

QUYẾT ĐỊNH

CỦA BỘ TRƯỞNG BỘ TÀI CHÍNH SỐ 219/2000/QĐ-BTC
NGÀY 29 THÁNG 12 NĂM 2000 VỀ VIỆC BAN HÀNH VÀ CÔNG BỐ
SÁU (06) CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN VIỆT NAM (ĐỢT 2)

BỘ TRƯỞNG BỘ TÀI CHÍNH

Căn cứ Nghị định số 15/CP ngày 2/3/1993 của Chính phủ về Nhiệm vụ, quyền hạn và trách nhiệm quản lý Nhà nước của Bộ, cơ quan ngang Bộ;

Căn cứ Nghị định số 178/CP ngày 28/10/1994 của Chính phủ về Nhiệm vụ, quyền hạn và tổ chức bộ máy Bộ Tài chính;

Căn cứ Nghị định số 07/CP ngày 29/01/1994 của Chính phủ ban hành Quy chế kiểm toán độc lập trong nền kinh tế quốc dân;

Để đáp ứng yêu cầu đổi mới cơ chế quản lý kinh tế, tài chính, nâng cao chất lượng của kiểm toán độc lập trong nền kinh tế quốc dân; Kiểm tra, kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán độc lập, lành mạnh hoá thông tin tài chính trong nền kinh tế quốc dân;

Theo đề nghị của Vụ trưởng Vụ Chế độ kế toán, Chánh Văn phòng Bộ Tài chính,

QUYẾT ĐỊNH:

Điều 1: Ban hành sáu (06) chuẩn mục kiểm toán Việt Nam (đợt 2) có số hiệu và tên gọi sau đây:

1. Chuẩn mục số 250 - Xem xét tính tuân thủ pháp luật và các qui định trong kiểm toán báo cáo tài chính;
2. Chuẩn mục số 310 - Hiểu biết về tình hình kinh doanh;
3. Chuẩn mục số 500 - Bằng chứng kiểm toán;
4. Chuẩn mục số 510 - Kiểm toán năm đầu tiên - Số dư đầu năm tài chính;
5. Chuẩn mục số 520 - Quy trình phân tích;
6. Chuẩn mục số 580 - Giải trình của Giám đốc.

Điều 2: Chuẩn mục kiểm toán Việt Nam được ban hành kèm theo Quyết định này áp dụng đối với hoạt động kiểm toán độc lập các báo cáo tài chính. Dịch vụ kiểm toán độc lập các thông tin tài chính khác và dịch vụ liên quan của Công ty kiểm toán được áp dụng theo quy định cụ thể của từng chuẩn mục.

Điều 3: Quyết định này có hiệu lực thi hành sau 15 ngày kể từ ngày ký.

Điều 4: Kiểm toán viên và Công ty kiểm toán hoạt động hợp pháp tại Việt Nam có trách nhiệm triển khai thực hiện chuẩn mực kiểm toán Việt Nam trong hoạt động của mỗi Công ty.

Vụ trưởng Vụ Chế độ kế toán, Chánh Văn phòng Bộ và Thủ trưởng các đơn vị liên quan thuộc và trực thuộc Bộ Tài chính có trách nhiệm hướng dẫn, kiểm tra và thi hành Quyết định này.

**HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM
CHUẨN MỰC SỐ 250**

**XEM XÉT TÍNH TUÂN THỦ PHÁP LUẬT VÀ CÁC
QUY ĐỊNH TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH**

*(Ban hành theo Quyết định số 219/2000/QĐ-BTC
ngày 29 tháng 12 năm 2000 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUI ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc, thủ tục cơ bản liên quan đến kiểm toán viên và công ty kiểm toán 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.

02. Khi lập kế hoạch và thực hiện các thủ tục kiểm toán, khi đánh giá kết quả và lập báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải chú ý đến vấn đề đơn vị được kiểm toán không tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính. Mặc dù trong một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính không thể phát hiện hết mọi hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan.

03. Việc đánh giá và xác định hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định nói chung không phải là trách nhiệm nghề nghiệp của kiểm toán viên và công ty kiểm toán. Trường hợp phải xác định hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tham khảo ý kiến của chuyên gia pháp luật hoặc cơ quan chức năng có liên quan.

04. Quy định và hướng dẫn về trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán trong việc xem xét “gian lận và sai sót” trong một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính được quy định trong một chuẩn mực riêng khác mà không quy định trong chuẩn mực này.

05. Chuẩn mực này áp dụng cho cuộc kiểm toán báo cáo tài chính và cũng được vận dụng cho kiểm toán thông tin tài chính khác và các dịch vụ liên quan của công ty kiểm toán. Chuẩn mực này không áp dụng cho cuộc kiểm toán tuân thủ do công ty kiểm toán thực hiện được lập thành hợp đồng riêng.

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ các quy định 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 và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các nguyên tắc và thủ tục quy định trong chuẩn mực này để thực hiện trách nhiệm của mình và để phối hợp công việc với kiểm toán viên và công ty kiểm toán giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

06. Pháp luật và các quy định: Là những văn bản quy phạm pháp luật do các cơ quan có thẩm quyền ban hành (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 khác theo quy định của pháp luật); các văn bản do cấp trên, hội nghề nghiệp, Hội đồng quản trị và Giám đốc quy định không trái với pháp luật, liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh và quản lý kinh tế, tài chính, kế toán thuộc lĩnh vực của đơn vị.

07. Không tuân thủ: Là chỉ những hành vi thực hiện sai, bỏ sót, thực hiện không đầy đủ, không kịp thời hoặc không thực hiện pháp luật và các quy định dù là vô tình hay cố ý của đơn vị. Những hành vi này bao gồm hành vi của tập thể, cá nhân dưới danh nghĩa đơn vị hoặc của những người đại diện cho đơn vị gây ra. Chuẩn mực này không đề cập đến hành vi không tuân thủ do tập thể hoặc cá nhân của đơn vị gây ra nhưng không liên quan đến báo cáo tài chính của đơn vị.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán trong việc tuân thủ pháp luật và các quy định

08. Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán có trách nhiệm đảm bảo cho đơn vị tuân thủ đúng pháp luật và các quy định hiện hành; ngăn ngừa, phát hiện và xử lý những hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định trong đơn vị.

09. Đơn vị được kiểm toán phải áp dụng các biện pháp và thủ tục nhằm ngăn ngừa, phát hiện những hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, gồm:

- Nắm bắt kịp thời yêu cầu của pháp luật và các quy định liên quan đến hoạt động của đơn vị, và có các biện pháp để thực hiện những yêu cầu đó;
- Thiết lập và vận hành một hệ thống kiểm soát nội bộ thích hợp và hiệu quả;
- Xây dựng và thực hiện các quy tắc trong hoạt động kinh doanh của đơn vị, có biện pháp theo dõi, khen thưởng, kỷ luật kịp thời;
- Sử dụng dịch vụ tư vấn pháp luật, kể cả dịch vụ tư vấn tài chính, kế toán để thực hiện đúng các yêu cầu của pháp luật và các quy định;
- Tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ phù hợp với quy mô và yêu cầu của đơn vị;
- Lưu trữ đầy đủ các văn bản pháp luật và các quy định liên quan mà đơn vị phải tuân thủ và những tài liệu có liên quan đến các vụ tranh chấp, kiện tụng.

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

10. Trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán là phải tuân thủ pháp luật và các quy định. Thông qua việc kiểm toán báo cáo tài chính hàng năm, kiểm toán viên và công ty kiểm toán sẽ giúp cho đơn vị được kiểm toán ngăn ngừa, phát hiện một phần các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định.

11. Công việc kiểm toán luôn phải chịu rủi ro kiểm toán là rất khó phát hiện hết mọi sai sót làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, kể cả khi cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và tiến hành thận trọng, đúng theo chuẩn mực kiểm toán. Nguyên nhân rủi ro kiểm toán gồm:

- Hệ thống kiểm soát nội bộ và hệ thống kế toán của đơn vị không đáp ứng được đầy đủ yêu cầu của các văn bản pháp luật và các quy định có liên quan đến hoạt động và báo cáo tài chính của đơn vị;

- Hệ thống kiểm soát nội bộ và hệ thống kế toán có những hạn chế tiềm tàng trong việc ngăn ngừa và phát hiện sai phạm, nhất là những sai phạm do hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định;

- Kiểm toán viên sử dụng phương pháp chọn mẫu;

- Bằng chứng kiểm toán thường có tính xét đoán và thuyết phục nhiều hơn là tính khẳng định chắc chắn;

- Đơn vị có thể cố tình che giấu những vi phạm của mình (Ví dụ: Thông đồng, che giấu, giả mạo chứng từ, cố tình hạch toán sai...) hoặc cố tình cung cấp sai thông tin cho kiểm toán viên.

12. Khi lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải có thái độ thận trọng nghề nghiệp (theo quy định tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200), phải chú ý đến hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định dẫn đến sai sót ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính. Khi phát hiện thấy một hành vi cố ý không tuân thủ pháp luật và các quy định, kiểm toán viên phải tính đến khả năng đơn vị còn có những vi phạm khác nữa. Ngược lại, nếu hành vi là vô tình, kiểm toán viên không nhất thiết phải áp dụng yêu cầu trên.

13. Trường hợp luật pháp qui định hoặc một hợp đồng kiểm toán có yêu cầu phải báo cáo về việc tuân thủ những điều khoản nhất định của các quy định pháp luật, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải lập kế hoạch để kiểm tra việc tuân thủ của đơn vị được kiểm toán về những điều khoản này.

14. Để lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên phải có sự hiểu biết tổng thể về pháp luật và các quy định liên quan đến hoạt động và ngành nghề kinh doanh của đơn vị được kiểm toán; phải nắm được cách thức, biện pháp thực hiện pháp luật và các quy định của đơn vị. Kiểm toán viên phải chú ý đến các quy định mà nếu vi phạm những quy định này sẽ gây ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, hoặc ảnh hưởng đến khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán.

15. Để hiểu biết tổng thể về pháp luật và các quy định có liên quan đến đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên áp dụng những biện pháp sau đây:

- Sử dụng các kiến thức hiện có liên quan đến hoạt động và ngành nghề kinh doanh của đơn vị;

- Yêu cầu đơn vị cung cấp và giải trình về những qui định và thủ tục nội bộ của đơn vị liên quan đến việc tuân thủ pháp luật và các quy định;

- Trao đổi với lãnh đạo đơn vị về pháp luật và các quy định có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính của đơn vị;

- Xem xét các qui định và thủ tục giải quyết cụ thể của đơn vị khi xảy ra tranh chấp hoặc xử phạt;

- Thảo luận với những cơ quan chức năng liên quan, chuyên gia tư vấn pháp luật và cá nhân khác để hiểu biết thêm về pháp luật và các quy định liên quan đến hoạt động của đơn vị.

16. Dựa trên những hiểu biết tổng thể về pháp luật và các quy định liên quan đến hoạt động của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tiến hành các thủ tục cần thiết để xác định hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định liên quan đến quá trình lập báo cáo tài chính, đặc biệt phải chú ý đến các thủ tục sau:

- Trao đổi với Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán về việc tuân thủ pháp luật và các quy định;

- Trao đổi với các cơ quan chức năng có liên quan.

17. Kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc không tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính. Kiểm toán viên phải có những hiểu biết đầy đủ về pháp luật và các quy định nhằm mục đích xem xét tính tuân thủ pháp luật và các quy định khi kiểm toán cơ sở dẫn liệu liên quan đến các thông tin trên báo cáo tài chính.

18. Khi những văn bản pháp luật và các quy định liên quan đến hoạt động của đơn vị và ngành kinh doanh có thay đổi trong từng giai đoạn, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xem xét tính tuân thủ những quy định này trong quan hệ phù hợp về mặt thời gian với việc lập báo cáo tài chính.

19. Ngoài những nguyên tắc và thủ tục đã nêu trong các đoạn 16, 17 và 18, kiểm toán viên và công ty kiểm toán không cần thực hiện những thủ tục kiểm tra khác đối với việc tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị, nếu những thủ tục đó nằm ngoài phạm vi kiểm toán báo cáo tài chính.

20. Việc thực hiện các thủ tục kiểm toán báo cáo tài chính sẽ giúp cho kiểm toán viên và công ty kiểm toán phát hiện ra những hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định.

21. Kiểm toán viên phải thu thập được bản giải trình của Giám đốc và các tài liệu của đơn vị liên quan đến hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định thực tế đã xảy ra hoặc có thể xảy ra làm ảnh hưởng đến tính trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính.

22. Sau khi tiến hành các thủ tục xem xét đúng theo yêu cầu của chuẩn mực này, nếu không thu được các bằng chứng về hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định thì kiểm toán viên có quyền xem như đơn vị đã tuân thủ pháp luật và các quy định.

Các thủ tục phải thực hiện khi phát hiện hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định

23. Kiểm toán viên phải luôn chú ý tới các dấu hiệu dẫn đến hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị. Một số dấu hiệu chủ yếu này được nêu tại Phụ lục số 01.

24. Khi phát hiện ra những thông tin liên quan đến hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tìm hiểu rõ tính chất

của hành vi, hoàn cảnh phát sinh hành vi và những thông tin liên quan để đánh giá ảnh hưởng có thể có đến báo cáo tài chính.

25. Khi xét thấy các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải xem xét đến:

- Khả năng xảy ra hậu quả về tài chính, thậm chí dẫn đến rủi ro buộc đơn vị được kiểm toán phải ngừng hoạt động;

- Sự cần thiết phải giải trình hậu quả về tài chính trong phần Thuyết minh báo cáo tài chính;

- Mức độ ảnh hưởng đến tính trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính.

26. Khi có nghi ngờ hoặc khi đã phát hiện có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, kiểm toán viên phải ghi lại và lưu hồ sơ kiểm toán những phát hiện đó và thảo luận với Giám đốc (hoặc người đứng đầu) của đơn vị được kiểm toán. Hồ sơ lưu bao gồm bản trích sao chứng từ, sổ kế toán, biên bản họp và các tài liệu khác có liên quan.

27. Trường hợp Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị không cung cấp đầy đủ thông tin chứng minh rằng đơn vị tuân thủ đúng pháp luật và các quy định thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần thảo luận, trao đổi với các chuyên gia tư vấn pháp luật hoặc cơ quan chức năng có liên quan về các hành vi bị nghi ngờ là không tuân thủ ảnh hưởng đến báo cáo tài chính. Việc trao đổi này giúp cho kiểm toán viên và công ty kiểm toán hiểu rõ thêm về những hậu quả xảy ra và những biện pháp phải tiếp tục thực hiện.

28. Trường hợp không thể thu thập được đầy đủ thông tin để xoá bỏ nghi ngờ về hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xem xét ảnh hưởng của việc thiếu bằng chứng và phải trình bày điều đó trong báo cáo kiểm toán.

29. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải phân tích hậu quả của việc không tuân thủ pháp luật và các quy định liên quan đến công việc kiểm toán, nhất là đối với độ tin cậy vào các bản giải trình của Giám đốc. Kiểm toán viên phải đánh giá lại rủi ro và xem xét lại các bản giải trình của Giám đốc trong các trường hợp:

- Hệ thống kiểm soát nội bộ không phát hiện và không ngăn ngừa được hành vi không tuân thủ;

- Hành vi không tuân thủ không được nêu trong bản giải trình, đặc biệt là những hành vi mà đơn vị cố tình che giấu.

Thông báo những hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định

Thông báo cho Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán

30. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên phải thông báo cho Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị về các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định do kiểm toán viên phát hiện được. Kiểm toán viên được phép không phải thông báo những hành vi không tuân thủ nếu xác định là không gây hậu quả đáng kể, trừ trường hợp kiểm toán viên và đơn vị có thoả thuận khác.

31. Nếu kiểm toán viên và công ty kiểm toán xác định các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định là cố ý và có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính

thì phải thông báo ngay phát hiện của mình bằng văn bản cho Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị.

32. Nếu kiểm toán viên và công ty kiểm toán phát hiện Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị có liên quan đến các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính thì phải tham khảo ý kiến của chuyên gia pháp luật và báo cáo lên cấp cao hơn của đơn vị được kiểm toán.

Thông báo cho người sử dụng báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính

33. Nếu kiểm toán viên kết luận là những hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính nhưng không được phản ánh đúng trong báo cáo tài chính mặc dù kiểm toán viên đã đề nghị sửa đổi, điều chỉnh thì kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến chấp nhận từng phần, hoặc ý kiến không chấp nhận.

34. Nếu đơn vị không tạo điều kiện cho kiểm toán viên thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đánh giá các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, thì kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến chấp nhận từng phần, hoặc ý kiến từ chối đưa ra ý kiến vì bị hạn chế về phạm vi kiểm toán.

35. Nếu không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng về các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định đã xảy ra thì kiểm toán viên phải xem xét ảnh hưởng của nó đến báo cáo kiểm toán.

Thông báo cho cơ quan chức năng có liên quan

36. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán có trách nhiệm bảo mật các thông tin, số liệu của khách hàng. Tuy nhiên, nếu đơn vị được kiểm toán có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định thì tùy theo yêu cầu của pháp luật, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thông báo hành vi đó cho cơ quan chức năng có liên quan. Trường hợp này, kiểm toán viên được phép trao đổi trước với chuyên gia tư vấn pháp luật.

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán rút khỏi hợp đồng kiểm toán

37. Khi xét thấy đơn vị được kiểm toán không có biện pháp cần thiết để xử lý các hành vi, hoặc những biểu hiện không tuân thủ pháp luật và các quy định, kể cả những hành vi không ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, thì công ty kiểm toán được phép chấm dứt hợp đồng kiểm toán. Công ty kiểm toán phải cân nhắc kỹ lưỡng và trao đổi với chuyên gia tư vấn pháp luật trước khi đưa ra quyết định này.

38. Khi kiểm toán viên khác được thay thế yêu cầu cung cấp thông tin về khách hàng, kiểm toán viên hiện tại phải có trách nhiệm:

- Nếu khách hàng cho phép thảo luận về công việc của họ thì kiểm toán viên hiện tại 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 khuyến nghị với kiểm toán viên khác được thay thế nên từ chối hoặc chấp nhận hợp đồng;

- Nếu khách hàng không cho phép thảo luận về công việc của họ thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán hiện tại cũng phải thông báo về việc không cho phép này cho kiểm toán viên được thay thế.

PHỤ LỤC SỐ 01

CÁC DẤU HIỆU CHỦ YẾU DẪN ĐẾN HÀNH VI KHÔNG TUÂN THỦ PHÁP LUẬT VÀ CÁC QUY ĐỊNH

- Đã có sự kiểm tra, thanh tra, điều tra của cơ quan chức năng có liên quan về việc vi phạm pháp luật và các qui định, như vay mượn, quan hệ thanh toán, tiền phạt...;
- Có những khoản thanh toán không rõ ràng, hoặc cho các đối tượng là những người có chức, có quyền vay;
- Các khoản chi phí trả cho các dịch vụ quá cao so với các doanh nghiệp khác cùng ngành hoặc so với giá trị bản thân dịch vụ nhận được;
- Giá cả mua bán quá cao hoặc quá thấp so với mức giá của thị trường;
- Doanh nghiệp có những quan hệ không bình thường với những công ty có nhiều đặc quyền, kinh doanh quá thuận lợi hoặc những công ty có vấn đề nghi vấn;
- Thanh toán hàng hoá và dịch vụ cho một nước khác với nước sản xuất hoặc cung cấp hàng hoá, dịch vụ đó;
- Không có chứng từ mua bán hợp lệ, thích hợp khi thanh toán;
- Chấp hành không đúng, không đầy đủ chế độ kế toán phải thực hiện;
- Những nghiệp vụ thu, chi không được phê duyệt hoặc những nghiệp vụ ghi chép sai quy định;
- Đơn vị đã bị tố giác, hoặc đã có dư luận không tốt trên các phương tiện thông tin đại chúng hoặc từ xã hội;
- Kết quả sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp không ổn định, báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh thường xuyên biến động;
- Chi phí quản lý, chi phí quảng cáo quá cao;
- Bổ nhiệm kế toán trưởng không đúng quy định;
- Thực hiện chế độ kiểm kê không đúng quy định.

**HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM**

CHUẨN MỰC SỐ 310

HIỂU BIẾT VỀ TÌNH HÌNH KINH DOANH

*(Ban hành theo Quyết định số 219/2000/QĐ-BTC
ngày 29 tháng 12 năm 2000 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc, thủ tục cơ bản để tìm hiểu tình hình kinh doanh và việc sử dụng những hiểu biết đó trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.

02. Để thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải có hiểu biết cần thiết, đầy đủ về tình hình kinh doanh nhằm đánh giá và phân tích được các sự kiện, nghiệp vụ và thực tiễn hoạt động của đơn vị được kiểm toán mà theo kiểm toán viên thì có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, đến việc kiểm tra của kiểm toán viên hoặc đến báo cáo kiểm toán. Ví dụ: Kiểm toán viên sử dụng sự hiểu biết về tình hình kinh doanh để xác định rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và xác định nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán.

03. Hiểu biết cần thiết của kiểm toán viên để thực hiện một cuộc kiểm toán bao gồm những hiểu biết tổng quan về nền kinh tế, lĩnh vực hoạt động của đơn vị, hiểu biết cụ thể hơn về tổ chức và hoạt động của đơn vị được kiểm toán. Mức độ hiểu biết về đơn vị của kiểm toán viên không nhất thiết phải như Ban Giám đốc của đơn vị được kiểm toán.

Nội dung cụ thể những vấn đề cần hiểu biết khi thực hiện một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính được trình bày trong Phụ lục số 01. Kiểm toán viên được phép bổ sung thêm các nội dung vào danh mục này và cũng được phép không phải áp dụng tất cả danh mục này cho một cuộc kiểm toán cụ thể.

04. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính và cũng được vận dụng cho kiểm toán thông tin tài chính khác và các dịch vụ có liên quan của công ty kiểm toán.

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ các quy định của chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Thu thập thông tin

05. Trước khi chấp nhận một hợp đồng kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thu thập những thông tin sơ bộ về lĩnh vực hoạt động, loại hình doanh nghiệp, hình thức sở hữu, công nghệ sản xuất, tổ chức bộ máy quản lý và thực tiễn hoạt động của

đơn vị, qua đó đánh giá khả năng có thể thu thập được những thông tin (hiểu biết) cần thiết về tình hình kinh doanh để thực hiện công việc kiểm toán.

06. Sau khi chấp nhận hợp đồng kiểm toán, kiểm toán viên phải thu thập những thông tin chi tiết cần thiết ngay từ khi bắt đầu công việc kiểm toán. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên phải luôn xem xét, đánh giá, cập nhật và bổ sung thêm các thông tin mới.

07. Việc thu thập các thông tin cần thiết về tình hình kinh doanh của đơn vị là một quá trình tích lũy liên tục, bao gồm việc thu thập, đánh giá và đối chiếu thông tin thu thập được với các bằng chứng kiểm toán ở tất cả các giai đoạn của quá trình kiểm toán. Ví dụ: Các thông tin đã thu thập ở giai đoạn lập kế hoạch vẫn phải được tiếp tục cập nhật và bổ sung thêm ở các giai đoạn kế tiếp để kiểm toán viên hiểu biết đầy đủ hơn về hoạt động của đơn vị.

08. Đối với hợp đồng kiểm toán năm sau, kiểm toán viên phải cập nhật và đánh giá lại những thông tin đã thu thập trước đây, nhất là những thông tin trong hồ sơ kiểm toán các năm trước. Kiểm toán viên phải chú ý đến các vấn đề tồn tại đã phát hiện trong năm trước và thực hiện các thủ tục nhằm phát hiện ra những thay đổi đáng kể phát sinh sau lần kiểm toán trước.

09. Kiểm toán viên thu thập thông tin về tình hình kinh doanh từ các nguồn như:

- Kinh nghiệm thực tiễn về đơn vị và ngành nghề kinh doanh của đơn vị được kiểm toán trên báo cáo tổng kết, biên bản làm việc, báo chí;
- Hồ sơ kiểm toán năm trước;
- Trao đổi với Giám đốc, kế toán trưởng hoặc cán bộ, nhân viên của đơn vị được kiểm toán;
- Trao đổi với kiểm toán viên nội bộ và xem xét báo cáo kiểm toán nội bộ của đơn vị được kiểm toán;
- Trao đổi với kiểm toán viên khác và với các nhà tư vấn đã cung cấp dịch vụ cho đơn vị được kiểm toán hoặc hoạt động trong cùng lĩnh vực với đơn vị được kiểm toán;
- Trao đổi với chuyên gia, đối tượng bên ngoài có hiểu biết về đơn vị được kiểm toán (Ví dụ: Chuyên gia kinh tế, cơ quan cấp trên, khách hàng, nhà cung cấp, các đối thủ cạnh tranh...);
- Tham khảo các ấn phẩm liên quan đến lĩnh vực hoạt động của đơn vị được kiểm toán (Ví dụ: Số liệu thống kê của Chính phủ, báo chí chuyên ngành, thông tin của ngân hàng, thông tin của thị trường chứng khoán...);
- Các văn bản pháp lý và các quy định có ảnh hưởng đến đơn vị được kiểm toán;
- Khảo sát thực tế văn phòng, nhà xưởng của đơn vị được kiểm toán;
- Các tài liệu do đơn vị được kiểm toán cung cấp (Ví dụ: Nghị quyết và biên bản các cuộc họp, tài liệu gửi cho các cổ đông hay cho cơ quan cấp trên, báo cáo quản lý nội bộ, báo cáo tài chính định kỳ, các chính sách về quản lý kinh tế, tài chính, thuế, hệ thống kế toán, tài liệu kiểm soát nội bộ, quy định về quyền hạn, chức năng, nhiệm vụ của từng bộ phận trong đơn vị...).

Sử dụng hiểu biết

10. Những hiểu biết về tình hình kinh doanh là cơ sở quan trọng để kiểm toán viên đưa ra các xét đoán chuyên môn. Mức độ hiểu biết tình hình kinh doanh và việc sử dụng các hiểu biết này một cách hợp lý sẽ trợ giúp kiểm toán viên trong các công việc:

- Đánh giá rủi ro và xác định các vấn đề đáng chú ý;
- Lập kế hoạch và thực hiện công việc kiểm toán một cách hiệu quả;
- Đánh giá bằng chứng kiểm toán;
- Cung cấp dịch vụ tốt hơn cho đơn vị được kiểm toán.

11. Trong quá trình kiểm toán, hiểu biết về tình hình kinh doanh là rất quan trọng để giúp kiểm toán viên xét đoán trên các khía cạnh cụ thể sau:

- Đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát;
- Phân tích rủi ro kinh doanh và các phương án giải quyết của Giám đốc (hoặc người đứng đầu);
- Xây dựng kế hoạch và chương trình kiểm toán;
- Xác định mức độ trọng yếu và đánh giá sự phù hợp của mức độ trọng yếu đó trong quá trình kiểm toán;
- Đánh giá về sự đầy đủ và tính thích hợp của các bằng chứng kiểm toán;
- Đánh giá các ước tính kế toán và giải trình của Giám đốc;
- Xác định các vùng phải chú ý đặc biệt trong việc kiểm toán và các kỹ năng kiểm toán cần thiết;
- Xác định các bên liên quan và nghiệp vụ phát sinh giữa các bên liên quan;
- Xác định các thông tin có mâu thuẫn ;
- Xác định các tình huống bất thường (Ví dụ: Gian lận hoặc không tuân thủ pháp luật và các qui định; số liệu thống kê mâu thuẫn với số liệu báo cáo tài chính...);
- Đặt ra câu hỏi thăm dò và đánh giá mức độ hợp lý của các câu trả lời;
- Xem xét sự phù hợp của chế độ kế toán, các thông tin trình bày trên báo cáo tài chính.

12. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán sử dụng các trợ lý kiểm toán được phân công thực hiện công việc kiểm toán cũng phải đảm bảo đạt được sự hiểu biết nhất định về tình hình kinh doanh để thực hiện công việc của mình. Ngoài ra, các trợ lý phải thực hiện việc thu thập thông tin bổ sung đáp ứng yêu cầu công việc của mình và trao đổi các thông tin đó với các thành viên khác của nhóm.

13. Để sử dụng hiệu quả các hiểu biết về tình hình kinh doanh, kiểm toán viên phải đánh giá, xem xét mức độ ảnh hưởng tổng thể từ những hiểu biết của mình đến báo cáo tài chính của đơn vị, cũng như sự phù hợp của các cơ sở dẫn liệu trong báo cáo tài chính so với những hiểu biết của kiểm toán viên về tình hình kinh doanh./.

PHỤ LỤC SỐ 01

NHỮNG NỘI DUNG CỤ THỂ KIỂM TOÁN VIÊN PHẢI HIỂU BIẾT VỀ TÌNH HÌNH KINH DOANH CỦA ĐƠN VỊ ĐƯỢC KIỂM TOÁN

A- HIỂU BIẾT CHUNG VỀ NỀN KINH TẾ:

- Thực trạng nền kinh tế (Ví dụ: Suy thoái, tăng trưởng kinh tế,...);
- Các tỷ lệ lãi suất và khả năng tài chính của nền kinh tế;
- Mức độ lạm phát và giá trị đơn vị tiền tệ;
- Các chính sách của Chính phủ:
 - + Chính sách tiền tệ ngân hàng (Ví dụ: Mức lãi suất, tỉ giá hối đoái, hạn mức tín dụng,...);
 - + Chính sách tài chính;
 - + Chính sách thuế (Ví dụ: Thuế giá trị gia tăng; thuế xuất nhập khẩu; thuế thu nhập doanh nghiệp,...);
 - + Chính sách khuyến khích đầu tư (Ví dụ: Các chương trình trợ giúp của Chính phủ,...).
- Biến động thị trường chứng khoán và các tỷ lệ đảm bảo an toàn trong hoạt động kinh doanh của đơn vị được kiểm toán;
- Kiểm soát ngoại hối và tỉ giá ngoại tệ.

B- MÔI TRƯỜNG VÀ LĨNH VỰC HOẠT ĐỘNG CỦA ĐƠN VỊ ĐƯỢC KIỂM TOÁN:

- Các yêu cầu về môi trường và các vấn đề liên quan;
- Thị trường và cạnh tranh;
- Đặc điểm hoạt động kinh doanh (liên tục hay theo thời vụ);
- Các thay đổi trong công nghệ sản xuất, kinh doanh;
- Rủi ro kinh doanh (Ví dụ: Công nghệ cao, thị hiếu của thị trường, cạnh tranh,...);
- Sự thu hẹp hay mở rộng quy mô kinh doanh;
- Các điều kiện bất lợi (Ví dụ: Cung, cầu tăng hoặc giảm, chiến tranh, giá cả,...);
- Các tỷ suất quan trọng và các số liệu thống kê về hoạt động kinh doanh hàng năm;
- Chuẩn mực, chế độ kế toán và các vấn đề liên quan;
- Các quy định pháp luật và các chính sách, chế độ cụ thể có liên quan;
- Các nguồn cung cấp (Ví dụ: Hàng hóa, dịch vụ, lao động,...) và giá cả.

C- NHÂN TỐ NỘI TẠI CỦA ĐƠN VỊ ĐƯỢC KIỂM TOÁN:

- 1- Các đặc điểm quan trọng về sở hữu và quản lý
 - Hội đồng quản trị:
 - + Số lượng uỷ viên và thành phần;
 - + Uy tín và kinh nghiệm của từng cá nhân;
 - + Tính độc lập đối với Giám đốc và kiểm soát hoạt động của Giám đốc;
 - + Các cuộc họp định kỳ;
 - + Sự tồn tại và phạm vi hoạt động của Ban kiểm soát;
 - + Sự tồn tại và tác động của quy chế hoạt động của đơn vị;
 - + Những thay đổi về các cố vấn chuyên môn (nếu có).
 - Giám đốc (người đứng đầu) và bộ máy điều hành:
 - + Thay đổi nhân sự (Ví dụ: Giám đốc, Phó Giám đốc, Kế toán trưởng,...);
 - + Kinh nghiệm và uy tín;
 - + Thu nhập;
 - + Các cán bộ tài chính chủ chốt và vị trí của họ trong đơn vị;
 - + Kế toán trưởng và nhân viên kế toán;
 - + Các chế độ khuyến khích vật chất, khen thưởng, kỷ luật;
 - + Sử dụng các ước tính kế toán và dự toán;
 - + Phân cấp quyền hạn và trách nhiệm trong bộ máy điều hành;
 - + áp lực đối với Giám đốc (hoặc người đứng đầu);
 - + Các hệ thống thông tin quản lý.
 - Loại hình doanh nghiệp (Ví dụ: Nhà nước, tập thể, tư nhân, cổ phần, trách nhiệm hữu hạn, doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài...);
 - Lĩnh vực, phạm vi và đối tượng được phép kinh doanh;
 - Thời hạn được phép hoạt động;
 - Các chủ sở hữu vốn và các bên liên quan (Ví dụ: Trong nước, ngoài nước, uy tín và kinh nghiệm, ...);
 - Cơ cấu vốn (những thay đổi gần đây hay dự kiến trong tương lai, ...);
 - Sơ đồ tổ chức bộ máy sản xuất, kinh doanh;
 - Phạm vi hoạt động;
 - Cơ sở sản xuất, kinh doanh chính và các chi nhánh, đại lý;
 - Sơ đồ tổ chức bộ máy quản lý;
 - Các mục tiêu quản lý và kế hoạch chiến lược;
 - Thu hẹp hay mở rộng hoạt động kinh doanh (đã lên kế hoạch hay đã thực hiện gần đây);
 - Các nguồn và biện pháp tài chính;

- Chức năng và chất lượng hoạt động của bộ phận kiểm toán nội bộ (nếu có);
- Quan niệm và thái độ của Giám đốc đối với hệ thống kiểm soát nội bộ;
- Công ty kiểm toán và kiểm toán viên các năm trước.

2- Tình hình kinh doanh của đơn vị

(Sản phẩm, thị trường, các nhà cung cấp, chi phí, các hoạt động nghiệp vụ)

- Đặc điểm và qui mô hoạt động sản xuất, kinh doanh;
- Các điều kiện sản xuất, kho bãi, văn phòng;
- Các vấn đề về nhân lực (Ví dụ: Số lượng, chất lượng lao động, sự phân bố nhân lực, nguồn cung cấp, mức lương, quy chế nhân viên, thoả ước lao động tập thể và công đoàn, việc thực hiện chế độ hưu trí và quy định của Chính phủ về lao động,...);

- Sản phẩm, dịch vụ và thị trường (Ví dụ: Các khách hàng và hợp đồng chính, các điều khoản về thanh toán, tỷ lệ lợi nhuận gộp, phần thị trường chiếm lĩnh, các đối thủ cạnh tranh, xuất khẩu, các chính sách giá cả, danh tiếng các mặt hàng, bảo hành, đơn đặt hàng, xu hướng, chiến lược và mục tiêu tiếp thị, quy trình sản xuất,...);

- Các nhà cung cấp hàng hoá và dịch vụ quan trọng (Ví dụ: Các hợp đồng dài hạn, mức độ ổn định của nhà cung cấp, các điều kiện thanh toán, các hình thức nhập khẩu, các hình thức cung ứng,...);

- Hàng tồn kho (Ví dụ: Địa điểm, số lượng, chất lượng, quy cách,...);
- Lợi thế thương mại, quyền sử dụng nhãn hiệu, bằng phát minh sáng chế...;
- Các khoản chi phí quan trọng;
- Nghiên cứu và phát triển;
- Các tài sản, công nợ, nghiệp vụ bằng ngoại tệ và các nghiệp vụ bảo hiểm rủi ro hối đoái;
- Luật pháp và các quy định có ảnh hưởng lớn đến đơn vị được kiểm toán;
- Các hệ thống thông tin quản lý (Tình trạng hiện tại, dự kiến thay đổi, ...);
- Cơ cấu nợ vay, các điều khoản thu hẹp và giới hạn nợ.

3- Khả năng tài chính

(Các nhân tố liên quan đến tình hình tài chính và khả năng sinh lợi của đơn vị được kiểm toán)

- Các tỷ suất quan trọng và số liệu thống kê về hoạt động kinh doanh;
- Xu hướng biến động của kết quả tài chính.

4- Môi trường lập báo cáo

(Các tác động khách quan có ảnh hưởng đến Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị trong việc lập các báo cáo tài chính)

5- Yếu tố luật pháp

- Môi trường và các quy định pháp luật;
- Các chính sách tài chính và chính sách thuế ;
- Các yêu cầu đối với báo cáo kiểm toán;

- Những người sử dụng báo cáo tài chính.

**HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM
CHUẨN MỰC SỐ 500
BẢNG CHỨNG KIỂM TOÁN**

*(Ban hành theo Quyết định số 219/2000/QĐ-BTC
ngày 29 tháng 12 năm 2000 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUI ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc, thủ tục cơ bản đối với số lượng và chất lượng các bằng chứng kiểm toán phải thu thập khi kiểm toán báo cáo tài chính.

02. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến của mình về báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán.

03. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính và cũng được vận dụng cho kiểm toán thông tin tài chính khác và các dịch vụ có liên quan của công ty kiểm toán.

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ các qui định của chuẩn mực này trong quá trình thu thập và xử lý bằng chứng kiểm toán.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán 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 cung cấp và thu thập bằng chứng kiểm toán.

04. Bằng chứng kiểm toán được thu thập bằng sự kết hợp thích hợp giữa các thủ tục thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản. Trong một số trường hợp, bằng chứng kiểm toán chỉ có thể thu thập được bằng thử nghiệm cơ bản.

Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

05. Bằng chứng kiểm toán: Là tất cả các tài liệu, thông tin do kiểm toán viên thu thập được liên quan đến cuộc kiểm toán và dựa trên các thông tin này kiểm toán viên hình thành nên ý kiến của mình.

Bằng chứng kiểm toán bao gồm các tài liệu, chứng từ, sổ kế toán, báo cáo tài chính và các tài liệu, thông tin từ những nguồn khác.

06. Thử nghiệm kiểm soát (kiểm tra hệ thống kiểm soát): Là việc kiểm tra để thu thập bằng chứng kiểm toán về sự thiết kế phù hợp và sự vận hành hữu hiệu của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ.

07. Thử nghiệm cơ bản (kiểm tra cơ bản): Là việc kiểm tra để thu thập bằng chứng kiểm toán liên quan đến báo cáo tài chính nhằm phát hiện ra những sai sót trọng yếu làm ảnh hưởng đến báo cáo tài chính. "Thử nghiệm cơ bản" gồm:

- a/ Kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ và số dư;
- b/ Quy trình phân tích.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Bảng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp

08. Kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp cho mỗi loại ý kiến của mình. Sự "đầy đủ" và tính "thích hợp" luôn đi liền với nhau và được áp dụng cho các bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các thủ tục thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản. "Đầy đủ" là tiêu chuẩn thể hiện về số lượng bằng chứng kiểm toán; "Thích hợp" là tiêu chuẩn thể hiện chất lượng, độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán. Thông thường kiểm toán viên dựa trên các bằng chứng mang tính xét đoán và thuyết phục nhiều hơn là tính khẳng định chắc chắn. Bằng chứng kiểm toán thường thu được từ nhiều nguồn, nhiều dạng khác nhau để làm căn cứ cho cùng một cơ sở dẫn liệu.

09. Trong quá trình hình thành ý kiến của mình, kiểm toán viên không nhất thiết phải kiểm tra tất cả các thông tin có sẵn. Kiểm toán viên được phép đưa ra kết luận về số dư tài khoản, các nghiệp vụ kinh tế hoặc hệ thống kiểm soát nội bộ trên cơ sở kiểm tra chọn mẫu theo phương pháp thống kê hoặc theo xét đoán cá nhân.

10. Đánh giá của kiểm toán viên về sự đầy đủ và tính thích hợp của bằng chứng kiểm toán chủ yếu phụ thuộc vào:

- . Tính chất, nội dung và mức độ rủi ro tiềm tàng của toàn bộ báo cáo tài chính, từng số dư tài khoản hoặc từng loại nghiệp vụ;
- . Hệ thống kế toán, hệ thống kiểm soát nội bộ và sự đánh giá về rủi ro kiểm soát;
- . Tính trọng yếu của khoản mục được kiểm tra;
- . Kinh nghiệm từ các lần kiểm toán trước;
- . Kết quả các thủ tục kiểm toán, kể cả các sai sót hoặc gian lận đã được phát hiện;
- . Nguồn gốc, độ tin cậy của các tài liệu, thông tin.

11. Khi thu thập bằng chứng kiểm toán từ các thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên phải xem xét sự đầy đủ và tính thích hợp của các bằng chứng làm cơ sở cho việc đánh giá của mình về rủi ro kiểm soát.

12. Kiểm toán viên cần thu thập bằng chứng kiểm toán từ hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ về các phương diện:

Thiết kế: Hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ được thiết kế sao cho có khả năng ngăn ngừa, phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu;

Thực hiện: Hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ tồn tại và hoạt động một cách hữu hiệu trong suốt thời kỳ xem xét.

13. Khi thu thập bằng chứng kiểm toán từ các thử nghiệm cơ bản, kiểm toán viên phải xem xét sự đầy đủ và tính thích hợp của các bằng chứng từ các thử nghiệm cơ bản kết hợp với các bằng chứng thu được từ thử nghiệm kiểm soát nhằm khẳng định cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính.

14. Cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính: Là căn cứ của các khoản mục và thông tin trình bày trong báo cáo tài chính do Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị chịu trách nhiệm lập trên cơ sở các chuẩn mực và chế độ kế toán qui định phải được thể hiện rõ ràng hoặc có cơ sở đối với từng chỉ tiêu trong báo cáo tài chính.

Cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính phải có các tiêu chuẩn sau:

a/ Hiện hữu: Một tài sản hay một khoản nợ phản ánh trên báo cáo tài chính thực tế phải tồn tại (có thực) vào thời điểm lập báo cáo;

b/ Quyền và nghĩa vụ: Một tài sản hay một khoản nợ phản ánh trên báo cáo tài chính đơn vị phải có quyền sở hữu hoặc có trách nhiệm hoàn trả tại thời điểm lập báo cáo;

c/ Phát sinh: Một nghiệp vụ hay một sự kiện đã ghi chép thì phải đã xảy ra và có liên quan đến đơn vị trong thời kỳ xem xét;

d/ Đầy đủ: Toàn bộ tài sản, các khoản nợ, nghiệp vụ hay giao dịch đã xảy ra có liên quan đến báo cáo tài chính phải được ghi chép hết các sự kiện liên quan;

e/ Đánh giá: Một tài sản hay một khoản nợ được ghi chép theo giá trị thích hợp trên cơ sở chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được thừa nhận);

f/ Chính xác: Một nghiệp vụ hay một sự kiện được ghi chép theo đúng giá trị của nó, doanh thu hay chi phí được ghi nhận đúng kỳ, đúng khoản mục và đúng về toán học.

g/ Trình bày và công bố: Các khoản mục được phân loại, diễn đạt và công bố phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhận).

15. Bảng chứng kiểm toán phải được thu thập cho từng cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính. Bảng chứng liên quan đến một cơ sở dẫn liệu (như sự hiện hữu của hàng tồn kho) không thể bù đắp cho việc thiếu bằng chứng liên quan đến cơ sở dẫn liệu khác (như giá trị của hàng tồn kho đó). Nội dung, lịch trình và phạm vi của các thử nghiệm cơ bản được thay đổi tùy thuộc vào từng cơ sở dẫn liệu. Các thử nghiệm có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán cho nhiều cơ sở dẫn liệu cùng một lúc (như việc thu hồi các khoản phải thu có thể cung cấp bằng chứng cho sự hiện hữu và giá trị của các khoản phải thu đó).

16. Độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán phụ thuộc vào nguồn gốc (ở bên trong hay ở bên ngoài); hình thức (hình ảnh, tài liệu, hoặc lời nói) và từng trường hợp cụ thể. Việc đánh giá độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán dựa trên các nguyên tắc sau đây:

. Bằng chứng có nguồn gốc từ bên ngoài đơn vị đáng tin cậy hơn bằng chứng có nguồn gốc từ bên trong;

. Bằng chứng có nguồn gốc từ bên trong đơn vị có độ tin cậy cao hơn khi hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ hoạt động có hiệu quả;

. Bằng chứng do kiểm toán viên tự thu thập có độ tin cậy cao hơn bằng chứng do đơn vị cung cấp;

. Bằng chứng dưới dạng văn bản, hình ảnh đáng tin cậy hơn bằng chứng ghi lại lời nói.

17. Bằng chứng kiểm toán có sức thuyết phục cao hơn khi có được thông tin từ nhiều nguồn và nhiều loại khác nhau cùng xác nhận. Trường hợp này kiểm toán viên có thể có được độ tin cậy cao hơn đối với bằng chứng kiểm toán so với trường hợp thông tin có được từ những bằng chứng riêng rẽ. Ngược lại, trường hợp bằng chứng có từ nguồn này mâu thuẫn với bằng chứng có từ nguồn khác, thì kiểm toán viên phải xác định những thủ tục kiểm tra bổ sung cần thiết để giải quyết mâu thuẫn trên.

18. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên phải xem xét mối quan hệ giữa chi phí cho việc thu thập bằng chứng kiểm toán với lợi ích của các thông tin đó. Khó khăn và chi phí phát sinh để thu thập bằng chứng không phải là lý do để bỏ qua một số thủ tục kiểm toán cần thiết.

19. Khi có nghi ngờ liên quan đến cơ sở dẫn liệu có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải thu thập thêm bằng chứng kiểm toán để loại trừ sự nghi

ngờ đó. Nếu không thể thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp, kiểm toán viên sẽ phải đưa ra ý kiến chấp nhận từng phần, hoặc ý kiến không thể đưa ra ý kiến.

Phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán

20. Kiểm toán viên thu thập bằng chứng kiểm toán bằng các phương pháp sau: kiểm tra, quan sát, điều tra, xác nhận, tính toán và quy trình phân tích. Việc thực hiện các phương pháp này một phần tùy thuộc vào thời gian thu thập được bằng chứng kiểm toán.

21. Kiểm tra: Là việc soát xét chứng từ, sổ kế toán, báo cáo tài chính và các tài liệu có liên quan hoặc việc kiểm tra các tài sản hữu hình. Việc kiểm tra nói trên cung cấp bằng chứng có độ tin cậy cao hay thấp tùy thuộc vào nội dung, nguồn gốc của các bằng chứng và tùy thuộc vào hiệu quả của hệ thống kiểm soát nội bộ đối với quy trình xử lý tài liệu đó. Bốn nhóm tài liệu chủ yếu sau đây cung cấp cho kiểm toán viên các bằng chứng với độ tin cậy khác nhau:

- . Tài liệu do bên thứ ba lập và lưu giữ;
- . Tài liệu do bên thứ ba lập và đơn vị được kiểm toán lưu giữ;
- . Tài liệu do đơn vị được kiểm toán lập và bên thứ ba lưu giữ;
- . Tài liệu do đơn vị được kiểm toán lập và lưu giữ.

Việc kiểm tra tài sản hữu hình cung cấp bằng chứng tin cậy về tính hiện hữu của tài sản, nhưng không hẳn là bằng chứng đủ tin cậy về quyền sở hữu và giá trị của tài sản đó.

22. Quan sát: Là việc theo dõi một hiện tượng, một chu trình hoặc một thủ tục do người khác thực hiện (Ví dụ: Kiểm toán viên quan sát việc kiểm kê thực tế hoặc quan sát các thủ tục kiểm soát do đơn vị tiến hành...).

23. Điều tra: Là việc tìm kiếm thông tin từ những người có hiểu biết ở bên trong hoặc bên ngoài đơn vị. Điều tra được thực hiện bằng việc chính thức gửi văn bản, phỏng vấn hoặc trao đổi kết quả điều tra, sẽ cung cấp cho kiểm toán viên những thông tin chưa có, hoặc những thông tin bổ sung để củng cố các bằng chứng đã có.

24. Xác nhận: Là sự trả lời cho một yêu cầu cung cấp thông tin nhằm xác minh lại những thông tin đã có trong các tài liệu kế toán (Ví dụ: Kiểm toán viên yêu cầu đơn vị gửi thư cho khách hàng xác nhận trực tiếp đối với số dư các khoản phải thu của khách hàng...).

25. Tính toán: Là việc kiểm tra tính chính xác về mặt toán học của số liệu trên chứng từ, sổ kế toán, báo cáo tài chính và các tài liệu liên quan khác hay việc thực hiện các tính toán độc lập của kiểm toán viên.

26. Quy trình phân tích: Là việc phân tích các số liệu, thông tin, các tỷ suất quan trọng, qua đó tìm ra những xu hướng, biến động và tìm ra những mối quan hệ có mâu thuẫn với các thông tin liên quan khác hoặc có sự chênh lệch lớn so với giá trị đã dự kiến.

**HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM**

**CHUẨN MỰC SỐ 510
KIỂM TOÁN NĂM ĐẦU TIÊN - SỐ DƯ ĐẦU NĂM TÀI CHÍNH**

*(Ban hành theo Quyết định số 219/2000/QĐ-BTC
ngày 29 tháng 12 năm 2000 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUI ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc, thủ tục cơ bản liên quan đến số dư đầu năm tài chính khi kiểm toán báo cáo tài chính năm đầu tiên. Chuẩn mực này cũng yêu cầu kiểm toán viên nắm được những sự kiện không chắc chắn hay những cam kết hiện hữu ở thời điểm đầu năm tài chính trong trường hợp kiểm toán báo cáo tài chính năm đầu tiên.

02. Khi thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính năm đầu tiên, kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm bảo đảm:

a) Số dư đầu năm không có sai sót làm ảnh hưởng trọng yếu tới báo cáo tài chính năm nay;

b) Số dư cuối năm của năm tài chính trước được kết chuyển chính xác, hoặc được phân loại lại một cách phù hợp trong trường hợp cần thiết;

c) Chế độ kế toán đã được áp dụng nhất quán hoặc các thay đổi về chế độ kế toán đã được điều chỉnh trong báo cáo tài chính và trình bày đầy đủ trong phần thuyết minh báo cáo tài chính.

03. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính năm đầu tiên và được vận dụng cho kiểm toán năm đầu tiên các thông tin tài chính khác.

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ những quy định của chuẩn mực này trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính năm đầu tiên.

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 trong chuẩn mực này để phối hợp công việc với công ty kiểm toán và kiểm toán viên cũng như khi xử lý các quan hệ liên quan đến báo cáo tài chính năm đầu tiên được kiểm toán.

Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

04. Số dư đầu năm: Là số dư trên tài khoản kế toán vào thời điểm đầu năm tài chính. Số dư đầu năm được lập dựa trên cơ sở số dư cuối năm tài chính trước.

Số dư đầu năm chịu ảnh hưởng của:

a) Các sự kiện và nghiệp vụ kinh tế trong các năm trước;

b) Chế độ kế toán đã áp dụng trong năm trước.

05. Năm đầu tiên: Là năm được kiểm toán mà Báo cáo tài chính năm trước đó:

- Chưa được kiểm toán; hoặc

- Được công ty kiểm toán khác kiểm toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Các thủ tục kiểm toán

06. Mức độ đầy đủ và tính thích hợp của bằng chứng kiểm toán về số dư đầu năm phải thu thập phụ thuộc vào:

- Chế độ kế toán mà đơn vị áp dụng;
- Báo cáo tài chính năm trước đã được kiểm toán hoặc chưa được kiểm toán và nội dung của báo cáo kiểm toán năm trước (nếu đã kiểm toán);
- Nội dung, tính chất của các tài khoản và các rủi ro có sai sót trọng yếu ảnh hưởng đến báo cáo tài chính năm nay;
- Tính trọng yếu của các số dư đầu năm liên quan đến báo cáo tài chính năm nay.

07. Kiểm toán viên phải xem xét các số dư đầu năm đã được phản ánh theo chế độ kế toán được áp dụng trong năm trước và được áp dụng nhất quán trong năm nay. Nếu có thay đổi chế độ kế toán thì kiểm toán viên phải xem xét những thay đổi đó cũng như việc thực hiện và trình bày trong báo cáo tài chính năm nay.

08. Khi báo cáo tài chính năm trước được công ty kiểm toán khác kiểm toán thì kiểm toán viên năm nay có thể thu thập bằng chứng kiểm toán về số dư đầu năm bằng cách xem xét hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên năm trước. Trong trường hợp này, kiểm toán viên năm nay cần lưu ý đến năng lực chuyên môn và tính độc lập của kiểm toán viên năm trước. Nếu báo cáo kiểm toán của kiểm toán viên năm trước không chấp nhận toàn phần thì kiểm toán viên năm nay phải lưu ý đến những nguyên nhân không chấp nhận toàn phần của ý kiến kiểm toán năm trước.

09. Khi báo cáo tài chính năm trước chưa được kiểm toán hoặc đã được kiểm toán nhưng kiểm toán viên năm nay không thoả mãn sau khi đã thực hiện các thủ tục quy định trong đoạn 08, mà không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, thì kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán quy định trong đoạn 10 và đoạn 11.

10. Đối với số dư đầu năm về nợ ngắn hạn và tài sản lưu động, kiểm toán viên có thể thu thập được bằng chứng kiểm toán khi thực hiện thủ tục kiểm toán năm nay.

+ Ví dụ 1: “Khi xem xét việc thanh toán các khoản phải thu, phải trả trong năm nay, kiểm toán viên sẽ thu thập được bằng chứng kiểm toán về số dư các khoản phải thu, phải trả đầu năm”.

+ Ví dụ 2: “Đối với hàng tồn kho đầu năm, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung bằng cách giám sát kiểm kê thực tế trong năm hoặc cuối năm nay, đối chiếu số lượng, giá trị nhập, xuất từ đầu năm đến thời điểm kiểm kê thực tế và tính ra hàng tồn kho đầu năm”.

+ Ví dụ 3: “Đối với số dư tiền gửi ngân hàng, các khoản phải thu, phải trả cũng có thể thực hiện thủ tục xác nhận số dư đầu năm của người thứ ba”.

Sự kết hợp các thủ tục kiểm toán này sẽ cung cấp cho kiểm toán viên đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

11. Đối với tài sản cố định, các khoản đầu tư và nợ dài hạn, kiểm toán viên phải kiểm tra các chứng từ chứng minh cho số dư đầu năm. Trong một số trường hợp nhất định, đối với các khoản đầu tư và nợ dài hạn, kiểm toán viên có thể lấy xác nhận về số dư đầu năm từ bên thứ ba hoặc thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung.

Kết luận và lập báo cáo kiểm toán

12. Sau khi tiến hành các thủ tục kiểm toán nêu trên, nếu kiểm toán viên vẫn không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về số dư đầu năm, thì báo cáo kiểm toán báo cáo tài chính năm đầu tiên sẽ được lập theo một trong các loại sau:

a) Báo cáo kiểm toán loại “ý kiến chấp nhận từng phần” (hoặc “ý kiến ngoại trừ”)

Ví dụ 1:

“...Chúng tôi đã không thể giám sát kiểm kê thực tế hàng tồn kho vào ngày 31/12/X1, vì tại thời điểm đó, chúng tôi không được bổ nhiệm làm kiểm toán. Các thủ tục kiểm toán bổ sung cũng không cho phép chúng tôi kiểm tra được tính đúng đắn của số lượng hàng tồn kho tại thời điểm trên.

Theo ý kiến chúng tôi, ngoại trừ những ảnh hưởng (nếu có) đến báo cáo tài chính vì lý do nêu trên, báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của công ty tại thời điểm 31/12/X2 cũng như kết quả kinh doanh và các luồng lưu chuyển tiền tệ trong năm tài chính kết thúc tại ngày 31/12/X2, phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam hiện hành và các quy định pháp lý có liên quan”.

b) Báo cáo kiểm toán loại “ý kiến từ chối” (hoặc “ý kiến không thể đưa ra ý kiến”)

Ví dụ 2:

“...Chúng tôi đã không thể giám sát kiểm kê thực tế hàng tồn kho tại ngày 31/12/X1, vì tại thời điểm đó chúng tôi không được bổ nhiệm làm kiểm toán. Do những hạn chế từ phía đơn vị mà chúng tôi không thể kiểm tra được hàng tồn kho đầu năm với giá trị XX VNĐ cũng như không nhận được các bản xác nhận nợ phải thu đầu năm với giá trị XY VNĐ trên Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/X1. Theo ý kiến của chúng tôi vì tính trọng yếu của các sự kiện này, chúng tôi từ chối đưa ra ý kiến (hoặc không thể đưa ra ý kiến) của mình về báo cáo tài chính kết thúc tại ngày 31/12/X2 của đơn vị”.

13. Trường hợp số dư đầu năm có nhiều sai sót ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính năm nay thì kiểm toán viên phải thông báo cho Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị và sau khi được sự đồng ý của Giám đốc, thông báo cho kiểm toán viên năm trước (nếu có).

Trường hợp số dư đầu năm có những sai sót ảnh hưởng trọng yếu đến Báo cáo tài chính năm nay như nói trên, nhưng đơn vị được kiểm toán không xử lý và không trình bày trong thuyết minh báo cáo tài chính thì kiểm toán viên đưa ra “ý kiến chấp nhận từng phần” hoặc “ý kiến không chấp nhận”.

14. Trường hợp chế độ kế toán của năm nay thay đổi so với chế độ kế toán năm trước và sự thay đổi đó đơn vị được kiểm toán không xử lý và không trình bày đầy đủ trong thuyết minh Báo cáo tài chính thì kiểm toán viên đưa ra “ý kiến chấp nhận từng phần” hoặc “ý kiến không chấp nhận”.

15. Trường hợp báo cáo kiểm toán năm trước không đưa ra “ý kiến chấp nhận toàn phần”, thì kiểm toán viên phải xem xét lý do dẫn đến ý kiến đó và ảnh hưởng của nó đến báo cáo tài chính năm nay. Ví dụ, do giới hạn phạm vi kiểm toán hoặc không có khả năng xác định số dư hàng tồn kho đầu năm nhưng điều đó không ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính năm nay thì kiểm toán viên có thể đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần. Nếu lý do không được chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán năm trước vẫn còn và ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính năm nay thì kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến phù hợp trong báo cáo kiểm toán năm nay.

**HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM**

CHUẨN MỰC SỐ 520

QUY TRÌNH PHÂN TÍCH

*(Ban hành theo Quyết định số 219/2000/QĐ-BTC
ngày 29 tháng 12 năm 2000 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUI ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc, thủ tục cơ bản liên quan đến quy trình (thủ tục) phân tích trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.

02. Kiểm toán viên phải thực hiện quy trình phân tích khi lập kế hoạch kiểm toán và giai đoạn soát xét tổng thể về cuộc kiểm toán.

Quy trình phân tích cũng được thực hiện ở các giai đoạn khác trong quá trình kiểm toán.

03. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính và cũng được vận dụng cho kiểm toán thông tin tài chính khác và các dịch vụ có liên quan của Công ty kiểm toán.

Kiểm toán viên và Công ty kiểm toán phải tuân thủ những quy định của chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán và cung cấp dịch vụ liên quan.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) phải có những hiểu biết cần thiết về chuẩn mực này để phối hợp với kiểm toán viên trong việc cung cấp các thông tin và tài liệu cần thiết liên quan đến cuộc kiểm toán.

Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

04. Quy trình phân tích: Là việc phân tích các số liệu, thông tin, các tỷ suất quan trọng, qua đó tìm ra những xu hướng, biến động và tìm ra những mối quan hệ có mâu thuẫn với các thông tin liên quan khác hoặc có sự chênh lệch lớn so với giá trị đã dự kiến.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Nội dung và mục đích của quy trình phân tích

05. Quy trình phân tích bao gồm việc so sánh các thông tin tài chính, như:

- So sánh thông tin tương ứng trong kỳ này với các kỳ trước;
- So sánh giữa thực tế với kế hoạch của đơn vị (Ví dụ: Kế hoạch sản xuất, kế hoạch bán hàng ...);
- So sánh giữa thực tế với ước tính của kiểm toán viên (Ví dụ: Chi phí khấu hao ước tính...);

- So sánh giữa thực tế của đơn vị với các đơn vị trong cùng ngành có cùng quy mô hoạt động, hoặc với số liệu thống kê, định mức cùng ngành (Ví dụ: Tỷ suất đầu tư, tỷ lệ lãi gộp...).

06. Quy trình phân tích cũng bao gồm việc xem xét các mối quan hệ:

- Giữa các thông tin tài chính với nhau (Ví dụ: Mối quan hệ giữa lãi gộp với doanh thu...);

- Giữa các thông tin tài chính với các thông tin phi tài chính (Ví dụ: Mối quan hệ giữa chi phí nhân công với số lượng nhân viên...).

07. Trong quá trình thực hiện quy trình phân tích, kiểm toán viên được phép sử dụng nhiều phương pháp khác nhau từ việc so sánh đơn giản đến những phân tích phức tạp đòi hỏi phải sử dụng các kỹ thuật thống kê tiên tiến. Quy trình phân tích cũng được áp dụng đối với báo cáo tài chính hợp nhất, báo cáo tài chính của đơn vị thành viên hoặc từng thông tin riêng lẻ của các báo cáo tài chính.

Việc lựa chọn quy trình phân tích, phương pháp và mức độ áp dụng tùy thuộc vào sự xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên.

08. Quy trình phân tích được sử dụng cho các mục đích sau:

- Giúp kiểm toán viên xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán khác;

- Quy trình phân tích được thực hiện như là một thử nghiệm cơ bản khi việc sử dụng thủ tục này có hiệu quả hơn so với kiểm tra chi tiết trong việc giảm bớt rủi ro phát hiện liên quan đến cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính;

- Quy trình phân tích để kiểm tra toàn bộ báo cáo tài chính trong khâu soát xét cuối cùng của cuộc kiểm toán.

Quy trình phân tích áp dụng khi lập kế hoạch kiểm toán

09. Kiểm toán viên phải áp dụng quy trình phân tích trong quá trình lập kế hoạch kiểm toán để tìm hiểu tình hình kinh doanh của đơn vị và xác định những vùng có thể có rủi ro.

Quy trình phân tích giúp kiểm toán viên xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán khác.

10. Quy trình phân tích áp dụng trong quá trình lập kế hoạch kiểm toán được dựa trên các thông tin tài chính và thông tin phi tài chính (Ví dụ: Mối quan hệ giữa doanh thu với số lượng hàng bán hoặc số lượng sản phẩm sản xuất với công suất máy móc, thiết bị...).

Quy trình phân tích trong thử nghiệm cơ bản

11. Trong quá trình kiểm toán, nhằm giảm bớt rủi ro phát hiện liên quan đến cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải thực hiện quy trình phân tích hoặc kiểm tra chi tiết hoặc kết hợp cả hai. Nhằm xác định thủ tục kiểm toán thích hợp cho một mục tiêu kiểm toán cụ thể, kiểm toán viên phải xét đoán hiệu quả của từng thủ tục kiểm toán.

12. Kiểm toán viên phải thảo luận với Giám đốc, kế toán trưởng hoặc người đại diện của đơn vị được kiểm toán về khả năng cung cấp thông tin và độ tin cậy của các thông tin cần thiết cho việc áp dụng quy trình phân tích, kể cả kết quả phân tích mà đơn vị đã thực hiện. Kiểm toán viên được phép sử dụng các dữ liệu phân tích của đơn vị nếu tin tưởng vào các dữ liệu này.

13. Khi áp dụng quy trình phân tích, kiểm toán viên phải xem xét các yếu tố sau:

- Mục tiêu của phân tích và độ tin cậy của kết quả thu được;
- Đặc điểm của đơn vị và mức độ chi tiết hoá thông tin (Ví dụ: Quy trình phân tích áp dụng đối với thông tin tài chính của từng đơn vị thành viên sẽ hiệu quả hơn là chỉ áp dụng đối với thông tin tổng hợp của các đơn vị...);
- Khả năng sẵn có của các thông tin tài chính và phi tài chính;
- Độ tin cậy của các thông tin (Ví dụ: Sự đúng đắn của các kế hoạch hoặc dự toán ...);
- Tính thích đáng của các thông tin (Ví dụ: Kế hoạch được thiết lập có tính khả thi hơn là kế hoạch chỉ là các mục đích phải đạt được);
- Nguồn gốc thông tin (Ví dụ: Thông tin từ bên ngoài thường có độ tin cậy cao hơn thông tin do đơn vị cung cấp...);
- Khả năng so sánh của thông tin (Ví dụ: Thông tin do đơn vị cung cấp có thể so sánh với thông tin của đơn vị khác trong cùng ngành...);
- Những hiểu biết có được từ cuộc kiểm toán các kỳ trước cùng với hiểu biết về tính hiệu quả của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ và các vấn đề nảy sinh đã dẫn đến các bút toán điều chỉnh trong những kỳ trước.

Quy trình phân tích áp dụng trong giai đoạn soát xét tổng thể cuộc kiểm toán

14. Trong giai đoạn soát xét tổng thể cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải áp dụng quy trình phân tích để có kết luận tổng quát về sự phù hợp trên các khía cạnh trọng yếu của báo cáo tài chính với những hiểu biết của mình về tình hình kinh doanh của đơn vị. Quy trình phân tích giúp kiểm toán viên khẳng định lại những kết luận có được trong suốt quá trình kiểm tra các tài khoản hoặc các khoản mục trên báo cáo tài chính. Trên cơ sở đó giúp kiểm toán viên đưa ra kết luận tổng quát về tính trung thực, hợp lý của toàn bộ báo cáo tài chính. Tuy nhiên, quy trình phân tích cũng chỉ ra những điểm yêu cầu kiểm toán viên phải thực hiện công việc kiểm toán bổ sung.

Mức độ tin cậy của quy trình phân tích

15. Quy trình phân tích được áp dụng cho các thông tin có thực và có mối quan hệ lẫn nhau. Kết quả phân tích các mối liên hệ cung cấp cho kiểm toán viên các bằng chứng kiểm toán về sự đầy đủ, tính chính xác, tính hợp lý về các dữ liệu do hệ thống kế toán lập ra. Độ tin cậy của quy trình phân tích phụ thuộc vào sự đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro mà quy trình phân tích không phát hiện được (Ví dụ: Kết quả phân tích không thể hiện sự biến động hay chênh lệch lớn nhưng trong thực tế vẫn có sai sót trọng yếu...).

16. Mức độ tin cậy vào kết quả của quy trình phân tích phụ thuộc vào các nhân tố sau:

- Tính trọng yếu của các tài khoản hoặc loại nghiệp vụ (Ví dụ: Hàng tồn kho là trọng yếu thì không chỉ dừng lại ở quy trình phân tích mà còn thực hiện một số thủ tục kiểm tra chi tiết khác trước khi kết luận. Ngược lại khoản mục nợ phải thu được coi là không trọng yếu thì có thể chỉ căn cứ vào kết quả phân tích để kết luận...);
- Các thủ tục kiểm toán khác có cùng một mục tiêu kiểm toán (Ví dụ: Thủ tục kiểm tra nghiệp vụ thu tiền sau ngày khoá sổ của các khoản phải thu sẽ khẳng định hoặc phủ nhận kết quả của quy trình phân tích nợ phải thu theo thời hạn, ...);
- Độ chính xác có thể dự kiến của quy trình phân tích (Ví dụ: Kiểm toán viên thường so sánh, phân tích tỷ lệ lãi gộp giữa năm nay với năm trước hơn là so sánh các chi phí bất thường giữa năm trước với năm nay...);

- Đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát (Ví dụ: Nếu việc kiểm soát nội bộ của bộ phận bán hàng là yếu kém thì nên dựa vào kiểm tra chi tiết hơn là dựa vào quy trình phân tích...).

17. Kiểm toán viên phải kiểm tra lại các thủ tục kiểm soát để tạo ra các thông tin sử dụng trong quy trình phân tích. Trường hợp thủ tục kiểm soát có hiệu quả thì kiểm toán viên sẽ tin tưởng hơn vào độ tin cậy của các thông tin và kết quả phân tích cũng tin cậy hơn. Kiểm toán viên phải kiểm tra đồng thời các thủ tục kiểm soát của kế toán với thủ tục kiểm soát thông tin phi tài chính (Ví dụ: Trường hợp đơn vị kiểm soát việc lập hoá đơn bán hàng đồng thời với kiểm soát số lượng bán hàng thì kiểm toán viên cũng kiểm tra đồng thời thủ tục kiểm soát hoá đơn bán hàng và kiểm soát số lượng hàng bán).

Điều tra các yếu tố bất thường

18. Trường hợp quy trình phân tích phát hiện được những chênh lệch trọng yếu hoặc mối liên hệ không hợp lý giữa các thông tin tương ứng, hoặc có chênh lệch lớn với số liệu dự tính, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục điều tra để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

19. Điều tra các khoản chênh lệch trọng yếu hay mối liên hệ không hợp lý thường bắt đầu bằng việc yêu cầu Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán cung cấp thông tin, tiếp theo là thực hiện các thủ tục:

- Kiểm tra lại những câu trả lời của Giám đốc (hoặc người đứng đầu) bằng cách đối chiếu với những bằng chứng kiểm toán khác đã thu được trong quá trình kiểm toán;

- Xem xét, thực hiện các thủ tục kiểm toán khác nếu Giám đốc (hoặc người đứng đầu) vẫn không thể giải thích được, hoặc giải thích không thoả đáng.

**HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM**

**CHUẨN MỰC SỐ 580
GIẢI TRÌNH CỦA GIÁM ĐỐC**

*(Ban hành theo Quyết định số 219/2000/QĐ-BTC
ngày 29 tháng 12 năm 2000 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

QUI ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là qui định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc, thủ tục cơ bản trong việc thu thập và sử dụng các giải trình của Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán như những bằng chứng kiểm toán, các thủ tục được áp dụng để đánh giá và lưu trữ các giải trình của Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị, các biện pháp xử lý khi Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị từ chối cung cấp các giải trình thích hợp trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.

02. Kiểm toán viên phải thu thập được các giải trình của Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán.

03. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính và cũng được vận dụng cho kiểm toán thông tin tài chính khác và các dịch vụ liên quan của công ty kiểm toán.

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ các qui định của chuẩn mực này 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 chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên và công ty kiểm toán cũng như xử lý các mối quan hệ trong kiểm toán.

Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

04. Giám đốc (hoặc người đứng đầu): Là người đại diện theo pháp luật cao nhất của doanh nghiệp, tổ chức như: Giám đốc, Tổng Giám đốc, Chủ sở hữu, Thủ trưởng đơn vị. Trong một số trường hợp người đứng đầu là Chủ tịch Hội đồng quản trị hoặc Chủ tịch Hội đồng quản lý (dưới đây gọi chung là Giám đốc).

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Sự thừa nhận của Giám đốc đơn vị được kiểm toán về trách nhiệm đối với báo cáo tài chính

05. Kiểm toán viên phải thu thập bằng chứng về việc Giám đốc đơn vị được kiểm toán thừa nhận trách nhiệm của mình trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực, hợp lý, phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc

được chấp nhận) và đã phê duyệt báo cáo tài chính. Kiểm toán viên thu thập bằng chứng nói trên trong các biên bản họp Hội đồng quản trị (hoặc Ban Giám đốc) liên quan đến vấn đề này, hoặc bằng cách yêu cầu Giám đốc cung cấp “Bản giải trình”, bản “Báo cáo của Giám đốc” hoặc “Báo cáo tài chính” đã được Giám đốc ký duyệt.

Sử dụng các giải trình của Giám đốc như là bằng chứng kiểm toán

06. Trường hợp không có đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kiểm toán viên phải thu thập các giải trình bằng văn bản của Giám đốc đơn vị được kiểm toán về những vấn đề xét thấy có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính. Để hạn chế sự hiểu lầm giữa kiểm toán viên và Giám đốc đơn vị, các giải trình bằng lời phải được Giám đốc xác nhận lại bằng văn bản. Phụ lục số 01 đưa ra ví dụ về những vấn đề được thể hiện trong bản giải trình của Giám đốc hoặc trong văn bản của kiểm toán viên yêu cầu Giám đốc xác nhận.

07. Các vấn đề yêu cầu Giám đốc giải trình bằng văn bản được giới hạn trong những vấn đề riêng lẻ, hoặc tổng hợp có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính. Đối với những vấn đề xét thấy cần thiết, kiểm toán viên phải thông báo với Giám đốc biết rõ ý kiến của mình về tính trọng yếu của vấn đề cần phải giải trình.

08. Trong quá trình kiểm toán, Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán gửi các bản giải trình tới kiểm toán viên và công ty kiểm toán một cách tự nguyện hoặc do yêu cầu cụ thể của kiểm toán viên. Khi những giải trình này có liên quan đến những vấn đề có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải làm các công việc sau:

- Thu thập bằng chứng kiểm toán từ các thông tin ở trong đơn vị hay ngoài đơn vị để xác minh các giải trình của Giám đốc;
- Đánh giá sự hợp lý và nhất quán giữa bản giải trình của Giám đốc với các bằng chứng kiểm toán khác đã thu thập được;
- Xác định mức độ hiểu biết các vấn đề đã được giải trình của người lập giải trình.

09. Giải trình của Giám đốc không thể thay thế các bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên thu thập được. (Ví dụ: Giải trình của Giám đốc về nguyên giá một TSCĐ không thể thay thế cho bằng chứng kiểm toán về nguyên giá TSCĐ đó như hoá đơn của người bán hay báo cáo quyết toán dự án hoàn thành được duyệt). Việc kiểm toán viên không thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về một vấn đề ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, trong khi có thể thu thập được các bằng chứng đó sẽ dẫn đến sự giới hạn về phạm vi kiểm toán mặc dù vấn đề đó đã được Giám đốc giải trình.

10. Trong một số trường hợp, giải trình của Giám đốc là bằng chứng kiểm toán duy nhất thu thập được (Ví dụ: Kiểm toán viên không phải thu thập các bằng chứng khác để chứng minh cho chủ trương của Giám đốc thực hiện một khoản đầu tư dài hạn nào đó...).

11. Kiểm toán viên phải tìm hiểu nguyên nhân khi giải trình của Giám đốc mâu thuẫn với bằng chứng kiểm toán khác và khi cần thiết thì phải xác minh lại mức độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán và các giải trình của Giám đốc.

Lưu vào hồ sơ kiểm toán các giải trình của Giám đốc

12. Kiểm toán viên phải lưu vào hồ sơ kiểm toán các giải trình của Giám đốc dưới hình thức tóm tắt các lần trao đổi bằng lời hoặc các giải trình bằng văn bản để làm bằng chứng kiểm toán.

13. Các giải trình bằng văn bản được đánh giá là các bằng chứng kiểm toán có giá trị hơn các giải trình bằng lời nói. Các giải trình bằng văn bản được thể hiện dưới các hình thức:

- Bản giải trình của Giám đốc;
- Thư của kiểm toán viên liệt kê ra tất cả những hiểu biết của mình về các giải trình của Giám đốc và được Giám đốc xác nhận là đúng;
- Biên bản họp Hội đồng quản trị hoặc báo cáo tài chính đã được Giám đốc ký duyệt.

Các yếu tố cơ bản của một bản giải trình

14. Khi yêu cầu Giám đốc đơn vị lập bản giải trình, kiểm toán viên phải đề nghị văn bản đó được gửi trực tiếp cho mình với nội dung gồm: Các thông tin phải giải trình, ngày tháng, họ tên, chữ ký của người lập hoặc xác nhận vào bản giải trình.

15. Thông thường, bản giải trình của Giám đốc được ghi ngày tháng cùng với ngày tháng ghi trên báo cáo kiểm toán. Một số trường hợp yêu cầu lập bản giải trình ngay trong quá trình kiểm toán hoặc sau ngày ghi trên báo cáo tài chính nhưng phải trước ngày ghi trên báo cáo kiểm toán. Trường hợp cá biệt, bản giải trình được lập và công bố sau ngày phát hành báo cáo kiểm toán (Ví dụ: Ngày phát hành cổ phiếu...).

16. Bản giải trình của Giám đốc thường do Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị ký. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên được phép nhận bản giải trình từ các thành viên khác được Giám đốc uỷ quyền. (Ví dụ: Kiểm toán viên muốn thu thập bản xác nhận về việc cung cấp đầy đủ toàn bộ biên bản họp đại hội cổ đông, biên bản họp Ban Giám đốc hoặc Hội đồng quản trị từ những người có trách nhiệm giữ các biên bản này...).

Các biện pháp xử lý nếu Giám đốc từ chối cung cấp giải trình

17. Nếu Giám đốc từ chối cung cấp giải trình mà kiểm toán viên yêu cầu sẽ làm hạn chế phạm vi kiểm toán thì kiểm toán viên phải đưa ra “ý kiến chấp nhận từng phần” hoặc “ý kiến từ chối”. Trong trường hợp này, kiểm toán viên phải đánh giá lại độ tin cậy của tất cả các giải trình khác của Giám đốc trong quá trình kiểm toán và xem xét mức độ ảnh hưởng của nó đến báo cáo tài chính.

PHỤ LỤC SỐ 01
VÍ DỤ VỀ BẢN GIẢI TRÌNH CỦA GIÁM ĐỐC

Công ty ABC

(Địa chỉ, điện thoại, Fax, ...)

Ngày tháng năm

Kính gửi: Ông/Bà

Kiểm toán viên Công ty Kiểm toán

Bản giải trình này được lập ra trong phạm vi công tác kiểm toán của Ông (Bà) cho Báo cáo tài chính của công ty ABC, năm tài chính kết thúc ngày 31/12/X.

Chúng tôi chịu trách nhiệm lập và trình bày trung thực và hợp lý các báo cáo tài chính của đơn vị phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhận tại công văn số ngày tháng năm của).

Trong phạm vi trách nhiệm và sự hiểu biết của mình, chúng tôi xác nhận các giải trình sau đây :

- Chúng tôi khẳng định là báo cáo tài chính đã được lập, trình bày trung thực, hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu và theo đúng chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp thuận) và các qui định có liên quan.

- Chúng tôi đã chuyển cho Ông (Bà) xem xét tất cả sổ sách kế toán, các tài liệu, chứng từ liên quan và tất cả các biên bản họp Đại hội cổ đông, Hội đồng quản trị, (gồm Biên bản họp ngày ... tháng ... năm... và ngày... tháng ... năm...);

- * Chúng tôi khẳng định là đã cung cấp toàn bộ các thông tin về các bên có liên quan;

- * Công ty chúng tôi đã tuân thủ tất cả các điều khoản quan trọng của các hợp đồng có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính. Không có bất kỳ hành vi không tuân thủ nào liên quan đến các yêu cầu của các cơ quan có thẩm quyền, có thể có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính;

- * Các yếu tố sau đây đã được ghi nhận một cách đúng đắn và trong trường hợp cần thiết các thông tin thích hợp đã được nêu ra trong phần thuyết minh báo cáo tài chính :

a) Số dư và nghiệp vụ được thực hiện với các bên có liên quan;

b) Thua lỗ từ các hợp đồng mua và bán;

c) Thoả thuận và khả năng mua lại các tài sản đã được chuyển nhượng trước đây;

d) Các tài sản được đem đi thế chấp.

- * Chúng tôi không có bất kỳ một kế hoạch hay dự tính nào có thể làm sai lệch đáng kể số liệu kế toán hoặc cách phân loại tài sản và khoản nợ đã được phản ánh trong báo cáo tài chính;

* Chúng tôi không có bất kỳ một kế hoạch nào nhằm ngừng sản xuất một loại sản phẩm đang được sản xuất, cũng không có một kế hoạch hay dự tính nào có thể dẫn đến tình trạng hàng tồn kho, ứ đọng hoặc lạc hậu; và không có bất kỳ một khoản hàng tồn kho nào được hạch toán với giá trị cao hơn giá trị thực hiện thuần;

* Công ty là chủ sở hữu tất cả các tài sản trên báo cáo tài chính và không có bất kỳ một tài sản nào đang được cầm cố, thế chấp hoặc bị cầm giữ, ngoại trừ những tài sản được nêu trong phần thuyết minh X của báo cáo tài chính;

* Tất cả các khoản nợ, cam kết vay và các khoản bảo lãnh của công ty với bên thứ ba đã được công ty hạch toán hoặc giải trình trong phần thuyết minh X.;

* Hiện tại Công ty không có bất kỳ sự kiện nào phát sinh sau ngày kết thúc niên độ kế toán có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính hoặc phải giải trình trong phần thuyết minh;

* Vụ tranh chấp với công ty XYZ đã được giải quyết với khoản tiền là XXX VNĐ, và đã được lập dự phòng trong báo cáo tài chính. Không có khiếu nại trong bất kỳ một vụ tranh chấp nào đang bị khởi tố hoặc hiện nay có thể dự đoán được;

* Chúng tôi đã hạch toán hoặc đã thuyết minh đầy đủ trong báo cáo tài chính tất cả các kế hoạch về việc mua lại các cổ phiếu của chính công ty, các nguồn vốn được dự trữ cho kế hoạch này, các khoản đảm bảo cũng như việc chuyển đổi và các yêu cầu có liên quan khác.

Giám đốc (hoặc Chủ tịch Hội đồng quản trị)
(Chữ ký, Họ và tên, đóng dấu)