

HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 200: Mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán khi thực hiện kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam

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

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) khi thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Chuẩn mực kiểm toán này quy định mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán và hướng dẫn nội dung, phạm vi của một cuộc kiểm toán được thiết kế để kiểm toán viên đạt được các mục tiêu đó. Chuẩn mực này cũng quy định và hướng dẫn phạm vi áp dụng, kết cấu của các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, bao gồm các yêu cầu về trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán trong tất cả các cuộc kiểm toán, kể cả trách nhiệm phải tuân thủ chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Trong chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, “kiểm toán viên” được hiểu là “kiểm toán viên độc lập”.
02. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam được áp dụng khi kiểm toán viên thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính và nếu cần, cũng được vận dụng trong trường hợp kiểm toán thông tin tài chính khác trong quá khứ. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam không quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán đối với các vấn đề liên quan đã quy định trong văn bản pháp luật và các quy định khác, ví dụ chào bán chứng khoán ra công chúng. Những trách nhiệm quy định trong văn bản pháp luật có thể khác với quy định và hướng dẫn trong chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, mặc dù những quy định và hướng dẫn trong chuẩn mực kiểm toán Việt Nam là hữu ích cho kiểm toán viên tham khảo nhưng kiểm toán viên phải có trách nhiệm trước hết là tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan.

Kiểm toán báo cáo tài chính

03. Mục đích của kiểm toán báo cáo tài chính là làm tăng độ tin cậy của người sử dụng đối với báo cáo tài chính, thông qua việc kiểm toán viên đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính có 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 hay không. Đối với hầu hết các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính có được lập và trình bày trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không. Một cuộc kiểm toán được thực hiện theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan sẽ giúp kiểm toán viên hình thành ý kiến kiểm toán đó (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).
04. Báo cáo tài chính sử dụng để kiểm toán là báo cáo đã được Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán lập với sự giám sát của Ban quản trị đơn vị, đã ký tên, đóng dấu theo

quy định của pháp luật. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam không áp đặt các trách nhiệm đối với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán và có hiệu lực không cao hơn so với pháp luật và các quy định khác chi phối trách nhiệm của Ban Giám đốc và Ban quản trị. Tuy nhiên, một cuộc kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam được thực hiện với giả thiết rằng Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) đã thừa nhận những trách nhiệm nhất định làm cơ sở cho việc tiến hành cuộc kiểm toán. Việc kiểm toán báo cáo tài chính không làm giảm nhẹ trách nhiệm của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A2 - A11 Chuẩn mực này).

05. Để kiểm toán viên có cơ sở để đưa ra ý kiến kiểm toán, chuẩn mực kiểm toán Việt Nam yêu cầu kiểm toán viên phải đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính, xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc do nhầm lẫn hay không. Sự đảm bảo hợp lý là sự đảm bảo ở mức độ cao và chỉ đạt được khi kiểm toán viên đã thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm làm giảm rủi ro kiểm toán (là rủi ro do kiểm toán viên đưa ra ý kiến không phù hợp khi báo cáo tài chính còn có những sai sót trọng yếu) tới một mức độ thấp có thể chấp nhận được. Tuy nhiên, sự đảm bảo hợp lý không phải là đảm bảo tuyệt đối, do luôn tồn tại những hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán làm cho hầu hết bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên dựa vào để đưa ra kết luận và ý kiến kiểm toán đều mang tính thuyết phục hơn là khẳng định (xem hướng dẫn tại đoạn A28 - A52 Chuẩn mực này).
06. Khái niệm về tính trọng yếu được kiểm toán viên sử dụng trong cả giai đoạn lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán và trong việc đánh giá ảnh hưởng của những sai sót đã phát hiện trong quá trình kiểm toán, kể cả những sai sót chưa được điều chỉnh (nếu có) trong báo cáo tài chính (xem các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 và số 450). Nhìn chung, các sai sót, bao gồm cả việc bỏ sót, được coi là trọng yếu khi xét riêng lẻ hay tổng hợp lại, sai sót đó có thể gây ảnh hưởng đến quyết định của người sử dụng báo cáo tài chính. Sự xét đoán về mức trọng yếu cần được xem xét trong hoàn cảnh cụ thể, trên cơ sở kiểm toán viên hiểu rõ về những thông tin tài chính mà người sử dụng báo cáo tài chính quan tâm, quy mô hoặc bản chất của sai sót, hoặc kết hợp cả hai yếu tố đó. Trách nhiệm của kiểm toán viên là đưa ra ý kiến đối với tổng thể báo cáo tài chính, do đó, kiểm toán viên không có trách nhiệm phát hiện các sai sót không mang tính trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính.
07. Nội dung chuẩn mực kiểm toán Việt Nam bao gồm mục tiêu, yêu cầu, hướng dẫn áp dụng và các giải thích khác nhằm giúp kiểm toán viên đạt được sự đảm bảo hợp lý. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam yêu cầu kiểm toán viên phải thực hiện xét đoán chuyên môn và luôn duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt quá trình lập kế hoạch cũng như thực hiện kiểm toán, trong đó có các công việc:
 - (a) Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn, dựa trên sự hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, kể cả kiểm soát nội bộ của đơn vị;
 - (b) Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc liệu các sai sót trọng yếu có tồn tại hay không, thông qua việc thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý phù hợp đối với rủi ro đã đánh giá;
 - (c) Hình thành ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính dựa trên kết luận về các bằng chứng kiểm toán đã thu thập được.

08. Dạng ý kiến mà kiểm toán viên đưa ra phụ thuộc vào khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và phụ thuộc vào pháp luật và các quy định có liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A12 - A13 Chuẩn mực này).
09. Theo quy định của chuẩn mực kiểm toán Việt Nam hoặc pháp luật và các quy định khác có liên quan, kiểm toán viên cũng có thể có trách nhiệm trao đổi thông tin và báo cáo về một số vấn đề phát sinh từ cuộc kiểm toán với người sử dụng báo cáo tài chính, Ban Giám đốc, Ban quản trị hoặc các đối tượng khác ngoài đơn vị được kiểm toán (xem Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260 và đoạn 43 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240).
10. *Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán và cung cấp dịch vụ liên quan khác.*

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

Mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán

11. Mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán khi thực hiện một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính là:
- (a) Đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng liệu báo cáo tài chính, xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn hay không, từ đó giúp kiểm toán viên đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính có được lập phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, trên các khía cạnh trọng yếu hay không;
 - (b) Lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính và trao đổi thông tin theo quy định của chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, phù hợp với các phát hiện của kiểm toán viên.
12. 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 báo cáo tài chính dự kiến thì chuẩn mực kiểm toán Việt Nam yêu cầu kiểm toán viên phải từ chối đưa ra ý kiến hoặc rút khỏi cuộc kiểm toán theo pháp luật và các quy định có liên quan.

Giải thích thuật ngữ

13. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
- (a) **Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng:** Là khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) áp dụng trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính, có thể chấp nhận được phù hợp với đặc điểm của đơn vị được kiểm toán và mục đích của báo cáo tài chính, hoặc do yêu cầu của pháp luật và các quy định.

Thuật ngữ “Khuôn khổ về trình bày hợp lý” được sử dụng để chỉ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính mà trước hết yêu cầu phải tuân thủ các quy định của khuôn khổ đó, và:

- (i) Thừa nhận rõ ràng hoặc ngầm ẩn rằng, để đạt được sự trình bày hợp lý của báo cáo tài chính, Ban Giám đốc có thể phải thuyết minh nhiều hơn so với các quy định cụ thể của khuôn khổ đó, hoặc;
- (ii) Thừa nhận rõ ràng rằng Ban Giám đốc có thể thực hiện khác với một hoặc một số yêu cầu của khuôn khổ để đạt được mục đích trình bày báo cáo tài chính một cách hợp lý. Những trường hợp như vậy được coi là cần thiết chỉ trong một số tình huống rất hãn hữu.

Báo cáo tài chính được lập và trình bày theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính được xác định là báo cáo tài chính được lập và trình bày theo khuôn khổ về trình bày hợp lý.

Thuật ngữ “Khuôn khổ về tuân thủ” được sử dụng để chỉ khuôn khổ về việc lập và trình bày báo cáo tài chính mà yêu cầu phải tuân thủ các quy định của khuôn khổ đó nhưng không bao gồm việc thừa nhận các điểm (i) hoặc (ii) trên đây.

- (b) **Bảng chứng kiểm toán:** Là tất cả các *tài liệu*, thông tin do kiểm toán viên *thu thập* được liên quan đến cuộc kiểm toán và dựa trên các *tài liệu*, thông tin này, kiểm toán viên đưa ra kết luận và từ đó hình thành ý kiến kiểm toán. Bảng chứng kiểm toán bao gồm những *tài liệu*, thông tin chứa đựng trong các *tài liệu*, sổ kế toán, *kể cả* báo cáo tài chính và những *tài liệu*, thông tin khác. Bảng chứng kiểm toán phải đảm bảo tính đầy đủ và tính thích hợp:
 - (i) **Tính đầy đủ của bảng chứng kiểm toán:** Là tiêu chuẩn đánh giá về số lượng bảng chứng kiểm toán. Số lượng bảng chứng kiểm toán cần thu thập chịu ảnh hưởng bởi đánh giá của kiểm toán viên đối với rủi ro có sai sót trọng yếu và chất lượng của mỗi bảng chứng kiểm toán;
 - (ii) **Tính thích hợp của bảng chứng kiểm toán:** Là tiêu chuẩn đánh giá về chất lượng của các bảng chứng kiểm toán. Bảng chứng kiểm toán phải đảm bảo phù hợp và đáng tin cậy để hỗ trợ cho kiểm toán viên đưa ra các kết luận làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán;
- (c) **Rủi ro kiểm toán:** Là rủi ro do kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán không phù hợp khi báo cáo tài chính đã được kiểm toán còn chứa đựng sai sót trọng yếu. Rủi ro kiểm toán là hệ quả của rủi ro có sai sót trọng yếu (*gồm rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát*) và rủi ro phát hiện;
- (d) **Kiểm toán viên:** Là những người thực hiện cuộc kiểm toán, gồm thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán và các thành viên khác trong nhóm kiểm toán. Trong chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, hầu hết các trường hợp, khi sử dụng thuật ngữ “kiểm toán viên” đã bao gồm thuật ngữ “doanh nghiệp kiểm toán”;
- (e) **Rủi ro phát hiện:** Là rủi ro mà trong quá trình kiểm toán, các thủ tục mà kiểm toán viên thực hiện nhằm làm giảm rủi ro kiểm toán xuống tới mức thấp có thể chấp nhận được nhưng vẫn không phát hiện được hết các sai sót trọng yếu khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại;
- (f) **Báo cáo tài chính:** Là sự trình bày một cách hệ thống về các thông tin tài chính quá khứ, bao gồm các thuyết minh có liên quan, với mục đích công bố thông tin về tình hình tài chính và các nghĩa vụ của đơn vị tại một thời điểm hoặc những

thay đổi trong một thời kỳ, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính. Các thuyết minh liên quan thông thường là phần tóm tắt các chính sách kế toán quan trọng và các thông tin diễn giải khác. Thuật ngữ “báo cáo tài chính” thường có nghĩa là một bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. *Thuật ngữ “báo cáo tài chính riêng lẻ” được sử dụng để chỉ một báo cáo trong bộ báo cáo tài chính (đầy đủ);*

- (g) Thông tin tài chính quá khứ: Là thông tin được trình bày bằng thuật ngữ tài chính liên quan đến một đơn vị cụ thể, phát sinh chủ yếu từ hệ thống kế toán của đơn vị, phản ánh các sự kiện kinh tế đã xảy ra trong các kỳ trước hoặc các điều kiện kinh tế tại một thời điểm trong quá khứ;
- (h) 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;*
- (i) Sai sót: Là sự khác biệt giữa giá trị, cách phân loại, trình bày hoặc thuyết minh của một khoản mục trên báo cáo tài chính với giá trị, cách phân loại, trình bày hoặc thuyết minh của khoản mục đó theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Sai sót có thể phát sinh do nhầm lẫn hoặc gian lận;
Khi kiểm toán viên đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính đã được lập và 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 kiểm toán viên là cần thiết để báo cáo tài chính được lập và trình bày trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu;
- (j) Cơ sở để tiến hành cuộc kiểm toán liên quan đến trách nhiệm của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp): Là việc Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) phải hiểu và thừa nhận rằng để làm cơ sở cho việc thực hiện một cuộc kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam thì Ban Giám đốc và Ban quản trị có trách nhiệm:
 - (i) Đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, bao gồm cả sự trình bày hợp lý;
 - (ii) Đối với kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn;
 - (iii) Trong việc cung cấp cho kiểm toán viên:
 - a. Quyền tiếp cận với tất cả tài liệu, thông tin mà Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) nhận thấy là có liên quan đến quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính như chứng từ kế toán, sổ kế toán và tài liệu khác;

- b. Các tài liệu, thông tin bổ sung mà kiểm toán viên yêu cầu Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) cung cấp hoặc giải trình để phục vụ cho mục đích của cuộc kiểm toán;
- c. Quyền tiếp cận không hạn chế đối với nhân sự của đơn vị được kiểm toán mà kiểm toán viên xác định là cần thiết để thu thập bằng chứng kiểm toán.

Cụm từ “Cơ sở để tiến hành cuộc kiểm toán liên quan đến trách nhiệm của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp)” có thể được gọi tắt là “cơ sở”.

- (k) Xét đoán chuyên môn: Là sự vận dụng các kỹ năng, kiến thức và kinh nghiệm phù hợp về tài chính, kế toán, kiểm toán, chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp để đưa ra quyết định về các hành động phù hợp trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán;
- (l) Thái độ hoài nghi nghề nghiệp: Là thái độ luôn nghi vấn, cảnh giác đối với những tình huống cụ thể có thể là dấu hiệu của sai sót do nhầm lẫn hay do gian lận, và đánh giá cẩn trọng đối với các bằng chứng kiểm toán;
- (m) Đảm bảo hợp lý: Trong bối cảnh của cuộc kiểm toán báo cáo tài chính, đảm bảo hợp lý là sự đảm bảo ở mức độ cao nhưng không phải là tuyệt đối;
- (n) Rủi ro có sai sót trọng yếu: Là rủi ro khi báo cáo tài chính chứa đựng những sai sót trọng yếu trước khi kiểm toán. Tại cấp độ cơ sở dẫn liệu, rủi ro có sai sót trọng yếu bao gồm hai bộ phận:
 - (i) Rủi ro tiềm tàng: Là rủi ro tiềm ẩn, vốn có, do khả năng cơ sở dẫn liệu của một nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh có thể chứa đựng sai sót trọng yếu, khi xét riêng lẻ hay tổng hợp lại, trước khi xem xét đến bất kỳ kiểm soát nào có liên quan;
 - (ii) Rủi ro kiểm soát: Là rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu, khi xét riêng lẻ hay tổng hợp lại, đối với cơ sở dẫn liệu của một nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh mà kiểm soát nội bộ của đơn vị không thể ngăn chặn hoặc không phát hiện và sửa chữa kịp thời;
- (o) 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 báo cáo tài chính 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 báo cáo tài chính mà công việc này thường do chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc thực hiện.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính

14. Kiểm toán viên phải 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 báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A14 - A17 Chuẩn mực này).

Thái độ hoài nghi nghề nghiệp

15. Kiểm toán viên phải 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 báo cáo tài chính chứa đựng những sai sót trọng yếu (xem hướng dẫn tại đoạn A18 - A22 Chuẩn mực này).

Xét đoán chuyên môn

16. Kiểm toán viên phải thực hiện các xét đoán chuyên môn trong suốt quá trình lập kế hoạch và tiến hành cuộc kiểm toán báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A23 - A27 Chuẩn mực này).

Bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp và rủi ro kiểm toán

17. Để đạt được sự đảm bảo hợp lý, kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm giảm rủi ro kiểm toán xuống một mức thấp có thể chấp nhận được, từ đó cho phép kiểm toán viên đưa ra các kết luận phù hợp làm cơ sở cho việc hình thành ý kiến kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A28 - A52 Chuẩn mực này).

Thực hiện cuộc kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam

Tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán liên quan đến cuộc kiểm toán

18. Kiểm toán viên phải tuân thủ tất cả các chuẩn mực kiểm toán có liên quan đến cuộc kiểm toán. Một chuẩn mực kiểm toán 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 (xem hướng dẫn tại đoạn A53 - A57 Chuẩn mực này).

19. Kiểm toán viên phải hiểu toàn bộ quy định chung, nội dung chuẩn mực và hướng dẫn áp dụng của từng chuẩn mực kiểm toán để hiểu được mục tiêu và vận dụng một cách phù hợp các yêu cầu của chuẩn mực (xem hướng dẫn tại đoạn A58 - A66 Chuẩn mực này).

20. Trong báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán không được tuyên bố đã tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam nếu kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán không đảm bảo tuân thủ các yêu cầu của Chuẩn mực này và toàn bộ các chuẩn mực kiểm toán khác có liên quan đến cuộc kiểm toán.

Mục tiêu quy định trong từng chuẩn mực kiểm toán

21. Để đạt được mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán, trong quá trình lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải sử dụng các mục tiêu quy định trong từng chuẩn mực kiểm toán liên quan, đồng thời phải xem xét mối liên hệ giữa các chuẩn mực kiểm toán để (xem hướng dẫn tại đoạn A67 - A69 Chuẩn mực này):

- (a) Xác định sự cần thiết phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung ngoài các thủ tục mà chuẩn mực kiểm toán yêu cầu để đạt được các mục tiêu đã quy định trong chuẩn mực kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A70 Chuẩn mực này);
- (b) Đánh giá về tính đầy đủ và thích hợp của các bằng chứng kiểm toán đã thu thập (xem hướng dẫn tại đoạn A71 Chuẩn mực này).

Tuân thủ các quy định có liên quan

22. Ngoài quy định tại đoạn 23, kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ tất cả các quy định của từng chuẩn mực kiểm toán, trừ khi, xét trên bối cảnh của cuộc kiểm toán đang thực hiện thì:

- (a) Toàn bộ chuẩn mực kiểm toán đó không liên quan đến cuộc kiểm toán; hoặc
- (b) Một hoặc một số quy định nào đó là không phù hợp bởi vì quy định đó phải được áp dụng có điều kiện và điều kiện đó lại không tồn tại trong cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A72 - A73 Chuẩn mực này).

23. Trong trường hợp ngoại lệ, nếu kiểm toán viên xét thấy cần thực hiện khác so với một quy định nào đó của một chuẩn mực kiểm toán thì kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế để đạt được mục tiêu đặt ra. Việc thực hiện khác so với một quy định của chuẩn mực chỉ phát sinh khi quy định đó đòi hỏi kiểm toán viên phải thực hiện một thủ tục mà trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán thì thủ tục đó là không hiệu quả hoặc không thể thực hiện được để đạt được mục tiêu đặt ra (xem hướng dẫn tại đoạn A74 Chuẩn mực này).

Không đạt được mục tiêu

24. Nếu không thể đạt được một mục tiêu quy định trong một chuẩn mực kiểm toán thì kiểm toán viên phải đánh giá liệu điều này có gây cản trở cho việc đạt được mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán và có dẫn đến yêu cầu kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần hoặc rút khỏi cuộc kiểm toán theo quy định của chuẩn mực kiểm toán, pháp luật và các quy định có liên quan hay không. Việc không đạt được mục tiêu là một vấn đề quan trọng cần lưu lại trong hồ sơ kiểm toán theo quy định tại đoạn 08(c) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230 (xem hướng dẫn tại đoạn A75 - A76 Chuẩn mực này).

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Kiểm toán báo cáo tài chính

Phạm vi kiểm toán (hướng dẫn đoạn 03 Chuẩn mực này)

A1. Ý kiến của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán về báo cáo tài chính đề cập đến việc liệu báo cáo tài chính có được lập và trình bày 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. Đó là dạng ý kiến phổ biến đối với tất cả các cuộc kiểm toán báo cáo tài chính. Ý kiến của kiểm toán viên không đưa ra sự đảm bảo về khả năng tồn tại trong tương lai của đơn vị được kiểm toán, hay hiệu quả trong công tác điều hành của Ban Giám đốc đơn vị. Trong một số trường hợp, pháp luật và các quy định có liên quan có thể yêu cầu kiểm toán viên đưa ra ý kiến về một số vấn đề khác, như hiệu quả của kiểm soát nội bộ hay sự phù hợp giữa báo cáo của Ban Giám đốc với báo cáo tài chính. Do chuẩn mực kiểm toán chỉ quy định và hướng dẫn đối với các vấn đề liên quan tới việc đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính, kiểm toán viên có thể phải thực hiện thêm các công việc bổ sung nếu kiểm toán viên có thêm các trách nhiệm đưa ra ý kiến về các vấn đề khác ngoài phạm vi báo cáo tài chính.

Lập và trình bày báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 04 Chuẩn mực này)

A2. Pháp luật và các quy định có thể quy định về các trách nhiệm của Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Tuy nhiên, mức độ chi tiết hoặc hình thức thể hiện của các quy định này có thể khác nhau tùy theo *khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính*. Trong mọi trường hợp, cuộc kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam được tiến hành

trên cơ sở là Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) đã hiểu và thừa nhận rằng họ có những trách nhiệm:

- (a) Đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, bao gồm cả sự trình bày hợp lý;
- (b) Đối với kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn;
- (c) Trong việc cung cấp cho kiểm toán viên:
 - (i) Quyền tiếp cận với tất cả *tài liệu*, thông tin mà Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) nhận thấy là có liên quan đến quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính như chứng từ kế toán, sổ kế toán và tài liệu khác;
 - (ii) Các *tài liệu*, thông tin bổ sung mà kiểm toán viên yêu cầu Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) *cung cấp hoặc giải trình* để phục vụ cho mục đích của cuộc kiểm toán;
 - (iii) Quyền tiếp cận không hạn chế đối với nhân sự của đơn vị được kiểm toán mà kiểm toán viên xác định là cần thiết để thu thập bằng chứng kiểm toán.

A3. Các yêu cầu đối với Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính, gồm:

- (1) Xác định khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, theo yêu cầu của pháp luật và các quy định liên quan (nếu có);
- (2) Lập và trình bày báo cáo tài chính phù hợp với khuôn khổ đó;
- (3) Trình bày khuôn khổ đó một cách thích hợp trong báo cáo tài chính.

Quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính đòi hỏi Ban Giám đốc phải sử dụng những xét đoán khi lập các ước tính kế toán phù hợp với từng tình huống, cũng như phải lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán phù hợp. Những xét đoán này phải được thực hiện trong phạm vi của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

A4. Báo cáo tài chính có thể được lập theo một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính nhằm đáp ứng:

- (1) Nhu cầu chung về thông tin tài chính của số đông người sử dụng báo cáo tài chính (còn gọi là “Báo cáo tài chính cho mục đích chung”); hoặc
- (2) Nhu cầu về thông tin tài chính cho một số đối tượng sử dụng báo cáo tài chính cụ thể (còn gọi là “Báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt”).

A5. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính thường bao gồm: Luật Kế toán, chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Trong một số trường hợp, việc lập và trình bày báo cáo tài chính còn phải tuân theo các quy định và hướng dẫn sau:

- (1) Môi trường pháp lý và đạo đức, như các luật, các quy định, phán quyết của tòa án, chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp kế toán;

- (2) Các hướng dẫn về chuẩn mực kế toán do các cơ quan, tổ chức có chức năng soạn thảo chuẩn mực hoặc tổ chức nghề nghiệp ban hành;
- (3) Các hướng dẫn xử lý tình huống kế toán cụ thể do các cơ quan, tổ chức có chức năng soạn thảo chuẩn mực hoặc tổ chức nghề nghiệp ban hành;
- (4) Các thông lệ kế toán có tính phổ biến và đặc thù được thừa nhận rộng rãi.

Khi có mâu thuẫn giữa khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính với các tài liệu hướng dẫn, hoặc giữa các tài liệu thì tài liệu nào có tính pháp lý cao nhất sẽ được áp dụng.

- A6. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính xác định rõ hình thức và nội dung của các báo cáo tài chính. Mặc dù có thể không quy định rõ phương pháp hạch toán hay thuyết minh đối với tất cả các giao dịch hoặc sự kiện, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính thường quy định đầy đủ các nguyên tắc để làm cơ sở cho việc xây dựng và áp dụng các chính sách kế toán một cách nhất quán theo yêu cầu của khuôn khổ đó.
- A7. Một số khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính là khuôn khổ về trình bày hợp lý, trong khi một số khác lại là khuôn khổ về tuân thủ. Các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính bao gồm chủ yếu là các chuẩn mực về lập và trình bày báo cáo tài chính do cơ quan, tổ chức có chức năng ban hành để sử dụng cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung thường được coi là khuôn khổ về trình bày hợp lý, ví dụ, các Chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) do Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) ban hành.
- A8. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cũng quy định các báo cáo trong một bộ báo cáo tài chính đầy đủ. Đối với nhiều khuôn khổ, báo cáo tài chính phải cung cấp được các thông tin về tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh và lưu chuyển tiền tệ của đơn vị. Theo đó, một bộ báo cáo tài chính đầy đủ thường phải bao gồm: Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và Bản thuyết minh báo cáo tài chính. *Theo quy định của một số ngành đặc thù thì một bộ báo cáo tài chính đầy đủ còn có thể bao gồm các báo cáo khác.* Trong một số trường hợp thì một báo cáo tài chính riêng lẻ và bản thuyết minh kèm theo cũng có thể tạo thành một bộ báo cáo tài chính đầy đủ.

Các ví dụ về một báo cáo tài chính riêng lẻ kèm theo bản thuyết minh để tạo thành một bộ báo cáo tài chính đầy đủ:

- (1) Bảng cân đối kế toán *hoặc Báo cáo tình hình tài chính*;
 - (2) Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hoặc Báo cáo tình hình hoạt động;
 - (3) Báo cáo lưu chuyển tiền tệ;
 - (4) Bảng cân đối tài khoản;
 - (5) Báo cáo biến động vốn chủ sở hữu;
 - (6) Báo cáo thu nhập và chi phí;
 - (7) Báo cáo hoạt động theo dòng sản phẩm.
- A9. Đoạn 06(a) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 quy định kiểm toán viên phải xác định xem liệu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính mà đơn vị được

kiểm toán áp dụng có thể chấp nhận được hay không. Đoạn 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 800 quy định các vấn đề cần lưu ý khi báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt.

A10. Điều kiện tiên quyết để kiểm toán viên chấp nhận cuộc kiểm toán là kiểm toán viên cần được Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) cam kết về việc họ hiểu và thừa nhận những trách nhiệm đã hướng dẫn tại đoạn A2 Chuẩn mực này, vì đây là cơ sở quan trọng để tiến hành cuộc kiểm toán theo quy định tại đoạn 06(b) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210.

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

A11. Các quy định về kiểm toán đơn vị trong lĩnh vực công có thể nhiều hơn so với các đơn vị khác. Do đó, cơ sở để tiến hành cuộc kiểm toán báo cáo tài chính của một đơn vị trong lĩnh vực công, liên quan đến trách nhiệm của Ban Giám đốc, có thể còn có các trách nhiệm khác như trách nhiệm thực hiện các giao dịch và sự kiện phải tuân theo các quy định của pháp luật và quy định của các cơ quan chức năng khác (xem thêm đoạn A57 Chuẩn mực này).

Dạng ý kiến kiểm toán (hướng dẫn đoạn 08 Chuẩn mực này)

A12. Ý kiến mà kiểm toán viên đưa ra là báo cáo tài chính có được lập phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, trên các khía cạnh trọng yếu hay không. Dạng ý kiến kiểm toán sẽ phụ thuộc vào khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, pháp luật và các quy định có liên quan. Hầu hết khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đều có các quy định về trình bày báo cáo tài chính, khi đó, việc lập báo cáo tài chính theo quy định sẽ bao hàm cả việc trình bày báo cáo tài chính.

A13. Khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính là khuôn khổ về trình bày hợp lý (thường áp dụng trong trường hợp báo cáo tài chính cho mục đích chung) thì dạng ý kiến kiểm toán mà chuẩn mực kiểm toán Việt Nam yêu cầu là liệu báo cáo tài chính có được lập và trình bày trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu hay không. Khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính là khuôn khổ về tuân thủ, dạng ý kiến kiểm toán mà chuẩn mực kiểm toán Việt Nam yêu cầu là liệu báo cáo tài chính có được lập và trình bày tuân thủ các quy định, trên các khía cạnh trọng yếu hay không. Trừ khi có quy định khác, các hướng dẫn trong chuẩn mực kiểm toán Việt Nam về ý kiến kiểm toán đều áp dụng cho cả hai dạng ý kiến này.

Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

A14. Kiểm toán viên phải 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 báo cáo tài chính. Các yêu cầu của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính được quy định tại Phần A và Phần B của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán Việt Nam (sau đây gọi là “*Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp*”).

A15. Phần A của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp quy định các nguyên tắc cơ bản về đạo đức nghề nghiệp đối với kiểm toán viên khi tiến hành cuộc kiểm toán báo cáo tài chính, đồng thời hướng dẫn áp dụng các nguyên tắc đó. Các nguyên tắc cơ bản mà kiểm toán viên phải tuân thủ theo yêu cầu của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp là:

(a) Độc lập;

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

Phần B của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp đưa ra các ví dụ minh họa về việc áp dụng các quy định chung trong các tình huống cụ thể.

- A16. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp yêu cầu kiểm toán viên phải đảm bảo tính độc lập đối với đơn vị được kiểm toán. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp quy định tính độc lập bao gồm cả độc lập về tư tưởng và độc lập về hình thức. Sự độc lập của kiểm toán viên đối với đơn vị được kiểm toán đảm bảo cho kiểm toán viên trong việc đưa ra ý kiến kiểm toán mà không chịu tác động của bất kỳ yếu tố nào. Sự độc lập giúp kiểm toán viên gia tăng tính chính trực, khách quan và duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp.
- A17. Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1 và các quy định của pháp luật có liên quan (xem đoạn 02 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220) quy định trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán trong việc xây dựng và duy trì hệ thống kiểm soát chất lượng đối với các cuộc kiểm toán. Đoạn 20 - 25 Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1 quy định các trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán trong việc xây dựng các chính sách và thủ tục để đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng doanh nghiệp kiểm toán và nhân sự của doanh nghiệp kiểm toán đã tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan, bao gồm cả tính độc lập. Đoạn 09 - 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220 quy định trách nhiệm của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán đối với chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan. Các yêu cầu này bao gồm duy trì tính cảnh giác, thông qua việc quan sát và tiến hành tìm hiểu (nếu cần) khi có 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; xác định cách xử lý phù hợp của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán nếu có vấn đề cho thấy thành viên nhóm kiểm toán không tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp; và hình thành kết luận về sự tuân thủ quy định về tính độc lập áp dụng đối với cuộc kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220 cho phép nhóm kiểm toán dựa vào hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán để thực hiện các trách nhiệm về thủ tục kiểm soát chất lượng áp dụng với cuộc kiểm toán, trừ khi doanh nghiệp kiểm toán hoặc các bên khác có hướng dẫn khác.

Thái độ hoài nghi nghề nghiệp (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

A18. Hoài nghi nghề nghiệp là thái độ cảnh giác đối với các vấn đề như:

- (1) Các bằng chứng kiểm toán mâu thuẫn với nhau;
- (2) 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 kiểm toán;
- (3) Các sự kiện có thể là dấu hiệu của gian lận;

- (4) Các tình huống đặt ra yêu cầu phải thực hiện thủ tục kiểm toán bổ sung ngoài những thủ tục mà chuẩn mực kiểm toán yêu cầu.
- A19. Kiểm toán viên cần duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt cuộc kiểm toán để giảm các rủi ro:
- (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 kiểm toán và đánh giá kết quả các thủ tục đó.
- A20. Kiểm toán viên phải có thái độ hoài nghi nghề nghiệp để đánh giá một cách nghiêm túc đối với bằng chứng kiểm toán. Điều này bao gồm sự nghi ngờ đối với các bằng chứng kiểm toán mâu thuẫn, trái ngược và đánh giá mức độ tin cậy của các tài liệu, kết quả phỏng vấn cũng như các thông tin khác do Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán cung cấp. Thái độ hoài nghi nghề nghiệp cũng bao gồm sự xem xét về tính đầy đủ và thích hợp của các bằng chứng kiểm toán thu thập được trong từng hoàn cảnh cụ thể, ví dụ trong trường hợp tồn tại rủi ro có gian lận nhưng lại chỉ có một tài liệu làm bằng chứng kiểm toán duy nhất cho một khoản mục trọng yếu trên báo cáo tài chính, mà tài liệu này dễ bị gian lận, *làm giả*.
- A21. Kiểm toán viên có thể chấp nhận tính xác thực của các ghi chép và tài liệu, trừ khi kiểm toán viên có lý do để không chấp nhận. Tuy nhiên, kiểm toán viên phải xem xét độ tin cậy của *tài liệu*, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán theo quy định tại đoạn 07 - 09 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500. Trong trường hợp nghi ngờ về độ tin cậy của *tài liệu*, thông tin hoặc có dấu hiệu gian lận (ví dụ, trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên nhận thấy các sự kiện khiến kiểm toán viên tin rằng một tài liệu nào đó không trung thực hoặc một nội dung nào đó trong tài liệu bị *giả mạo*), các chuẩn mực kiểm toán yêu cầu kiểm toán viên phải kiểm tra *kỹ lưỡng* hơn và sửa đổi hoặc bổ sung các thủ tục kiểm toán cần thiết để làm rõ cho nghi ngờ đó (xem đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240, đoạn 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500, đoạn 10 - 11 và 16 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 505).
- A22. Kiểm toán viên có thể sử dụng kinh nghiệm và hiểu biết của mình trong quá khứ về sự trung thực và tính chính trực của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Tuy nhiên, việc tin tưởng vào sự trung thực và tính chính trực của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán không làm giảm thái độ hoài nghi nghề nghiệp hoặc không cho phép kiểm toán viên thỏa mãn với các bằng chứng kiểm toán chưa đủ thuyết phục để đạt được sự đảm bảo hợp lý.

Xét đoán chuyên môn (hướng dẫn đoạn 16 Chuẩn mực này)

- A23. Xét đoán chuyên môn là đòi hỏi thiết yếu khi tiến hành kiểm toán. Kiểm toán viên sẽ không thể thực hiện được chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, các chuẩn mực kiểm toán, các quyết định cần thiết trong suốt cuộc kiểm toán nếu không sử dụng các kiến thức và kinh nghiệm một cách phù hợp với thực tế và hoàn cảnh cụ thể. Xét đoán chuyên môn rất cần thiết trong việc đưa ra các quyết định về:
- (1) Mức trọng yếu và rủi ro kiểm toán;
 - (2) Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán được sử dụng để đáp ứng các yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán và thu thập bằng chứng kiểm toán;

- (3) Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của các bằng chứng kiểm toán đã thu thập và sự cần thiết phải thu thập thêm các bằng chứng kiểm toán để đạt được mục tiêu của các chuẩn mực kiểm toán và mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên;
- (4) Đánh giá các xét đoán của Ban Giám đốc của đơn vị được kiểm toán trong việc áp dụng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính;
- (5) Đưa ra kết luận dựa trên các bằng chứng kiểm toán đã thu thập, ví dụ, khi đánh giá tính hợp lý của các ước tính kế toán mà Ban Giám đốc sử dụng khi lập báo cáo tài chính.

A24. Đặc điểm nổi bật về tính xét đoán chuyên môn mà kiểm toán viên phải có là việc kiểm toán viên sử dụng những kiến thức được đào tạo, sự hiểu biết và kinh nghiệm để phát triển kỹ năng cần thiết nhằm đưa ra những xét đoán hợp lý.

A25. Việc thực hiện xét đoán chuyên môn trong bất kỳ trường hợp nào đều dựa trên hiểu biết của kiểm toán viên về thực tế và hoàn cảnh cụ thể. Đối với những vấn đề phức tạp hoặc bất đồng xảy ra trong quá trình kiểm toán, để đưa ra xét đoán chuyên môn có tính chuyên nghiệp và hợp lý, kiểm toán viên có thể xin ý kiến tư vấn ở mức độ thích hợp từ trong hay ngoài doanh nghiệp kiểm toán, trong nội bộ nhóm kiểm toán hoặc giữa nhóm kiểm toán với các bên khác, như quy định tại đoạn 18 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220.

A26. Xét đoán chuyên môn có thể được đánh giá dựa vào việc xem xét sự vận dụng các nguyên tắc về kế toán và kiểm toán một cách thành thạo, phù hợp và nhất quán với thực tế và tình huống cụ thể mà kiểm toán viên biết được cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán.

A27. Xét đoán chuyên môn cần được thực hiện trong suốt cuộc kiểm toán và thể hiện một cách thích hợp trong hồ sơ kiểm toán. Kiểm toán viên phải lập và lưu lại đầy đủ tài liệu kiểm toán để một kiểm toán viên có kinh nghiệm, không có mối liên hệ nào trước đó với cuộc kiểm toán, có thể hiểu được những xét đoán chuyên môn quan trọng mà kiểm toán viên đã thực hiện để đưa ra kết luận về những vấn đề trọng yếu phát sinh trong suốt cuộc kiểm toán theo quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230. 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 cuộc kiểm toán hoặc bằng các bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp.

Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán và rủi ro kiểm toán (hướng dẫn đoạn 05 và 17 Chuẩn mực này)

Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán

A28. Bằng chứng kiểm toán rất cần thiết để giúp kiểm toán viên đưa ra ý kiến và lập báo cáo kiểm toán. Bản chất của bằng chứng kiểm toán là mang tính tích lũy và được thu thập chủ yếu từ việc thực hiện các thủ tục kiểm toán trong suốt cuộc kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán cũng có thể bao gồm các *tài liệu*, thông tin có được từ các nguồn khác, như từ các cuộc kiểm toán trước (trừ khi kiểm toán viên cho rằng các sự kiện phát sinh từ khi kết thúc cuộc kiểm toán trước có thể làm *tài liệu*, thông tin đó không còn phù hợp với cuộc kiểm toán hiện tại, theo quy định tại đoạn 09 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315) hoặc từ thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán trong việc xem xét chấp nhận và duy trì khách hàng. Các ghi chép về kế toán (chứng từ, sổ kế toán...) của đơn vị được kiểm toán là một nguồn bằng

chứng kiểm toán chủ yếu và quan trọng, ngoài các nguồn khác từ bên trong và bên ngoài đơn vị. Các *tài liệu*, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán có thể được lập bởi một chuyên gia do đơn vị tuyển dụng hoặc thuê. Bằng chứng kiểm toán còn bao gồm *tài liệu*, thông tin hỗ trợ, chứng minh cho cơ sở dẫn liệu của Ban Giám đốc và cả những *tài liệu*, thông tin trái chiều với cơ sở dẫn liệu đó. Ngoài ra, trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể sử dụng sự thiếu *tài liệu*, thông tin như một bằng chứng kiểm toán (ví dụ khi Ban Giám đốc từ chối giải trình các vấn đề mà kiểm toán viên yêu cầu). Phần lớn công việc mà kiểm toán viên thực hiện nhằm hình thành ý kiến kiểm toán là thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán.

- A29. 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 kiểm toán viên đối với rủi ro có sai sót (rủi ro được đánh giá ở mức độ càng cao thì càng cần 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 càng cần 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.
- A30. “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 kiểm toán viên 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 bằng chứng và phụ thuộc vào hoàn cảnh cụ thể mà kiểm toán viên đã thu thập được bằng chứng đó.
- A31. Kiểm toán viên phải thực hiện xét đoán chuyên môn để xác định liệu đã thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp để giảm rủi ro kiểm toán xuống mức thấp có thể chấp nhận được hay không, từ đó đưa ra kết luận hợp lý làm cơ sở cho việc hình thành ý kiến kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500 và các chuẩn mực kiểm toán liên quan cũng quy định và hướng dẫn các vấn đề kiểm toán viên cần quan tâm trong quá trình kiểm toán nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp.

Rủi ro kiểm toán

- A32. Rủi ro kiểm toán là hệ quả của rủi ro có sai sót trọng yếu và rủi ro phát hiện. Việc đánh giá rủi ro được thực hiện dựa trên các thủ tục kiểm toán để thu thập thông tin cần thiết phục vụ mục đích đánh giá rủi ro và dựa vào bằng chứng thu thập trong suốt quá trình kiểm toán. Việc đánh giá rủi ro gắn với xét đoán chuyên môn nhiều hơn là đo lường chính xác.
- A33. Trong chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, “rủi ro kiểm toán” không bao gồm rủi ro mà kiểm toán viên có thể đưa ra ý kiến là báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu nhưng thực tế báo cáo tài chính không có sai sót như vậy. Rủi ro này thường không nghiêm trọng. Ngoài ra, “rủi ro kiểm toán” là một thuật ngữ chuyên môn liên quan đến quá trình kiểm toán, không bao hàm rủi ro mà kiểm toán viên gặp phải trong kinh doanh như bị thua kiện, để lộ thông tin, không thu được phí kiểm toán..., hoặc các sự kiện khác phát sinh trong mối liên hệ với cuộc kiểm toán báo cáo tài chính.

Rủi ro có sai sót trọng yếu

- A34. Rủi ro có sai sót trọng yếu có thể tồn tại ở hai cấp độ:

(1) Cấp độ tổng thể báo cáo tài chính;

- (2) Cấp độ cơ sở dẫn liệu của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh.
- A35. Rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ tổng thể báo cáo tài chính là những rủi ro có sai sót trọng yếu có ảnh hưởng lan tỏa đối với tổng thể báo cáo tài chính và có thể ảnh hưởng tiềm tàng tới nhiều cơ sở dẫn liệu.
- A36. Việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu giúp kiểm toán viên xác định nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán cần thực hiện tiếp theo nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Bằng chứng này cho phép kiểm toán viên đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính ở mức độ rủi ro kiểm toán thấp có thể chấp nhận được. Kiểm toán viên có thể sử dụng nhiều phương pháp khác nhau để đạt được mục tiêu đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu. Ví dụ, để làm cho rủi ro phát hiện ở mức độ có thể chấp nhận được, kiểm toán viên có thể sử dụng một mô hình toán học để thể hiện mối liên hệ giữa các thành phần của rủi ro kiểm toán. Một kiểm toán viên khác lại thấy mô hình đó là hữu ích khi lập kế hoạch về các thủ tục kiểm toán.
- A37. Rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu bao gồm hai bộ phận: rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát. Rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát là rủi ro của đơn vị được kiểm toán và tồn tại một cách độc lập đối với cuộc kiểm toán báo cáo tài chính.
- A38. Một số cơ sở dẫn liệu và các nhóm giao dịch, số dư tài khoản, thông tin thuyết minh liên quan có rủi ro tiềm tàng ở mức độ cao hơn so với các cơ sở dẫn liệu và các nhóm giao dịch, số dư tài khoản, thông tin thuyết minh khác. Ví dụ, rủi ro tiềm tàng là cao hơn đối với các phép tính phức tạp hoặc các tài khoản phản ánh số liệu được hình thành từ các ước tính kế toán không chắc chắn. Những yếu tố từ bên ngoài làm tăng rủi ro kinh doanh cũng có thể làm tăng rủi ro tiềm tàng. Ví dụ, sự phát triển của khoa học và công nghệ có thể làm một sản phẩm nào đó trở nên lỗi thời, dẫn đến hàng tồn kho trên sổ kế toán bị phản ánh cao hơn giá trị thực tế. Các yếu tố bên trong đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị có liên quan đến một số hoặc tất cả các nhóm giao dịch, số dư tài khoản, thông tin thuyết minh cũng có thể ảnh hưởng đến rủi ro tiềm tàng liên quan đến một cơ sở dẫn liệu cụ thể, ví dụ trường hợp không có đủ nguồn vốn ngắn hạn hoặc sự suy thoái của ngành nghề sẽ dẫn đến thất bại trong kinh doanh.
- A39. Rủi ro kiểm soát thể hiện hiệu quả của việc thiết kế, vận hành và duy trì kiểm soát nội bộ của Ban Giám đốc nhằm giải quyết những rủi ro đã xác định có thể cản trở việc hoàn thành các mục tiêu của đơn vị trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính. Tuy nhiên, do những hạn chế vốn có của kiểm soát nội bộ, dù nó được thiết kế phù hợp và vận hành hiệu quả cũng không thể loại trừ hoàn toàn rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính mà chỉ có thể làm giảm bớt rủi ro. Ví dụ về những hạn chế vốn có của kiểm soát nội bộ gồm: khả năng người thực hiện gây ra nhầm lẫn hoặc lỗi, một số kiểm soát bị vô hiệu do sự thông đồng hay lạm dụng quyền của người quản lý. Do đó, một số rủi ro kiểm soát sẽ luôn tồn tại. Các chuẩn mực kiểm toán đưa ra các điều kiện mà theo đó kiểm toán viên bắt buộc phải, hoặc có thể lựa chọn, kiểm tra tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát (*thử nghiệm kiểm soát*) để xác định nội dung, lịch trình, phạm vi của các thử nghiệm cơ bản cần thực hiện (xem quy định tại đoạn 07 - 17 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330).

A40. Các chuẩn mực kiểm toán thường không hướng dẫn riêng về rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát mà thường hướng dẫn sự đánh giá kết hợp về “rủi ro có sai sót trọng yếu”. Tuy nhiên, kiểm toán viên có thể đánh giá riêng hoặc đánh giá kết hợp cả rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát, tùy theo kỹ thuật hoặc phương pháp luận kiểm toán và các phương pháp thực hành kiểm toán mà kiểm toán viên lựa chọn. Việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu có thể được thể hiện bằng các thuật ngữ có tính định lượng như tỷ lệ phần trăm, hoặc các thuật ngữ phi định lượng. Trong mọi trường hợp, sự cần thiết phải thực hiện đánh giá rủi ro một cách thích hợp còn quan trọng hơn so với việc sử dụng phương pháp nào để đánh giá rủi ro.

A41. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 quy định và hướng dẫn cách xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu.

Rủi ro phát hiện

A42. Với một mức rủi ro kiểm toán xác định trước, mức độ rủi ro phát hiện được chấp nhận có mối quan hệ trái chiều với rủi ro có sai sót trọng yếu được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Ví dụ, nếu kiểm toán viên xác định là rủi ro có sai sót trọng yếu ở mức độ càng cao thì rủi ro phát hiện có thể chấp nhận ở mức càng thấp, và càng cần các bằng chứng kiểm toán có tính thuyết phục cao hơn.

A43. Rủi ro phát hiện liên quan đến nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục được kiểm toán viên xác định để giảm rủi ro kiểm toán xuống mức độ thấp có thể chấp nhận được. Do đó, rủi ro phát hiện là sự kết hợp giữa tính hiệu quả của các thủ tục kiểm toán và việc kiểm toán viên thực hiện các thủ tục đó. Các vấn đề sau đây giúp tăng cường hiệu quả của các thủ tục kiểm toán và việc kiểm toán viên thực hiện các thủ tục đó, giúp giảm khả năng kiểm toán viên lựa chọn thủ tục kiểm toán không phù hợp, thực hiện sai thủ tục kiểm toán hoặc hiểu không đúng các kết quả kiểm toán:

- (1) Lập kế hoạch kiểm toán đầy đủ, phù hợp;
- (2) Bố trí nhân sự phù hợp cho nhóm kiểm toán;
- (3) Duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp;
- (4) Giám sát và kiểm tra các công việc đã thực hiện.

A44. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 300 và số 330 quy định và hướng dẫn về lập kế hoạch kiểm toán báo cáo tài chính và biện pháp xử lý của kiểm toán viên đối với rủi ro đã đánh giá. Do những hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán, rủi ro phát hiện chỉ có thể được giảm bớt mà không thể loại trừ hoàn toàn. Theo đó, một số rủi ro phát hiện sẽ luôn luôn tồn tại.

Những hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán

A45. Kiểm toán viên không thể loại trừ hoàn toàn rủi ro kiểm toán và không thể đạt được sự đảm bảo tuyệt đối về việc báo cáo tài chính hoàn toàn không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc do nhầm lẫn. Cuộc kiểm toán luôn có những hạn chế vốn có làm cho hầu hết các bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên dựa vào để đưa ra kết luận và hình thành ý kiến kiểm toán đều mang tính thuyết phục nhiều hơn là tính khẳng định chắc chắn. Những hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán bắt nguồn từ:

- (1) Bản chất của việc lập và trình bày báo cáo tài chính;
- (2) Bản chất của các thủ tục kiểm toán;

(3) Sự cần thiết phải thực hiện cuộc kiểm toán với thời gian và giá phí hợp lý.

Bản chất của việc lập và trình bày báo cáo tài chính

A46. Việc lập và trình bày báo cáo tài chính gồm các xét đoán của Ban Giám đốc trong việc áp dụng các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính vào hoàn cảnh thực tế của đơn vị. Ngoài ra, nhiều khoản mục trên báo cáo tài chính liên quan đến các quyết định hoặc đánh giá chủ quan hoặc có mức độ không chắc chắn, có thể dẫn đến những cách hiểu khác nhau đều có thể được chấp nhận. Kết quả là một số khoản mục trên báo cáo tài chính có mức độ thay đổi tiềm tàng, không thể loại trừ hoàn toàn bằng việc áp dụng các thủ tục kiểm toán bổ sung. Ví dụ, đối với các ước tính kế toán, chuẩn mực kiểm toán yêu cầu kiểm toán viên xem xét tính phù hợp của các ước tính kế toán đối với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và các thuyết minh liên quan, đồng thời xem xét khía cạnh định tính trong công việc kế toán của đơn vị được kiểm toán, bao gồm các dấu hiệu về sự thiên lệch, *thiếu khách quan* (nếu có) trong các xét đoán của Ban Giám đốc (xem Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 540 và đoạn 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700).

Bản chất của các thủ tục kiểm toán

A47. Khả năng thu thập bằng chứng kiểm toán của kiểm toán viên bị giới hạn về tính khả thi hoặc giới hạn pháp lý, như:

- (1) Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán hoặc đối tượng khác có thể cố ý hoặc vô ý không cung cấp đầy đủ thông tin liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hoặc thông tin mà kiểm toán viên yêu cầu. Kiểm toán viên không thể chắc chắn về tính đầy đủ của thông tin, ngay cả khi kiểm toán viên đã thực hiện các thủ tục kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng các thông tin có liên quan đã được thu thập đầy đủ.
- (2) Hành vi gian lận có thể được thực hiện tinh vi và kỹ lưỡng để che dấu. Các thủ tục kiểm toán để thu thập bằng chứng kiểm toán có thể không phát hiện hết sai sót cố ý như việc thông đồng để làm giả chứng từ, làm cho kiểm toán viên tin rằng bằng chứng kiểm toán đó là hợp lệ. Kiểm toán viên không được đào tạo để làm chuyên gia xác minh chứng từ giả mạo.
- (3) Mỗi cuộc kiểm toán không phải là một cuộc điều tra hoặc thanh tra về các sai phạm. Kiểm toán viên không có quyền điều tra, thanh tra, xét hỏi, khám xét như cuộc điều tra của cơ quan pháp luật.

Tính kịp thời của báo cáo tài chính và sự cân đối giữa lợi ích và chi phí

A48. Kiểm toán viên 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. Việc lập kế hoạch kiểm toán một cách phù hợp sẽ giúp kiểm toán viên có đủ thời gian và nguồn lực để tiến hành cuộc kiểm toán. Sự thích hợp của thông tin, giá trị của thông tin có xu hướng giảm đi theo thời gian và cần cân nhắc sự cân đối giữa độ tin cậy của thông tin với chi phí bỏ ra để có được thông tin đó. Điều này đã được đề cập trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính. Người sử dụng báo cáo tài chính mong muốn kiểm toán viên đưa ra báo cáo kiểm toán trong khoảng thời gian và giá phí hợp lý, với nhận thức rằng kiểm toán viên không thể xem xét tất cả các thông tin có thể hiện hữu hoặc không thể tìm hiểu tất cả các vấn đề một cách thấu đáo, tường

tận dựa trên giả định rằng thông tin đó bị nhầm lẫn hay gian lận cho đến khi chúng minh được điều ngược lại.

A49. Để đưa ra báo cáo kiểm toán kịp thời và cân đối giữa lợi ích và chi phí, kiểm toán viên cần:

- (1) Lập kế hoạch kiểm toán để đảm bảo cuộc kiểm toán được thực hiện một cách hiệu quả;
- (2) Tập trung nguồn lực kiểm toán vào những phần hành mà kiểm toán viên cho rằng chứa đựng nhiều rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn và ít tập trung hơn vào các phần hành còn lại;
- (3) Sử dụng các thử nghiệm và biện pháp khác để kiểm tra tổng thể nhằm phát hiện sai sót.

A50. Để làm rõ các phương pháp đã nêu ở đoạn A49 Chuẩn mực này, chuẩn mực kiểm toán đưa ra các yêu cầu về lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán và yêu cầu kiểm toán viên phải:

- (1) Thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro và các thủ tục liên quan để làm cơ sở xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu theo quy định tại đoạn 05 - 10 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315;
- (2) Sử dụng các thử nghiệm và biện pháp khác để kiểm tra tổng thể nhằm cung cấp cơ sở hợp lý cho kiểm toán viên đưa ra kết luận về tổng thể theo quy định của các Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, số 500, số 520 và số 530.

Các vấn đề khác ảnh hưởng đến hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán

A51. Đối với một số cơ sở dẫn liệu hoặc những vấn đề nhất định, các hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán có ảnh hưởng nghiêm trọng đến khả năng phát hiện sai sót trọng yếu của kiểm toán viên. Các cơ sở dẫn liệu hoặc vấn đề liên quan này bao gồm:

- (1) Gian lận, đặc biệt là gian lận có liên quan đến Ban Giám đốc hoặc có sự thông đồng (xem Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240);
- (2) Tính hiện hữu và đầy đủ của các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan (xem Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 550);
- (3) Hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định (xem Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 250);
- (4) Các sự kiện hoặc điều kiện trong tương lai có thể ảnh hưởng đến khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán (xem Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 570).

Các chuẩn mực kiểm toán có liên quan quy định và hướng dẫn các thủ tục kiểm toán giúp kiểm toán viên làm giảm ảnh hưởng của các hạn chế vốn có.

A52. Do hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán, mặc dù cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, kiểm toán viên vẫn không thể tránh khỏi rủi ro về việc sẽ không phát hiện được một số sai sót trọng yếu của báo cáo tài chính. Rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc do nhầm lẫn được phát hiện sau đó không phải là dấu hiệu về việc cuộc kiểm toán đã không được thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán. Kiểm toán viên không được sử dụng các hạn

chế vốn có của cuộc kiểm toán để biện hộ cho sự hài lòng của mình đối với các bằng chứng kiểm toán chưa đủ thuyết phục. Để xác định cuộc kiểm toán có được thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán hay không, cần dựa vào các thủ tục kiểm toán được thực hiện trong hoàn cảnh cụ thể, tính đầy đủ và thích hợp của các bằng chứng kiểm toán đã thu thập và sự phù hợp của báo cáo kiểm toán trên cơ sở đánh giá các bằng chứng đó trong mối quan hệ với mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên.

Thực hiện cuộc kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam

Nội dung của các chuẩn mực kiểm toán (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

- A53. Chuẩn mực kiểm toán đặt ra các tiêu chuẩn cho công việc của kiểm toán viên trong quá trình kiểm toán để đạt được mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên. Chuẩn mực kiểm toán quy định và hướng dẫn các trách nhiệm chung của kiểm toán viên, cũng như những vấn đề mà kiểm toán viên cần quan tâm khi thực hiện các trách nhiệm của mình trong từng hoàn cảnh cụ thể.
- A54. Phạm vi áp dụng, ngày có hiệu lực và giới hạn áp dụng của từng chuẩn mực kiểm toán được quy định và hướng dẫn trong từng chuẩn mực và trong văn bản ban hành chuẩn mực.
- A55. Khi thực hiện cuộc kiểm toán, kiểm toán viên có thể phải tuân thủ các yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan ngoài quy định của chuẩn mực kiểm toán.
- A56. Kiểm toán viên có thể tiến hành cuộc kiểm toán đồng thời theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam và các chuẩn mực kiểm toán quốc tế hoặc chuẩn mực kiểm toán của một quốc gia khác. Trong trường hợp như vậy, ngoài việc tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam có liên quan đến cuộc kiểm toán, kiểm toán viên cần thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để đảm bảo tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán quốc tế hoặc chuẩn mực kiểm toán của quốc gia đó.

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

- A57. Chuẩn mực kiểm toán cũng có thể được áp dụng đối với cuộc kiểm toán đơn vị trong lĩnh vực công. Trong trường hợp này, trách nhiệm của kiểm toán viên có thể bị ảnh hưởng do các quy định của cơ quan Kiểm toán Nhà nước, yêu cầu của pháp luật, các quy định của cơ quan chức năng đối với đơn vị trong lĩnh vực công, tạo ra phạm vi kiểm toán rộng hơn so với cuộc kiểm toán báo cáo tài chính theo quy định của chuẩn mực kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán không quy định và hướng dẫn đối với các trách nhiệm bổ sung này. Các trách nhiệm này có thể được quy định trong chuẩn mực kiểm toán Nhà nước hoặc trong hướng dẫn của cơ quan Kiểm toán Nhà nước.

Kết cấu của chuẩn mực kiểm toán (hướng dẫn đoạn 19 Chuẩn mực này)

- A58. Mỗi chuẩn mực kiểm toán gồm 03 phần: I/ Quy định chung; II/ Nội dung chuẩn mực và III/ Hướng dẫn áp dụng. Toàn bộ nội dung chính của một chuẩn mực kiểm toán giúp người đọc hiểu được các mục tiêu mà chuẩn mực đưa ra và cách thức thực hiện các yêu cầu của chuẩn mực.
- A59. Khi cần thiết, phần hướng dẫn áp dụng cũng đưa ra những diễn giải cụ thể hơn về các yêu cầu của chuẩn mực và hướng dẫn cách thực hiện các yêu cầu đó, cụ thể như sau:

- (1) Diễn giải rõ ràng, chi tiết hơn ý nghĩa của mỗi yêu cầu hoặc vấn đề mà yêu cầu đó hướng tới;
- (2) Đưa ra các ví dụ về các thủ tục kiểm toán phù hợp trong từng tình huống.

Hướng dẫn nói trên không phải là bắt buộc hoàn toàn mà chỉ giúp cho việc lựa chọn cách thực hiện các yêu cầu của một chuẩn mực kiểm toán. Phần hướng dẫn áp dụng cũng đưa ra những thông tin cơ sở cho các vấn đề đã quy định trong phần nội dung của chuẩn mực kiểm toán.

A60. Các phụ lục là một bộ phận của phần hướng dẫn áp dụng. Mục đích và tác dụng của mỗi phụ lục được giải thích trong phần nội dung chuẩn mực hoặc trong tiêu đề và phần giới thiệu của phụ lục đó.

A61. Phần quy định chung của chuẩn mực có thể bao gồm:

- (1) Mục tiêu và phạm vi áp dụng của một chuẩn mực kiểm toán, bao gồm cả mối liên hệ giữa chuẩn mực kiểm toán này với các chuẩn mực kiểm toán khác;
- (2) Chủ đề của chuẩn mực kiểm toán;
- (3) Trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán và các đối tượng khác có liên quan đến chủ đề của chuẩn mực kiểm toán;
- (4) Giải thích thuật ngữ liên quan đến chuẩn mực kiểm toán.

A62. Một chuẩn mực kiểm toán có thể có phần giải thích chi tiết về ý nghĩa của một số thuật ngữ khi sử dụng trong các chuẩn mực kiểm toán, được đặt trong một phần riêng với tiêu đề là “Giải thích thuật ngữ”. Phần này giúp đảm bảo tính nhất quán khi áp dụng và diễn giải các chuẩn mực kiểm toán, không thay thế cho thuật ngữ được xây dựng vì các mục đích khác, như các thuật ngữ trong văn bản pháp luật khác. Các thuật ngữ được giải thích trong từng chuẩn mực kiểm toán sẽ có cùng ý nghĩa khi nhắc đến ở các chuẩn mực kiểm toán khác, trừ khi có lưu ý khác.

A63. Trong một số trường hợp, phần hướng dẫn áp dụng của chuẩn mực kiểm toán còn đưa ra các lưu ý khi kiểm toán đơn vị nhỏ và đơn vị hoạt động trong lĩnh vực công. Các lưu ý này giúp kiểm toán viên thực hiện các yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán trong cuộc kiểm toán tại các đơn vị đó, nhưng không giới hạn hay làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên trong việc áp dụng và tuân thủ yêu cầu của các chuẩn mực kiểm toán.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A64. Để xác định rõ các lưu ý đối với cuộc kiểm toán các đơn vị nhỏ, “đơn vị nhỏ” là đơn vị có những đặc điểm sau:

- (a) Quyền sở hữu và quyền quản lý tập trung vào một số ít người (thường là một người – có thể là pháp nhân hay thể nhân sở hữu đơn vị);
- (b) Có một hoặc một số đặc điểm sau đây:
 - (i) Các giao dịch rõ ràng hoặc không phức tạp;
 - (ii) Cách ghi chép, lưu trữ tài liệu kế toán đơn giản;
 - (iii) Có ít hoạt động sản xuất, kinh doanh: chỉ sản xuất hoặc mua bán một số loại sản phẩm, hàng hóa;
 - (iv) Có ít kiểm soát nội bộ;

- (v) Có ít cấp độ quản lý mà mỗi cấp có trách nhiệm kiểm soát rộng;
- (vi) Có ít nhân sự và thường phải kiêm nhiệm.

Những đặc điểm nêu trên chưa phải là tất cả và cũng không phải chỉ là những đặc điểm riêng có của các đơn vị nhỏ. Các đơn vị nhỏ không nhất thiết phải có tất cả các đặc điểm nêu trên.

A65. Các chuẩn mực kiểm toán đưa ra các lưu ý khi kiểm toán đơn vị nhỏ với chủ ý là áp dụng cho các tổ chức không niêm yết. Tuy nhiên, một số lưu ý cũng có thể vận dụng khi kiểm toán các tổ chức niêm yết nhỏ.

A66. Các chuẩn mực kiểm toán có sử dụng thuật ngữ “Chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc” trong trường hợp chủ sở hữu của một đơn vị nhỏ đồng thời chịu trách nhiệm điều hành hoạt động hàng ngày của đơn vị.

Mục tiêu quy định trong từng chuẩn mực kiểm toán (hướng dẫn đoạn 21 Chuẩn mực này)

A67. Mỗi chuẩn mực kiểm toán bao gồm một hoặc một số mục tiêu, tạo ra sự kết nối giữa các yêu cầu với các mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán*. Các mục tiêu trong từng chuẩn mực kiểm toán giúp kiểm toán viên tập trung để đạt được kết quả theo yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán, đồng thời giúp kiểm toán viên:

- (1) Hiểu rõ những mục tiêu cần đạt được và cách thức phù hợp để thực hiện;
- (2) Quyết định những công việc cần thực hiện thêm để đạt được mục tiêu đã định trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán.

A68. Các mục tiêu trong từng chuẩn mực kiểm toán cần được hiểu trong mối liên hệ với các mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* đã quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực này. Khả năng hoàn thành một mục tiêu đơn lẻ cũng như việc đạt được và hoàn thành mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên đều bị ảnh hưởng bởi những hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán.

A69. Để thực hiện các mục tiêu, kiểm toán viên phải quan tâm đến mối quan hệ tương hỗ giữa các chuẩn mực kiểm toán. Như đã hướng dẫn tại đoạn A53 Chuẩn mực này, trong một số trường hợp, các chuẩn mực kiểm toán tập trung vào quy định và hướng dẫn các trách nhiệm chung, trong các trường hợp khác, lại đưa ra cách thực hiện trách nhiệm trong từng tình huống cụ thể. Ví dụ, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 yêu cầu kiểm toán viên phải duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt quá trình lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán, đây là yêu cầu cần thiết nhưng không được quy định lại trong các chuẩn mực kiểm toán khác. Ở mức độ chi tiết hơn, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 và số 330 cũng quy định các mục tiêu và yêu cầu trong việc kiểm toán viên thực hiện trách nhiệm phát hiện, đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu, thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với các rủi ro đã đánh giá; các mục tiêu và yêu cầu này được áp dụng trong suốt quá trình kiểm toán. Một chuẩn mực kiểm toán chỉ nhằm giải quyết những khía cạnh riêng của cuộc kiểm toán (như Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 540) cũng có thể mở rộng để áp dụng, dù không nhắc lại, các mục tiêu và yêu cầu của những chuẩn mực kiểm toán như Chuẩn mực kiểm toán số 315 và số 330 trong mối quan hệ với chủ đề trọng tâm của chuẩn mực kiểm toán đó. Do đó, để hoàn thành các mục tiêu mà Chuẩn mực kiểm toán số 540 đề ra, kiểm toán viên phải lưu ý tới các mục tiêu và yêu cầu của những chuẩn mực kiểm toán liên quan.

Sử dụng các mục tiêu để xác định sự cần thiết của các thủ tục kiểm toán bổ sung (hướng dẫn đoạn 21(a) Chuẩn mực này)

A70. Yêu cầu của mỗi chuẩn mực kiểm toán được thiết kế để giúp kiểm toán viên hoàn thành các mục tiêu mà chuẩn mực kiểm toán quy định và từ đó đạt được mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán*. Việc thực hiện các yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán một cách phù hợp sẽ giúp kiểm toán viên có đầy đủ cơ sở để hoàn thành các mục tiêu. Tuy nhiên, do tình huống thực tế của các cuộc kiểm toán rất đa dạng và các chuẩn mực kiểm toán không thể lường trước mọi tình huống, kiểm toán viên có trách nhiệm xác định các thủ tục kiểm toán cần thiết để hoàn thành các yêu cầu của chuẩn mực và đạt được mục tiêu đã định. Hoàn cảnh thực tế của cuộc kiểm toán có thể phát sinh những vấn đề cụ thể đòi hỏi kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung ngoài những thủ tục mà chuẩn mực kiểm toán đó yêu cầu để đạt được mục tiêu mà chuẩn mực kiểm toán quy định.

Sử dụng các mục tiêu để đánh giá việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp (hướng dẫn đoạn 21(b) Chuẩn mực này)

A71. Kiểm toán viên cần sử dụng các mục tiêu để đánh giá liệu đã thu thập được đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp cho mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* hay chưa. Nếu kết quả đánh giá cho thấy các bằng chứng kiểm toán chưa đầy đủ và thích hợp, kiểm toán viên có thể áp dụng một hoặc một số phương pháp sau đây để đạt được yêu cầu của đoạn 21(b) Chuẩn mực này:

- (1) Đánh giá liệu đã hoặc sẽ thu thập được thêm các bằng chứng kiểm toán phù hợp từ kết quả của việc tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán khác;
- (2) Mở rộng công việc thực hiện bằng cách áp dụng thêm một hoặc một số yêu cầu;
- (3) Thực hiện các thủ tục khác mà kiểm toán viên đánh giá là cần thiết trong từng tình huống.

Khi không thể thực hiện bất kỳ phương pháp nào trong số các phương pháp nêu trên, kiểm toán viên sẽ không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp và theo yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán, kiểm toán viên phải xác định ảnh hưởng của vấn đề này đối với báo cáo kiểm toán hoặc đối với khả năng hoàn thành cuộc kiểm toán.

Tuân thủ các quy định có liên quan

Các quy định có liên quan (hướng dẫn đoạn 22 Chuẩn mực này)

A72. Một chuẩn mực kiểm toán có thể không liên quan đến một số cuộc kiểm toán cụ thể. Ví dụ, nếu đơn vị được kiểm toán không có bộ phận kiểm toán nội bộ thì toàn bộ các quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 610 được coi là không liên quan đến cuộc kiểm toán đơn vị đó.

A73. Trong một số chuẩn mực kiểm toán có thể có các quy định phải có điều kiện mới áp dụng được. Những quy định có điều kiện sẽ trở nên có liên quan đến cuộc kiểm toán khi phát sinh tình huống cho thấy sự tồn tại của các điều kiện đó. Nhìn chung, điều kiện áp dụng của một quy định có thể nêu rõ ràng hoặc ngầm ẩn, ví dụ:

- (1) Quy định phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần khi có giới hạn phạm vi (đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705): đây là một quy định có điều kiện được nêu rõ ràng;

- (2) 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 (đoạn 09 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 265), phụ thuộc vào việc khiếm khuyết nghiêm trọng đó có tồn tại hay không; và quy định phải thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến việc trình bày và công bố thông tin bộ phận theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 501), phụ thuộc vào việc khuôn khổ đó có yêu cầu hay cho phép công bố những thông tin đó hay không: đây là những quy định có điều kiện chỉ ngầm ẩn mà không nêu rõ ràng.

Trong một số trường hợp, một quy định có thể được thể hiện như là có điều kiện phụ thuộc vào pháp luật và các quy định có liên quan. Ví dụ, kiểm toán viên có thể được yêu cầu phải rút khỏi cuộc kiểm toán, khi việc rút khỏi đó là phù hợp với pháp luật và các quy định có liên quan, hoặc kiểm toán viên có thể được yêu cầu phải thực hiện một số việc, trừ khi việc đó bị pháp luật và các quy định nghiêm cấm.

Thực hiện khác so với một quy định (hướng dẫn đoạn 23 Chuẩn mực này)

A74. Đoạn 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230 quy định về tài liệu, hồ sơ kiểm toán trong những tình huống ngoại lệ khi kiểm toán viên thực hiện khác so với một quy định nào đó của chuẩn mực kiểm toán có liên quan. Các chuẩn mực kiểm toán không bắt buộc kiểm toán viên phải tuân thủ các quy định được coi là không phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán.

Không đạt được mục tiêu (hướng dẫn đoạn 24 Chuẩn mực này)

A75. Việc đánh giá liệu đã đạt được một mục tiêu nào đó hay chưa đòi hỏi sự xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên. Việc xét đoán phải tính đến kết quả của các thủ tục kiểm toán đã thực hiện trên cơ sở tuân thủ các quy định của chuẩn mực kiểm toán và đánh giá của kiểm toán viên về sự đầy đủ, thích hợp của các bằng chứng kiểm toán đã thu thập được cũng như sự cần thiết phải thực hiện thêm các thủ tục khác trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán nhằm đạt được các mục tiêu mà chuẩn mực kiểm toán quy định. Theo đó, các trường hợp có thể làm tăng khả năng không đạt được mục tiêu bao gồm:

- (1) Không cho phép kiểm toán viên tuân thủ các quy định có liên quan của chuẩn mực kiểm toán;
- (2) Kiểm toán viên không thể tiến hành các thủ tục kiểm toán bổ sung hoặc thu thập thêm các bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên cho là cần thiết từ việc sử dụng các mục tiêu quy định tại đoạn 21 Chuẩn mực này, ví dụ do hạn chế về tính sẵn có của các bằng chứng kiểm toán.

A76. Tài liệu, hồ sơ kiểm toán đáp ứng các quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230 và các quy định về tài liệu, hồ sơ kiểm toán trong các chuẩn mực kiểm toán liên quan cung cấp bằng chứng làm cơ sở cho kiểm toán viên đưa ra kết luận về việc đạt được mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên. Kiểm toán viên không cần phải lưu riêng các tài liệu đối với mỗi mục tiêu đã đạt được. Tuy nhiên, việc lưu lại các tài liệu chứng minh cho việc không đạt được một mục tiêu cụ thể nào đó sẽ giúp kiểm toán viên đánh giá liệu việc đó có ngăn cản việc đạt được mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* hay không./.
