân thủ các quy định nhất định; thí dụ phải duy trì vốn lưu động thuần ở một mức nhất định. Trong trường hợp này, nếu doanh nghiệp vi phạm sẽ dẫn đến những chế tài có thể ảnh hưởng nghiêm trọng đến tình hình tài chính. Vì vậy, khi biết được doanh nghiệp có các điều kiện phải tuân thủ tương tự như trên, KTV phải xem xét doanh nghiệp có vi phạm hay không và tiến hành các thủ tục thích hợp.

* Kiểm tra việc trình bày BCTC

KTV cần kiểm tra việc việc phân loại các khoản vay có phù hợp với các yêu cầu của chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành hay không, các khoản vay dài hạn đến hạn trả trong niên độ tới cần được trình bày bên phần nợ ngắn hạn trên Bảng cân đối kế toán.

* Các thủ tục trong trường hợp doanh nghiệp phát hành trái phiếu

Doanh nghiệp có thể huy động vốn qua việc phát hành trái phiếu. Trong trường hợp này, KTV cần thực hiện các thủ tục sau:

- Xem xét các hồ sơ pháp lý liên quan đến việc phát hành trái phiếu, qua đó đánh giá chúng có tuân thủ các quy định hiện hành và có được phê duyệt bởi người có thẩm quyền không.

- Kiểm tra việc ghi nhận nợ phải trả và các khoản chiết khấu, phụ trội trái phiếu. KTV cũng lưu ý việc phương pháp phân bổ chiết khấu, phụ trội phù hợp với chuẩn mực kế toán và được áp dụng nhất quán.

- Gửi thư xác nhận người được ủy thác về các thông tin liên quan đến trái phiếu như số lượng trái phiếu đang lưu hành, mệnh giá và ngày đáo hạn…

d) Các thủ tục kiểm toán đối với các khoản phải trả khác

(1) Kiểm tra dự phòng phải trả

Dự phòng phải trả là khoản nợ phải trả không chắc chắn về giá trị hoặc thời gian. Một khoản dự phòng chỉ được ghi nhận khi thoả mãn đồng thời các điều kiện sau:

- Doanh nghiệp có nghĩa vụ nợ hiện tại (nghĩa vụ pháp lý hoặc nghĩa vụ liên đới) do kết quả từ một sự kiện đã xảy ra;

- Sự giảm sút về những lợi ích kinh tế có thể xảy ra dẫn đến việc yêu cầu phải thanh toán nghĩa vụ nợ; và

- Đưa ra được một ước tính đáng tin cậy về giá trị của nghĩa vụ nợ đó.

- Đối với các khoản dự phòng phải trả mà doanh nghiệp đã lập, KTV cần tiến hành các thủ tục kiểm toán sau:

- Sự hiện hữu và nghĩa vụ của các khoản dự phòng qua việc xem xét các điều kiện trên có được thỏa mãn không.

- Việc đánh giá các khoản dự phòng có phù hợp với các quy định của Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 18 - Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng.

- Việc trình bày các khoản dự phòng; thí dụ các khoản bồi hoàn của bên thứ ba không được bù trừ vào các khoản dự phòng mà phải trình bày như một tài sản riêng biệt.

Tuy nhiên, vấn đề quan trọng hơn là KTV phải phát hiện các khoản dự phòng phải trả chưa được ghi nhận. KTV cần có hiểu biết về hoạt động kinh doanh của khách hàng để đánh giá khả năng của các nghĩa vụ này; thí dụ các chính sách bảo hành của doanh nghiệp, chủ trương tái cơ cấu doanh nghiệp, các cam kết hay nghĩa vụ khác đối với nhà cung cấp, người lao động... Riêng đối với các nghĩa vụ phát sinh từ các vụ kiện tụng, tranh chấp, KTV cần thực hiện các thủ tục sau:

- Trao đổi với Giám đốc và yêu cầu cung cấp bản giải trình;

- 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.

Khi các vụ kiện tụng, tranh chấp đã được xác định hoặc khi KTV 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 này, KTV sẽ thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các vụ việc và mức thiệt hại làm ảnh hưởng đến BCTC của đơn vị. 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 KTV gửi đi, gồm các nội dung sau:

- 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 KTV các thông tin bổ sung.

(2) Kiểm tra thuế và các khoản phải nộp Nhà nước

Các thủ tục kiểm toán cần thực hiện bao gồm:

- Tìm hiểu về những quy định chung về thuế, chú trọng các điều khoản có liên quan đến hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

- Tìm hiểu về hệ thống KSNB liên quan đến thuế của doanh nghiệp, bao gồm việc theo dõi và quyết toán thuế.

- Thực hiện thủ tục phân tích đối với nghĩa vụ thuế phát sinh trong kỳ thông qua việc so sánh kỳ này với kỳ trước, với sự thay đổi quy mô kinh doanh trong kỳ.

- Kiểm tra việc tính toán nghĩa vụ thuế của doanh nghiệp, chú ý các nghiệp vụ "nhạy cảm" về thuế như các khoản chi thiếu chứng từ hợp lệ,...

- Kiểm tra việc phản ảnh các nghĩa vụ thuế trên các tài khoản và báo cáo liên quan.

Một số thủ tục kiểm toán khác liên quan đến việc kiểm tra thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại sẽ được trình bày trong phần 5 - Kiểm toán các khoản mục khác.

(3) Kiểm tra chi phí phải trả

Chi phí phải trả là một ước tính kế toán nên KTV sẽ tiếp cận với khoản mục này dựa trên các quy định của CMKiT Việt Nam số 540 – Kiểm toán các ước tính kế toán, trong đó phương pháp chủ yếu là kiểm tra quá trình thực hiện sự ước tính của đơn vị. Các thủ tục thường bao gồm:

- Thu thập thông tin về các khoản chi phí phải trả và quy trình hạch toán cũng như sử dụng các khoản trích trước này của doanh nghiệp.

- Tìm hiểu cơ sở của các ước tính, kiểm tra sự chuẩn xác của các dữ liệu và tính hợp lý của các giả định.

- Kiểm tra việc tính toán và phê duyệt của người có thẩm quyền đối với các chi phí phải trả.

- Xem xét các sự kiện sau ngày kết thúc kỳ kế toán.

Vì dụ:

Trong quá trình kiểm toán BCTC của công ty cổ phần Vạn Thắng cho năm tài chính kết thúc ngày 31.12.20x7, KTV ghi nhận các tình huống sau:

(1) Trong năm 20x7, công ty đã vi phạm hợp đồng về cung cấp dịch vụ cho khách hàng X. Ngày 15.2.20x8, khách hàng đã khởi kiện công ty với số tiền đòi bồi thường là 600 triệu đồng. Vào một ngày trước ngày ký BCTC, hai bên đã đạt được một thỏa thuận là công ty sẽ bồi thường cho khách hàng X 400 triệu. Kế toán công ty ghi nhận nghĩa vụ phải trả số tiền bồi thường trên vào năm 20x8 và chỉ thuyết minh về nghĩa vụ trên như một khoản Nợ tiềm tàng trên BCTC năm 20x7.

(2) Trong năm 20x7, công ty bán được 1.000 sản phẩm X với doanh thu 1.200 triệu đồng với cam kết bảo hành 1 năm. Chi phí bảo hành bình quân của 1 sản phẩm X phải chi trong năm 20x8 ước tính một cách đáng tin cậy là 100.000 đồng. Tuy nhiên, công ty chỉ lập dự phòng ở mức 5% doanh thu để phù hợp với mức khống chế của cơ quan thuế.

(3) Vào tháng 12.20x7, công ty công bố kế hoạch đóng cửa một nhà máy cơ khí tại Nam Định do tái cơ cấu lại công ty. Thiết bị sẽ được chuyển về một công ty con mới thành lập chuyên về cơ điện nằm ở Đà Nẵng. Công ty sẽ phải chi một khoản tiền bồi thường khá lớn cho người lao động do chấm dứt hợp đồng trước thời hạn. Ngoài ra, công ty còn đối mặt với một số vụ kiện do không thực hiện những cam kết với địa phương và một số đối tác. Chi phí vận chuyển và lắp đặt nhà máy mới cũng khá lớn do có một số thiết bị thuộc loại siêu trọng. Công ty đã không phản ảnh về sự kiện này trên BCTC.

Yêu cầu:

Anh/chị hãy nêu và giải thích sai sót của doanh nghiệp trong mỗi tình huống. Theo anh/chị, thủ tục kiểm toán nào sẽ thích hợp để phát hiện các sai sót trên

Trả lời:

Câu 1:

Nghĩa vụ này sẽ được trình bày như một khoản dự phòng phải trả, Công ty phải lập dự phòng phải trả và không thuyết minh về Nợ tiềm tàng.

Giải thích:

- Đây là một nghĩa vụ hiện tại phát sinh từ một sự kiện trong quá khứ và chắc chắn doanh nghiệp phải thanh toán bằng nguồn lực của mình. Nếu số tiền chưa được xác định một cách đáng tin cậy, khoản nợ này sẽ được trình bày như

một khoản Nợ tiềm tàng trên Bản thuyết minh BCTC, còn nếu giá trị được xác định một cách đáng tin cậy nó sẽ được ghi nhận như một khoản dự phòng phải trả.

- Trước ngày ký BCTC, số tiền đã xác định qua thỏa thuận giữa 2 bên. Thoả thuận này là một sự kiện sau ngày khóa sổ cung cấp bằng chứng về một tình trạng đã tồn tại vào ngày khóa sổ nên cần phải điều chỉnh lại BCTC.

Câu 2:

- Nếu có thể ước tính được chi phí bảo hành một cách đáng tin cậy, doanh nghiệp phải lập dự phòng theo số liệu này. Chênh lệch giữa số liệu này với mức khống chế của thuế sẽ được ghi nhận như một khoản tài sản thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại.

Câu 3:

- Chi phí tái cơ cấu đòi hỏi phải xét đoán về điều kiện ghi nhận như một khoản dự phòng phải trả hay nợ tiềm tàng.

- Các vụ kiện tụng làm xuất hiện khả năng ghi nhận các khoản nợ tiềm tàng, đòi hỏi phải có những thuyết minh thích hợp trên BCTC.

Các thủ tục cần thiết để phát hiện các sai sót trên:

- Hiểu biết về tình hình kinh doanh của khách hàng: Chính sách bảo hành sản phẩm, chủ trương tái cơ cấu...

- Trao đổi với Giám đốc và yêu cầu cung cấp bản giải trình;

- 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; sự gia tăng bất thường của các chi phí tư vấn có thể chỉ ra doanh nghiệp đang đối mặt với các vụ kiện quan trọng.

4.2. Kiểm toán vốn chủ sở hữu

a) Những yêu cầu cơ bản

a.1) Các yêu cầu của chuẩn mực kế toán Việt Nam, chế độ kế toán DN Việt Nam

- Vốn chủ sở hữu: Là giá trị vốn của doanh nghiệp, được tính bằng số chênh lệch giữa giá trị tài sản của doanh nghiệp trừ (-) đi nợ phải trả;

- Vốn chủ sở hữu được phản ảnh trong Bảng CĐKT, gồm: Vốn của các nhà đầu tư, Thặng dư vốn cổ phần; Lợi nhuận giữ lại; Các quỹ; Lợi nhuận chưa phân phối; Chênh lệch tỷ giá hối đoái và chênh lệch đánh giá lại tài sản.

- Ngoài ra, trên Bản thuyết minh BCTC, phải trình bày về sự biến động của từng loại vốn chủ sở hữu; Chi tiết vốn đầu tư của chủ sở hữu; Các giao dịch về vốn với các chủ sở hữu; Cổ tức; cổ phiếu; Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu; Mục đích trích lập quỹ đầu tư phát triển và quỹ khác; Lãi lỗ được hạch toán thẳng vào vốn chủ sở hữu.

a.2) Các yêu cầu của CMKiT

Dưới góc độ thu thập bằng chứng kiểm toán, kiểm toán vốn chủ sở hữu phải thỏa mãn các mục tiêu kiểm toán sau:

- Vốn chủ sở hữu phải được phân loại, ghi chép đúng đắn và đúng yêu cầu của pháp luật.
- Các nghiệp vụ liên quan đến vốn chủ sở hữu phải được xét duyệt bởi người có thẩm quyền.
- Việc phân phối lợi nhuận và sử dụng các quỹ phải phù hợp với mục đích được cho phép.
- Vốn chủ sở hữu được thuyết minh đầy đủ theo yêu cầu của chuẩn mực, chế độ kế toán.

b) Những nội dung chủ yếu của kiểm toán vốn chủ sở hữu

Các thử nghiệm cơ bản thường được thực hiện bao gồm:

(1) Phân tích các tài khoản vốn chủ sở hữu

Bảng phân tích được lập cho từng loại vốn chủ sở hữu, bao gồm số dư đầu kỳ, phát sinh trong kỳ và số dư cuối kỳ. KTV kiểm tra việc tính toán và đối chiếu với Sổ Cái.

(2) Kiểm tra chứng từ gốc của các nghiệp vụ tăng, giảm vốn chủ sở hữu trong kỳ

Việc kiểm tra nhằm mục đích xem xét tính hợp pháp, hợp lệ của các nghiệp vụ; Sự phê duyệt của người có thẩm quyền và việc hạch toán phù hợp với yêu cầu của các chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán hiện hành.

(3) Các thủ tục kiểm toán vốn cổ phần

Đối với công ty cổ phần, những thủ tục kiểm toán cần thực hiện là:

- Đánh giá về kiểm soát nội bộ đối với vốn cổ phần bao gồm việc xem xét sự kiểm soát của Đại hội cổ đông và Hội đồng quản trị đối với các nghiệp vụ về vốn cổ phần (phát hành, mua lại…), việc sử dụng các dịch vụ độc lập (lưu ký, chuyển nhượng cổ phần, thanh toán cổ tức), việc kiểm soát đối với sổ cổ phiếu và sổ đăng ký cổ đông;

- Xem xét điều lệ công ty, các biên bản họp Đại hội cổ đông và Hội đồng quản trị nhằm thu thập bằng chứng rằng các nghiệp vụ liên quan đến vốn cổ phần được thực hiện phù hợp luật pháp và quyết định của người có thẩm quyền;

- Phân tích các nghiệp vụ tăng giảm vốn cổ phần, kiểm tra các chứng từ liên quan, kiểm tra số dư đầu kỳ, việc tính toán và rút số dư cuối kỳ;

- Gửi thư xác nhận đến các ngân hàng, các công ty được ủy thác làm dịch vụ độc lập;

- Đối với các công ty không sử dụng dịch vụ độc lập nói trên, KTV phải kiểm tra đối chiếu giữa sổ kế toán với các sổ theo dõi vốn cổ phần.

5. Kiểm toán các khoản mục khác

5.1 Kiểm toán tiền

Tiền được trình bày trên Bảng CĐKT là tài sản ngắn hạn, bao gồm tiền mặt, tiền gửi ngân hàng và tiền đang chuyển. Các cơ sở dẫn liệu áp dụng cho tiền cũng như các tài sản khác bao gồm tính hiện hữu, quyền và nghĩa vụ, tính đầy đủ, đánh giá, tính chính xác, trong đó tính hiện hữu thường được các KTV xem là quan trọng nhất.

Các thủ tục kiểm toán chủ yếu đối với tiền bao gồm:

(1) Xem xét kiểm soát nội bộ đối với tiền

Kiểm soát nội bộ đối với tiền rất quan trọng, những yếu kém trong kiểm soát nội bộ đối với tiền không chỉ ảnh hưởng đến số dư tiền mà còn đe dọa sai lệch đối với nhiều khoản mục khác trên BCTC. KTV phải tìm hiểu về kiểm soát nội bộ liên quan đến các nghiệp vụ thu, chi và bảo quản tiền để điều chỉnh thủ tục và phạm vi kiểm toán thích hợp.

(2) Gửi thư xác nhận đến ngân hàng

- Trước hết, KTV lập bảng phân tích số dư tiền gửi ngân hàng theo các tài khoản mà đơn vị mở ở các ngân hàng khác nhau, đối chiếu với các sổ chi tiết và kiểm tra tổng cộng, đối chiếu với Sổ Cái;

- Gửi thư xác nhận đến tất cả các ngân hàng mà đơn vị có giao dịch, kể cả các trường hợp có số dư bằng không hoặc đã đóng tài khoản trong năm tài chính;

- Thư xác nhận không chỉ bao gồm số dư tiền gửi mà còn bao gồm các khoản vay và các giao dịch khác với ngân hàng;

- Nghiên cứu cẩn thận thư xác nhận và đối chiếu với sổ kế toán của đơn vị. Kiểm tra bảng tổng hợp tiền gửi ngân hàng.

(3) Kiểm kê tiền mặt tồn quỹ

Tiền mặt tồn quỹ phải được kiểm kê đồng thời tại tất cả các quỹ với sự có mặt của thủ quỹ và phải lập biên bản kiểm kê. Trước khi kiểm kê, phải hoàn tất các sổ sách theo dõi về tiền. Xem xét các chênh lệch và cách xử lý chênh lệch.

(4) Kiểm tra việc khóa sổ đối với tiền

- Kiểm tra việc khóa sổ đối với tiền nhằm ngăn chặn khả năng trì hoãn việc khóa sổ các nghiệp vụ thu, chi tiền sang niên độ sau;

- Đối với tiền mặt, mục tiêu này có thể đạt được khi kiểm kê tiền mặt vào thời điểm kết thúc niên độ;

- Đối với tiền gửi ngân hàng/tiền đang chuyển, KTV phải kiểm tra các nghiệp vụ sau ngày khóa sổ để bảo đảm các nghiệp vụ được ghi chép đúng niên độ. Thí dụ, một séc nộp vào ngân hàng phải được ghi nhận vào một thời gian hợp lý sau ngày kết thúc niên độ.

5.2. Kiểm toán các khoản đầu tư ngắn hạn

Các khoản đầu tư ngắn hạn bao gồm đầu tư chứng khoán ngắn hạn và các khoản đầu tư ngắn hạn khác. Các cơ sở dẫn liệu chủ yếu của các khoản đầu tư ngắn hạn như tính hiện hữu, quyền, tính đầy đủ, đánh giá, tính chính xác, trình bày và công bố, tương tự như đối với các khoản đầu tư đầu tư dài hạn, do đó, các thủ tục kiểm toán để thu thập bằng chứng kiểm toán không khác biệt đáng kể. Vấn đề cần quan tâm thêm trong kiểm tra các khoản đầu tư ngắn hạn là xác định các khoản này có đủ tiêu chuẩn để xếp vào một khoản mục ngắn hạn hay không. Điều này phụ thuộc vào:

- Thời hạn thu hồi của các trái phiếu, kỳ phiếu hoặc chứng khoán nợ khác;

- Mục đích đầu tư của các chứng khoán vốn là giữ thay tiền hoặc dưới hình thức chứng khoán thương mại;

- Khả năng chuyển đổi thành tiền của các khoản đầu tư ngắn hạn.

Ngoài ra, đối với các khoản đầu tư ngắn hạn thỏa mãn tiêu chuẩn tương đương tiền cần được trình bày tách khỏi khoản mục Đầu tư ngắn hạn và trình bày vào khoản mục Tiền và tương đương tiền.

5.3 Kiểm toán thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại

Thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) hoãn lại phát sinh khi có chênh lệch tạm thời giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế. Thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại liên quan đến cả Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (Chi phí thuế TNDN hoãn lại) và Bảng cân đối kế toán (Tài sản thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại và Thuế thu nhập hoãn lại phải trả). Việc kiểm tra thuế TNDN hoãn lại bao gồm các thủ tục chủ yếu sau:

- Tìm hiểu về đặc điểm hoạt động và chính sách kế toán của doanh nghiệp để đánh giá khả năng phát sinh thuế TNDN hoãn lại. Các vấn đề thường làm phát sinh thuế TNDN hoãn lại như khấu hao, ghi nhận doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ, lập dự phòng giảm giá tài sản và dự phòng phải trả, chuyển lỗ…

- Tìm hiểu quy trình xác định thuế TNDN hoãn lại của doanh nghiệp.

- Xem xét tờ khai quyết toán thuế TNDN của doanh nghiệp để xác định các khoản chênh lệch tạm thời.

- Kiểm tra các khoản thuế TNDN hoãn lại kỳ trước được hoàn nhập trong kỳ này.

- Xem xét việc đánh giá tài sản thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại cuối kỳ. Trong nhiều trường hợp, tài sản thuế TNDN hoãn lại không được ghi nhận nếu không đáp ứng các yêu cầu của Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 17 - Thuế thu nhập doanh nghiệp.

- Kiểm tra việc trình bày thuế TNDN hoãn lại, bao gồm việc xem xét sự bù trừ giữa tài sản thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả cũng như công bố các thông tin bổ sung trên Bản thuyết minh BCTC.

PHẦN 1: TỔNG QUAN VỀ KIỂM TOÁN VÀ DỊCH VỤ ĐẢM BẢO

I. NHỮNG VẤN ĐỀ CHUNG VỀ HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN

1. Khái niệm, bản chất kiểm toán

2. Phân loại kiểm toán

3. Kiểm toán viên và kiểm toán viên hành nghề

4. Hình thức tổ chức của DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam

5. Điều kiện cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán

6. Đình chỉ kinh doanh dịch vụ kiểm toán và thu hồi Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán

7. Các trường hợp DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam không được thực hiện kiểm toán

8. Kiểm toán bắt buộc

9. Kiểm toán độc lập đối với đơn vị có lợi ích công chúng

10. Quy định về kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán

11. Quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập

12. Quyền và nghĩa vụ của kiểm toán viên hành nghề và doanh nghiệp kiểm toán, chi nhành doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài ở Việt Nam

II. KHUÔN KHỔ VIỆT NAM VỀ HỢP ĐỒNG DỊCH VỤ ĐẢM BẢO *(Thông tư số 69/2015/TT-BTC ngày 08/05/2015 của Bộ Tài chính)*

III. CHUẨN MỰC ĐẠO ĐỨC NGHỀ NGHIỆP KẾ TOÁN, KIỂM TOÁN **(***Thông tư số 70/2015/TT-BTC ngày 08 tháng 5 năm 2015 của Bộ Tài chính)*

PHẦN A- QUY ĐỊNH CHUNG VÀ CÁC NGUYÊN TẮC ĐẠO ĐỨC CƠ BẢN

PHẦN B - ÁP DỤNG CHO KẾ TOÁN VIÊN, KIỂM TOÁN VIÊN HÀNH NGHỀ

PHẦN 2: CÁC CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VÀ DỊCH VỤ ĐẢM BẢO

I. CÁC CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN

1. Các vấn đề chung

1.1. Mục tiêu tổng thể của KTV và DNKT khi thực hiện kiểm toán theo CMKiT Việt Nam (CMKiT 200)

1.2. Hợp đồng kiểm toán (Điều 42 Luật Kiểm toán độc lập và CMKiT 210)

1.3. Trách nhiệm của KTV và DNKT liên quan đến gian lận (CMKiT 240)

1.4. Trách nhiệm của KTV và DNKT đối với hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định (CMKiT 250)

1.5. Kiểm soát chất lượng doanh nghiệp thực hiện kiểm toán, và soát xét báo cáo tài chính, dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ liên quan khác (VSQC1) và kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán BCTC (CMKiT 220)

2. Lập kế hoạch kiểm toán

2.1. Lập kế hoạch kiểm toán (CMKiT 300)

2.2. Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị (CMKiT 315)

2.3. Mức trọng yếu trong lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán (CMKiT 320)

2.4. Biện pháp xử lý của KTV đối với rủi ro đánh giá (CMKiT 330)

2.5. Các yếu tố cần xem xét khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài (CMKiT 402)

3. Thực hiện kiểm toán

3.1. Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán (CMKiT 450)

3.2. Bằng chứng kiểm toán (CMKiT 500 và CMKiT 315)

3.3. Lấy mẫu kiểm toán (CMKiT 530)

3.4. Bằng chứng kiểm toán đối với các khoản mục, sự kiện đặc biệt (CMKiT 501)

3.5. Kiểm toán năm đầu tiên – Số dư đầu kỳ (CMKiT 510)

3.6. Thủ tục phân tích (CMKiT 520)

3.7. Kiểm toán các ước tính kế toán, bao gồm ước tính kế toán về giá trị hợp lý và các thuyết minh liên quan (CMKiT 540)

3.8. Các bên liên quan (CMKiT 550)

3.9. Các sự kiện phát sinh sau ngày khóa sổ kế toán lập BCTC (CMKiT 560)

3.10. Hoạt động liên tục (CMKiT 570)

3.11. Giải trình bằng văn bản (CMKiT 580)

3.12. Thông tin xác nhận từ bên ngoài (CMKiT 505)

3.13. Lưu ý khi kiểm toán BCTC tập đoàn và sử dụng công việc của KTV đơn vị thành viên (CMKiT 600)

3.14. Sử dụng công việc của DNKT nội bộ (CMKiT 610)

3.15. Sử dụng công việc của chuyên gia (CMKiT 620)

3.16. Thực hiện kiểm toán các khoản mục chủ yếu của BCTC

4. Kết thúc kiểm toán

4.1 Báo cáo kiểm toán về BCTC (CMKiT 700, 705, 706)

4.2. Thông tin so sánh – Dữ liệu tương ứng và BCTC so sánh (CMKiT 710)

4.3. Các thông tin khác trong tài liệu có BCTC đã kiểm toán (CMKiT 720)

4.4. Trao đổi các vấn đề quan trọng phát sinh khi kiểm toán với BQT đơn vị được kiểm toán (CMKiT 260)

4.5. Trao đổi về những khiếm khuyết trong KSNB với BQT và BGĐ đơn vị được kiểm toán (CMKiT 265)

4.6. Hồ sơ kiểm toán (Điều 49 Luật Kiểm toán độc lập, Mục 6 Chương 2 NĐ 17/2012/NĐ-CP và CMKiT số 230)

II. CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VỚI CÁC NỘI DUNG ĐẶC BIỆT

1. Kiểm toán BCTC được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC cho mục đích đặc biệt (CMKiT 800)

2. Kiểm toán BCTC riêng lẻ và các yếu tố, tài khoản, khoản mục cụ thể của BCTC (CMKiT 805)

3. Dịch vụ báo cáo về BCTC tóm tắt (CMKiT 810)

III. CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VỚI CÁC DỊCH VỤ ĐẢM BẢO KHÁC

1. Dịch vụ soát xét BCTC thông tin tài chính quá khứ

1.1. Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ soát xét số 2400 – Dịch vụ soát xét báo cáo tài chính quá khứ

1.2. Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ soát xét số 2410 – Soát xét thông tin tài chính giữa niên độ do kiểm toán viên độc lập của đơn vị thực hiện

2. Dịch vụ đảm bảo ngoài dịch vụ kiểm toán và soát xét thông tin tài chính quá khứ Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ đảm bảo khác

2.1. CM số 3000 – Hợp đồng dịch vụ đảm bảo ngoài dịch vụ kiểm toán và soát xét thông tin tài chính quá khứ Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ đảm bảo khác

2.2. CM số 3400 – Kiểm tra thông tin tài chính tương lai

2.3. CM số 3420 – Hợp đồng dịch vụ đảm bảo về báo cáo tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước trong bản cáo bạch

3. Các dịch vụ liên quan

3.1. CM số 4400 – Hợp đồng thực hiện các thủ tục thỏa thuận trước đối với thông tin tài chính

3.2. CM số 4410 – Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính; Kiểm tra thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thỏa thuận trước

PHẦN 3: THỰC HÀNH KIỂM TOÁN CÁC KHOẢN MỤC CHỦ YẾU CỦA BCTC

1. Kiểm toán hàng tồn kho
2. Kiểm toán Nợ phải thu
3. Kiểm toán TSCĐ và các khoản đầu tư dài hạn
4. Kiểm toán nợ phải trả và vốn chủ sở hữu
5. Kiểm toán các khoản mục khác

HỆ THỐNG VĂN BẢN PHÁP LUẬT VỀ KIỂM TOÁN

(Tra cứu tại website www.vacpa.org.vn mục Hội viên -> Công cụ hỗ trợ hội viên -> Ebook 1.7)

A. Hệ thống 37 CMKiT ban hành theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC ngày 6/12/2012:

1. Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1- Kiểm soát chất lượng doanh nghiệp thực hiện kiểm toán, soát xét BCTC, dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ liên quan khác (VSQC1).

2. CMKiT số 200 - Mục tiêu tổng thể của KTV và DNKT khi thực hiện kiểm toán theo CMKiT Việt Nam.

3. CMKiT số 210- Hợp đồng kiểm toán.

4. CMKiT số 220- Kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán BCTC.

5. CMKiT số 230- Tài liệu, hồ sơ kiểm toán.

6. CMKiT số 240- Trách nhiệm của KTV liên quan đến gian lận trong quá trình kiểm toán BCTC.

7. CMKiT số 250- Xem xét tính tuân thủ pháp luật và các quy định trong kiểm toán BCTC.

8. CMKiT số 260- Trao đổi các vấn đề với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán.

9. CMKiT số 265- Trao đổi về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ với Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán.

10. CMKiT số 300- Lập kế hoạch kiểm toán BCTC.

11. CMKiT số 315- Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị.

12. CMKiT số 320- Mức trọng yếu trong lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán.

13. CMKiT số 330- Biện pháp xử lý của KTV đối với rủi ro đã đánh giá.

14. CMKiT số 402- Các yếu tố cần xem xét khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài.

15. CMKiT số 450- Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán.

16. CMKiT số 500- Bằng chứng kiểm toán.

17. CMKiT số 501- Bằng chứng kiểm toán đối với các khoản mục và sự kiện đặc biệt.

18. CMKiT số 505- Thông tin xác nhận từ bên ngoài.

19. CMKiT số 510- Kiểm toán năm đầu tiên – Số dư đầu kỳ.

20. CMKiT số 520- Thủ tục phân tích

21. CMKiT số 530- Lấy mẫu kiểm toán.

22. CMKiT số 540- Kiểm toán các ước tính kế toán (bao gồm ước tính kế toán về giá trị hợp lý và các thuyết minh liên quan).

23. CMKiT số 550- Các bên liên quan.

24. CMKiT số 560- Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán.

25. CMKiT số 570- Hoạt động liên tục.

26. CMKiT số 580- Giải trình bằng văn bản.

27. CMKiT số 600- Lưu ý khi kiểm toán BCTC tập đoàn (kể cả công việc của KTV đơn vị thành viên).

28. CMKiT số 610- Sử dụng công việc của KTV nội bộ.

29. CMKiT số 620- Sử dụng công việc của chuyên gia.

30. CMKiT số 700- Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán về BCTC.

31. CMKiT số 705- Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.

32. CMKiT số 706- Đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" và "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán về BCTC.

33. CMKiT số 710- Thông tin so sánh - Dữ liệu tương ứng và BCTC so sánh.

34. CMKiT số 720- Các thông tin khác trong tài liệu có BCTC đã được kiểm toán.

35. CMKiT số 800- Lưu ý khi kiểm toán BCTC được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC cho mục đích đặc biệt.

36. CMKiT số 805- Lưu ý khi kiểm toán BCTC riêng lẻ và khi kiểm toán các yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của BCTC.

37. CMKiT số 810- Dịch vụ báo cáo về BCTC tóm tắt.

B. 10 chuẩn mực ban hành đợt 2 ban hành kèm theo 6 Thông tư của Bộ Tài chính năm 2015:

1. Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ soát xét số 2400 – Dịch vụ soát xét báo cáo tài chính quá khứ.

2. Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ soát xét số 2410 – Soát xét thông tin tài chính giữa niên độ do kiểm toán viên độc lập của đơn vị thực hiện.

3. Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ đảm bảo khác số 3000 – Hợp đồng dịch vụ đảm bảo ngoài dịch vụ kiểm toán và soát xét thông tin tài chính quá khứ.

4. Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ đảm bảo khác số 3400 – Kiểm tra thông tin tài chính tương lai.

5. Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ đảm bảo khác số 3420 – Hợp đồng dịch vụ đảm bảo về báo cáo tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước trong bản cáo bạch.

6. CMKiT Việt Nam số 1000 – Kiểm toán báo cáo quyết toán dự án hoàn thành.

7. Chuẩn mực Việt Nam về các dịch vụ liên quan số 4400 – Hợp đồng thực hiện các thủ tục thỏa thuận trước đối với thông tin tài chính

8. Chuẩn mực Việt Nam về các dịch vụ liên quan số 4410 – Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính.;

9. Khuôn khổ Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo.

10. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán.

C. Danh mục hệ thống văn bản pháp luật về kiểm toán

- Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 ngày 29/3/2011 của Quốc hội.

- Nghị định số 17/2012/NĐ-CP ngày 13/3/2012 của Chính phủ về quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Kiểm toán độc lập.

- Nghị định 105/2013/NĐ-CP Quy định xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán độc lập.

- Quyết định số 47/2005/QĐ-BTC ngày 14/7/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc chuyển giao cho Hội nghề nghiệp thực hiện một số nội dung công việc quản lý hành nghề kế toán, kiểm toán.

- Thông tư 39/2011/TT-NHNN ngày 15/12/2011 của Ngân hàng Nhà nước Quy định về kiểm toán độc lập đối với tổ chức tín dụng, chi nhánh ngân hàng nước ngoài.

- Thông tư 129/2012/TT-BTC ngày 9/8/2012 của Bộ trưởng Bộ Tài chính quy định về việc thi và cấp Chứng chỉ KTV và Chứng chỉ hành nghề kế toán.

- Thông tư 150/2012/TT-BTC ngày 12/9/2012 của Bộ trưởng Bộ Tài chính Hướng dẫn cập nhật kiến thức hàng năm cho KTV đăng ký hành nghề.

- Thông tư 56/2015/TT-BTC ngày 23/04/2015 sửa đổi, bổ sung một số điều của Thông tư 150/2012/TT-BTC ngày 12/9/2012 của Bộ trưởng Bộ Tài chính hướng dẫn cập nhật kiến thức hàng năm cho KTV đăng ký hành nghề.

- Thông tư 202/2012/TT-BTC ngày 19/11/2012 của Bộ trưởng Bộ Tài chính Hướng dẫn về đăng ký, quản lý và công khai danh sách KTV hành nghề kiểm toán.

- Thông tư 203/2012/TT-BTC ngày 19/11/2012 của Bộ trưởng Bộ Tài chính Về trình tự, thủ tục cấp, quản lý, sử dụng Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán.

- Thông tư 214/2012/TT-BTC ngày 6/12/2012 của Bộ trưởng Bộ Tài chính Ban hành hệ thống CMKiT Việt Nam.

- Thông tư 78/2013/TT-BTC ngày 7/6/2013 của Bộ trưởng Bộ Tài chính Hướng dẫn chế độ thu, nộp và quản lý lệ phí cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán và lệ phí cấp giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kế toán.

- Thông tư 183/2013/TT-BTC ngày 4/12/2013 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về kiểm toán độc lập đối với đơn vị có lợi ích công chúng.

- Thông tư 157/2014/TT-BTC ngày 23/10/2014 của Bộ trưởng Bộ Tài chính quy định về kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán.

- Thông tư số 65/2015/TT-BTC ngày 08/05/2015 của Bộ trưởng Bộ Tài chính ban hành các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ soát xét;

- Thông tư số 66/2015/TT-BTC ngày 08/05/2015 của Bộ trưởng Bộ Tài chính ban hành các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác;

- Thông tư số 67/2015/TT-BTC ngày 08/05/2015 của Bộ trưởng Bộ Tài chính ban hành chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 1000 – Kiểm toán báo cáo quyết toán dự án hoàn thành;

- Thông tư số 68/2015/TT-BTC ngày 08/05/2015 của Bộ trưởng Bộ Tài chính ban hành các chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ liên quan;

- Thông tư số 69/2015/TT-BTC ngày 08/05/2015 của Bộ trưởng Bộ Tài chính ban hành Khuôn khổ Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo;

- Thông tư số 70/2015/TT-BTC ngày 08/05/2015 của Bộ trưởng Bộ Tài chính ban hành chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán.

*** ***