

# HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

## **Chuẩn mục kiểm toán số 260: Trao đổi các vấn đề với Ban quản trị đơn vị được 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 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 trao đổi các vấn đề liên quan đến cuộc kiểm toán báo cáo tài chính với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Chuẩn mục này áp dụng cho mọi cuộc kiểm toán báo cáo tài chính, không phụ thuộc vào quy mô hay cơ cấu bộ máy quản trị của đơn vị được kiểm toán. Chuẩn mục này không quy định và hướng dẫn việc kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* trao đổi với Ban Giám đốc hoặc chủ sở hữu đơn vị được kiểm toán, trừ khi những cá nhân đó đều tham gia vào Ban quản trị đơn vị được kiểm toán.
02. Chuẩn mục này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính và có thể được áp dụng để kiểm toán các thông tin tài chính quá khứ với sự thay đổi cho phù hợp với tình hình thực tế khi Ban quản trị đơn vị được kiểm toán có trách nhiệm giám sát việc lập và trình bày các thông tin đó.
03. Do tầm quan trọng và hiệu quả của việc trao đổi thông tin 2 chiều trong quá trình kiểm toán, Chuẩn mục kiểm toán này đưa ra các quy định về nội dung cần trao đổi giữa kiểm toán viên với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán, đồng thời hướng dẫn một số vấn đề cụ thể cần trao đổi. Ngoài yêu cầu của Chuẩn mục này, các chuẩn mục kiểm toán khác cũng quy định và hướng dẫn về một số vấn đề khác mà kiểm toán viên cần trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (xem Phụ lục 01). Chuẩn mục kiểm toán Việt Nam số 265 cũng quy định và hướng dẫn việc trao đổi với Ban quản trị đơn vị về các khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên phát hiện được trong quá trình kiểm toán. Kiểm toán viên còn có thể phải trao đổi thêm các vấn đề bổ sung khác với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán theo yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan, theo thỏa thuận với đơn vị hoặc theo một số yêu cầu khác đặt ra cho cuộc kiểm toán, như hướng dẫn của tổ chức nghề nghiệp. Chuẩn mục này không hạn chế kiểm toán viên trao đổi bất kỳ vấn đề nào khác với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A24 - A27 Chuẩn mục này).

#### **Vai trò của quá trình trao đổi**

04. Chuẩn mục kiểm toán này chủ yếu đề cập đến việc trao đổi giữa kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Việc trao đổi 2 chiều hiệu quả có vai trò quan trọng trong việc hỗ trợ:
  - (a) Kiểm toán viên, *doanh nghiệp kiểm toán* và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán hiểu được các vấn đề liên quan đến quá trình kiểm toán và tăng cường

quan hệ hỗ trợ lẫn nhau trong công việc. Mỗi quan hệ này được phát triển trong khi kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* vẫn đảm bảo tính độc lập, khách quan;

- (b) Kiểm toán viên thực hiện việc thu thập thông tin liên quan đến cuộc kiểm toán từ Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Ví dụ, Ban quản trị đơn vị được kiểm toán có thể giúp kiểm toán viên hiểu về đơn vị và môi trường kinh doanh của đơn vị, nhận biết các nguồn cung cấp bằng chứng kiểm toán phù hợp và cung cấp thông tin về các giao dịch và sự kiện cụ thể;
- (c) Ban quản trị đơn vị được kiểm toán hoàn thành trách nhiệm giám sát quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính, từ đó giảm thiểu rủi ro xảy ra các sai sót trọng yếu đối với báo cáo tài chính.

05. Kiểm toán viên có trách nhiệm trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về các vấn đề quan trọng quy định tại Chuẩn mực này. Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cũng có trách nhiệm trao đổi với Ban quản trị đơn vị về những vấn đề quản trị cần quan tâm. Việc trao đổi của kiểm toán viên không làm giảm trách nhiệm của Ban Giám đốc. Việc Ban Giám đốc trao đổi với Ban quản trị về các vấn đề mà kiểm toán viên phải trao đổi không làm giảm trách nhiệm phải trao đổi của kiểm toán viên. Tuy nhiên, quá trình trao đổi của Ban Giám đốc có thể ảnh hưởng đến hình thức và thời gian của việc trao đổi giữa kiểm toán viên và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán.

06. Theo yêu cầu của các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, một số vấn đề bắt buộc phải được trao đổi một cách cụ thể với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Tuy nhiên, chuẩn mực kiểm toán không yêu cầu kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục cụ thể nhằm phát hiện các vấn đề khác để trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán.

07. Pháp luật và các quy định có liên quan có thể hạn chế việc kiểm toán viên trao đổi một số vấn đề nhất định với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Ví dụ, pháp luật và các quy định có thể nghiêm cấm việc trao đổi hoặc bất kỳ hành động nào khác gây tổn hại đến quá trình điều tra của cơ quan chức năng về hành vi vi phạm hoặc nghi ngờ có hành vi vi phạm pháp luật. Trong một số trường hợp, nếu 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 các chuyên gia tư vấn pháp luật.

08. *Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định của Chuẩn mực này trong quá trình trao đổi các vấn đề với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán.*

*Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) phải có những hiểu biết cần thiết về Chuẩn mực này để phối hợp công việc và xử lý các mối quan hệ liên quan đến quá trình kiểm toán viên trao đổi các vấn đề với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán.*

## **Mục tiêu**

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

- (a) Thông báo đầy đủ cho Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về trách nhiệm của kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* trong cuộc kiểm toán, phạm vi

kiểm toán và thời gian thực hiện cuộc kiểm toán báo cáo tài chính;

- (b) Thu thập từ Ban quản trị đơn vị được kiểm toán các thông tin liên quan đến cuộc kiểm toán;
- (c) Kịp thời thông báo cho Ban quản trị đơn vị được kiểm toán các vấn đề đáng lưu ý mà kiểm toán viên biết được khi thực hiện cuộc kiểm toán liên quan đến trách nhiệm giám sát quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính của Ban quản trị đơn vị được kiểm toán;
- (d) Tăng cường hiệu quả trao đổi thông tin 2 chiều giữa kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán.

### **Giải thích thuật ngữ**

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

- (a) Ban quản trị: Là một bộ phận có trách nhiệm giám sát việc điều hành hoạt động và thực hiện nghĩa vụ giải trình, kể cả trách nhiệm giám sát việc lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán. Tùy theo từng đơn vị, Ban quản trị có thể bao gồm Hội đồng quản trị, Hội đồng quản lý hoặc Hội đồng thành viên, trong đó có thể bao gồm cả các thành viên Ban Giám đốc. Trong doanh nghiệp tư nhân, Ban quản trị có thể chỉ là một người có trách nhiệm phê duyệt báo cáo tài chính mà công việc này thường do chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc thực hiện. Đoạn A1 - A8 của Chuẩn mực này hướng dẫn tính đa dạng của bộ máy quản trị đơn vị;
- (b) Ban Giám đốc: Là những người có trách nhiệm trực tiếp quản lý và điều hành hoạt động của doanh nghiệp, tổ chức hoặc các chức danh khác theo quy định của Điều lệ công ty hoặc văn bản của cấp quản lý có thẩm quyền về tổ chức bộ máy hoạt động của tổ chức. Tùy theo từng đơn vị, Ban Giám đốc có thể bao gồm toàn bộ hoặc một số thành viên trong Ban quản trị của đơn vị, ví dụ Giám đốc đồng thời là thành viên Ban quản trị, hoặc chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc đối với doanh nghiệp tư nhân. *Thành viên Ban Giám đốc bao gồm những người có chức danh: Tổng Giám đốc, Phó Tổng Giám đốc, Giám đốc, Phó Giám đốc Công ty, hoặc có thể là Giám đốc, Phó Giám đốc Chi nhánh Công ty.*

## **II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC**

### **Yêu cầu**

#### **Ban quản trị đơn vị được kiểm toán**

11. Kiểm toán viên phải xác định thành viên nào phù hợp trong Ban quản trị đơn vị được kiểm toán mà kiểm toán viên cần trao đổi thông tin khi thực hiện kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A4 Chuẩn mực này).

*Trao đổi với một bộ phận trong Ban quản trị đơn vị được kiểm toán*

12. Khi trao đổi các vấn đề với một bộ phận hoặc một cá nhân cụ thể trong Ban quản trị, kiểm toán viên phải xác định xem có cần trao đổi lại với toàn bộ Ban quản trị hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A5 - A7 Chuẩn mực này).

*Trường hợp toàn bộ Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc của đơn vị*

13. Có trường hợp toàn bộ thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán như tại doanh nghiệp quy mô nhỏ, doanh nghiệp tư nhân thì chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc doanh nghiệp và không tổ chức Ban quản trị. Trong trường hợp này, nếu các vấn đề cần trao đổi đồng thời với Ban quản trị và Ban Giám đốc theo quy định tại đoạn 16(c) Chuẩn mực này đã được trao đổi với Ban Giám đốc thì kiểm toán viên không cần phải trao đổi lại với chính các cá nhân đó trên cương vị là Ban quản trị nữa. Tuy nhiên, kiểm toán viên phải chắc chắn rằng các nội dung đã trao đổi với Ban Giám đốc đã được thông báo đầy đủ tới các thành viên có vai trò là Ban quản trị trong đơn vị (xem hướng dẫn tại đoạn A8 Chuẩn mực này).

### **Các vấn đề cần trao đổi**

*Trách nhiệm của kiểm toán viên liên quan đến cuộc kiểm toán báo cáo tài chính*

14. Kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về trách nhiệm của kiểm toán viên trong cuộc kiểm toán báo cáo tài chính, gồm:
- (a) Kiểm toán viên có trách nhiệm đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính do Ban Giám đốc đơn vị chịu trách nhiệm lập và trình bày dưới sự giám sát của Ban quản trị đơn vị được kiểm toán;
  - (b) Việc thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính không làm giảm trách nhiệm của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A9 - A10 Chuẩn mực này).

*Phạm vi và lịch trình kiểm toán theo kế hoạch*

15. Kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán các nội dung chính về phạm vi và lịch trình thực hiện cuộc kiểm toán theo kế hoạch (xem hướng dẫn tại đoạn A11 - A15 Chuẩn mực này).

*Các phát hiện quan trọng khi thực hiện kiểm toán*

16. Kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán các vấn đề sau (xem hướng dẫn tại đoạn A16 Chuẩn mực này):
- (a) Nhận xét của kiểm toán viên về khía cạnh định tính của công việc kế toán của đơn vị, bao gồm chính sách kế toán, ước tính kế toán và các thông tin công bố trong báo cáo tài chính. Nếu cần thiết, kiểm toán viên cần giải thích cho Ban quản trị đơn vị được kiểm toán biết lý do tại sao kiểm toán viên cho rằng công việc kế toán của đơn vị đã tuân thủ các quy định của chuẩn mực và chế độ kế toán có liên quan nhưng chưa hoàn toàn phù hợp với điều kiện cụ thể của đơn vị (xem hướng dẫn tại đoạn A17 Chuẩn mực này);
  - (b) Những khó khăn (nếu có) phát sinh trong quá trình kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A18 Chuẩn mực này);
  - (c) (i) Các vấn đề quan trọng (nếu có) phát sinh trong quá trình kiểm toán được kiểm toán viên trực tiếp trao đổi hay lập thành văn bản gửi Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A19 Chuẩn mực này);  
(ii) Các vấn đề cần Ban Giám đốc và Ban quản trị giải trình bằng văn bản.

*(Khi toàn bộ thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, nếu các vấn đề cần trao đổi đồng thời với Ban quản trị và Ban Giám đốc nêu tại đoạn c(i), c(ii) trên đây đã được trao đổi với Ban Giám đốc thì kiểm toán viên không cần phải trao đổi lại với chính các cá nhân đó trên cương vị thành viên Ban quản trị.)*

- (d) Các vấn đề khác (nếu có) phát sinh trong quá trình kiểm toán mà theo xét đoán của kiểm toán viên là quan trọng đối với việc giám sát quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A20 Chuẩn mực này).

#### *Tính độc lập của kiểm toán viên*

17. Trường hợp đơn vị được kiểm toán là tổ chức niêm yết, kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị các vấn đề sau đây:

- (a) Sự tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan đến tính độc lập của nhóm kiểm toán và các cá nhân khác trong doanh nghiệp kiểm toán, của doanh nghiệp kiểm toán và các công ty mạng lưới.
- (b) (i) Tất cả các mối quan hệ và các vấn đề liên quan giữa doanh nghiệp kiểm toán, công ty mạng lưới và đơn vị được kiểm toán, theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên, có thể ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên. Trong đó có tổng số phí dịch vụ kiểm toán và phí kiểm toán trong kỳ kế toán do doanh nghiệp kiểm toán và công ty mạng lưới cung cấp cho đơn vị được kiểm toán và các đơn vị thành viên chịu sự kiểm soát của đơn vị. Số phí này phải được phân tích phù hợp theo từng loại dịch vụ nhằm hỗ trợ Ban quản trị đơn vị đánh giá ảnh hưởng của các dịch vụ đó đối với tính độc lập của kiểm toán viên.
- (ii) Các biện pháp bảo vệ đã được áp dụng để hạn chế nguy cơ đe dọa đến tính độc lập của kiểm toán viên hoặc để giảm thiểu nguy cơ này xuống mức có thể chấp nhận được (xem hướng dẫn tại đoạn A21 - A23 Chuẩn mực này).

#### **Quá trình trao đổi**

##### *Thiết lập quá trình trao đổi*

18. Kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về hình thức, thời gian và nội dung dự kiến trao đổi (xem hướng dẫn tại đoạn A28 - A36 Chuẩn mực này).

##### *Hình thức trao đổi*

19. Kiểm toán viên phải trao đổi bằng văn bản với Ban quản trị đơn vị về những vấn đề quan trọng phát hiện ra trong quá trình kiểm toán mà theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên thì việc trao đổi bằng lời là không thích hợp. Kiểm toán viên không nhất thiết phải trao đổi bằng văn bản về mọi vấn đề phát sinh trong quá trình kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A37 - A39 Chuẩn mực này).

20. Kiểm toán viên phải trao đổi bằng văn bản với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về tính độc lập của kiểm toán viên theo quy định tại đoạn 17 Chuẩn mực này.

### *Thời điểm trao đổi*

21. Kiểm toán viên phải kịp thời trao đổi các vấn đề nêu trên với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A40 - A41 Chuẩn mực này).

### *Tính thoả đáng của quá trình trao đổi*

22. Kiểm toán viên phải đánh giá xem nội dung trao đổi 2 chiều giữa kiểm toán viên với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán đã thoả đáng cho mục đích của cuộc kiểm toán hay chưa. Nếu thấy nội dung trao đổi chưa đủ, kiểm toán viên phải đánh giá mức độ ảnh hưởng (nếu có) đến quá trình đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu và khả năng thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, đồng thời thực hiện thêm các biện pháp khắc phục phù hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A42 - A44 Chuẩn mực này).

### **Tài liệu, hồ sơ kiểm toán**

23. Khi trao đổi bằng lời về các vấn đề quan trọng theo quy định của Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải ghi lại nội dung của các vấn đề đã trao đổi, thời gian thực hiện và những người tham gia trao đổi. Trường hợp trao đổi bằng văn bản, kiểm toán viên phải lưu trong hồ sơ kiểm toán văn bản trao đổi (xem hướng dẫn tại đoạn 08 - 11, đoạn A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230 và đoạn A45 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.*

### **Ban quản trị đơn vị được kiểm toán** (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

A1. Bộ máy quản trị của từng đơn vị được kiểm toán có thể khác nhau, phụ thuộc vào quy định của pháp luật, quy mô doanh nghiệp và hình thức sở hữu. Ví dụ:

- (1) Một số doanh nghiệp có Hội đồng quản trị, Hội đồng thành viên hoặc Hội đồng quản lý (với toàn bộ hoặc hầu hết thành viên không tham gia điều hành) độc lập về pháp lý với Ban Giám đốc (cơ cấu 2 tầng). Tại một số doanh nghiệp khác, chức năng giám sát và chức năng điều hành là trách nhiệm pháp lý của một bộ phận duy nhất, như Ban Giám đốc trong doanh nghiệp tư nhân (cơ cấu 1 tầng).
- (2) Tại một số doanh nghiệp, thành viên Ban quản trị là những cá nhân đang làm việc tại đơn vị. Tại một số doanh nghiệp và tổ chức khác, như công ty cổ phần, công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên, thành viên Ban quản trị có thể là các cá nhân bên ngoài doanh nghiệp hoặc tổ chức đó.
- (3) Trong một số trường hợp, một số hoặc toàn bộ thành viên Ban quản trị đơn vị đều tham gia Ban Giám đốc đơn vị. Các trường hợp khác, thành viên Ban quản trị hoàn toàn không tham gia Ban Giám đốc đơn vị.
- (4) Trong một số trường hợp, Ban quản trị chịu trách nhiệm phê duyệt báo cáo tài chính còn đa số các trường hợp khác đây là trách nhiệm của Ban Giám đốc (như đã nêu tại đoạn A40 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700, “chịu trách nhiệm phê duyệt” nghĩa là có quyền kết luận về tất cả các báo cáo, gồm báo cáo tài chính và các thuyết minh kèm theo đã được lập).

- A2. Tại hầu hết các đơn vị, quản trị doanh nghiệp là trách nhiệm tập thể của bộ phận có chức năng quản trị, như Hội đồng quản trị, Hội đồng thành viên, Ban Kiểm soát, chủ doanh nghiệp, người được ủy quyền hoặc những người nắm giữ các vị trí tương đương. Ở các đơn vị có quy mô nhỏ, quản trị doanh nghiệp có thể chỉ là 1 người vừa nắm giữ vai trò chủ doanh nghiệp vừa kiêm Giám đốc, đồng thời doanh nghiệp không có chủ sở hữu hay người được ủy quyền nào khác. Khi quản trị doanh nghiệp thuộc trách nhiệm tập thể, một bộ phận nhỏ như Ban kiểm soát hoặc thậm chí chỉ một cá nhân, có thể được giao nhiệm vụ hỗ trợ Ban quản trị thực hiện trách nhiệm của Ban quản trị. Bộ phận hoặc cá nhân này có thể chịu trách nhiệm cụ thể trước pháp luật và độc lập với trách nhiệm của Ban quản trị.
- A3. Do tính đa dạng nêu trên, Chuẩn mực này không quy định và hướng dẫn đầy đủ toàn bộ các vị trí trong đơn vị được kiểm toán là đối tượng mà kiểm toán viên cần trao đổi các vấn đề liên quan đến cuộc kiểm toán. Trong một số trường hợp, việc xác định chính xác người thích hợp để kiểm toán viên trao đổi là rất khó khăn do các quy định của pháp luật hoặc điều kiện cụ thể của đơn vị, như các đơn vị không thiết lập Ban quản trị (doanh nghiệp tư nhân, tổ chức phi lợi nhuận,...). Trường hợp này, kiểm toán viên cần thảo luận và thống nhất với đơn vị được kiểm toán về người mà mình cần trao đổi thông tin. Để xác định được người cần trao đổi thông tin, kiểm toán viên cần tìm hiểu bộ máy và quy trình quản trị của đơn vị được kiểm toán theo quy định và hướng dẫn tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315. Người được lựa chọn để trao đổi có thể thay đổi phù hợp với nội dung của vấn đề cần trao đổi.
- A4. Đoạn 46 - 49, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 600 quy định các vấn đề cụ thể mà kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Khi đơn vị được kiểm toán là đơn vị thành viên của một tập đoàn, việc lựa chọn người mà kiểm toán viên của đơn vị thành viên cần trao đổi phụ thuộc vào tình hình cuộc kiểm toán và nội dung vấn đề cần trao đổi. Trong nhiều trường hợp, các đơn vị thành viên cùng hoạt động trong một lĩnh vực kinh doanh, cùng áp dụng một hệ thống kiểm soát nội bộ, cùng sử dụng một hệ thống kế toán và có cùng một Ban quản trị (ví dụ có chung Hội đồng quản trị), kiểm toán viên có thể trao đổi về các vấn đề của các đơn vị thành viên trong cùng một cuộc trao đổi.

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

- A5. Khi cân nhắc nội dung trao đổi với một bộ phận trong Ban quản trị đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên cần phải lưu ý đến các vấn đề sau:
- (1) Trách nhiệm của từng bộ phận và của Ban quản trị;
  - (2) Nội dung của vấn đề cần trao đổi;
  - (3) Pháp luật và các quy định có liên quan;
  - (4) Liệu bộ phận trong Ban quản trị có đủ thẩm quyền tiến hành các biện pháp xử lý đối với các vấn đề được trao đổi và có thể cung cấp thêm thông tin và giải trình mà kiểm toán viên cần hay không.
- A6. Khi quyết định có nên trao đổi đầy đủ hay tóm tắt thông tin với Ban quản trị, kiểm toán viên cần đánh giá về mức độ phù hợp và tính hiệu quả của việc trao đổi thông tin giữa từng bộ phận của Ban quản trị với toàn thể Ban quản trị. Kiểm toán

viên có thể nêu rõ trong điều khoản của hợp đồng kiểm toán rằng nếu pháp luật không ngăn cấm thì kiểm toán viên có quyền trao đổi trực tiếp với Ban quản trị.

A7. Ở các doanh nghiệp có Ban kiểm soát (hoặc bộ phận tương tự), mặc dù quyền hạn và chức năng cụ thể của Ban này có thể khác nhau nhưng việc trao đổi với Ban kiểm soát (nếu có) là một việc cần thiết trong quá trình trao đổi thông tin của kiểm toán viên với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Nguyên tắc quản trị tốt khuyến nghị các điểm sau:

- (1) Nên mời kiểm toán viên tham dự các cuộc họp của Ban kiểm soát;
- (2) Trưởng ban và các thành viên Ban kiểm soát nên định kỳ đối thoại với kiểm toán viên;
- (3) Ban kiểm soát nên gặp kiểm toán viên ít nhất một năm một lần mà không có sự tham gia của thành viên Ban Giám đốc.

*Trường hợp toàn bộ Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc của đơn vị (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)*

A8. Trường hợp toàn bộ thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán thì việc áp dụng các quy định về trao đổi thông tin cần được thay đổi phù hợp với tình hình cụ thể. Trong trường hợp đó, việc trao đổi với người (hoặc những người) trong Ban Giám đốc có thể không truyền đạt hết thông tin tới tất cả những người mà kiểm toán viên cần phải trao đổi với họ với tư cách là thành viên Ban quản trị. Ví dụ, trong một công ty mà tất cả thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc, một số thành viên (như thành viên phụ trách bán hàng) có thể không biết về những vấn đề quan trọng đã được trao đổi với một thành viên khác (như thành viên phụ trách về tài chính).

### **Các vấn đề cần trao đổi**

*Trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán liên quan đến cuộc kiểm toán báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)*

A9. Trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán khi thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính thường được ghi rõ trong hợp đồng kiểm toán. Cung cấp cho Ban quản trị đơn vị được kiểm toán một bản sao hợp đồng kiểm toán là cách hợp lý để trao đổi với họ những vấn đề như:

- (1) Trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán khi thực hiện kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam nhằm đưa ý kiến về báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán. Các nội dung cần trao đổi theo yêu cầu của các chuẩn mực kiểm toán bao gồm những vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính liên quan đến Ban quản trị đơn vị được kiểm toán khi giám sát quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính.
- (2) Thực tế là các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam không yêu cầu kiểm toán viên phải thiết kế các thủ tục nhằm tìm ra các vấn đề khác để trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán.
- (3) Trách nhiệm của kiểm toán viên về việc trao đổi các vấn đề cụ thể theo yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan, theo thỏa thuận với đơn vị hoặc các hướng dẫn khác, như các hướng dẫn của tổ chức nghề nghiệp áp dụng cho cuộc kiểm toán.

A10. Pháp luật và các quy định có liên quan, thỏa thuận với đơn vị hoặc các yêu cầu khác đặt ra cho cuộc kiểm toán có thể yêu cầu kiểm toán viên phải mở rộng phạm vi trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Ví dụ (a) thỏa thuận với đơn vị có thể hướng kiểm toán viên tới các vấn đề cụ thể cần trao đổi phát sinh từ các dịch vụ do doanh nghiệp kiểm toán hay công ty mạng lưới cung cấp ngoài cuộc kiểm toán báo cáo tài chính; hoặc (b) quy định về kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công có thể yêu cầu phải trao đổi các vấn đề do kiểm toán viên phát hiện ra từ kết quả thực hiện các dịch vụ khác (ví dụ kiểm toán hoạt động).

*Phạm vi và lịch trình kiểm toán theo kế hoạch* (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

A11. Việc trao đổi về phạm vi và lịch trình kiểm toán theo kế hoạch nhằm:

- (a) Giúp Ban quản trị đơn vị được kiểm toán hiểu rõ hơn về trình tự công việc kiểm toán; thảo luận các vấn đề về rủi ro và mức trọng yếu và xác định phạm vi công việc yêu cầu kiểm toán viên thực hiện các thủ tục bổ sung;
- (b) Giúp kiểm toán viên hiểu rõ hơn về đơn vị được kiểm toán và môi trường kinh doanh của đơn vị.

A12. Kiểm toán viên cần thận trọng khi trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về phạm vi và lịch trình kiểm toán theo kế hoạch để không ảnh hưởng đến hiệu quả cuộc kiểm toán, đặc biệt trong trường hợp một số hoặc toàn bộ thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc đơn vị. Ví dụ, việc trao đổi về nội dung và lịch trình thực hiện các thủ tục kiểm toán chi tiết có thể làm giảm tính hiệu quả của các thủ tục này vì đơn vị được kiểm toán có thể dự đoán trước các bước thực hiện.

A13. Các vấn đề cần được trao đổi có thể gồm:

- (1) Biện pháp kiểm toán viên đề xuất để xử lý rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu do gian lận hay nhầm lẫn;
- (2) Cách thức kiểm toán viên tiếp cận kiểm soát nội bộ của đơn vị;
- (3) Việc áp dụng mức trọng yếu cho cuộc kiểm toán theo quy định tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320.

A14. Những vấn đề khác phát sinh khi lập kế hoạch kiểm toán cần thảo luận, trao đổi với Ban quản trị đơn vị, gồm:

- (1) Phạm vi sử dụng công việc của kiểm toán nội bộ và cách thức phối hợp với kiểm toán viên nội bộ trên tinh thần xây dựng và hỗ trợ lẫn nhau, trong trường hợp đơn vị có bộ phận kiểm toán nội bộ.
- (2) Quan điểm của Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về:
  - Cử thành viên Ban quản trị chịu trách nhiệm trao đổi thông tin với kiểm toán viên;
  - Phân công trách nhiệm giữa các thành viên Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị;
  - Mục tiêu và chiến lược hoạt động của đơn vị và rủi ro kinh doanh liên quan có thể dẫn đến các sai sót trọng yếu;
  - Những vấn đề Ban quản trị đặc biệt quan tâm trong quá trình kiểm toán, và

các phần hành đòi hỏi kiểm toán viên thực hiện các thủ tục bổ sung;

- Các nội dung quan trọng cần báo cáo với cơ quan quản lý Nhà nước;
- Các vấn đề mà Ban quản trị cho là có thể ảnh hưởng đến cuộc kiểm toán báo cáo tài chính.

- (3) Thái độ, nhận thức và hành động của Ban quản trị đơn vị liên quan đến (a) kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán và tầm quan trọng của kiểm soát nội bộ trong đơn vị, bao gồm cách thức Ban quản trị giám sát tính hiệu quả của kiểm soát nội bộ, và (b) những phát hiện hoặc khả năng xảy ra gian lận.
- (4) Biện pháp mà Ban quản trị áp dụng khi có những thay đổi về chuẩn mực và chế độ kế toán, quy chế tổ chức và hoạt động của đơn vị được kiểm toán, quy định về niêm yết chứng khoán và các vấn đề liên quan.
- (5) Sự phản hồi của Ban quản trị về những vấn đề mà kiểm toán viên đã trao đổi trước đây.

A15. Việc trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán có thể hỗ trợ kiểm toán viên lập kế hoạch về phạm vi và lịch trình kiểm toán nhưng không làm thay đổi trách nhiệm của kiểm toán viên trong việc lập chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán, bao gồm nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục cần thực hiện để thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp.

*Các phát hiện quan trọng khi thực hiện kiểm toán (hướng dẫn đoạn 16 Chuẩn mực này)*

A16. Nội dung trao đổi về các phát hiện khi thực hiện cuộc kiểm toán bao gồm việc yêu cầu Ban quản trị đơn vị cung cấp thông tin bổ sung nhằm củng cố các bằng chứng kiểm toán đã thu thập. Ví dụ kiểm toán viên có thể xác nhận rằng Ban quản trị đơn vị có cùng nhận thức về thực trạng và tình tiết của các giao dịch và sự kiện cụ thể.

Khía cạnh định tính quan trọng trong công việc kế toán (hướng dẫn đoạn 16(a) Chuẩn mực này)

A17. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho phép đơn vị được thực hiện ước tính kế toán, lựa chọn chính sách kế toán và các nội dung cần thuyết minh trên báo cáo tài chính. Khi trao đổi cởi mở, mang tính xây dựng về khía cạnh định tính quan trọng trong công việc kế toán của đơn vị, kiểm toán viên có thể đánh giá tính phù hợp với điều kiện thực tế thực hiện công việc kế toán tại đơn vị. Các vấn đề có thể trao đổi được trình bày tại Phụ lục 02 của Chuẩn mực này.

Những khó khăn phát sinh trong quá trình kiểm toán (hướng dẫn đoạn 16(b) Chuẩn mực này)

A18. Những khó khăn phát sinh trong quá trình kiểm toán có thể là:

- (1) Ban Giám đốc trì hoãn việc cung cấp thông tin theo yêu cầu;
- (2) Thời hạn yêu cầu hoàn thành cuộc kiểm toán là quá ngắn;
- (3) Kiểm toán viên mất nhiều thời gian hơn so với dự kiến ban đầu để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp;
- (4) Không có sẵn các thông tin cần thu thập;
- (5) Những hạn chế mà Ban Giám đốc đặt ra với kiểm toán viên;
- (6) Ban Giám đốc không thực hiện đầy đủ việc đánh giá về khả năng hoạt động

liên tục của đơn vị theo yêu cầu của kiểm toán viên.

Trong nhiều trường hợp, những khó khăn nêu trên có thể cấu thành hạn chế về phạm vi kiểm toán và dẫn đến ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (xem quy định tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705).

Các vấn đề quan trọng cần thảo luận, hoặc thông báo bằng văn bản cho Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 16(c)(i) Chuẩn mực này)

A19. Các vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình kiểm toán cần thảo luận, hoặc thông báo bằng văn bản cho Ban Giám đốc, gồm:

- (1) Điều kiện kinh doanh ảnh hưởng đến đơn vị, chiến lược và kế hoạch kinh doanh của đơn vị có thể dẫn đến rủi ro có sai sót trọng yếu;
- (2) Mọi lo ngại về việc Ban Giám đốc thuê kiểm toán viên khác để tư vấn các vấn đề về kế toán hoặc kiểm toán;
- (3) Thảo luận trực tiếp hoặc trao đổi bằng văn bản liên quan đến việc bổ nhiệm kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* năm đầu tiên hoặc hàng năm trong đó có đề cập đến thực tế thực hiện công tác kế toán, việc áp dụng chuẩn mực kiểm toán, hoặc mức phí dịch vụ kiểm toán và dịch vụ khác.

Những vấn đề quan trọng khác liên quan đến quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 16(d) Chuẩn mực này)

A20. Các vấn đề quan trọng khác phát sinh từ cuộc kiểm toán liên quan trực tiếp đến việc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán khi giám sát quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính có thể bao gồm các vấn đề như sai sót trọng yếu về tính có thật hoặc tính không nhất quán của các thông tin được trình bày kèm theo báo cáo tài chính đã được kiểm toán ngay cả khi các sai sót không nhất quán này đã được sửa chữa.

*Tính độc lập của kiểm toán viên* (hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

A21. Theo quy định tại đoạn 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, kiểm toán viên phải tuân thủ các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp có liên quan, bao gồm cả tính độc lập liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính.

A22. Kiểm toán viên cần trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về các mối quan hệ, vấn đề liên quan và các biện pháp bảo vệ. Việc trao đổi này có thể thay đổi theo điều kiện cụ thể của từng cuộc kiểm toán nhưng thường đề cập tới các nội dung sau:

- (a) Nguy cơ đe dọa tính độc lập của kiểm toán viên có thể phân loại thành: Nguy cơ do tư lợi, nguy cơ tự kiểm tra, nguy cơ về sự bào chữa, nguy cơ từ sự quen thuộc và nguy cơ bị đe dọa;
- (b) Các biện pháp bảo vệ theo yêu cầu nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan; biện pháp bảo vệ trong đơn vị được kiểm toán và biện pháp bảo vệ trong hệ thống và quy trình của doanh nghiệp kiểm toán.

Nội dung trao đổi theo quy định ở đoạn 17(a) Chuẩn mực này bao gồm cả sự vô ý vi phạm chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan đến tính độc lập của kiểm toán viên và các biện pháp khắc phục đã áp dụng hoặc kiến nghị.

A23. Yêu cầu trao đổi liên quan đến tính độc lập của kiểm toán viên áp dụng trong trường hợp kiểm toán tổ chức niêm yết cũng có thể áp dụng đối với một số đơn vị khác, đặc biệt là các đơn vị có lợi ích công chúng, vì xét trên khía cạnh hoạt động kinh doanh, quy mô và vị thế doanh nghiệp, các đơn vị này có số lượng đông đảo các đối tượng liên quan thuộc mọi lĩnh vực. Ví dụ về các đơn vị không phải là tổ chức niêm yết nhưng cần áp dụng việc trao đổi về tính độc lập của kiểm toán viên là các tổ chức tín dụng, công ty tài chính, công ty bảo hiểm, quỹ đầu tư... Mặt khác, trong một số trường hợp, việc trao đổi với Ban quản trị về tính độc lập của kiểm toán viên là không cần thiết, như khi tất cả các thành viên Ban quản trị đơn vị đồng thời là thành viên Ban Giám đốc và đã nắm được thông tin thông qua việc điều hành, quản lý của họ. Trường hợp này đặc biệt phổ biến khi đơn vị được kiểm toán do chính chủ sở hữu quản lý, và các doanh nghiệp kiểm toán hoặc công ty mạng lưới ít có quan hệ với đơn vị ngoài việc kiểm toán báo cáo tài chính.

*Các vấn đề khác cần trao đổi (hướng dẫn đoạn 03 Chuẩn mực này)*

A24. Ban quản trị có trách nhiệm giám sát hoạt động của Ban Giám đốc đơn vị để đảm bảo đơn vị được kiểm toán đã thiết kế, thực hiện và duy trì kiểm soát nội bộ phù hợp nhằm đạt được sự tin cậy của báo cáo tài chính, hiệu quả và hiệu suất của các hoạt động và sự tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan của đơn vị.

A25. Kiểm toán viên có thể nhận biết các vấn đề khác không liên quan đến việc giám sát quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị, nhưng lại trở nên quan trọng khi xem xét trách nhiệm của Ban quản trị đơn vị trong việc giám sát thực hiện chiến lược hay nghĩa vụ giải trình của đơn vị. Các vấn đề này có thể được thể hiện qua những thiếu sót trong bộ máy và quy trình điều hành doanh nghiệp, các quyết định quan trọng và biện pháp áp dụng do nhà quản lý chưa đủ thẩm quyền đưa ra.

A26. Khi quyết định có nên trao đổi các vấn đề khác với Ban quản trị đơn vị hay không, kiểm toán viên có thể cần thảo luận trước với người phụ trách liên quan đến vấn đề cần trao đổi, trừ khi kiểm toán viên nhận thấy việc thảo luận này là không cần thiết.

A27. Khi trao đổi các vấn đề khác, kiểm toán viên cần lưu ý với Ban quản trị đơn vị là:

- (a) Việc phát hiện và trao đổi vấn đề này là phần bổ sung cho mục đích chính của cuộc kiểm toán là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính;
- (b) Kiểm toán viên không áp dụng thủ tục kiểm toán nào đối với vấn đề này ngoài các thủ tục cần thiết phải thực hiện để đưa ý kiến về báo cáo tài chính;
- (c) Kiểm toán viên không áp dụng thủ tục kiểm toán nào để xác định các vấn đề này thực sự tồn tại.

## **Quá trình trao đổi**

*Thiết lập quá trình trao đổi (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)*

A28. Để thiết lập mối quan hệ trao đổi 2 chiều hiệu quả, kiểm toán viên cần trao đổi cụ thể với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về trách nhiệm của kiểm toán viên, phạm vi, lịch trình kiểm toán theo kế hoạch và nội dung tổng quát các vấn đề cần trao đổi.

A29. Để tăng cường hiệu quả trao đổi 2 chiều, kiểm toán viên cần thảo luận các vấn đề sau:

- (1) Mục đích của việc trao đổi: Khi xác định rõ mục đích trao đổi, kiểm toán viên và Ban quản trị đơn vị sẽ hiểu rõ hơn về các vấn đề liên quan và các biện pháp cần áp dụng phát sinh từ quá trình trao đổi;
- (2) Hình thức trao đổi;
- (3) Thành viên nhóm kiểm toán và thành viên Ban quản trị đơn vị tham gia trao đổi về từng vấn đề cụ thể;
- (4) Mong muốn của kiểm toán viên là thông tin được trao đổi 2 chiều và Ban quản trị sẽ trao đổi với kiểm toán viên các vấn đề họ cho là liên quan đến cuộc kiểm toán, như các quyết định chiến lược có thể ảnh hưởng đáng kể đến nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán; sự nghi ngờ hoặc phát hiện về gian lận và xem xét tính chính trực, năng lực của thành viên Ban Giám đốc;
- (5) Quy trình thực hiện các biện pháp và báo cáo lại về các vấn đề mà kiểm toán viên đã trao đổi;
- (6) Quy trình thực hiện các biện pháp và báo cáo lại về các vấn đề mà Ban quản trị đơn vị đã trao đổi.

A30. Quy trình trao đổi có thể thay đổi phù hợp với hoàn cảnh cụ thể, trong đó có yếu tố quy mô và cơ cấu tổ chức bộ máy quản lý của đơn vị, cách thức làm việc của Ban quản trị và đánh giá của kiểm toán viên về tầm quan trọng của các vấn đề được trao đổi. Khó khăn trong việc hình thành quan hệ trao đổi 2 chiều một cách hiệu quả có thể cho thấy quá trình trao đổi giữa kiểm toán viên và Ban quản trị đơn vị là chưa phù hợp với mục đích của cuộc kiểm toán (xem thêm đoạn A44 Chuẩn mực này).

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A31. Khi kiểm toán các đơn vị nhỏ, kiểm toán viên có thể trao đổi với Ban quản trị theo cách thức đơn giản hơn so với các tổ chức niêm yết hoặc công ty có quy mô lớn.

Trao đổi với Ban Giám đốc

A32. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên sẽ trao đổi nhiều vấn đề với Ban Giám đốc, trong đó có các vấn đề cần trao đổi với Ban quản trị theo quy định tại Chuẩn mực này. Những cuộc thảo luận như vậy nhằm khẳng định rõ trách nhiệm của Ban Giám đốc trong việc quản lý và điều hành hoạt động của đơn vị, đặc biệt là trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính.

A33. Trước khi trao đổi với Ban quản trị đơn vị, kiểm toán viên có thể thảo luận các vấn đề liên quan với Ban Giám đốc, trừ khi kiểm toán viên nhận thấy việc trao đổi trước như vậy là không phù hợp, ví dụ thảo luận với Ban Giám đốc về năng lực và tính chính trực của chính các thành viên Ban Giám đốc. Ngoài việc nhằm khẳng định rõ trách nhiệm điều hành của Ban Giám đốc, các cuộc thảo luận này còn nhằm làm rõ một số vấn đề và sự kiện, và tạo điều kiện cho Ban Giám đốc có cơ hội cung cấp thêm thông tin và giải trình liên quan. Tương tự, nếu đơn vị có bộ phận kiểm toán nội bộ, kiểm toán viên có thể thảo luận các vấn đề liên quan với

bộ phận kiểm toán nội bộ trước khi trao đổi với Ban quản trị đơn vị.

Trao đổi với bên thứ ba

A34. Ban quản trị đơn vị có thể muốn cung cấp cho bên thứ ba (như ngân hàng, cơ quan chức năng, ...) các thông tin, văn bản trao đổi do kiểm toán viên cung cấp. Trong một số trường hợp, việc cung cấp tài liệu cho bên thứ ba là bất hợp pháp hoặc không phù hợp. Khi văn bản trao đổi do kiểm toán viên cung cấp cho Ban quản trị lại được cung cấp cho bên thứ ba thì bên thứ ba cần được thông báo rằng văn bản này không được lập cho mục đích sử dụng của bên thứ ba, bằng cách ghi rõ trong văn bản trao đổi với Ban quản trị đơn vị các vấn đề sau:

- (a) Văn bản trao đổi được lập chỉ cho mục đích sử dụng của Ban quản trị đơn vị, và nếu cần thiết, có thể cung cấp cho Ban Giám đốc tập đoàn và kiểm toán viên tập đoàn, và không phục vụ cho mục đích của bên thứ ba;
- (b) Kiểm toán viên không chịu trách nhiệm với bên thứ ba về các thông tin trong văn bản;
- (c) Hạn chế về công bố hoặc cung cấp văn bản trao đổi cho bên thứ ba.

A35. Theo yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan, kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán có thể phải:

- (1) Thông báo cho cơ quan chức năng một số vấn đề đã trao đổi với Ban quản trị đơn vị. Ví dụ, kiểm toán viên có nhiệm vụ thông báo với Ủy ban Chứng khoán Nhà nước về các sai sót *trọng yếu* của đơn vị được kiểm toán trong trường hợp Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị không thực hiện các biện pháp khắc phục;
- (2) Nộp bản sao một số báo cáo do kiểm toán viên lập cho Ban quản trị đơn vị lên các cơ quan chức năng, tổ chức tài trợ, hoặc các tổ chức khác; hoặc,
- (3) Công bố báo cáo do kiểm toán viên lập cho Ban quản trị đơn vị sử dụng ra công chúng.

A36. Trừ khi pháp luật và các quy định có liên quan yêu cầu cung cấp văn bản trao đổi của kiểm toán viên với Ban quản trị đơn vị, trước khi kiểm toán viên cung cấp tài liệu cho bên thứ ba phải được sự đồng ý của Ban quản trị đơn vị.

*Hình thức trao đổi* (hướng dẫn đoạn 19 - 20 Chuẩn mực này)

A37. Ngoài trao đổi bằng văn bản, trao đổi bằng lời cũng có thể là hình thức trao đổi hiệu quả. Kiểm toán viên có thể trao đổi bằng văn bản hoặc bằng lời về các vấn đề khác ngoài các vấn đề quy định tại đoạn 19 - 20 Chuẩn mực này. Trao đổi bằng văn bản có thể dưới dạng công văn, thư điện tử do kiểm toán viên gửi cho Ban quản trị đơn vị.

A38. Hình thức trao đổi (bằng lời hoặc văn bản, nội dung chi tiết hoặc tổng hợp, văn bản theo mẫu hoặc tùy ý) chịu ảnh hưởng bởi tầm quan trọng của vấn đề cần trao đổi. Ngoài ra, hình thức trao đổi có thể bị ảnh hưởng bởi các yếu tố sau:

- (1) Vấn đề trao đổi đã được giải quyết thoả đáng hay chưa;
- (2) Ban Giám đốc đã báo cáo với Ban quản trị hay chưa;
- (3) Quy mô, cơ cấu hoạt động, môi trường kiểm soát, cơ cấu tổ chức theo

quy định của pháp luật và của đơn vị được kiểm toán;

- (4) Trong trường hợp thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính vì mục đích đặc biệt, kiểm toán viên có đồng thời thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính vì mục đích chung hay không;
- (5) Yêu cầu của pháp luật và các quy định: Trong một số trường hợp văn bản trao đổi với Ban quản trị đơn vị phải theo đúng mẫu quy định của pháp luật;
- (6) Mong muốn của Ban quản trị đơn vị có các cuộc gặp hoặc trao đổi định kỳ với kiểm toán viên;
- (7) Số lượng các cuộc gặp và trao đổi giữa kiểm toán viên và Ban quản trị đơn vị;
- (8) Có sự thay đổi đáng kể về thành viên Ban quản trị đơn vị.

A39. Khi thảo luận các vấn đề quan trọng với một thành viên trong Ban quản trị đơn vị, như Trưởng Ban kiểm soát, kiểm toán viên có thể cần tóm tắt lại vấn đề đó trong các cuộc trao đổi sau với toàn bộ thành viên Ban quản trị để họ nắm được đầy đủ thông tin.

*Thời điểm trao đổi* (hướng dẫn đoạn 21 Chuẩn mực này)

A40. Thời điểm thực hiện trao đổi thay đổi phù hợp với điều kiện của từng cuộc kiểm toán. Các điều kiện này bao gồm nội dung, tầm quan trọng của vấn đề và các biện pháp Ban quản trị đơn vị dự định áp dụng, ví dụ:

- (1) Những trao đổi liên quan đến việc lập kế hoạch thường được thực hiện ngay khi kiểm toán viên chuẩn bị thực hiện cuộc kiểm toán. Đặc biệt đối với kiểm toán năm đầu tiên, thủ tục này được thực hiện trong quá trình thương thảo hợp đồng kiểm toán.
- (2) Kiểm toán viên cần trao đổi càng sớm càng tốt về các khó khăn nghiêm trọng gặp phải trong quá trình kiểm toán để Ban quản trị đơn vị được kiểm toán có thể hỗ trợ kiểm toán viên khắc phục khó khăn, hoặc nếu những khó khăn đó dẫn đến việc kiểm toán viên đưa ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần. Tương tự, kiểm toán viên cần trao đổi ngay bằng lời với Ban quản trị về những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên phát hiện ra, trước khi thực hiện việc trao đổi bằng văn bản theo quy định tại đoạn 09 và đoạn A14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 265.
- (3) Trao đổi về tính độc lập của kiểm toán viên cần được thực hiện vào thời điểm kiểm toán viên đưa ra những xét đoán quan trọng về nguy cơ đe dọa tính độc lập và các biện pháp bảo vệ liên quan, như khi chấp nhận thực hiện hợp đồng dịch vụ phi kiểm toán hay khi hợp kết thúc kiểm toán. Cuộc họp kết thúc kiểm toán là thời điểm phù hợp để trao đổi các phát hiện trong quá trình kiểm toán, trong đó kiểm toán viên trình bày đánh giá của mình về khía cạnh định tính của công việc kế toán của đơn vị được kiểm toán.
- (4) Khi cùng thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính vì mục đích chung và báo cáo tài chính vì mục đích đặc biệt, kiểm toán viên cần kết hợp các thời điểm trao đổi cho phù hợp.

A41. Những yếu tố khác ảnh hưởng đến thời điểm trao đổi, gồm:

- (1) Quy mô, cơ cấu hoạt động, môi trường kiểm soát, cơ cấu tổ chức theo quy định của pháp luật của đơn vị được kiểm toán;
- (2) Pháp luật và các quy định có liên quan yêu cầu phải trao đổi một số vấn đề cụ thể trong khoảng thời gian nhất định;
- (3) Mong muốn của Ban quản trị đơn vị có các cuộc gặp hoặc trao đổi định kỳ với kiểm toán viên;
- (4) Thời điểm kiểm toán viên phát hiện ra vấn đề cần trao đổi, ví dụ kiểm toán viên có thể không phát hiện kịp thời một vấn đề về tuân thủ pháp luật và các quy định cần trao đổi để đơn vị có các biện pháp ngăn chặn, nhưng việc trao đổi của kiểm toán viên về vấn đề này sẽ hỗ trợ đơn vị tiến hành kịp thời các biện pháp khắc phục.

*Tính thoả đáng của quá trình trao đổi* (hướng dẫn đoạn 22 Chuẩn mực này)

A42. Kiểm toán viên không cần lập các thủ tục chi tiết để hỗ trợ việc đánh giá hiệu quả trao đổi 2 chiều giữa kiểm toán viên và Ban quản trị đơn vị mà việc đánh giá chủ yếu sẽ dựa trên kết quả xem xét thu được từ các thủ tục kiểm toán khác. Các nội dung cần xem xét có thể là:

- (1) Tính phù hợp và tính kịp thời trong việc áp dụng các biện pháp của Ban quản trị đối với những phát hiện của kiểm toán viên. Nếu các vấn đề quan trọng được trao đổi lần trước với Ban quản trị không được xử lý thoả đáng, kiểm toán viên cần tiếp tục phỏng vấn để tìm hiểu lý do vì sao vấn đề chưa được xử lý thoả đáng, và xem xét khả năng tiếp tục trao đổi về vấn đề này. Thực hiện thủ tục này để tránh rủi ro do Ban quản trị cho rằng kiểm toán viên đã hài lòng vì vấn đề đã được giải quyết triệt để và không còn trọng yếu nữa.
- (2) Thái độ cởi mở của Ban quản trị đơn vị khi trao đổi với kiểm toán viên;
- (3) Sự sẵn sàng và khả năng của Ban quản trị đơn vị khi trao đổi với kiểm toán viên mà không có đại diện Ban Giám đốc tham dự;
- (4) Khả năng Ban quản trị hiểu rõ các vấn đề mà kiểm toán viên đặt ra, như mức độ mà Ban quản trị xem xét các vấn đề và phản hồi các khuyến nghị mà kiểm toán viên đưa ra;
- (5) Khó khăn trong việc thống nhất với Ban quản trị đơn vị về hình thức, thời điểm tiến hành trao đổi và nội dung khái quát của cuộc trao đổi;
- (6) Nhận thức của Ban quản trị về ảnh hưởng của các vấn đề trao đổi với kiểm toán viên đến trách nhiệm giám sát cũng như trách nhiệm điều hành, quản lý của Ban quản trị khi tất cả hoặc một số thành viên trong Ban quản trị đơn vị tham gia vào Ban Giám đốc;
- (7) Việc trao đổi 2 chiều giữa kiểm toán viên và Ban quản trị đơn vị có tuân thủ các yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan hay không.

A43. Như quy định tại đoạn 04 Chuẩn mực này, việc trao đổi 2 chiều có hiệu quả sẽ hỗ trợ cho cả kiểm toán viên và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Đoạn A70 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 hướng dẫn sự tham gia của Ban quản trị đơn vị, kể cả tác động tới kiểm toán viên nội bộ (nếu có) và kiểm toán viên độc

lập, như một yếu tố trong môi trường kiểm soát của đơn vị. Việc trao đổi 2 chiều không đầy đủ cho thấy môi trường kiểm soát của đơn vị đang hoạt động không hiệu quả và ảnh hưởng đến việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu của kiểm toán viên. Kiểm toán viên có thể gặp rủi ro không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính được kiểm toán.

A44. Khi trao đổi 2 chiều giữa kiểm toán viên và Ban quản trị đơn vị không được đầy đủ và tình hình không được cải thiện, kiểm toán viên có thể phải áp dụng các biện pháp sau:

- (1) Đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần do bị hạn chế về phạm vi kiểm toán;
- (2) Tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật về hậu quả của từng biện pháp có thể thực hiện;
- (3) Trao đổi với bên thứ ba như tổ chức nghề nghiệp, cơ quan quản lý Nhà nước hoặc người có thẩm quyền cao hơn trong bộ máy quản trị nhưng không trực tiếp làm việc tại đơn vị, như chủ sở hữu doanh nghiệp, đại hội đồng cổ đông hoặc lãnh đạo các Bộ, ngành liên quan thuộc Chính phủ hay Quốc hội nếu đơn vị được kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực công;
- (4) Rút khỏi hợp đồng kiểm toán nếu thấy phù hợp với yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan.

**Tài liệu, hồ sơ kiểm toán** (hướng dẫn đoạn 23 Chuẩn mực này)

A45. Trong hồ sơ kiểm toán, kiểm toán viên phải lưu giữ các tài liệu ghi lại các cuộc trao đổi bằng lời, bao gồm tài liệu do đơn vị hoặc kiểm toán viên lập dưới hình thức biên bản (biên bản họp, biên bản làm việc, biên bản trao đổi...). Các biên bản này là một phần kết quả của cuộc trao đổi và là bằng chứng kiểm toán về các cuộc trao đổi.

## **Phụ lục 01**

(Hướng dẫn đoạn 03 Chuẩn mực này)

### **CÁC YÊU CẦU CỤ THỂ TRONG CHUẨN MỤC KIỂM SOÁT CHẤT LƯỢNG VSQC 1 VÀ CÁC CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN KHÁC CÓ QUY ĐỊNH VÀ HƯỚNG DẪN VỀ VIỆC TRAO ĐỔI VỚI BAN QUẢN TRỊ ĐƠN VỊ ĐƯỢC KIỂM TOÁN**

Phụ lục này cung cấp danh mục các đoạn trong Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1 và các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác đưa ra yêu cầu trao đổi một số vấn đề nhất định với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán. Danh mục này không sử dụng thay cho việc xem xét các quy định và hướng dẫn trong các chuẩn mực kiểm toán:

- (01) Đoạn 30(a), Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1;
- (02) Đoạn 21, 38(c)(i) và 40 - 42, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240;
- (03) Đoạn 14, 19 và 22 - 24, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 250;
- (04) Đoạn 09, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 265;
- (05) Đoạn 12 - 13, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450;
- (06) Đoạn 09, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 505;
- (07) Đoạn 07, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 510;
- (08) Đoạn 27, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 550;
- (09) Đoạn 07(b)(c), 10(a), 13(b), 14(a) và 17 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560;
- (10) Đoạn 23, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 570;
- (11) Đoạn 49, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 600;
- (12) Đoạn 12, 14, 19 (a) và 28, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705;
- (13) Đoạn 09, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 706;
- (14) Đoạn 18, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 710;
- (15) Đoạn 10, 13 và 16, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 720.

**KHÍA CẠNH ĐỊNH TÍNH CỦA CÔNG VIỆC KẾ TOÁN**

Nội dung trao đổi quy định tại đoạn 16(a) và hướng dẫn tại đoạn A17 Chuẩn mực này bao gồm các vấn đề sau:

**A. Chính sách kế toán**

- (1) Tính phù hợp của chính sách kế toán trong điều kiện cụ thể của đơn vị trong mối tương quan giữa yêu cầu cân đối chi phí cung cấp thông tin và lợi ích có thể thu được của người sử dụng báo cáo tài chính của đơn vị. Trường hợp đơn vị được kiểm toán được phép lựa chọn các chính sách kế toán thay thế, nội dung trao đổi có thể bao gồm việc xác định các khoản mục trên báo cáo tài chính chịu ảnh hưởng từ việc lựa chọn chính sách kế toán quan trọng cũng như các thông tin về chính sách kế toán mà các đơn vị cùng lĩnh vực áp dụng.
- (2) Việc lựa chọn chính sách kế toán quan trọng lần đầu và thay đổi chính sách kế toán quan trọng, bao gồm việc áp dụng các chuẩn mực và chế độ kế toán mới ban hành. Nội dung trao đổi bao gồm: ảnh hưởng của thời điểm và phương pháp áp dụng thay đổi trong chính sách kế toán đến lợi nhuận của đơn vị trong năm hiện tại và các năm tiếp theo; thời điểm thay đổi chính sách kế toán liên quan đến các chuẩn mực và chế độ kế toán mới sắp có hiệu lực.
- (3) Ảnh hưởng của các chính sách kế toán quan trọng trong các lĩnh vực mới hoặc đang gây tranh cãi (hay các chính sách đặc thù đối với từng ngành nghề, đặc biệt khi không có hướng dẫn chính thống hay sự đồng thuận khi áp dụng).
- (4) Ảnh hưởng của thời điểm phát sinh các nghiệp vụ kinh tế trong mối liên hệ với kỳ kế toán mà các nghiệp vụ này được ghi nhận.

**B. Ước tính kế toán**

Đối với những khoản mục mà việc sử dụng ước tính kế toán là quan trọng, các vấn đề cần trao đổi được quy định và hướng dẫn tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 540, bao gồm:

- (1) Việc nhận diện các ước tính kế toán của Ban Giám đốc;
- (2) Quá trình thiết lập các ước tính kế toán của Ban Giám đốc;
- (3) Rủi ro có sai sót trọng yếu;
- (4) Dấu hiệu có thể có sự thiên lệch của Ban Giám đốc;
- (5) Trình bày tính không chắc chắn của các ước tính kế toán trên báo cáo tài chính.

**C. Công bố thông tin trên báo cáo tài chính**

- (1) Các vấn đề và các xét đoán liên quan đưa ra nhằm hình thành các thông tin công bố đặc biệt nhạy cảm trên báo cáo tài chính (ví dụ, các thông tin công bố liên quan đến

ghi nhận doanh thu, tiền lương, tiền thưởng, tính hoạt động liên tục, các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán và các tài sản, nợ tiềm tàng...).

- (2) Tính khách quan, nhất quán và rõ ràng của các thông tin công bố trên báo cáo tài chính.

#### **D. Các vấn đề liên quan**

- (1) Ảnh hưởng tiềm tàng đối với báo cáo tài chính từ các rủi ro đáng kể, sự kiện rõ ràng hay không chắc chắn, như các vụ kiện tụng chờ tòa phân xử, được trình bày trên báo cáo tài chính.
- (2) Mức độ ảnh hưởng của các nghiệp vụ bất thường đến báo cáo tài chính, bao gồm các khoản mục không phát sinh thường xuyên được ghi nhận trong kỳ và mức độ chi tiết mà các nghiệp vụ này được trình bày trên báo cáo tài chính.
- (3) Các yếu tố ảnh hưởng đến giá trị ghi sổ của tài sản và nợ phải trả, bao gồm cơ sở xác định thời gian sử dụng hữu ích cho tài sản cố định hữu hình và tài sản cố định vô hình của đơn vị. Nội dung trao đổi có thể bao hàm giải thích về cách thức lựa chọn nhân tố ảnh hưởng đến giá trị ghi sổ của các khoản mục và mức độ ảnh hưởng đến báo cáo tài chính nếu lựa chọn phương pháp khác.
- (4) Việc sửa chữa các sai sót mang tính lựa chọn, ví dụ chỉ sửa các sai sót dẫn đến khai tăng thu nhập mà không sửa các sai sót dẫn đến khai giảm thu nhập./.

\*\*\*\*\*