

HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 450: Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán

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

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) trong việc đánh giá ảnh hưởng của các sai sót đã được phát hiện trong quá trình kiểm toán, bao gồm cả các sai sót không được điều chỉnh (nếu có) đối với báo cáo tài chính. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 quy định khi hình thành ý kiến kiểm toán đối với báo cáo tài chính, kiểm toán viên có trách nhiệm phải kết luận xem có 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 hay không. Kết luận của kiểm toán viên theo quy định tại đoạn 10 - 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 có xem xét đến đánh giá của kiểm toán viên về các sai sót không được điều chỉnh (nếu có) đối với báo cáo tài chính, phù hợp với Chuẩn mực này. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 đề cập đến trách nhiệm của kiểm toán viên về việc áp dụng khái niệm mức trọng yếu một cách phù hợp trong bước lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính.

02. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) phải có những hiểu biết nhất định về Chuẩn mực này để phối hợp công việc và 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 đánh giá:

- (a) Ảnh hưởng của các sai sót đã được phát hiện đối với cuộc kiểm toán;
- (b) Ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh (nếu có) đối với báo cáo tài chính.

Giải thích thuật ngữ

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

- (a) 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 (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).

Khi kiểm toán viên đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính đã được trình bày trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu hay chưa, sai sót có thể

bao gồm những điều chỉnh về giá trị, cách phân loại, trình bày hoặc thuyết minh mà theo xét đoán của kiểm toán viên là cần thiết để báo cáo tài chính được trình bày trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu.

- (b) Sai sót không được điều chỉnh: Là các sai sót mà kiểm toán viên đã phát hiện và tổng hợp lại trong quá trình kiểm toán nhưng không được điều chỉnh.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỤC

Yêu cầu

Tổng hợp các sai sót đã được phát hiện

05. Kiểm toán viên phải tổng hợp tất cả các sai sót đã được phát hiện trong quá trình kiểm toán, trừ những sai sót không đáng kể (xem hướng dẫn tại đoạn A2 - A3 Chuẩn mực này).

Xem xét các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán

06. Kiểm toán viên phải xác định sự cần thiết của việc sửa đổi chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán nếu:

- (a) Bản chất của các sai sót đã được phát hiện và tình huống phát sinh các sai sót đó cho thấy có thể tồn tại các sai sót khác mà khi tổng hợp lại có thể là trọng yếu (xem hướng dẫn tại đoạn A4 Chuẩn mực này); hoặc
- (b) Tổng hợp các sai sót đã được phát hiện trong quá trình kiểm toán gần đạt tới mức trọng yếu theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 (xem hướng dẫn tại đoạn A5 Chuẩn mực này).

07. Nếu theo yêu cầu của kiểm toán viên, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã thực hiện kiểm tra lại một nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh và đã điều chỉnh các sai sót được phát hiện thì kiểm toán viên cần thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để xác định liệu có còn sai sót khác hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực này).

Trao đổi thông tin và điều chỉnh sai sót

08. Kiểm toán viên phải trao đổi kịp thời về tất cả các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán với cấp quản lý phù hợp trong đơn vị được kiểm toán, trừ khi pháp luật và các quy định không cho phép (xem đoạn 07 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260). Kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán điều chỉnh các sai sót đã trao đổi (xem hướng dẫn tại đoạn A7 - A9 Chuẩn mực này).

09. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán từ chối điều chỉnh một số hoặc tất cả các sai sót do kiểm toán viên yêu cầu, kiểm toán viên phải tìm hiểu nguyên nhân của việc từ chối này và xem xét những hiểu biết đó khi đánh giá liệu báo cáo tài chính, xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A10 Chuẩn mực này).

Đánh giá ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh

10. Trước khi đánh giá ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh, kiểm toán viên phải xem xét lại mức trọng yếu theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 để xác định liệu mức trọng yếu có phù hợp với tình hình thực tế của đơn vị được kiểm toán hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A11 - A12 Chuẩn mực này).

11. Kiểm toán viên phải xác định liệu các sai sót không được điều chỉnh có trọng yếu hay không khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại. Để đạt được điều này, kiểm toán viên phải xem xét:
- (a) Quy mô và bản chất của các sai sót trong mối quan hệ với từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh và mối quan hệ với tổng thể báo cáo tài chính cũng như các tình huống cụ thể phát sinh sai sót (xem hướng dẫn tại đoạn A13 - A17, A19 - A20 Chuẩn mực này);
 - (b) Ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh của kỳ trước đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh liên quan và đối với tổng thể báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A18 Chuẩn mực này).

Trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán

12. Kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về những sai sót không được điều chỉnh và ảnh hưởng của các sai sót này khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại đối với ý kiến kiểm toán, trừ khi pháp luật và các quy định không cho phép (xem đoạn 07 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260). Khi trao đổi, kiểm toán viên phải xác định riêng từng sai sót trọng yếu không được điều chỉnh và phải yêu cầu điều chỉnh các sai sót này (xem hướng dẫn tại đoạn A21 - A23 Chuẩn mực này).
13. Kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh của các kỳ trước đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh liên quan và đối với tổng thể báo cáo tài chính kỳ này.

Giải trình bằng văn bản

14. Kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) giải trình bằng văn bản về việc Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) cho rằng các sai sót không được điều chỉnh, khi xét riêng lẻ và tổng hợp lại là không trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính. Bảng tổng hợp các sai sót không được điều chỉnh phải được trình bày hoặc đính kèm trong Bản giải trình đó (xem hướng dẫn tại đoạn A24 Chuẩn mực này).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

15. Kiểm toán viên phải thể hiện trong hồ sơ kiểm toán các vấn đề sau (xem hướng dẫn tại đoạn A25 Chuẩn mực này và đoạn 08 - 11, đoạn A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230):
- (a) Mức giá trị cụ thể mà các sai sót dưới mức này được coi là sai sót không đáng kể (xem đoạn 05 Chuẩn mực này);
 - (b) Tập hợp tất cả các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán và liệu những sai sót này đã được điều chỉnh hay chưa (xem đoạn 05, 08 và 12 Chuẩn mực này);
 - (c) Kết luận của kiểm toán viên về việc các sai sót không được điều chỉnh khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại có trọng yếu hay không và cơ sở cho các kết luận của kiểm toán viên (xem đoạn 11 Chuẩn mực này).

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

Hướng dẫn xác định sai sót (hướng dẫn đoạn 04(a) Chuẩn mực này)

A1. Sai sót có thể phát sinh từ:

- (a) Việc thu thập hoặc xử lý dữ liệu để lập báo cáo tài chính không chính xác;
- (b) Bỏ sót số liệu hoặc thuyết minh;
- (c) Ước tính kế toán không đúng phát sinh do bỏ sót hoặc hiểu sai;
- (d) Xét đoán của Ban Giám đốc liên quan đến các ước tính kế toán mà kiểm toán viên cho là không hợp lý hoặc việc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán mà kiểm toán viên cho là không phù hợp.

Ví dụ về các sai sót do gian lận được trình bày tại đoạn A1 - A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240.

Tổng hợp các sai sót đã được phát hiện (hướng dẫn đoạn 05 Chuẩn mực này)

A2. Kiểm toán viên cần chỉ ra mức giá trị cụ thể mà sai sót dưới mức đó được coi là sai sót không đáng kể và không cần tổng hợp lại vì kiểm toán viên cho rằng tổng hợp các sai sót đó không ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính. “Không đáng kể” không phải là cách gọi khác của thuật ngữ “không trọng yếu”. Các vấn đề được coi là “không đáng kể” có sự khác biệt hoàn toàn về mức độ ảnh hưởng (độ lớn) so với tính trọng yếu quy định tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 và những vấn đề đó không gây ra hậu quả đáng kể dù xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại, dù đánh giá về quy mô, bản chất hoặc trong các tình huống cụ thể. Khi có bất kỳ sự không chắc chắn nào về tính “không đáng kể” của một vấn đề thì vấn đề đó không còn được coi là không đáng kể.

A3. Để hỗ trợ kiểm toán viên đánh giá ảnh hưởng của các sai sót trong quá trình kiểm toán và trao đổi các sai sót với Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên cần phải phân biệt rõ các sai sót thực tế, sai sót xét đoán và sai sót dự tính:

- (1) Sai sót thực tế là các sai sót đã xảy ra và được xác định một cách chắc chắn;
- (2) Sai sót xét đoán là các chênh lệch phát sinh từ việc xét đoán của Ban Giám đốc liên quan đến các ước tính kế toán mà kiểm toán viên cho là không hợp lý, việc lựa chọn hoặc áp dụng các chính sách kế toán mà kiểm toán viên cho rằng không phù hợp;
- (3) Sai sót dự tính là những ước tính của kiểm toán viên về các sai sót trong tổng thể, liên quan đến việc suy rộng các sai sót phát hiện trong mẫu kiểm toán cho toàn bộ tổng thể. Hướng dẫn về việc xác định và đánh giá các sai sót dự tính được trình bày chi tiết tại đoạn 14 - 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 530.

Xem xét các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán (hướng dẫn đoạn 06 - 07 Chuẩn mực này)

A4. Trên thực tế, sai sót không xảy ra một cách riêng lẻ mà một sai sót xảy ra thường dẫn đến các sai sót khác, ví dụ khi kiểm toán viên phát hiện một sai sót phát sinh từ sự yếu kém của kiểm soát nội bộ hoặc từ các ước tính kế toán, các phương pháp đánh giá không phù hợp đã được đơn vị áp dụng rộng rãi.

- A5. Nếu tổng hợp các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán gần đạt mức trọng yếu theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 thì có thể có rủi ro cao hơn mức độ chấp nhận được, là do ảnh hưởng của các sai sót không được phát hiện khi cộng gộp vào với các sai sót đã phát hiện và được tổng hợp trong quá trình kiểm toán có thể vượt mức trọng yếu. Các sai sót không được phát hiện có thể tồn tại do rủi ro lấy mẫu và rủi ro ngoài lấy mẫu (xem đoạn 05(c) - (d) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 530).
- A6. Kiểm toán viên có thể yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán kiểm tra các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh để hiểu rõ nguyên nhân của các sai sót mà kiểm toán viên phát hiện được và thực hiện các thủ tục để xác định giá trị của các sai sót thực tế trong các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh và thực hiện các điều chỉnh cần thiết đối với báo cáo tài chính. Ví dụ, yêu cầu như vậy được kiểm toán viên thực hiện trên cơ sở suy rộng các sai sót đã phát hiện trong các mẫu kiểm toán được chọn ra từ tổng thể.

Trao đổi và điều chỉnh các sai sót (hướng dẫn đoạn 08 - 09 Chuẩn mực này)

- A7. Việc trao đổi kịp thời về các sai sót với các cấp quản lý phù hợp là quan trọng vì việc này sẽ giúp cho Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đánh giá có tồn tại các sai sót hay không và thông báo cho kiểm toán viên nếu Ban Giám đốc không đồng ý với các phát hiện đó, đồng thời thực hiện các biện pháp cần thiết. Cấp quản lý phù hợp thông thường là người chịu trách nhiệm và có thẩm quyền đánh giá các sai sót và thực hiện các biện pháp cần thiết.
- A8. Pháp luật và các quy định có thể hạn chế việc kiểm toán viên trao đổi một số sai sót với Ban Giám đốc hoặc những người khác trong đơn vị được kiểm toán. Ví dụ, pháp luật có thể cấm kiểm toán viên trao đổi hoặc thực hiện các biện pháp khác gây ảnh hưởng đến cuộc điều tra của các cơ quan chức năng về các hành vi vi phạm pháp luật. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên sẽ gặp mâu thuẫn phức tạp giữa nghĩa vụ bảo mật và trách nhiệm trao đổi thông tin của kiểm toán viên thì kiểm toán viên cần tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật.
- A9. Việc điều chỉnh tất cả các sai sót bao gồm cả các sai sót đã được kiểm toán viên trao đổi giúp Ban Giám đốc duy trì hệ thống sổ kế toán và các ghi chép được chính xác và giảm thiểu rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu trong các báo cáo tài chính tương lai do ảnh hưởng của các sai sót không trọng yếu không được điều chỉnh của các kỳ trước.
- A10. Theo quy định tại đoạn 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700, kiểm toán viên phải đánh giá 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. Việc đánh giá này bao gồm xem xét khía cạnh định tính trong công việc kế toán của đơn vị, kể cả các dấu hiệu về sự thiên lệch trong xét đoán của Ban Giám đốc mà có thể ảnh hưởng bởi hiểu biết của kiểm toán viên về lý do mà Ban Giám đốc không thực hiện điều chỉnh sai sót.

Đánh giá ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh (hướng dẫn đoạn 10 - 11 Chuẩn mực này)

- A11. Việc kiểm toán viên xác định mức trọng yếu theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 thường dựa trên ước tính về kết quả kinh doanh của doanh nghiệp do kết quả thực tế thường chưa có. Do đó, trước khi đánh giá ảnh hưởng của các sai sót

chưa được điều chỉnh, kiểm toán viên cần điều chỉnh lại mức trọng yếu theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 dựa trên kết quả kinh doanh thực tế.

- A12. Đoạn 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 quy định trong quá trình kiểm toán, mức trọng yếu cho tổng thể báo cáo tài chính (hoặc mức trọng yếu cho nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh, nếu có) được điều chỉnh lại khi kiểm toán viên thu thập được thông tin cần thiết dẫn đến cần phải điều chỉnh lại mức trọng yếu trước đó. Do đó, kiểm toán viên cần điều chỉnh lại mức trọng yếu trước khi đánh giá ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh. Trong trường hợp phải xác định lại mức trọng yếu theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 (xem đoạn 10 Chuẩn mực này) và mức trọng yếu xác định lại thấp hơn so với mức trọng yếu trước đó, kiểm toán viên cần xem xét lại mức trọng yếu thực hiện và sự phù hợp về nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán.
- A13. Ảnh hưởng của từng sai sót riêng lẻ cần được đánh giá trong mối quan hệ với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh liên quan và xem xét các sai sót có vượt quá mức trọng yếu áp dụng cho các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh đó hay không.
- A14. Nếu một sai sót riêng lẻ được đánh giá là trọng yếu thì không được bù trừ với các sai sót khác. Ví dụ, nếu doanh thu bị phản ánh cao hơn doanh thu thực tế và sai sót này vượt quá mức trọng yếu thì báo cáo tài chính bị coi là có sai sót trọng yếu ngay cả khi ảnh hưởng của sai sót của khoản mục doanh thu được bù trừ bởi sai sót do ghi tăng chi phí tương ứng và không làm sai sót về lợi nhuận. Việc bù trừ các sai sót trong cùng một tài khoản hoặc loại giao dịch có thể là hợp lý, tuy nhiên cần phải xem xét rủi ro về các sai sót không được phát hiện trước khi kết luận rằng các sai sót sau khi được bù trừ có trọng yếu hay không. Việc phát hiện một số các sai sót không trọng yếu trong cùng một số dư tài khoản hay cùng một nhóm giao dịch có thể dẫn đến yêu cầu kiểm toán viên phải đánh giá lại rủi ro có sai sót trọng yếu đối với số dư tài khoản hoặc nhóm giao dịch đó.
- A15. Việc xác định sai sót do phân loại các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính có trọng yếu hay không liên quan đến việc đánh giá định tính, ví dụ: ảnh hưởng của sai sót về phân loại các khoản nợ hoặc các điều khoản hợp đồng, ảnh hưởng đối với các tài khoản riêng lẻ hoặc nhóm tài khoản hoặc ảnh hưởng đối với các hệ số cơ bản. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể kết luận rằng sai sót do phân loại là không trọng yếu đối với toàn bộ báo cáo tài chính, mặc dù sai sót đó có thể vượt quá mức trọng yếu áp dụng để đánh giá các sai sót khác. Ví dụ, việc phân loại sai sót giữa các khoản mục trên Bảng cân đối kế toán có thể không được đánh giá là trọng yếu đối với báo cáo tài chính khi sai sót do phân loại được đánh giá là nhỏ hơn so với tổng thể các khoản mục trên Bảng cân đối kế toán và sai sót đó không ảnh hưởng đến Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hoặc các hệ số cơ bản khác.
- A16. Trong một số trường hợp, các sai sót, khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại, vẫn được coi là trọng yếu mặc dù giá trị của các sai sót này có thể thấp hơn mức trọng yếu áp dụng cho tổng thể báo cáo tài chính, bao gồm mức độ mà sai sót:
- (1) Ảnh hưởng đến việc tuân thủ pháp luật;

- (2) Ảnh hưởng đến việc tuân thủ điều khoản khế ước nợ hoặc các yêu cầu khác của hợp đồng;
- (3) Liên quan đến việc lựa chọn và áp dụng không chính xác các chính sách kế toán mặc dù việc này ảnh hưởng không trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại nhưng có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính trong tương lai;
- (4) Che giấu những thay đổi về thu nhập hoặc các xu hướng khác, đặc biệt trong điều kiện kinh tế chung hoặc của ngành;
- (5) Ảnh hưởng đến các hệ số, tỷ suất phản ánh tình hình tài chính, kết quả kinh doanh và lưu chuyển tiền tệ của đơn vị;
- (6) Ảnh hưởng đến thông tin trình bày trong báo cáo tài chính bộ phận (ví dụ, ảnh hưởng trọng yếu tới một bộ phận kinh doanh vốn được xem là có ảnh hưởng quan trọng đến kết quả kinh doanh hoặc lợi nhuận của đơn vị);
- (7) Ảnh hưởng làm tăng thu nhập của Ban Giám đốc đơn vị, ví dụ giúp đạt các yêu cầu liên quan đến thưởng và các phúc lợi khác cho Ban Giám đốc;
- (8) Là đáng kể liên quan đến hiểu biết của kiểm toán viên về thông tin được chuyển tải tới người sử dụng báo cáo tài chính, ví dụ, liên quan đến việc dự đoán thu nhập;
- (9) Ảnh hưởng đến các khoản mục bên liên quan đến những đối tượng nhất định (ví dụ, liệu các đối tượng bên ngoài đơn vị tham gia các giao dịch có liên quan đến các thành viên Ban Giám đốc của đơn vị hay không);
- (10) Trình bày thiếu các thông tin mặc dù không phải yêu cầu bắt buộc theo quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính nhưng theo đánh giá của kiểm toán viên các thông tin này là quan trọng đối với hiểu biết của người sử dụng báo cáo tài chính về tình hình tài chính, kết quả kinh doanh hoặc lưu chuyển tiền tệ của doanh nghiệp; hoặc
- (11) Ảnh hưởng đến các thông tin khác trình bày trong tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán (ví dụ các thông tin trong phần đánh giá hoạt động kinh doanh trong báo cáo thường niên của công ty cổ phần niêm yết) có thể ảnh hưởng đến quyết định của người sử dụng báo cáo tài chính. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 720 đề cập đến việc xem xét của kiểm toán viên đối với các thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán mà kiểm toán viên không có trách nhiệm báo cáo.

Những tình huống nêu trên chỉ là ví dụ, không phải là bảng liệt kê tất cả các sai sót cho một cuộc kiểm toán. Đồng thời, sự tồn tại của bất kỳ tình huống nào trong số các tình huống đã nêu cũng không thể đưa ngay đến kết luận sai sót đó là trọng yếu.

A17. Đoạn 35 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 yêu cầu kiểm toán viên phải xem xét ảnh hưởng của một sai sót do hoặc có thể do gian lận đến các khía cạnh khác của cuộc kiểm toán ngay cả trong trường hợp mức độ sai sót này là không trọng yếu đối với báo cáo tài chính.

A18. Tổng hợp các sai sót không trọng yếu và không được điều chỉnh kỳ trước có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại. Kiểm toán viên có thể có

các cách tiếp cận khác nhau để đánh giá ảnh hưởng của các sai sót chưa được điều chỉnh trong kỳ trước đối với báo cáo tài chính kỳ hiện tại. Tuy nhiên, việc kiểm toán viên áp dụng cùng một phương pháp để đánh giá sai sót phát hiện sẽ tạo được sự nhất quán qua các kỳ đối với một khách hàng.

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

- A19. Đối với các đơn vị trong lĩnh vực công, việc đánh giá sai sót có trọng yếu hay không còn bị ảnh hưởng bởi trách nhiệm của kiểm toán viên (do pháp luật và các quy định có liên quan yêu cầu) trong việc thông báo các vấn đề đặc biệt với cơ quan Nhà nước có thẩm quyền, ví dụ sai sót do gian lận.
- A20. Ngoài ra, các vấn đề như lợi ích công chúng, trách nhiệm, tính liêm khiết, sự giám sát pháp lý...có thể ảnh hưởng đến việc đánh giá của kiểm toán viên về mức độ trọng yếu của các sai sót, đặc biệt là các sai sót liên quan đến việc tuân thủ pháp luật và các quy định.

Trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

- A21. Nếu kiểm toán viên đã trao đổi về các sai sót không được điều chỉnh với các thành viên Ban Giám đốc đồng thời là thành viên Ban quản trị đơn vị được kiểm toán, thì kiểm toán viên không cần phải trao đổi lại với chính những cá nhân đó trên cương vị là thành viên Ban quản trị. Tuy nhiên, kiểm toán viên cần chắc chắn rằng các nội dung trao đổi với Ban Giám đốc đã được thông báo đầy đủ tới các thành viên Ban quản trị đơn vị (xem đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260).
- A22. Nếu có nhiều sai sót riêng lẻ không trọng yếu, kiểm toán viên cần thông báo với Ban quản trị số lượng các sai sót và tổng hợp ảnh hưởng của những sai sót không được điều chỉnh, thay vì thông báo các sai sót một cách riêng lẻ.
- A23. Theo đoạn 16(c)(ii) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260, kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về những nội dung mà kiểm toán viên yêu cầu giải trình bằng văn bản (xem đoạn 14 Chuẩn mực này). Kiểm toán viên cần thảo luận với Ban quản trị về nguyên nhân và ảnh hưởng của việc không điều chỉnh các sai sót có cần nhắc đến quy mô, nội dung của các sai sót trong từng điều kiện cụ thể và những ảnh hưởng có thể có của các sai sót này đến báo cáo tài chính trong tương lai của đơn vị.

Giải trình bằng văn bản (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

- A24. Quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính yêu cầu Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) phải điều chỉnh báo cáo tài chính khi có các sai sót trọng yếu, do đó kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán lập bản giải trình về các sai sót không được điều chỉnh. Trong một số trường hợp, Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) có thể không đồng ý với kiểm toán viên về các sai sót được phát hiện trong quá trình kiểm toán. Trường hợp này, Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán có thể đưa ra ý kiến trong bản giải trình về vấn đề này, ví dụ: “Chúng tôi không đồng ý rằng các khoản mục...và...là sai sót vì...(mô tả lý do)”. Việc thu thập bản giải trình của Ban Giám đốc và Ban quản trị không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên liên quan đến việc đánh giá sai sót không được điều chỉnh.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

A25. Kiểm toán viên cần lưu trữ trong hồ sơ kiểm toán những tài liệu về các sai sót không được điều chỉnh, gồm:

- (a) Đánh giá ảnh hưởng tổng thể của các sai sót không được điều chỉnh;
- (b) Đánh giá các sai sót không được điều chỉnh này có vượt mức trọng yếu được xác định cho các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh hay không;
- (c) Đánh giá ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh đối với các chỉ số quan trọng, xu hướng, tính tuân thủ pháp luật hoặc các quy định có liên quan và các yêu cầu của hợp đồng (ví dụ, điều khoản của hợp đồng vay)./.
