

HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mục kiểm toán số 330: Biện pháp xử lý của kiểm toán viên đối với rủi ro đã đánh giá

(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 mục kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) trong việc thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu mà kiểm toán viên đã xác định và đánh giá khi thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính theo Chuẩn mục kiểm toán Việt Nam số 315.
02. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mục này trong quá trình thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính.

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

Mục tiêu

03. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá, thông qua việc thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý phù hợp đối với các rủi ro này.

Giải thích thuật ngữ

04. Trong các chuẩn mục kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
 - (a) 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:
 - (i) Kiểm tra chi tiết (các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh);
 - (ii) Thủ tục phân tích cơ bản.
 - (b) 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.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Biện pháp xử lý tổng thể

05. Kiểm toán viên 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 báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A3 Chuẩn mực này).

Thủ tục kiểm toán đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu

06. Kiểm toán viên 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 (xem hướng dẫn tại đoạn A4 - A8 Chuẩn mực này).

07. Khi thiết kế các thủ tục kiểm toán tiếp theo, kiểm toán viên phải:

(a) Xem xét các lý do đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu cho từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh, bao gồm:

(i) Khả năng xảy ra sai sót trọng yếu do các đặc tính cụ thể của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản, hoặc thông tin thuyết minh có liên quan (rủi ro tiềm tàng);

(ii) Liệu việc đánh giá rủi ro có xem xét đến các kiểm soát có liên quan hay không (rủi ro kiểm soát), và nếu có, kiểm toán viên phải thu thập bằng chứng kiểm toán để xác định xem các kiểm soát có hoạt động hiệu quả không (có nghĩa là: kiểm toán viên dự 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) (xem hướng dẫn tại đoạn A9 - A18 Chuẩn mực này);

(b) Mức độ rủi ro được kiểm toán viên đánh giá càng cao thì càng phải thu thập bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn (xem hướng dẫn tại đoạn A19 Chuẩn mực này).

Thử nghiệm kiểm soát

08. Kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các 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 nếu:

(a) Khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, kiểm toán viên kỳ vọng rằng các kiểm soát hoạt động hiệu quả (nghĩa là: kiểm toán viên 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

(b) 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 (xem hướng dẫn tại đoạn A20 - A24 Chuẩn mực này).

09. Khi thiết kế và thực hiện thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên càng tin tưởng vào tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát thì càng phải thu thập bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn (xem hướng dẫn tại đoạn A25 Chuẩn mực này).

Nội dung và phạm vi của thử nghiệm kiểm soát

10. Khi thiết kế và thực hiện thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên phải:

- (a) Thực hiện các thủ tục kiểm toán khác kết hợp với thủ tục phỏng vấn nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát, gồm:
 - (i) Các kiểm soát đã được thực hiện như thế nào tại các thời điểm liên quan trong suốt giai đoạn được kiểm toán;
 - (ii) Các kiểm soát có được thực hiện nhất quán hay không;
 - (iii) Các kiểm soát được ai thực hiện và thực hiện bằng cách nào (xem hướng dẫn tại đoạn A26 - A29 Chuẩn mực này)
- (b) Xác định liệu các kiểm soát được thử nghiệm có phụ thuộc vào các kiểm soát khác không (kiểm soát gián tiếp) và, nếu có, liệu có cần thiết thu thập bằng chứng kiểm toán chứng minh tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát gián tiếp đó hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A30 - A31 Chuẩn mực này).

Lịch trình thử nghiệm kiểm soát

11. Kiểm toán viên phải thực hiện thử nghiệm kiểm soát cho một thời điểm cụ thể, hoặc cho cả giai đoạn mà kiểm toán viên dự định dựa vào các kiểm soát đó, theo quy định tại đoạn 12 và 15 dưới đây, để đưa ra cơ sở thích hợp cho sự tin cậy của kiểm toán viên vào các kiểm soát đó (xem hướng dẫn tại đoạn A32 Chuẩn mực này).

Sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được trong giai đoạn giữa kỳ

12. Nếu kiểm toán viên thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát trong giai đoạn giữa kỳ, kiểm toán viên phải:

- (a) Thu thập bằng chứng kiểm toán về những thay đổi quan trọng trong các kiểm soát xảy ra sau giai đoạn giữa kỳ;
- (b) Xác định bằng chứng kiểm toán bổ sung cần thu thập cho giai đoạn còn lại (xem hướng dẫn tại đoạn A33 - A34 Chuẩn mực này).

Sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước

13. Để xác định xem việc sử dụng bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đã có từ các cuộc kiểm toán trước có phù hợp hay không và để xác định khoảng thời gian trước khi tiến hành lại thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên phải xem xét những vấn đề sau:

- (a) Tính hữu hiệu của các thành phần khác của kiểm soát nội bộ, bao gồm môi trường kiểm soát, việc giám sát các kiểm soát và quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị;
- (b) Các rủi ro phát sinh từ các đặc tính của kiểm soát, cho dù kiểm soát đó được thực hiện thủ công hay tự động;
- (c) Tính hữu hiệu của các kiểm soát chung về công nghệ thông tin;
- (d) Tính hữu hiệu của kiểm soát và việc thực hiện kiểm soát đó của đơn vị, bao gồm nội dung và mức độ của các sai lệch trong việc thực hiện kiểm soát đã ghi nhận trong các cuộc kiểm toán trước, và liệu có thay đổi nào về nhân sự có ảnh hưởng đáng kể đến việc thực hiện kiểm soát đó hay không;

- (e) Liệu việc không thay đổi một kiểm soát cụ thể có gây rủi ro khi hoàn cảnh đã thay đổi hay không;
 - (f) Rủi ro có sai sót trọng yếu và mức độ tin cậy vào các kiểm soát (xem hướng dẫn tại đoạn A35 Chuẩn mực này).
14. Nếu kiểm toán viên dự định sử dụng bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát cụ thể đã thu thập được từ cuộc kiểm toán trước, kiểm toán viên phải chứng minh rằng các bằng chứng đó vẫn còn giá trị bằng cách thu thập bằng chứng kiểm toán về việc liệu có phát sinh những thay đổi đáng kể trong các kiểm soát đó kể từ sau cuộc kiểm toán trước hay không. Kiểm toán viên phải thu thập bằng chứng này bằng cách thực hiện phỏng vấn kết hợp với quan sát hoặc điều tra, để xác nhận sự hiểu biết về các kiểm soát cụ thể đó, và:
- (a) Nếu có những thay đổi ảnh hưởng đến sự phù hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập từ cuộc kiểm toán trước, kiểm toán viên phải thực hiện thử nghiệm kiểm soát trong cuộc kiểm toán hiện tại (xem hướng dẫn tại đoạn A36 Chuẩn mực này);
 - (b) Nếu không có thay đổi nào, kiểm toán viên phải thực hiện thử nghiệm kiểm soát ít nhất một lần trong ba cuộc kiểm toán liên tục, và phải thực hiện thử nghiệm đối với một số kiểm soát trong mỗi cuộc kiểm toán để tránh tình trạng phải tiến hành thử nghiệm tất cả các kiểm soát mà kiểm toán viên dự định tin cậy vào trong một cuộc kiểm toán duy nhất mà không thực hiện thử nghiệm bất kỳ kiểm soát nào trong hai cuộc kiểm toán tiếp theo (xem hướng dẫn tại đoạn A37 - A39 Chuẩn mực này).

Các kiểm soát đối với rủi ro đáng kể

15. Nếu kiểm toán viên dự định tin cậy vào các kiểm soát đối với một rủi ro mà kiểm toán viên xác định là rủi ro đáng kể, kiểm toán viên phải thử nghiệm các kiểm soát đó trong giai đoạn hiện tại.

Đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát

16. Khi đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát liên quan, kiểm toán viên phải đánh giá 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 (xem hướng dẫn tại đoạn A40 Chuẩn mực này).
17. Nếu phát hiện những sai lệch trong các kiểm soát mà kiểm toán viên dự định tin cậy vào, kiểm toán viên phải thực hiện những cuộc phỏng vấn cụ thể để tìm hiểu về những vấn đề này cũng như những hậu quả tiềm tàng, và phải xác định (xem hướng dẫn tại đoạn A41 Chuẩn mực này):
- (a) Các thử nghiệm kiểm soát đã thực hiện có cung cấp cơ sở thích hợp để kiểm toán viên tin cậy vào các kiểm soát đó hay không;
 - (b) Có cần thực hiện các thử nghiệm kiểm soát bổ sung hay không; hoặc
 - (c) Các rủi ro có khả năng xảy ra sai sót có cần được xử lý bằng cách áp dụng các thử nghiệm cơ bản hay không.

Thử nghiệm cơ bản

18. Cho dù kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu như thế nào, kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm cơ bản đối với từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu (xem hướng dẫn tại đoạn A42 - A47 Chuẩn mực này).
19. Kiểm toán viên phải xem xét có cần thực hiện các thủ tục xác nhận từ bên ngoài như các thử nghiệm cơ bản hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A48 - A51 Chuẩn mực này).

Thử nghiệm cơ bản liên quan đến quy trình khóa sổ kế toán lập báo cáo tài chính

20. Thử nghiệm cơ bản của kiểm toán viên phải bao gồm các thủ tục kiểm toán liên quan đến quy trình khóa sổ kế toán lập báo cáo tài chính, như sau:
 - (a) Đối chiếu số liệu trên báo cáo tài chính với số liệu trên sổ kế toán;
 - (b) Kiểm tra các bút toán trọng yếu và các điều chỉnh khác được thực hiện trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A52 Chuẩn mực này).

Thử nghiệm cơ bản đối với các rủi ro đáng kể

21. Nếu kiểm toán viên đã xác định rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu là rủi ro đáng kể thì kiểm toán viên phải thực hiện các thử nghiệm cơ bản để xử lý rủi ro này. 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 (xem hướng dẫn tại đoạn A53 Chuẩn mực này).

Lịch trình thực hiện thử nghiệm cơ bản

22. Nếu thực hiện thử nghiệm cơ bản tại thời điểm kiểm toán giữa kỳ, để cung cấp cơ sở hợp lý cho việc mở rộng các kết luận kiểm toán từ giữa kỳ cho đến cuối kỳ, kiểm toán viên phải bao quát cả giai đoạn còn lại bằng cách (xem hướng dẫn tại đoạn A54 - A57 Chuẩn mực này):
 - (a) Thực hiện các thử nghiệm cơ bản kết hợp với các thử nghiệm kiểm soát cho giai đoạn từ giữa kỳ đến cuối kỳ; hoặc
 - (b) Chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản bổ sung nếu kiểm toán viên xác định rằng như vậy là đủ.
23. 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 kiểm toán viên phải đánh giá liệu có cần điều chỉnh việc đánh giá rủi ro liên quan và điều chỉnh nội dung, lịch trình hoặc phạm vi dự kiến của các thử nghiệm cơ bản cho giai đoạn còn lại hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A58 Chuẩn mực này).

Mức độ đầy đủ của việc trình bày và thuyết minh báo cáo tài chính

24. Kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán để đánh giá liệu việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính, bao gồm các thông tin thuyết minh liên quan, có phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A59 Chuẩn mực này).

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

25. Căn cứ vào các thủ tục kiểm toán đã thực hiện và bằng chứng kiểm toán thu thập được, trước khi đưa ra kết luận về cuộc kiểm toán, kiểm toán viên 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 (xem hướng dẫn tại đoạn A60 - 61 Chuẩn mực này).
26. Kiểm toán viên phải đưa ra kết luận về tính đầy đủ, thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập. Khi đưa ra ý kiến kiểm toán, kiểm toán viên phải xem xét tất cả bằng chứng kiểm toán liên quan, bất kể bằng chứng này chứng thực hay mâu thuẫn với các cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A62 Chuẩn mực này).
27. Nếu chưa thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến một cơ sở dẫn liệu trọng yếu của báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải cố gắng thu thập thêm bằng chứng kiểm toán. Nếu không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

28. Theo quy định tại đoạn 08 - 11 và hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230, kiểm toán viên phải lập và lưu lại trong hồ sơ kiểm toán:
 - (a) Biện pháp xử lý tổng thể đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính và nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo đã thực hiện;
 - (b) Môi liên hệ giữa các thủ tục kiểm toán đó với các rủi ro đã được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu;
 - (c) Kết quả của các thủ tục kiểm toán, kể cả các kết luận, nếu các thủ tục này không rõ ràng (xem hướng dẫn tại đoạn A63 Chuẩn mực này).
29. Nếu kiểm toán viên dự định sử dụng bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước, kiểm toán viên phải ghi chép trong hồ sơ kiểm toán các kết luận trên cơ sở tin cậy vào các kiểm soát đã được thử nghiệm trong cuộc kiểm toán trước.
30. Tài liệu, hồ sơ kiểm toán phải chứng minh rằng các số liệu trên báo cáo tài chính đã được đối chiếu khớp với các số liệu trên sổ kế toán.

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

Biện pháp xử lý tổng thể (hướng dẫn đoạn 05 Chuẩn mực này)

- A1. Biện pháp xử lý tổng thể đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá trong báo cáo tài chính có thể bao gồm:
 - (1) Nhấn mạnh với nhóm kiểm toán về sự cần thiết phải duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp;
 - (2) Bổ nhiệm các thành viên nhóm kiểm toán có kinh nghiệm hoặc có kỹ năng chuyên môn đặc biệt, hoặc sử dụng chuyên gia;
 - (3) Tăng cường giám sát;

- (4) Kết hợp các yếu tố không thể dự đoán trước khi lựa chọn các thủ tục kiểm toán tiếp theo cần thực hiện;
 - (5) 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.
- A2. Hiểu biết của kiểm toán viên về môi trường kiểm soát của đơn vị có ảnh hưởng đến việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính và do đó cũng ảnh hưởng đến biện pháp xử lý tổng thể. Môi trường kiểm soát hữu hiệu có thể cho phép kiểm toán viên tin tưởng hơn vào kiểm soát nội bộ và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán bắt nguồn từ bên trong đơn vị và do đó, cho phép kiểm toán viên thực hiện một số thủ tục kiểm toán vào giai đoạn giữa kỳ thay vì cuối kỳ. Tuy nhiên, các khiếm khuyết trong môi trường kiểm soát lại có ảnh hưởng ngược lại, ví dụ, kiểm toán viên có thể thực hiện các thủ tục sau đối với môi trường kiểm soát không hiệu quả:
- (1) Thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán vào giai đoạn cuối kỳ thay vì giai đoạn giữa kỳ;
 - (2) Thu thập thêm bằng chứng kiểm toán từ các thử nghiệm cơ bản;
 - (3) Mở rộng phạm vi kiểm toán ra nhiều địa điểm hơn.
- A3. Việc xem xét những vấn đề trên có ảnh hưởng quan trọng đến phương pháp tiếp cận chung của kiểm toán viên, ví dụ, tập trung vào thử nghiệm cơ bản (phương pháp cơ bản) hoặc phương pháp kết hợp thử nghiệm kiểm soát với thử nghiệm cơ bản (phương pháp kết hợp).

Thủ tục kiểm toán đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu

Nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo (hướng dẫn đoạn 06 Chuẩn mực này)

- A4. Đánh giá của kiểm toán viên về các rủi ro phát hiện được ở cấp độ cơ sở dẫn liệu cung cấp cơ sở nhằm lựa chọn phương pháp kiểm toán thích hợp để thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo. Ví dụ, kiểm toán viên có thể xác định rằng:
- (a) Chỉ cần thực hiện thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên cũng có thể đưa ra biện pháp xử lý hiệu quả đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá cho một cơ sở dẫn liệu cụ thể;
 - (b) Chỉ cần thực hiện các thử nghiệm cơ bản là phù hợp đối với các cơ sở dẫn liệu cụ thể, do đó, kiểm toán viên bỏ qua ảnh hưởng của các kiểm soát khi đánh giá rủi ro liên quan. Việc bỏ qua này có thể là do các thủ tục đánh giá rủi ro của kiểm toán viên đã không xác định được bất kỳ kiểm soát hữu hiệu nào liên quan đến cơ sở dẫn liệu, hoặc do việc thử nghiệm kiểm soát không hiệu quả, làm cho kiểm toán viên không 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

(c) Phương pháp kết hợp thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản là một phương pháp hữu hiệu.

Tuy nhiên, theo quy định tại đoạn 18 Chuẩn mực này, dù lựa chọn phương pháp nào thì kiểm toán viên 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.

- A5. Nội dung của một thủ tục kiểm toán phản ánh mục tiêu của thủ tục đó (ví dụ, thử nghiệm kiểm soát hoặc thử nghiệm cơ bản) và loại thủ tục (ví dụ, kiểm tra, quan sát, phỏng vấn, xác nhận, tính toán lại, thực hiện lại hay thủ tục phân tích). Nội dung của thủ tục kiểm toán là vấn đề quan trọng nhất cần xác định sau khi đã đánh giá rủi ro.
- A6. Lịch trình của thủ tục kiểm toán là thời điểm tiến hành thủ tục kiểm toán, giai đoạn hoặc thời điểm mà bằng chứng kiểm toán được áp dụng.
- A7. Phạm vi của thủ tục kiểm toán là số lượng thủ tục kiểm toán cần thực hiện, ví dụ cỡ mẫu hay số lần quan sát một kiểm soát.
- A8. Việc thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo, mà nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục này được xác định dựa trên cơ sở đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, cung cấp mối liên kết rõ ràng giữa các thủ tục kiểm toán tiếp theo và việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên.

Thủ tục kiểm toán trên cơ sở đánh giá rủi ro ở cấp độ cơ sở dẫn liệu (hướng dẫn đoạn 07(a) Chuẩn mực này)

Nội dung

- A9. Các rủi ro được kiểm toán viên đánh giá có thể ảnh hưởng đến cả loại thủ tục kiểm toán cần thực hiện và việc kết hợp các thủ tục kiểm toán. Ví dụ, khi kiểm toán viên đánh giá có rủi ro cao, ngoài việc kiểm tra tài liệu, kiểm toán viên có thể xác nhận với một bên thứ ba về sự đầy đủ của các điều khoản hợp đồng. Ngoài ra, các thủ tục kiểm toán nhất định có thể thích hợp đối với một số cơ sở dẫn liệu này hơn là đối với các cơ sở dẫn liệu khác. Ví dụ, liên quan đến doanh thu, các thử nghiệm kiểm soát có thể là biện pháp thích hợp nhất để xử lý rủi ro có sai sót về cơ sở dẫn liệu “tính đầy đủ”, trong khi các thử nghiệm cơ bản lại có thể là biện pháp thích hợp nhất để xử lý rủi ro có sai sót về cơ sở dẫn liệu “tính phát sinh”.
- A10. Khi xác định nội dung thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên cần xem xét lý do đánh giá rủi ro. Ví dụ, nếu một rủi ro được đánh giá là thấp chỉ do đặc trưng riêng của nhóm giao dịch mà không xem xét đến các kiểm soát liên quan thì kiểm toán viên có thể xác định rằng chỉ cần thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản cũng có thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Ngược lại, nếu rủi ro được đánh giá là thấp do kiểm soát nội bộ hiệu quả, và kiểm toán viên dự định sẽ thiết kế các thử nghiệm cơ bản căn cứ vào hiệu quả kiểm soát, thì kiểm toán viên sẽ thực hiện các thử nghiệm kiểm soát theo quy định tại đoạn 08(a) Chuẩn mực này. Ví dụ cho trường hợp này là các nhóm giao dịch tương đối đồng nhất, không phức tạp, được xử lý thường xuyên và được hệ thống thông tin của đơn vị kiểm soát.

Lịch trình

- A11. Kiểm toán viên có thể thực hiện thử nghiệm kiểm soát hoặc thử nghiệm cơ bản ở thời điểm kiểm toán giữa kỳ hay cuối kỳ. Rủi ro có sai sót trọng yếu càng cao thì kiểm toán viên càng cần phải thực hiện các thủ tục cơ bản gần hoặc tại thời điểm

cuối kỳ hơn là vào thời điểm trước đó, hoặc thực hiện các thủ tục kiểm toán mà không cần thông báo trước về nội dung và thời gian (ví dụ, thực hiện các thủ tục kiểm toán tại một số địa điểm được chọn mà không thông báo trước). Điều này đặc biệt thích hợp khi lựa chọn các thủ tục kiểm toán để xử lý rủi ro có gian lận. Ví dụ, khi phát hiện rủi ro có ý gây sai sót hoặc thao túng số liệu, kiểm toán viên có thể kết luận rằng các thủ tục kiểm toán để mở rộng các kết luận kiểm toán từ thời điểm kiểm toán giữa kỳ đến cuối kỳ sẽ không hiệu quả.

- A12. Việc thực hiện các thủ tục kiểm toán vào thời điểm trước khi kết thúc kỳ kế toán có thể giúp kiểm toán viên phát hiện sớm các vấn đề quan trọng và do đó có thể giải quyết các vấn đề đó với sự hỗ trợ của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán hoặc thiết kế phương pháp kiểm toán hiệu quả để giải quyết các vấn đề này.
- A13. Một số thủ tục kiểm toán nhất định chỉ có thể được thực hiện vào giai đoạn cuối kỳ hoặc sau giai đoạn cuối kỳ, ví dụ:
- (1) Đối chiếu số liệu trên báo cáo tài chính với số liệu trên sổ kế toán;
 - (2) Kiểm tra các khoản mục được điều chỉnh trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính;
 - (3) Các thủ tục kiểm toán để xử lý rủi ro mà tại thời điểm cuối kỳ, đơn vị được kiểm toán lại ký kết những hợp đồng bán hàng không minh bạch hoặc có các giao dịch không được quyết toán.
- A14. Quyết định của kiểm toán viên về thời điểm thực hiện các thủ tục kiểm toán chịu ảnh hưởng của các yếu tố liên quan, bao gồm:
- (1) Môi trường kiểm soát;
 - (2) Thời điểm có thông tin thích hợp (ví dụ, dữ liệu trong các tệp điện tử sau đó có thể bị điều chỉnh, hoặc các thủ tục cần quan sát có thể chỉ diễn ra tại những thời điểm nhất định);
 - (3) Bản chất của rủi ro (ví dụ, nếu có rủi ro doanh thu bị khai tăng để đáp ứng các mức lợi nhuận kỳ vọng bằng cách tạo ra những hợp đồng bán hàng giả mạo sau khi kết thúc kỳ kế toán, kiểm toán viên có thể kiểm tra các hợp đồng hiện có vào thời điểm kết thúc kỳ kế toán);
 - (4) Giai đoạn hoặc thời điểm liên quan đến bằng chứng kiểm toán.

Phạm vi

- A15. Kiểm toán viên xác định phạm vi của thủ tục kiểm toán được xét đoán là cần thiết sau khi cân nhắc mức trọng yếu, các rủi ro được đánh giá và mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên dự kiến đạt được. Khi kiểm toán viên đạt được mục đích nhờ thực hiện kết hợp các thủ tục kiểm toán thì phạm vi của mỗi thủ tục được xem xét riêng rẽ. Nói chung, kiểm toán viên cần mở rộng phạm vi các thủ tục kiểm toán nếu rủi ro có sai sót trọng yếu tăng lên. Ví dụ, để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận, kiểm toán viên có thể cần tăng cỡ mẫu hoặc thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản ở mức độ chi tiết hơn. Tuy nhiên, việc mở rộng phạm vi thủ tục kiểm toán chỉ có hiệu quả nếu bản thân thủ tục kiểm toán là phù hợp với rủi ro đặc thù.
- A16. Việc sử dụng các kỹ thuật kiểm toán với sự hỗ trợ của máy tính (CAATs) có thể cho phép kiểm tra nhiều giao dịch điện tử và dữ liệu trong các tài khoản điện tử. Kỹ thuật này có thể hữu ích khi kiểm toán viên quyết định điều chỉnh phạm vi

kiểm tra, ví dụ khi xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận. Các kỹ thuật này có thể được sử dụng để chọn mẫu từ các tệp tin điện tử chính để phân loại thành các giao dịch đặc thù hoặc kiểm tra tổng thể thay vì kiểm tra mẫu.

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

A17. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, các quy định của Kiểm toán Nhà nước và bất kỳ yêu cầu kiểm toán đặc biệt nào khác có thể ảnh hưởng đến quyết định của kiểm toán viên về nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A18. Đối với các đơn vị nhỏ, kiểm toán viên có thể không xác định được nhiều hoạt động kiểm soát, hoặc đơn vị có thể có rất ít tài liệu thể hiện sự tồn tại hoặc vận hành của các hoạt động kiểm soát đó. Trong trường hợp này, việc thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo mà chủ yếu là thử nghiệm cơ bản sẽ có thể hiệu quả hơn. Tuy nhiên, trong một số trường hợp hãn hữu, kiểm toán viên sẽ không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nếu không có các hoạt động kiểm soát hay những thành phần khác của kiểm soát.

Đánh giá mức độ rủi ro cao (hướng dẫn đoạn 07(b) Chuẩn mực này)

A19. Khi cần thu thập bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn do mức độ rủi ro được đánh giá cao hơn, kiểm toán viên có thể tăng số lượng bằng chứng, hoặc thu thập bằng chứng thích hợp hơn hoặc đáng tin cậy hơn, bằng cách tập trung thu thập bằng chứng từ bên thứ ba hoặc thu thập bằng chứng thực từ một số nguồn độc lập.

Thử nghiệm kiểm soát

Thiết kế và thực hiện thử nghiệm kiểm soát (hướng dẫn đoạn 08 Chuẩn mực này)

A20. Các thử nghiệm kiểm soát chỉ được thực hiện đối với những kiểm soát mà kiểm toán viên xác định rằng được thiết kế phù hợp để ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa một sai sót trọng yếu trong một cơ sở dẫn liệu. Nếu các kiểm soát khác nhau về cơ bản được thực hiện tại những thời điểm khác nhau trong giai đoạn được kiểm toán thì mỗi kiểm soát đó phải được xem xét riêng.

A21. Việc kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát khác với việc tìm hiểu và đánh giá về mặt thiết kế và thực hiện của các kiểm soát đó. Tuy nhiên, kiểm toán viên vẫn có thể sử dụng các loại thủ tục kiểm toán giống nhau để kiểm tra. Vì thế, kiểm toán viên có thể quyết định cách kiểm tra hiệu quả là kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đồng thời với việc đánh giá về mặt thiết kế và xác định rằng các kiểm soát đó đã được thực hiện.

A22. Mặc dù một số thủ tục đánh giá rủi ro có thể không được thiết kế để làm thử nghiệm kiểm soát nhưng các thủ tục đó cũng có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát và, do đó, đóng vai trò như thử nghiệm kiểm soát. Ví dụ, các thủ tục đánh giá rủi ro của kiểm toán viên có thể bao gồm:

- (1) Phỏng vấn về việc sử dụng dự toán của Ban Giám đốc;
- (2) Quan sát việc Ban Giám đốc so sánh chi phí dự tính và chi phí thực tế hàng tháng;

- (3) Kiểm tra các báo cáo để phát hiện biến động giữa số liệu thực tế với kế hoạch.

Các thủ tục kiểm toán này không chỉ cung cấp những hiểu biết về công tác lập kế hoạch của đơn vị và liệu kế hoạch đó đã được thực hiện hay chưa, mà còn có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của quy trình lập kế hoạch của đơn vị trong việc ngăn ngừa và phát hiện các sai sót trọng yếu trong phân loại chi phí.

- A23. Kiểm toán viên có thể thiết kế một thử nghiệm kiểm soát để thực hiện đồng thời với việc kiểm tra chi tiết cùng một giao dịch. Mặc dù mục tiêu của thử nghiệm kiểm soát khác với mục tiêu của kiểm tra chi tiết nhưng có thể thực hiện đồng thời cả hai thủ tục này đối với cùng một giao dịch, gọi là “thử nghiệm kép”. Ví dụ, kiểm toán viên có thể thiết kế và đánh giá các kết quả kiểm tra một hóa đơn nhằm xác định xem hóa đơn đó đã được phê duyệt hay chưa, đồng thời cung cấp bằng chứng kiểm toán chi tiết về giao dịch đó. Thử nghiệm kép được thiết kế và đánh giá bằng cách xem xét riêng rẽ mỗi mục tiêu kiểm toán nêu trên.
- A24. Theo đoạn 30 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể nhận thấy rằng không thể thiết kế các thử nghiệm cơ bản một cách hiệu quả mà bản thân các thử nghiệm này cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Tình huống này có thể xảy ra khi một đơn vị điều hành hoạt động kinh doanh bằng công nghệ thông tin và không ghi lại hoặc không lưu trữ bằng tài liệu mà chỉ thông qua hệ thống công nghệ thông tin. Trong trường hợp này, kiểm toán viên phải thực hiện các thử nghiệm kiểm soát có liên quan theo yêu cầu trong đoạn 08(b) Chuẩn mực này.

Bằng chứng kiểm toán và độ tin cậy dự tính (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

- A25. Kiểm toán viên có thể đạt được mức độ đảm bảo cao hơn về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát khi phương pháp kiểm toán chủ yếu sử dụng thử nghiệm kiểm soát, đặc biệt là khi không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp chỉ từ các thử nghiệm cơ bản.

Nội dung và phạm vi của thử nghiệm kiểm soát

Các thủ tục kiểm toán khác kết hợp với thủ tục phỏng vấn (hướng dẫn đoạn 10(a) Chuẩn mực này)

- A26. Chỉ thực hiện thủ tục phỏng vấn thôi thì không đủ để kiểm tra tính hữu hiệu của các kiểm soát, do đó, kiểm toán viên cần thực hiện các thủ tục kiểm toán khác kết hợp với phỏng vấn. Thủ tục phỏng vấn kết hợp với kiểm tra hoặc thực hiện lại có thể cung cấp sự đảm bảo cao hơn so với việc kết hợp thủ tục phỏng vấn và quan sát vì quan sát chỉ phù hợp tại thời điểm diễn ra giao dịch.
- A27. Nội dung của một kiểm soát cụ thể sẽ ảnh hưởng đến loại thủ tục cần thực hiện để thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hoạt động hữu hiệu của kiểm soát đó. Ví dụ, nếu tính hoạt động hữu hiệu được chứng minh dưới hình thức văn bản thì kiểm toán viên có thể quyết định kiểm tra tài liệu của đơn vị để thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hoạt động hữu hiệu đó. Tuy nhiên, đối với các kiểm soát khác, tài liệu về hoạt động có thể sẽ không có sẵn hoặc không thích hợp. Ví dụ, có thể không có tài liệu về hoạt động của một số yếu tố của môi trường kiểm soát như việc phân quyền, phân nhiệm, hoặc không có tài liệu về một số loại hoạt động kiểm soát như các hoạt động kiểm soát được xử lý bằng máy tính. Trong trường

hợp này, kiểm toán viên có thể thu thập bằng chứng về tính hoạt động hữu hiệu bằng cách phỏng vấn kết hợp với các thủ tục kiểm toán khác, như quan sát hoặc sử dụng các kỹ thuật kiểm toán với sự hỗ trợ của máy tính.

Phạm vi của thử nghiệm kiểm soát

A28. Kiểm toán viên có thể phải mở rộng phạm vi thử nghiệm đối với một kiểm soát khi cần thu thập bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn về tính hữu hiệu của kiểm soát đó. Ngoài mức độ tin cậy vào các kiểm soát, kiểm toán viên có thể xem xét các vấn đề sau khi xác định phạm vi của thử nghiệm kiểm soát:

- (1) Tần suất thực hiện kiểm soát của đơn vị trong suốt giai đoạn;
- (2) Khoảng thời gian trong giai đoạn kiểm toán mà kiểm toán viên tin cậy vào tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát;
- (3) Tỷ lệ sai lệch dự kiến của một kiểm soát;
- (4) Tính thích hợp và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán cần thu thập về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát ở cấp độ cơ sở dẫn liệu;
- (5) Phạm vi của bằng chứng kiểm toán cần thu thập được từ các thử nghiệm kiểm soát khác liên quan đến cơ sở dẫn liệu đó.

Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 530 quy định và hướng dẫn chi tiết hơn về phạm vi thử nghiệm.

A29. Do tính nhất quán vốn có của quy trình xử lý công nghệ thông tin, kiểm toán viên có thể không cần phải mở rộng phạm vi thử nghiệm đối với một kiểm soát tự động. Một kiểm soát tự động sẽ được thực hiện một cách nhất quán nếu chương trình (bao gồm các bảng biểu, tệp tin hay dữ liệu cố định được sử dụng trong chương trình) không thay đổi. Nếu kiểm toán viên xác định là một kiểm soát tự động vận hành đúng như dự kiến (việc xác định có thể được thực hiện tại thời điểm bắt đầu thực hiện kiểm soát hoặc một thời điểm khác) thì kiểm toán viên có thể xem xét thực hiện các thử nghiệm để xác định rằng kiểm soát đó tiếp tục vận hành hiệu quả. Các thử nghiệm đó có thể bao gồm việc xác định:

- (1) Các thay đổi của chương trình sẽ không được thực hiện khi chưa có sự kiểm soát thích hợp đối với các thay đổi đó;
- (2) Phiên bản chính thức của chương trình được sử dụng để xử lý giao dịch;
- (3) Các kiểm soát chung khác có liên quan được thực hiện hiệu quả.

Các thử nghiệm này cũng có thể bao gồm việc xác định rằng những thay đổi của chương trình chưa được triển khai, như trường hợp đơn vị sử dụng các gói phần mềm ứng dụng mà không chỉnh sửa hoặc bảo trì các phần mềm này. Ví dụ, kiểm toán viên có thể kiểm tra hồ sơ quản trị về an ninh công nghệ thông tin để thu thập được bằng chứng kiểm toán cho thấy chưa có sự truy cập trái phép nào trong suốt giai đoạn.

Thử nghiệm đối với các kiểm soát gián tiếp (hướng dẫn đoạn 10(b) Chuẩn mực này)

A30. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể cần thu thập bằng chứng kiểm toán để chứng minh tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát gián tiếp. Ví dụ, khi kiểm toán viên quyết định kiểm tra tính hữu hiệu của việc người sử dụng soát xét

báo cáo ngoại lệ về việc bán hàng vượt hạn mức nợ cho phép, thì việc soát xét của người sử dụng và các hoạt động liên quan sau đó là các kiểm soát được kiểm toán viên xác định là liên quan trực tiếp. Các kiểm soát đối với tính chính xác của thông tin trong báo cáo (ví dụ, kiểm soát chung về công nghệ thông tin) được coi là các kiểm soát gián tiếp.

- A31. Do tính nhất quán vốn có của quy trình xử lý công nghệ thông tin, bằng chứng kiểm toán về việc thực hiện một ứng dụng kiểm soát tự động, khi được xem xét kết hợp với các bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát chung của đơn vị (đặc biệt là các kiểm soát đối với sự thay đổi), cũng có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán quan trọng về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đó.

Lịch trình thử nghiệm kiểm soát

Khoảng thời gian tin cậy dự tính (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

- A32. Bằng chứng kiểm toán chỉ liên quan đến một thời điểm vẫn có thể là đầy đủ cho mục đích kiểm toán, ví dụ khi thử nghiệm kiểm soát đối với việc kiểm kê hàng tồn kho của đơn vị vào cuối kỳ kế toán. Mặt khác, nếu kiểm toán viên dự định dựa vào một kiểm soát trong cả giai đoạn, kiểm toán viên cần thực hiện các thử nghiệm có khả năng cung cấp bằng chứng kiểm toán về việc kiểm soát đó được thực hiện hiệu quả tại những thời điểm liên quan trong giai đoạn đó. Những thử nghiệm loại này có thể bao gồm thử nghiệm đối với việc giám sát các kiểm soát của đơn vị.

Sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được trong giai đoạn giữa kỳ (hướng dẫn đoạn 12(b) Chuẩn mực này)

- A33. Khi xác định bằng chứng kiểm toán bổ sung cần thu thập về các kiểm soát được thực hiện trong giai đoạn từ giữa kỳ đến cuối kỳ, kiểm toán viên cần xem xét các yếu tố bao gồm:

- (1) Mức độ nghiêm trọng của các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu;
- (2) Các kiểm soát cụ thể đã được thử nghiệm trong giai đoạn giữa kỳ, cũng như những thay đổi quan trọng đối với các kiểm soát đó kể từ khi được thử nghiệm, kể cả những thay đổi về hệ thống thông tin, quy trình xử lý và nhân sự;
- (3) Mức độ thu thập được bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát đó;
- (4) Khoảng thời gian còn lại của giai đoạn kiểm toán;
- (5) Phạm vi thử nghiệm cơ bản mà kiểm toán viên dự định giảm bớt dựa vào mức độ tin cậy của các kiểm soát;
- (6) Môi trường kiểm soát.

- A34. Kiểm toán viên có thể thu thập bằng chứng kiểm toán bổ sung bằng cách thực hiện thử nghiệm kiểm soát cho giai đoạn còn lại hoặc kiểm tra công tác giám sát các kiểm soát của đơn vị được kiểm toán.

Sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

A35. Trong một số trường hợp nhất định, bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước cũng có thể cung cấp bằng chứng cho cuộc kiểm toán hiện tại nếu kiểm toán viên thực hiện các thủ tục kiểm toán để chứng minh các bằng chứng kiểm toán năm trước vẫn tiếp tục phù hợp cho cuộc kiểm toán hiện tại. Ví dụ, khi thực hiện cuộc kiểm toán trước, kiểm toán viên đã xác định là một kiểm soát tự động của đơn vị đã vận hành như dự kiến thì trong cuộc kiểm toán hiện tại, kiểm toán viên có thể thu thập bằng chứng kiểm toán để xác định liệu có thay đổi nào trong kiểm soát tự động này có thể ảnh hưởng đến hiệu quả kiểm soát hay không, thông qua việc phỏng vấn Ban Giám đốc và kiểm tra sổ theo dõi để xác định các kiểm soát nào đã bị thay đổi. Bằng chứng kiểm toán về những thay đổi này có thể giúp kiểm toán viên quyết định tăng hoặc giảm bằng chứng kiểm toán cần thu thập trong giai đoạn hiện tại để đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát.

Các kiểm soát đã thay đổi kể từ các cuộc kiểm toán trước (hướng dẫn đoạn 14(a) Chuẩn mực này)

A36. Các thay đổi có thể làm ảnh hưởng đến tính thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước, làm cho các bằng chứng này không còn tiếp tục được kiểm toán viên tin cậy trong cuộc kiểm toán hiện tại. Ví dụ, các thay đổi trong hệ thống cho phép đơn vị nhận một báo cáo mới từ hệ thống có thể không ảnh hưởng đến tính thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập được từ cuộc kiểm toán trước nhưng các thay đổi làm cho dữ liệu được cộng lũy kế hoặc được tính toán theo một cách khác sẽ ảnh hưởng đến tính thích hợp của bằng chứng kiểm toán đó.

Các kiểm soát không thay đổi kể từ các cuộc kiểm toán trước (hướng dẫn đoạn 14(b) Chuẩn mực này)

A37. Kiểm toán viên cần sử dụng xét đoán chuyên môn để quyết định liệu có thể tiếp tục tin tưởng vào những bằng chứng kiểm toán đã thu thập được trong các cuộc kiểm toán trước đối với các kiểm soát sau:

- (a) Các kiểm soát không có sự thay đổi kể từ lần thử nghiệm cuối cùng;
- (b) Các kiểm soát không làm giảm bớt rủi ro đáng kể.

Kiểm toán viên cũng sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định khoảng thời gian thích hợp để kiểm tra lại các kiểm soát, tuy nhiên theo quy định tại đoạn 14(b) Chuẩn mực này, việc này cần được thực hiện ít nhất một lần trong 3 năm liên tục.

A38. Nói chung, rủi ro có sai sót trọng yếu càng cao, hoặc mức độ tin cậy vào kiểm soát càng lớn, thì thời gian giữa các lần kiểm tra (nếu có) càng ngắn. Các yếu tố có thể rút ngắn thời gian kiểm tra lại một kiểm soát, hoặc làm cho kiểm toán viên quyết định không tin cậy vào bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước, bao gồm:

- (1) Môi trường kiểm soát yếu kém;
- (2) Sự yếu kém của công tác giám sát các kiểm soát;
- (3) Các kiểm soát liên quan có một yếu tố quan trọng được thực hiện thủ công;

- (4) Thay đổi nhân sự có ảnh hưởng đáng kể đến việc ứng dụng một kiểm soát;
- (5) Tình hình thay đổi dẫn đến sự cần thiết phải thay đổi về kiểm soát;
- (6) Yếu kém trong các kiểm soát chung về công nghệ thông tin.

A39. Khi kiểm toán viên dự định tin cậy vào bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước đối với một số kiểm soát, việc kiểm tra một số trong các kiểm soát đó ở từng cuộc kiểm toán sẽ cung cấp thông tin chứng thực về tính hữu hiệu liên tục của môi trường kiểm soát. Việc này giúp kiểm toán viên quyết định liệu có thể tin cậy vào bằng chứng kiểm toán đã thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước hay không.

Đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát (hướng dẫn đoạn 16 - 17 Chuẩn mực này)

- A40. Một sai sót trọng yếu được kiểm toán viên phát hiện là dấu hiệu rõ ràng về sự tồn tại của một khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ.
- A41. Khái niệm tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát vẫn cho thấy có thể có những sai lệch trong cách thức triển khai các kiểm soát của đơn vị. Những sai lệch đó có thể do các yếu tố như thay đổi nhân sự chủ chốt, sự dao động đáng kể về số lượng giao dịch theo mùa vụ và các nhầm lẫn chủ quan. Tỷ lệ sai lệch được phát hiện, đặc biệt là khi so với tỷ lệ sai lệch dự kiến, có thể cho thấy không thể tin cậy vào kiểm soát để giảm rủi ro ở cấp độ cơ sở dẫn liệu xuống mức độ mà kiểm toán viên đánh giá.

Thử nghiệm cơ bản (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A42. Theo quy định tại đoạn 18 Chuẩn mực này, kiểm toán viên cần thiết kế và thực hiện các thử nghiệm cơ bản cho mỗi nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu, cho dù kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu như thế nào. Quy định này xuất phát từ thực tế là: (a) việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên là mang tính xét đoán, do đó kiểm toán viên có thể không phát hiện ra tất cả các rủi ro có sai sót trọng yếu; và (b) có những hạn chế tiềm tàng trong kiểm soát nội bộ, bao gồm việc Ban Giám đốc không chế kiểm soát.

Nội dung và phạm vi thử nghiệm cơ bản

- A43. Tùy theo tình hình, kiểm toán viên có thể xác định rằng:
- (1) Chỉ thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản là đủ để giảm rủi ro kiểm toán xuống mức thấp có thể chấp nhận được. Ví dụ: khi kiểm toán viên đánh giá rủi ro dựa vào bằng chứng kiểm toán thu thập được từ thử nghiệm kiểm soát;
 - (2) Chỉ có kiểm tra chi tiết là thích hợp;
 - (3) Việc kết hợp thủ tục phân tích cơ bản và kiểm tra chi tiết là thích hợp nhất để xử lý rủi ro đã được đánh giá.
- A44. Thủ tục phân tích cơ bản thường được áp dụng cho số lượng lớn các giao dịch có thể dự đoán theo thời gian. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 520 quy định và hướng dẫn về việc áp dụng thủ tục phân tích trong việc kiểm toán.
- A45. Kiểm toán viên cần xem xét bản chất của rủi ro và cơ sở dẫn liệu khi thiết kế kiểm tra chi tiết. Ví dụ, khi kiểm tra chi tiết liên quan đến cơ sở dẫn liệu “tính hiện hữu” hoặc “tính phát sinh”, kiểm toán viên có thể lựa chọn số liệu từ các khoản mục đã

có trong báo cáo tài chính và thu thập bằng chứng kiểm toán thích hợp. Mặt khác, khi kiểm tra chi tiết liên quan đến cơ sở dẫn liệu “tính đầy đủ”, kiểm toán viên có thể cần lựa chọn số liệu từ những khoản mục sẽ phải có trong báo cáo tài chính và kiểm tra xem các khoản mục đó đã được trình bày trong báo cáo tài chính hay chưa.

- A46. Do việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu cần xem xét đến kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên sẽ cần mở rộng phạm vi thử nghiệm cơ bản khi kết quả thử nghiệm kiểm soát là không thỏa đáng. Tuy nhiên, việc mở rộng phạm vi của một thủ tục kiểm toán chỉ thích hợp khi thủ tục kiểm toán đó có liên quan đến rủi ro cụ thể.
- A47. Khi thiết kế kiểm tra chi tiết, phạm vi kiểm tra thường được xem xét như là việc lựa chọn cỡ mẫu. Tuy nhiên, kiểm toán viên cần xem xét những vấn đề khác liên quan, như liệu có phương pháp nào hiệu quả hơn để lựa chọn các phần tử kiểm tra hay không (xem đoạn 10 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500).

Xem xét sự cần thiết phải thực hiện thủ tục xác nhận từ bên ngoài (hướng dẫn đoạn 19 Chuẩn mực này)

A48. Thủ tục xác nhận từ bên ngoài thường được thực hiện khi thu thập bằng chứng kiểm toán về các cơ sở dẫn liệu liên quan đến các số dư tài khoản và các yếu tố kèm theo, tuy nhiên không nhất thiết giới hạn ở các khoản mục này. Ví dụ, kiểm toán viên có thể yêu cầu xác nhận từ bên ngoài về các điều khoản hợp đồng, hoặc các giao dịch giữa đơn vị với các bên khác. Thủ tục xác nhận từ bên ngoài cũng có thể được thực hiện để thu thập bằng chứng kiểm toán về việc không có các điều kiện nhất định. Ví dụ, kiểm toán viên có thể yêu cầu xác nhận rằng không có “thỏa thuận phụ” nào liên quan đến cơ sở dẫn liệu về tính đúng kỳ của doanh thu. Thủ tục xác nhận từ bên ngoài cũng có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán thích hợp để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá trong các trường hợp như:

- (1) Số dư tài khoản ngân hàng và các thông tin khác liên quan đến quan hệ với ngân hàng;
- (2) Số dư các khoản phải thu và các điều khoản hợp đồng;
- (3) Hàng tồn kho do bên thứ ba nắm giữ tại kho bảo thuế để xử lý hoặc hàng ký gửi;
- (4) Giấy chứng nhận quyền sử dụng đất do luật sư hoặc người cho vay giữ để bảo quản hoặc để đảm bảo khả năng thanh toán;
- (5) Các khoản đầu tư do bên thứ ba nắm giữ để bảo vệ an toàn, hoặc mua trên sàn chứng khoán nhưng chưa được nhận vào ngày lập Bảng cân đối kế toán;
- (6) Các khoản vay, bao gồm các điều khoản thanh toán và các điều khoản giới hạn;
- (7) Số dư các khoản phải trả và các điều khoản hợp đồng.

A49. Mặc dù các xác nhận từ bên ngoài có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán thích hợp đối với một số cơ sở dẫn liệu nhất định nhưng các xác nhận này lại cung cấp bằng chứng kiểm toán không mấy thích hợp đối với một số cơ sở dẫn liệu khác. Ví dụ, xác nhận từ bên ngoài có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán về sự tồn tại của các khoản phải thu nhưng không cung cấp bằng chứng về khả năng thu hồi các khoản phải thu đó.

- A50. Kiểm toán viên có thể xác định rằng thủ tục xác nhận từ bên ngoài được thực hiện cho một mục đích nhất định cũng có thể giúp thu thập bằng chứng kiểm toán về các vấn đề khác. Ví dụ, yêu cầu xác nhận về các số dư tài khoản ngân hàng thường bao gồm yêu cầu cung cấp thông tin liên quan đến các cơ sở dẫn liệu khác của báo cáo tài chính. Việc xem xét các vấn đề này có thể ảnh hưởng đến quyết định của kiểm toán viên về việc có thực hiện các thủ tục xác nhận từ bên ngoài hay không.
- A51. Các yếu tố có thể giúp kiểm toán viên xác định có thực hiện các thủ tục xác nhận từ bên ngoài như các thử nghiệm kiểm toán cơ bản hay không, bao gồm:
- (1) Hiểu biết của bên xác nhận về vấn đề cần xác nhận: thông tin phản hồi có thể đáng tin cậy hơn nếu được một người của bên xác nhận có hiểu biết cần thiết về thông tin cần xác nhận;
 - (2) Khả năng hoặc sự sẵn sàng phản hồi của bên xác nhận, ví dụ bên xác nhận:
 - Có thể không nhận trách nhiệm đối với việc phản hồi một yêu cầu xác nhận;
 - Có thể thấy việc phản hồi tốn quá nhiều chi phí và thời gian;
 - Có thể lo lắng về trách nhiệm pháp lý từ việc phản hồi;
 - Có thể hạch toán giao dịch bằng các loại tiền tệ khác; hoặc
 - Có thể hoạt động trong một môi trường mà việc phản hồi các yêu cầu xác nhận không phải là vấn đề quan trọng của các hoạt động hàng ngày.

Trong trường hợp đó, bên xác nhận có thể không phản hồi, phản hồi một cách thiếu trách nhiệm hoặc có thể cố gắng hạn chế độ tin cậy của phản hồi.
 - (3) Sự khách quan của bên xác nhận: nếu bên xác nhận là bên liên quan của đơn vị thì việc phản hồi cho các yêu cầu xác nhận có thể có độ tin cậy thấp hơn.

Thử nghiệm cơ bản liên quan đến quy trình khóa sổ kế toán lập báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 20(b) Chuẩn mực này)

- A52. Nội dung và phạm vi kiểm tra của kiểm toán viên đối với các bút toán và điều chỉnh khác phụ thuộc vào tính chất và mức độ phức tạp của quy trình lập báo cáo tài chính của đơn vị và các rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan.

Thử nghiệm cơ bản đối với các rủi ro đáng kể (hướng dẫn đoạn 21 Chuẩn mực này)

- A53. Đoạn 21 Chuẩn mực này yêu cầu kiểm toán viên phải thực hiện các thử nghiệm cơ bản để xử lý các rủi ro mà kiểm toán viên đã xác định là rủi ro đáng kể. Bằng chứng kiểm toán dưới hình thức xác nhận từ bên ngoài mà kiểm toán viên nhận trực tiếp từ các bên xác nhận phù hợp có thể giúp kiểm toán viên thu thập bằng chứng kiểm toán có độ tin cậy cao cần thiết để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đáng kể do gian lận hoặc nhầm lẫn. Ví dụ, nếu kiểm toán viên nhận thấy Ban Giám đốc đang chịu áp lực phải đạt được các mức lợi nhuận kỳ vọng thì có thể xảy ra rủi ro Ban Giám đốc thổi phồng doanh thu bằng cách ghi nhận các khoản doanh thu không phù hợp với điều khoản của hợp đồng bán hàng, hoặc bằng cách phát hành hoá đơn trước khi giao hàng. Trong trường hợp này, kiểm toán viên có thể thiết kế các thủ tục xác nhận từ bên ngoài để xác nhận các số dư chưa thanh toán, đồng thời xác nhận các chi tiết trong hợp đồng bán hàng, bao gồm thời điểm, các điều khoản về giao hàng và quyền trả lại hàng. Ngoài ra, để hỗ trợ cho việc

thực hiện thủ tục xác nhận từ bên ngoài, kiểm toán viên có thể phỏng vấn các nhân sự không làm công tác tài chính của đơn vị về những thay đổi trong hợp đồng bán hàng và các điều khoản giao hàng.

Lịch trình thực hiện thử nghiệm cơ bản (hướng dẫn đoạn 22 - 23 Chuẩn mực này)

A54. Trong hầu hết các trường hợp, bằng chứng kiểm toán từ các thử nghiệm cơ bản đã thu thập được từ cuộc kiểm toán trước hầu như không cung cấp bằng chứng nào cho cuộc kiểm toán hiện tại. Tuy nhiên, vẫn có trường hợp ngoại lệ, ví dụ, một công văn của cơ quan thuế thu thập được trong cuộc kiểm toán trước có liên quan đến xử lý vi phạm về thuế thu nhập cá nhân không bị thay đổi có thể vẫn thích hợp cho kỳ kiểm toán hiện tại. Trong trường hợp này, việc sử dụng bằng chứng kiểm toán từ các thử nghiệm cơ bản của cuộc kiểm toán trước có thể vẫn thích hợp với cuộc kiểm toán hiện tại nếu bằng chứng đó và vấn đề có liên quan về cơ bản không thay đổi, và kiểm toán viên đã thực hiện các thủ tục kiểm toán để chứng minh các bằng chứng kiểm toán từ các cuộc kiểm toán trước vẫn tiếp tục phù hợp cho cuộc kiểm toán hiện tại.

Sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được trong giai đoạn giữa kỳ (hướng dẫn đoạn 22 Chuẩn mực này)

A55. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể thấy hiệu quả khi thực hiện thử nghiệm cơ bản tại thời điểm kiểm toán giữa kỳ và so sánh, đối chiếu các thông tin liên quan đến số dư cuối kỳ với thông tin so sánh tại thời điểm giữa kỳ để:

- (a) Phát hiện các số liệu bất thường;
- (b) Điều tra các số liệu bất thường (nếu có);
- (c) Thực hiện thủ tục phân tích cơ bản hoặc kiểm tra chi tiết cho giai đoạn từ giữa kỳ đến cuối kỳ.

A56. Việc thực hiện thử nghiệm cơ bản tại thời điểm kiểm toán giữa kỳ mà không có thêm các thủ tục bổ sung cho giai đoạn sau sẽ làm tăng rủi ro trong việc kiểm toán viên không phát hiện ra các sai sót có thể có tại thời điểm cuối kỳ. Rủi ro này sẽ càng tăng khi giai đoạn còn lại càng dài. Khi cân nhắc sự cần thiết của việc thực hiện thử nghiệm cơ bản ở giai đoạn giữa kỳ, kiểm toán viên cần xem xét các yếu tố sau:

- (1) Môi trường kiểm soát và các kiểm soát liên quan khác;
- (2) Mức độ sẵn có của thông tin cần thiết cho các thủ tục kiểm toán của kiểm toán viên vào giai đoạn sau ;
- (3) Mục tiêu của thử nghiệm cơ bản;
- (4) Rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá;
- (5) Tính chất của nhóm giao dịch hoặc số dư tài khoản và các cơ sở dẫn liệu liên quan;
- (6) Khả năng của kiểm toán viên khi thực hiện các thử nghiệm cơ bản thích hợp hoặc kết hợp thử nghiệm cơ bản với thử nghiệm kiểm soát để bao quát toàn bộ giai đoạn còn lại, nhằm làm giảm rủi ro xảy ra sai sót vào giai đoạn cuối kỳ chưa được kiểm toán viên phát hiện.

A57. Những yếu tố sau đây có thể ảnh hưởng đến quyết định của kiểm toán viên về việc liệu có thực hiện thủ tục phân tích cơ bản cho giai đoạn từ giữa kỳ đến cuối kỳ hay không:

- (1) Số dư cuối kỳ của các nhóm giao dịch hoặc một tài khoản cụ thể có được dự báo một cách hợp lý về giá trị, biến động tương đối và thành phần của số dư cuối kỳ hay không;
- (2) Các thủ tục phân tích và điều chỉnh các nhóm giao dịch hoặc số dư tài khoản tại thời điểm giữa kỳ và thực hiện khóa sổ kế toán của đơn vị có phù hợp hay không;
- (3) Hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính có cung cấp đầy đủ thông tin liên quan đến các số dư cuối kỳ và các giao dịch trong giai đoạn còn lại để cho phép kiểm toán viên điều tra về:
 - (a) Các giao dịch hoặc bút toán bất thường phát sinh tại hoặc gần thời điểm cuối kỳ;
 - (b) Nguyên nhân khác của các biến động đáng kể, hoặc biến động dự kiến đã không xảy ra;
 - (c) Những thay đổi về thành phần của các nhóm giao dịch hoặc số dư tài khoản.

Các sai sót được phát hiện tại thời điểm kiểm toán giữa kỳ (hướng dẫn đoạn 23 Chuẩn mực này)

A58. Nếu kiểm toán viên kết luận rằng nội dung, lịch trình hoặc phạm vi dự kiến của các thử nghiệm cơ bản cho giai đoạn còn lại cần được điều chỉnh do phát hiện ra những sai sót ngoài dự kiến tại thời điểm giữa kỳ, thì tại thời điểm cuối kỳ, kiểm toán viên cần mở rộng hoặc lặp lại các thủ tục đã thực hiện tại thời điểm giữa kỳ.

Mức độ đầy đủ của việc trình bày và thuyết minh báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 24 Chuẩn mực này)

A59. Khi đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính, kể cả các thuyết minh liên quan, kiểm toán viên cần đánh giá xem từng báo cáo có phản ánh việc phân loại và mô tả thích hợp các thông tin tài chính và hình thức, cách sắp xếp, nội dung báo cáo tài chính và các thuyết minh kèm theo hay không. Những nội dung này có thể bao gồm thuật ngữ sử dụng, số lượng các thông tin, số liệu chi tiết đưa ra, việc phân loại các khoản mục trong báo cáo và cơ sở trình bày thông tin.

Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán (hướng dẫn đoạn 25 - 27 Chuẩn mực này)

A60. Công việc kiểm toán báo cáo tài chính là một quá trình mang tính tích lũy và cập nhật thường xuyên. Khi thực hiện thủ tục kiểm toán theo kế hoạch đã lập, bằng chứng kiểm toán thu thập được có thể làm cho kiểm toán viên phải thay đổi nội dung, lịch trình hoặc phạm vi các thủ tục kiểm toán khác. Thông tin mà kiểm toán viên thu thập được có thể có sự khác biệt đáng kể so với thông tin được sử dụng làm cơ sở cho việc đánh giá rủi ro. Ví dụ:

- (1) Mức độ sai sót mà kiểm toán viên phát hiện khi thực hiện thử nghiệm cơ bản có thể làm thay đổi xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên về đánh giá rủi ro và có thể cho thấy khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ;

- (2) Kiểm toán viên có thể nhận thấy sự thiếu nhất quán trong sổ kế toán, những bằng chứng mâu thuẫn hoặc bị bỏ sót;
- (3) Các thủ tục phân tích được thực hiện trong giai đoạn soát xét tổng thể của cuộc kiểm toán có thể cho thấy rủi ro có sai sót trọng yếu chưa được phát hiện trước đó.

Trong trường hợp này, kiểm toán viên có thể cần đánh giá lại các thủ tục kiểm toán đã lập kế hoạch dựa trên việc xem xét lại các rủi ro đã được đánh giá đối với tất cả hoặc một số nhóm giao dịch, số dư tài khoản, hoặc thông tin thuyết minh trên báo cáo tài chính và những cơ sở dẫn liệu có liên quan. Đoạn 31 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 hướng dẫn chi tiết hơn về việc xem xét lại đánh giá rủi ro của kiểm toán viên.

- A61. Kiểm toán viên không được cho rằng gian lận hoặc nhầm lẫn chỉ là cá biệt. Do vậy, kiểm toán viên cần cân nhắc xem việc phát hiện ra sai sót sẽ có ảnh hưởng như thế nào đến các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá để xác định xem liệu đánh giá còn phù hợp hay không.
- A62. Xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên về tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán chịu ảnh hưởng của các yếu tố sau:
- (1) Mức độ nghiêm trọng của sai sót tiềm tàng trong cơ sở dẫn liệu và khả năng xảy ra ảnh hưởng trọng yếu, riêng rẽ hoặc tổng hợp với các sai sót tiềm tàng khác đối với báo cáo tài chính;
 - (2) Tính hữu hiệu của các biện pháp xử lý và các kiểm soát của Ban Giám đốc đơn vị đối với các rủi ro này;
 - (3) Kinh nghiệm tích lũy được từ các cuộc kiểm toán trước đây liên quan đến các sai sót tiềm tàng tương tự;
 - (4) Kết quả thực hiện các thủ tục kiểm toán, kể cả việc liệu các thủ tục kiểm toán đó có phát hiện được các trường hợp gian lận hoặc nhầm lẫn hay không;
 - (5) Nguồn gốc và độ tin cậy của thông tin sẵn có;
 - (6) Tính thuyết phục của bằng chứng kiểm toán;
 - (7) Hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán (hướng dẫn đoạn 28 Chuẩn mực này)

- A63. Hình thức và phạm vi của tài liệu, hồ sơ kiểm toán là vấn đề thuộc về xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên và chịu ảnh hưởng của tính chất, quy mô và mức độ phức tạp của đơn vị được kiểm toán cũng như của kiểm soát nội bộ của đơn vị, tính sẵn có của thông tin trong đơn vị, phương pháp và kỹ thuật kiểm toán được sử dụng./.
