

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

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

*(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 xem xét tính tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị được kiểm toán trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính. Chuẩn mực kiểm toán này không áp dụng với các hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác mà theo đó kiểm toán viên phải kiểm tra và báo cáo riêng về tính tuân thủ của đơn vị đối với các luật và quy định cụ thể.

Ảnh hưởng của pháp luật và các quy định

02. Ảnh hưởng của pháp luật và các quy định đối với báo cáo tài chính có thể khác nhau đáng kể. Pháp luật và các quy định điều chỉnh hoạt động của đơn vị được kiểm toán cấu thành nên khuôn khổ pháp luật và các quy định có liên quan. Các điều khoản của một số luật và quy định có ảnh hưởng trực tiếp đến báo cáo tài chính, thông qua việc quy định các số liệu và thuyết minh phải trình bày trong báo cáo tài chính của đơn vị. Một số luật và quy định khác yêu cầu Ban Giám đốc phải tuân thủ hoặc có các điều khoản yêu cầu đơn vị phải tuân thủ trong quá trình hoạt động của mình nhưng không ảnh hưởng trực tiếp đến báo cáo tài chính của đơn vị. Một số đơn vị được kiểm toán hoạt động trong các ngành chịu sự điều chỉnh của nhiều quy định pháp luật (như ngân hàng, chứng khoán, bảo hiểm hoặc các công ty hóa chất...). Một số đơn vị khác chỉ chịu ảnh hưởng của một số luật và quy định liên quan đến hoạt động nói chung (như các luật và quy định liên quan đến sức khỏe và an toàn lao động và cơ hội lao động bình đẳng). Hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định có thể sẽ khiến đơn vị bị phạt, kiện tụng hoặc các hậu quả khác có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính.

Trách nhiệm tuân thủ pháp luật và các quy định (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A6 Chuẩn mực này)

03. Trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, dưới sự giám sát của Ban quản trị, là đảm bảo rằng các hoạt động của đơn vị được thực hiện theo các điều khoản của pháp luật và các quy định, bao gồm việc tuân thủ các điều khoản của luật và các quy định về các số liệu và thuyết minh được trình bày trên báo cáo tài chính.

Trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán

04. Thực hiện các quy định của Chuẩn mực này giúp kiểm toán viên phát hiện các sai sót trọng yếu của báo cáo tài chính do hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định. Tuy nhiên, kiểm toán viên không có trách nhiệm ngăn ngừa và không thể kỳ vọng kiểm toán viên phát hiện hành vi không tuân thủ của đơn vị được kiểm toán đối với tất cả các luật và quy định có liên quan.

05. Đoạn 05 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 yêu cầu kiểm toán viên 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 nhầm lẫn hay không. Khi tiến hành cuộc kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải xem xét khuôn khổ pháp luật và các quy định được áp dụng. Theo đoạn A51 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, do hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán, sẽ có rủi ro không thể tránh được là một số sai sót trọng yếu có thể không được phát hiện, kể cả khi cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện một cách phù hợp theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Khi xem xét pháp luật và các quy định, các ảnh hưởng có thể có từ những hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán đến khả năng phát hiện sai sót trọng yếu của kiểm toán viên sẽ lớn hơn do một số nguyên nhân sau:

- (1) Có nhiều luật và các quy định chủ yếu liên quan đến hoạt động của đơn vị mà không ảnh hưởng đến báo cáo tài chính và không được lưu trữ trong hệ thống thông tin của đơn vị liên quan đến báo cáo tài chính;
- (2) Hành vi không tuân thủ có thể liên quan đến các hành động nhằm che giấu hành vi đó, như sự cấu kết, giả mạo, cố tình bỏ sót giao dịch, Ban Giám đốc không chế kiểm soát hoặc cố ý giải trình sai với kiểm toán viên;
- (3) Một hành động có được coi là hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định hay không hoàn toàn phụ thuộc vào phán quyết của tòa án.

Thông thường, nếu hành vi không tuân thủ càng ít liên quan đến những sự kiện và giao dịch phản ánh trong báo cáo tài chính thì kiểm toán viên càng khó nhận biết về hành vi không tuân thủ đó.

06. Chuẩn mực kiểm toán này phân biệt trách nhiệm của kiểm toán viên liên quan đến việc xem xét tính tuân thủ của đơn vị được kiểm toán đối với hai nhóm khác nhau của pháp luật và các quy định như sau:

- (a) Các điều khoản của pháp luật và các quy định thường có ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định các số liệu và thuyết minh trọng yếu trên báo cáo tài chính, như luật và các quy định về thuế (xem đoạn 13 Chuẩn mực này);
- (b) Pháp luật và các quy định khác không có ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính, nhưng việc tuân thủ pháp luật và các quy định này có thể là yêu cầu nền tảng đối với hoạt động của đơn vị, đối với khả năng tiếp tục hoạt động kinh doanh, hoặc để tránh các khoản phạt nặng (ví dụ, việc tuân thủ các điều khoản trong giấy phép hoạt động, tuân thủ các yêu cầu về năng lực tài chính, hoặc tuân thủ yêu cầu về môi trường); hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định này có thể có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính (xem đoạn 14 Chuẩn mực này).

07. Chuẩn mực kiểm toán này quy định các yêu cầu khác nhau cho từng nhóm luật và các quy định nêu trên. Đối với nhóm luật và các quy định tại đoạn 06(a) Chuẩn mực này, trách nhiệm của kiểm toán viên là thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc tuân thủ các luật và quy định này. Đối với nhóm luật và các quy định tại đoạn 06(b) Chuẩn mực này, trách nhiệm của kiểm toán viên được giới hạn trong việc thực hiện các thủ tục kiểm toán cụ thể để phát hiện các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định có thể có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính.

08. Chuẩn mực này yêu cầu kiểm toán viên phải luôn duy trì sự cảnh giác đối với khả năng các thủ tục kiểm toán khác được thực hiện với mục đích đưa ý kiến về báo cáo

tài chính có thể dẫn tới phát hiện hay nghi ngờ về hành vi không tuân thủ. Trong trường hợp này, theo quy định tại đoạn 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, kiểm toán viên phải duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt quá trình kiểm toán do ảnh hưởng đáng kể của pháp luật và các quy định đối với đơn vị.

09. *Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này khi xem xét tính tuân thủ pháp luật và các quy định trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.*

Đơn vị được kiểm toán (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 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

10. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là:

- (a) Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến việc tuân thủ các điều khoản của pháp luật và các quy định có ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định các số liệu và thuyết minh trọng yếu trên báo cáo tài chính;
- (b) Thực hiện các thủ tục kiểm toán cụ thể để phát hiện các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định khác có thể có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính;
- (c) Có biện pháp xử lý phù hợp đối với các hành vi không tuân thủ hoặc nghi ngờ không tuân thủ pháp luật và các quy định đã phát hiện trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

11. Trong Chuẩn mực kiểm toán này, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

- (a) *Hành vi không tuân thủ: Là các hành vi bỏ sót hay vi phạm của đơn vị được kiểm toán, bất kể cố ý hay vô ý, trái với pháp luật và các quy định hiện hành. Các hành vi này bao gồm các giao dịch do đơn vị thực hiện dưới danh nghĩa của đơn vị hoặc do Ban quản trị, Ban Giám đốc hoặc nhân viên thực hiện thay mặt đơn vị. Hành vi không tuân thủ không bao gồm các vấn đề mang tính cá nhân (không liên quan đến hoạt động kinh doanh của đơn vị) do Ban quản trị, Ban Giám đốc hoặc nhân viên của đơn vị gây ra;*
- (b) *Pháp luật và các quy định: Là những văn bản quy phạm pháp luật do các cơ quan có thẩm quyền ban hành (như: Quốc hội, Ủy ban Thường vụ Quốc hội, Chủ tịch nước, Chính phủ, Thủ tướng Chính phủ, các Bộ và cơ quan ngang Bộ, cơ quan thuộc Chính phủ; văn bản liên tịch của các cơ quan, tổ chức có thẩm quyền, Hội đồng Nhân dân và Ủy ban nhân dân các cấp và các cơ quan, tổ chức khác theo quy định của pháp luật); các văn bản do cấp trên, tổ chức nghề nghiệp, doanh nghiệp và tổ chức quy định không trái với pháp luật mà đơn vị được kiểm toán phải tuân thủ;*
- (c) *Cơ quan Nhà nước có thẩm quyền mà kiểm toán viên có trách nhiệm phải báo cáo: Là Ủy ban Chứng khoán Nhà nước (nếu đơn vị được kiểm toán là công ty đại chúng, tổ chức phát hành chứng khoán, tổ chức kinh doanh chứng khoán, quỹ đầu tư chứng khoán), Ngân hàng Nhà nước (nếu đơn vị được kiểm toán là tổ chức tín dụng), Cục Quản lý và giám sát Bảo hiểm (nếu đơn vị được kiểm toán là doanh*

nghiệp bảo hiểm, doanh nghiệp tái bảo hiểm, môi giới bảo hiểm) và các cơ quan, tổ chức khác theo quy định pháp lý có liên quan.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỤC

Yêu cầu

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

12. Trong quá trình tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, kiểm toán viên phải thu thập những hiểu biết chung về:
 - (a) Khuôn khổ pháp luật và các quy định áp dụng cho đơn vị được kiểm toán cũng như ngành nghề và lĩnh vực mà đơn vị hoạt động;
 - (b) Đơn vị đã tuân thủ pháp luật và các quy định như thế nào (xem hướng dẫn tại đoạn A7 Chuẩn mực này).
13. Kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc tuân thủ các điều khoản của pháp luật và các quy định có ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định các số liệu và thuyết minh trọng yếu trong báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A8 Chuẩn mực này).
14. Kiểm toán viên phải thực hiện những thủ tục kiểm toán sau để xác định các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định khác có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A9 - A10 Chuẩn mực này):
 - (a) Phỏng vấn Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) để xem đơn vị có tuân thủ pháp luật và các quy định đó hay không;
 - (b) Kiểm tra các văn bản, tài liệu trao đổi giữa đơn vị được kiểm toán với các cơ quan cấp phép hoặc cơ quan quản lý nhà nước, đơn vị cấp trên (nếu có).
15. Trong suốt cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải luôn duy trì sự cảnh giác đối với khả năng các thủ tục kiểm toán khác được thực hiện có thể dẫn tới phát hiện hay nghi ngờ về hành vi không tuân thủ (xem hướng dẫn tại đoạn A11 Chuẩn mực này).
16. Kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) cung cấp giải trình bằng văn bản về việc đơn vị đã thông báo cho kiểm toán viên về toàn bộ hành vi không tuân thủ, hoặc nghi ngờ không tuân thủ pháp luật và các quy định mà đơn vị đã biết và cần xem xét ảnh hưởng trong quá trình lập báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A12 Chuẩn mực này).
17. Trong trường hợp không phát hiện hoặc không nghi ngờ về hành vi không tuân thủ, kiểm toán viên không cần thực hiện những thủ tục kiểm toán liên quan đến việc tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị, ngoài những thủ tục quy định tại đoạn 12 - 16 Chuẩn mực này.

Các thủ tục kiểm toán khi phát hiện hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ

18. Nếu kiểm toán viên nhận biết được thông tin liên quan đến hành vi không tuân thủ hoặc nghi ngờ không tuân thủ pháp luật và các quy định, kiểm toán viên phải thu thập (xem hướng dẫn tại đoạn A13 Chuẩn mực này):

- (a) Hiểu biết về bản chất của hành vi và hoàn cảnh xuất hiện hành vi;
 - (b) Những thông tin bổ sung để đánh giá ảnh hưởng có thể có đối với báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A14 Chuẩn mực này).
19. Nếu kiểm toán viên nghi ngờ có hành vi không tuân thủ, kiểm toán viên phải thảo luận vấn đề này với Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp). Nếu Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị không cung cấp được thông tin chứng minh rằng đơn vị đã tuân thủ pháp luật và các quy định và theo xét đoán của kiểm toán viên, ảnh hưởng của việc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật đối với báo cáo tài chính là trọng yếu, kiểm toán viên phải cân nhắc sự cần thiết của việc tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật (xem hướng dẫn tại đoạn A15 - A16 Chuẩn mực này).
 20. Nếu không thể thu thập được đầy đủ thông tin về việc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ, kiểm toán viên phải đánh giá ảnh hưởng của việc không có đầy đủ bằng chứng thích hợp đối với ý kiến kiểm toán.
 21. Kiểm toán viên phải đánh giá ảnh hưởng của những hành vi không tuân thủ đến những khía cạnh khác của cuộc kiểm toán, bao gồm việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên và độ tin cậy của các giải trình bằng văn bản và có hành động phù hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A17 - A18 Chuẩn mực này).

Báo cáo về phát hiện hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ

Báo cáo với Ban quản trị đơn vị về hành vi không tuân thủ

22. Kiểm toán viên phải thông báo với Ban quản trị những vấn đề liên quan đến hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định mà kiểm toán viên nhận thấy trong quá trình kiểm toán, trừ khi các vấn đề đó rõ ràng là không đáng kể. Kiểm toán viên không cần thực hiện điều này nếu toàn bộ thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, và do đó đã biết được những vấn đề liên quan đến việc phát hiện hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ được kiểm toán viên thông báo (theo quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260).
23. Nếu kiểm toán viên đánh giá những hành vi không tuân thủ đã nêu tại đoạn 22 Chuẩn mực này là do cố ý và trọng yếu, kiểm toán viên phải thông báo vấn đề này cho Ban quản trị ngay khi có thể.
24. Nếu kiểm toán viên nghi ngờ rằng Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị có liên quan đến hành vi không tuân thủ, kiểm toán viên phải thông báo vấn đề này cho cấp cao hơn trong đơn vị, như Đại hội đồng cổ đông, Ban kiểm soát. Khi không có cấp cao hơn hoặc nếu kiểm toán viên tin rằng việc thông báo có thể không được giải quyết hoặc không chắc chắn người có thẩm quyền nào nên báo cáo, kiểm toán viên cần cân nhắc sự cần thiết phải tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật.

Báo cáo về hành vi không tuân thủ trong báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính

25. Nếu kiểm toán viên kết luận rằng hành vi không tuân thủ có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính nhưng không được phản ánh đúng trong báo cáo tài chính thì theo quy định tại đoạn 07 - 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán dạng ngoại trừ hoặc ý kiến trái ngược về báo cáo tài chính.

26. Nếu Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị ngăn cản kiểm toán viên thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đánh giá xem liệu đã có, hoặc có thể có, hành vi không tuân thủ ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính hay không, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán dạng ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính do hạn chế phạm vi kiểm toán theo quy định tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705.
27. Nếu kiểm toán viên không thể xác định liệu có hành vi không tuân thủ xảy ra hay không do hạn chế phạm vi kiểm toán xuất phát từ hoàn cảnh thực tế hay do Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đặt ra, kiểm toán viên phải đánh giá mức độ ảnh hưởng của vấn đề này đến ý kiến kiểm toán theo quy định tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705.

Báo cáo về hành vi không tuân thủ cho cơ quan có thẩm quyền

28. Nếu phát hiện có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, kiểm toán viên phải có trách nhiệm báo cáo những hành vi này với các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền, *thông báo với đại diện chủ sở hữu của đơn vị được kiểm toán (Chủ tịch công ty, Hội đồng quản trị, Hội đồng thành viên và đại diện chủ sở hữu khác (nếu có) theo quy định của pháp luật)* và các đối tượng bên ngoài đơn vị được kiểm toán (nếu có). Nếu nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để làm rõ những nghi ngờ này, đồng thời phải xác định xem liệu kiểm toán viên có trách nhiệm báo cáo về các nghi ngờ này với các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền, *thông báo với đại diện chủ sở hữu* và các đối tượng bên ngoài đơn vị được kiểm toán hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A19 - A20 Chuẩn mực này).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

29. 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 lưu vào hồ sơ kiểm toán các tài liệu về những hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định đã được phát hiện hoặc nghi ngờ, cũng như kết quả thảo luận với Ban Giám đốc, Ban quản trị và các bên liên quan ngoài đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A21 Chuẩn mực này).

Mối quan hệ với kiểm toán viên khác

29VN. Trong trường hợp kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán tiên nhiệm rút khỏi hợp đồng kiểm toán khi phát hiện đơn vị được kiểm toán có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, nếu kiểm toán viên hiện tại yêu cầu cung cấp thông tin về đơn vị được kiểm toán thì kiểm toán viên tiên nhiệm phải có trách nhiệm:

- (a) Nếu đơn vị được kiểm toán cho phép thảo luận về công việc của họ thì kiểm toán viên tiên nhiệm phải đưa ra những thông tin về hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, lý do chấm dứt hợp đồng và các khuyến nghị (nếu có);
- (b) Nếu đơn vị được kiểm toán không cho phép thảo luận về công việc của họ thì kiểm toán viên tiên nhiệm cũng phải thông báo về việc không cho phép này cho kiểm toán viên hiện tại.

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

Trách nhiệm tuân thủ pháp luật và các quy định (hướng dẫn đoạn 03 - 08 Chuẩn mực này)

- A1. Trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, dưới sự giám sát của Ban quản trị đơn vị, là đảm bảo rằng các hoạt động của đơn vị được thực hiện theo pháp luật và các quy định. Pháp luật và các quy định có thể ảnh hưởng đến báo cáo tài chính của đơn vị theo nhiều cách khác nhau: ví dụ, phần lớn là trực tiếp ảnh hưởng đến các thuyết minh cụ thể trên báo cáo tài chính của đơn vị hoặc đưa ra khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính. Pháp luật và các quy định này cũng có thể thiết lập các quyền và nghĩa vụ hợp pháp của đơn vị, trong đó, một số quyền và nghĩa vụ này được ghi nhận trong báo cáo tài chính của đơn vị. Đồng thời, pháp luật và các quy định cũng có thể quy định các khoản phạt trong trường hợp không tuân thủ.
- A2. Một số chính sách và thủ tục dưới đây có thể giúp đơn vị ngăn ngừa, phát hiện hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định:
- (1) Nắm bắt kịp thời yêu cầu của pháp luật và các quy định, đồng thời đảm bảo rằng các thủ tục hoạt động được thiết kế để đáp ứng các yêu cầu đó;
 - (2) Thiết lập và vận hành hệ thống kiểm soát nội bộ thích hợp;
 - (3) Xây dựng, công bố và thực hiện các quy tắc hành xử trong hoạt động của đơn vị;
 - (4) Đảm bảo tất cả cán bộ, nhân viên của đơn vị đều được tập huấn và nắm rõ các quy tắc hành xử trong hoạt động của đơn vị;
 - (5) Theo dõi việc tuân thủ các quy tắc hành xử trong hoạt động và có hình thức kỷ luật phù hợp đối với các trường hợp vi phạm;
 - (6) Sử dụng dịch vụ tư vấn pháp luật để hỗ trợ việc nắm bắt các yêu cầu của pháp luật và các quy định;
 - (7) Lưu trữ đầy đủ các văn bản pháp luật và các quy định quan trọng mà đơn vị phải tuân thủ trong lĩnh vực hoạt động của đơn vị và những tài liệu về các khiếu nại tranh chấp.

Đối với một số đơn vị lớn, các chính sách và thủ tục này có thể được hỗ trợ bằng cách giao trách nhiệm phù hợp cho:

- (8) Bộ phận kiểm toán nội bộ;
- (9) Ban kiểm soát;
- (10) Bộ phận quản lý việc tuân thủ pháp luật.

Trách nhiệm của kiểm toán viên

- A3. Hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị có thể dẫn đến sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính. Việc phát hiện ra hành vi không tuân thủ, dù có trọng yếu hay không, có thể ảnh hưởng đến các khía cạnh khác của cuộc kiểm toán, như sự cân nhắc của kiểm toán viên về tính chính trực của Ban Giám đốc hoặc nhân viên đơn vị được kiểm toán.

- A4. Thông thường, một hành vi có được coi là không tuân thủ pháp luật và các quy định hay không là vấn đề có tính pháp lý vượt qua năng lực chuyên môn của kiểm toán viên. Tuy nhiên, kiến thức, kinh nghiệm và hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị được kiểm toán và lĩnh vực kinh doanh có thể là những cơ sở để giúp kiểm toán viên nhận diện một số hành động có thể là không tuân thủ pháp luật và các quy định.
- A5. Theo một số quy định của pháp luật, kiểm toán viên có thể phải báo cáo cụ thể về tính tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị được kiểm toán như một phần của cuộc kiểm toán báo cáo tài chính. Trong trường hợp này, đoạn 38 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 và đoạn 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 800 quy định cách trình bày về trách nhiệm này trong báo cáo kiểm toán. Hơn nữa, nếu có các yêu cầu báo cáo đặc biệt theo pháp luật, kiểm toán viên có thể phải đưa vào kế hoạch kiểm toán các thủ tục kiểm tra đối với việc tuân thủ pháp luật và các quy định.

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

- A6. Trong lĩnh vực công, kiểm toán viên có thể có thêm trách nhiệm kiểm toán về tính tuân thủ pháp luật và các quy định liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính hoặc có thể mở rộng đến các khía cạnh hoạt động khác của đơn vị.

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

Tìm hiểu về khuôn khổ pháp luật và quy định (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

- A7. Để hiểu biết về khuôn khổ pháp luật và các quy định cũng như sự tuân thủ của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên có thể:
- (1) Sử dụng các kiến thức hiện có của kiểm toán viên liên quan đến lĩnh vực kinh doanh của đơn vị, các quy định và các yếu tố bên ngoài;
 - (2) Cập nhật hiểu biết về pháp luật và các quy định có ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định các số liệu và thuyết minh trình bày trong báo cáo tài chính;
 - (3) Trao đổi với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về pháp luật và các quy định khác có ảnh hưởng lớn đến hoạt động của đơn vị;
 - (4) Trao đổi với Ban Giám đốc đơn vị về những chính sách và thủ tục của đơn vị liên quan đến việc tuân thủ pháp luật và các quy định;
 - (5) Trao đổi với Ban Giám đốc đơn vị về những chính sách hoặc thủ tục mà đơn vị đang áp dụng để phát hiện, đánh giá và giải quyết các khiếu nại tranh chấp.

Pháp luật và các quy định có ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định các số liệu và thuyết minh trọng yếu trong báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

- A8. Một số luật và các quy định lâu đời, rộng rãi được đơn vị kiểm toán và các đơn vị khác trong cùng lĩnh vực hoạt động biết đến và có liên quan đến báo cáo tài chính của đơn vị (như đã nêu tại đoạn 06(a) Chuẩn mực này). Các luật và quy định này liên quan tới các vấn đề như:
- (1) Hình thức và nội dung của báo cáo tài chính;
 - (2) Các vấn đề báo cáo tài chính mang tính đặc thù của lĩnh vực hoạt động;
 - (3) Hạch toán các giao dịch theo các hợp đồng với Chính phủ; hoặc

(4) Trích trước hoặc ghi nhận các chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp.

Một số điều khoản trong pháp luật và các quy định trên có thể liên quan trực tiếp đến các cơ sở dẫn liệu nhất định trong báo cáo tài chính (ví dụ, tính đầy đủ của thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp), trong khi các điều khoản khác có thể liên quan trực tiếp đến tổng thể báo cáo tài chính (ví dụ, các báo cáo cần thiết để tạo thành một bộ báo cáo tài chính đầy đủ). Mục đích của quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực này là kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến các số liệu và thuyết minh trong báo cáo tài chính theo các điều khoản của pháp luật và các quy định có liên quan.

Hành vi không tuân thủ các điều khoản khác của pháp luật và các quy định nói trên có thể dẫn đến các khoản phạt, kiện tụng, tranh chấp hoặc hậu quả khác cho đơn vị mà chi phí cho các vụ việc này có thể cần phải được phản ánh trong báo cáo tài chính, nhưng không được coi là có ảnh hưởng trực tiếp đối với báo cáo tài chính như đã nêu tại đoạn 06(a) Chuẩn mực này.

Thủ tục để xác định các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định khác (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

A9. Kiểm toán viên cần đặc biệt lưu ý đến một số luật và quy định khác mà các luật và quy định này có ảnh hưởng lớn đến các hoạt động của đơn vị (như đã nêu tại đoạn 06(b) Chuẩn mực này). Hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định có ảnh hưởng lớn đến hoạt động của đơn vị có thể làm cho đơn vị ngừng hoạt động, hoặc gây nghi ngờ về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị. Ví dụ, hành vi không tuân thủ các yêu cầu về giấy phép của đơn vị, hoặc không tuân thủ các yêu cầu để được thực hiện các quyền khác trong hoạt động của đơn vị có thể gây ra ảnh hưởng nói trên (như việc không tuân thủ các quy định về vốn hoặc quy định về đầu tư đối với một ngân hàng). Cũng có nhiều luật và các quy định liên quan chủ yếu đến hoạt động của đơn vị mà thường không ảnh hưởng đến báo cáo tài chính và không được lưu trữ trong hệ thống thông tin liên quan đến báo cáo tài chính của đơn vị.

A10. Do các luật và quy định khác có thể có ảnh hưởng khác nhau đến báo cáo tài chính, phụ thuộc vào đặc thù hoạt động của đơn vị, các thủ tục kiểm toán quy định tại đoạn 14 Chuẩn mực này hướng kiểm toán viên tập trung vào các trường hợp không tuân thủ pháp luật và các quy định có thể gây ảnh hưởng trọng yếu đối với báo cáo tài chính.

Hành vi không tuân thủ được kiểm toán viên phát hiện thông qua các thủ tục kiểm toán khác (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

A11. Các thủ tục kiểm toán được thực hiện để hình thành ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính có thể giúp cho kiểm toán viên nhận thấy hành vi không tuân thủ hoặc nghi ngờ không tuân thủ pháp luật và các quy định. Ví dụ, các thủ tục kiểm toán này có thể bao gồm:

- (1) Xem xét các biên bản họp;
- (2) Trao đổi với Ban Giám đốc và chuyên gia tư vấn pháp luật nội bộ của đơn vị được kiểm toán hoặc chuyên gia tư vấn pháp luật bên ngoài liên quan tới việc kiện tụng tranh chấp, khiếu nại và bồi thường;
- (3) Thực hiện các thủ tục kiểm tra chi tiết các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh.

Giải trình bằng văn bản (hướng dẫn đoạn 16 Chuẩn mực này)

A12. Do ảnh hưởng của pháp luật và các quy định đối với báo cáo tài chính có thể khác nhau đáng kể, các giải trình bằng văn bản sẽ cung cấp bằng chứng kiểm toán cần thiết về nhận thức của Ban Giám đốc đối với hành vi không tuân thủ hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định mà có thể gây ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính. Tuy nhiên, theo quy định tại đoạn 04 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 580, bản thân các giải trình bằng văn bản không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp và do đó không ảnh hưởng đến tính chất và phạm vi của các bằng chứng kiểm toán khác được kiểm toán viên thu thập.

Các thủ tục kiểm toán khi phát hiện hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ

Dấu hiệu của hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A13. Nếu kiểm toán viên nhận thấy sự tồn tại hay có thông tin về các vấn đề sau, thì đó có thể là dấu hiệu của hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định:

- (1) Đã có sự điều tra của các cơ quan quản lý và cơ quan Nhà nước có liên quan hoặc có các khoản thanh toán tiền phạt, bồi thường;
- (2) Có những khoản thanh toán cho những dịch vụ không rõ ràng hoặc các khoản cho vay đối với các bên tư vấn, các bên liên quan, nhân viên của đơn vị hoặc nhân viên của cơ quan quản lý Nhà nước;
- (3) Các khoản hoa hồng bán hàng hoặc phí đại lý quá cao so với mức thông thường của đơn vị hoặc so với các đơn vị khác cùng ngành hoặc so với giá trị thực tế của dịch vụ nhận được;
- (4) Giá mua quá cao hoặc quá thấp so với giá thị trường;
- (5) Các khoản thanh toán bất thường bằng tiền mặt hoặc bằng séc do người cầm séc thụ hưởng;
- (6) Các giao dịch bất thường với những công ty đăng ký kinh doanh tại những nước có nhiều ưu đãi về thuế;
- (7) Thanh toán hàng hóa và dịch vụ cho một nước khác với xuất xứ của hàng hóa, dịch vụ đó;
- (8) Các khoản thanh toán không có chứng từ hợp lệ;
- (9) Hệ thống thông tin không có khả năng theo dõi và lưu lại các hoạt động truy cập, thay đổi trong hệ thống hoặc không cung cấp được các bằng chứng đầy đủ, dù là do thiết kế hay do sai sót;
- (10) Những nghiệp vụ không được phê duyệt hoặc những nghiệp vụ ghi chép sai;
- (11) Nhận xét tiêu cực của báo chí.

Các vấn đề liên quan đến đánh giá của kiểm toán viên (hướng dẫn đoạn 18(b) Chuẩn mực này)

A14. Các vấn đề liên quan đến đánh giá của kiểm toán viên về ảnh hưởng có thể có đối với báo cáo tài chính bao gồm:

- (1) Hậu quả có thể có về tài chính của hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định trên báo cáo tài chính như tiền phạt, thiệt hại, nguy cơ bị tịch biên tài sản, buộc đơn vị được kiểm toán phải ngừng hoạt động và kiện tụng, tranh chấp;
- (2) Liệu hậu quả có thể có về tài chính có phải được trình bày trong phần thuyết minh báo cáo tài chính hay không;
- (3) Liệu các hậu quả có thể có về tài chính có nghiêm trọng tới mức tính trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính bị nghi ngờ hoặc có thể làm sai lệch báo cáo tài chính hay không.

Các thủ tục kiểm toán (hướng dẫn đoạn 19 Chuẩn mực này)

- A15. Kiểm toán viên có thể thảo luận những phát hiện với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán khi Ban quản trị có thể cung cấp thêm các bằng chứng kiểm toán. Ví dụ, kiểm toán viên có thể xác nhận rằng Ban quản trị có những hiểu biết tương tự về hoàn cảnh và các tình huống liên quan đến các giao dịch hoặc sự kiện dẫn đến khả năng có thể xảy ra hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định.
- A16. Nếu Ban Giám đốc đơn vị hoặc Ban quản trị (khi thích hợp) không cung cấp đầy đủ thông tin cho kiểm toán viên để chứng minh rằng trên thực tế đơn vị vẫn tuân thủ pháp luật và các quy định thì kiểm toán viên có thể xem xét tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật nội bộ hoặc chuyên gia tư vấn pháp luật bên ngoài của đơn vị về việc áp dụng pháp luật và các quy định trong các hoàn cảnh cụ thể này, bao gồm cả khả năng xảy ra gian lận, và ảnh hưởng có thể có đến báo cáo tài chính. Nếu kiểm toán viên coi việc tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị là không thích hợp hoặc không thỏa mãn với ý kiến tư vấn này, kiểm toán viên có thể xem xét tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật của doanh nghiệp kiểm toán về khả năng tồn tại hành vi vi phạm luật hoặc các quy định, các hậu quả pháp lý có thể có, kể cả khả năng xảy ra gian lận và những thủ tục kiểm toán viên cần tiến hành thêm (nếu cần).

Đánh giá ảnh hưởng của hành vi không tuân thủ (hướng dẫn đoạn 21 Chuẩn mực này)

- A17. Theo quy định tại đoạn 21 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải đánh giá ảnh hưởng của những hành vi không tuân thủ đối với những khía cạnh khác của cuộc kiểm toán, bao gồm việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên và độ tin cậy của các giải trình bằng văn bản. Ảnh hưởng của các hành vi không tuân thủ cụ thể do kiểm toán viên phát hiện phụ thuộc vào mối quan hệ giữa việc thực hiện và che dấu (nếu có) các hành vi vi phạm và mối quan hệ giữa các hoạt động kiểm soát cụ thể và mức độ liên quan của các cấp quản lý hoặc nhân viên của đơn vị được kiểm toán, đặc biệt là khi có dấu hiệu cho thấy có sự tham gia của người có thẩm quyền cao nhất trong đơn vị.
- A18. Trong trường hợp hãn hữu, kiểm toán viên có thể xem xét việc rút khỏi cuộc kiểm toán, nếu pháp luật cho phép, khi Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị không thực hiện các biện pháp xử lý mà kiểm toán viên cho là cần thiết trong hoàn cảnh cụ thể, kể cả khi hành vi không tuân thủ đó không ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính. Khi quyết định có cần thiết phải rút khỏi cuộc kiểm toán hay không, kiểm toán viên có thể tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật. Nếu không thể rút khỏi cuộc kiểm toán, kiểm toán viên có thể xem xét biện pháp thay thế, bao gồm việc mô tả hành vi không tuân thủ trong đoạn “Các vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán (theo quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 706).

Báo cáo về phát hiện hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ

Báo cáo về hành vi không tuân thủ cho cơ quan có thẩm quyền (hướng dẫn đoạn 28 Chuẩn mực này)

A19. Trách nhiệm nghề nghiệp của kiểm toán viên trong việc duy trì tính bảo mật thông tin của khách hàng có thể không cho phép kiểm toán viên thông báo với bên thứ ba ngoài đơn vị được kiểm toán về việc kiểm toán viên đã xác định hay nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, pháp luật hoặc tòa án có thể bắt buộc kiểm toán viên không tuân thủ trách nhiệm bảo mật thông tin này. Ví dụ, kiểm toán viên thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính của các tổ chức tài chính có thể có trách nhiệm báo cáo với các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền giám sát về các hành vi không tuân thủ đã xảy ra hoặc nghi ngờ có thể xảy ra. Đồng thời, theo quy định của pháp luật, kiểm toán viên có thể có trách nhiệm báo cáo các sai sót cho các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền trong trường hợp Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán không thực hiện sửa chữa sai sót này. Kiểm toán viên có thể cân nhắc việc tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật để xác định các hành động thích hợp.

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

A20. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, kiểm toán viên có thể có nghĩa vụ phải báo cáo với cơ quan quản lý Nhà nước hoặc phải trình bày trong báo cáo kiểm toán về các trường hợp không tuân thủ pháp luật và các quy định.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán (hướng dẫn đoạn 29 Chuẩn mực này)

A21. Tài liệu của kiểm toán viên về những phát hiện liên quan đến việc xác định hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, bao gồm:

- (1) Bản sao các ghi chép hoặc các tài liệu;
- (2) Biên bản thảo luận với Ban Giám đốc, Ban quản trị đơn vị được kiểm toán hoặc các đối tượng bên ngoài đơn vị. /.
