

BỘ TÀI CHÍNH

Số: **101/2005/QĐ-BTC**

CỘNG HOÀ XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

Hà Nội, ngày 29 tháng 12 năm 2005

QUYẾT ĐỊNH
Về việc ban hành và công bố
bốn chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (đợt 7)

BỘ TRƯỞNG BỘ TÀI CHÍNH

- Căn cứ Nghị định số 77/2003/NĐ-CP ngày 1/7/2003 của Chính phủ qui định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của Bộ Tài chính;

- Căn cứ Nghị định số 105/2004/NĐ-CP ngày 30/3/2004 của Chính phủ về Kiểm toán độc lập;

Theo đề nghị của Vụ trưởng Vụ Chế độ kế toán và Kiểm toán, Chánh Văn phòng Bộ,

QUYẾT ĐỊNH:

Điều 1: Ban hành bốn (04) chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (đợt 7) có số hiệu và tên gọi sau đây:

1. Chuẩn mực 260 - Trao đổi các vấn đề quan trọng phát sinh khi kiểm toán với Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán;
2. Chuẩn mực 330 - Thủ tục kiểm toán trên cơ sở đánh giá rủi ro;
3. Chuẩn mực 505 - Thông tin xác nhận từ bên ngoài;
4. Chuẩn mực 545 - Kiểm toán việc xác định và trình bày giá trị hợp lý.

Điều 2: Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam được ban hành kèm theo Quyết định này áp dụng đối với dịch vụ kiểm toán độc lập báo cáo tài chính. Dịch vụ kiểm toán 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 mực.

Điều 3: Quyết định này có hiệu lực thi hành sau 15 ngày, kể từ ngày đăng công báo.

Điều 4: Kiểm toán viên và công ty kiểm toán hoạt động hợp pháp tại Việt Nam có trách nhiệm triển khai thực hiện các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam ban hành tại Quyết định này trong hoạt động của mỗi công ty.

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

Nơi nhận:

- Thủ tướng, Phó Thủ tướng Chính phủ (để báo cáo)
- Văn phòng TW Đảng
- Văn phòng Chủ tịch nước
- Văn phòng Quốc hội
- Văn phòng Chính phủ
- Tòa án NDTC tối cao
- Viện Kiểm sát NDTC tối cao
- Cục Kiểm tra văn bản (Bộ Tư pháp)
- Sở Tài chính, Cục thuế các tỉnh, thành phố trực thuộc TW
- Các công ty kiểm toán
- Các Trường ĐH KTQD, Kinh tế TP.HCM
- Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam
- Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam
- Vụ Pháp chế (Bộ Tài chính)
- Các đơn vị thuộc Bộ Tài chính
- Công báo
- Lưu: VT, Vụ CĐKT.

**KT. BỘ TRƯỞNG
THỨ TRƯỞNG**

(đã ký)

Trần Văn Tá

HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỰC SỐ 260
**TRAO ĐỔI CÁC VẤN ĐỀ QUAN TRỌNG PHÁT SINH KHI KIỂM
TOÁN
VỚI BAN LÃNH ĐẠO ĐƠN VỊ ĐƯỢC KIỂM TOÁN**

*(Ban hành theo Quyết định số 101/2005/QĐ-BTC
ngày 29 tháng 12 năm 2005 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 và thủ tục cơ bản trong việc trao đổi các vấn đề phát sinh khi kiểm toán giữa kiểm toán viên và công ty kiểm toán với những người trong Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.
02. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải trao đổi các vấn đề quan trọng trong đó có vấn đề về quản trị đơn vị phát sinh khi kiểm toán báo cáo tài chính với những người trong Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.**
03. Chuẩn mực này áp dụng cho việc trao đổi các vấn đề quan trọng phát sinh khi kiểm toán báo cáo tài chính giữa kiểm toán viên và công ty kiểm toán với những người trong Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.

Chuẩn mực này không quy định cách thức của kiểm toán viên khi trao đổi thông tin với các đối tượng bên ngoài đơn vị được kiểm toán.

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ những qui 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) 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:

04. *Ban lãnh đạo:* Là những người thực hiện nhiệm vụ chỉ đạo, điều hành, giám sát, kiểm soát, đưa ra quyết định để xây dựng và phát triển đơn vị được kiểm toán như những người trong Hội đồng quản trị, Ban Giám đốc, Ban kiểm soát, người phụ trách quản trị từng lĩnh vực.

05 *Quản trị*: Là mô tả công việc của những người được giao nhiệm vụ chỉ đạo, điều hành, giám sát, kiểm soát một lĩnh vực nào đó hoặc chỉ đạo, điều hành một pháp nhân.

Ban lãnh đạo chịu trách nhiệm đảm bảo cho đơn vị hoạt động có hiệu quả, đạt được mục tiêu mà đơn vị đề ra, giám sát hoặc cung cấp báo cáo tài chính cho các bên hữu quan.

06. *Các vấn đề quan trọng về quản trị đơn vị*: Là những vấn đề phát sinh trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính mà kiểm toán viên và công ty kiểm toán cho là quan trọng có liên quan đến công tác quản trị của Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán trong việc giám sát quá trình lập và công khai báo cáo tài chính.

Kiểm toán viên không có trách nhiệm phải phát hiện và báo cáo với Ban lãnh đạo đơn vị tất cả các vấn đề quan trọng về quản trị của đơn vị được kiểm toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

07. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xác định những người liên quan đến Ban lãnh đạo và những người sẽ trao đổi các vấn đề quan trọng, trong đó có vấn đề về quản trị đơn vị phát sinh khi kiểm toán ở đơn vị được kiểm toán.

08. Kiểm toán viên phải xác định cơ cấu quản trị và các nguyên tắc quản trị của từng đơn vị như chức năng giám sát (Ban kiểm soát) và chức năng điều hành của Ban Giám đốc và của Hội đồng quản trị.

09. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên phải xác định ai là người trong Ban lãnh đạo và ai là người cần trao đổi các vấn đề quan trọng phát sinh khi kiểm toán.

10. Trường hợp cơ cấu quản trị của đơn vị không được xác định rõ ràng hoặc không xác định hết được ai là người trong Ban lãnh đạo thì kiểm toán viên phải thỏa thuận với đơn vị đó về người sẽ được trao đổi thông tin quan trọng liên quan đến cuộc kiểm toán.

11. Để tránh hiểu lầm, trong hợp đồng kiểm toán phải nêu rõ kiểm toán viên chỉ trao đổi thông tin quan trọng về quản trị của đơn vị được kiểm toán phát sinh trong quá trình thực hiện kiểm toán, kiểm toán viên không được yêu cầu phải thiết kế các thủ tục riêng biệt nhằm xác định các vấn đề quan trọng về quản trị đơn vị.

Hợp đồng kiểm toán có thể mô tả các vấn đề sau:

- Xác định những người liên quan sẽ thực hiện trao đổi thông tin; và
- Xác định một cách cụ thể vấn đề quan trọng nào về quản trị cần được trao đổi.

12. Hiệu quả của việc trao đổi thông tin được tăng cường bằng việc phát triển mối quan hệ làm việc có tính xây dựng giữa kiểm toán viên và những người trong Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán. Mối quan hệ này được phát triển trong khi vẫn phải đảm bảo tính độc lập chuyên môn và tính khách quan.

Những vấn đề quan trọng phát sinh khi kiểm toán sẽ được trao đổi

13. Kiểm toán viên phải xem xét những vấn đề quan trọng, trong đó có vấn đề về quản trị đơn vị phát sinh từ cuộc kiểm toán báo cáo tài chính và trao đổi những vấn đề này với những người trong Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán. Thông thường những vấn đề này bao gồm:

- a) Phương pháp tiếp cận tổng quát và toàn bộ phạm vi kiểm toán, bao gồm cả giới hạn dự kiến hoặc những yêu cầu bổ sung;
- b) Những thay đổi hoặc việc lựa chọn chính sách và thông lệ kế toán quan trọng có tác động hoặc có thể có tác động đáng kể đến báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán;
- c) Tác động tiềm tàng của những rủi ro quan trọng đối với báo cáo tài chính, như một vụ kiện chưa xử lý yêu cầu phải được trình bày trong báo cáo tài chính;
- d) Những bút toán điều chỉnh theo ý kiến của kiểm toán viên, cho dù đơn vị được kiểm toán có thực hiện hay không, có thể tác động quan trọng đến báo cáo tài chính của đơn vị;
- e) Những yếu tố không chắc chắn đáng kể liên quan đến những sự kiện và điều kiện tạo ra sự nghi ngờ về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị;
- f) Các ý kiến bất đồng với Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán về những vấn đề mang tính nghiệp vụ hay nguyên tắc có ảnh hưởng đáng kể tới báo cáo tài chính hoặc báo cáo kiểm toán của đơn vị được kiểm toán;
- g) Dạng báo cáo kiểm toán;
- h) Những vấn đề khác đòi hỏi sự quan tâm của những người trong Ban lãnh đạo như những điểm yếu lớn trong hệ thống kiểm soát nội bộ, những câu hỏi về tính chính trực, liêm khiết và sự gian lận trong quản lý liên quan đến Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán;
- i) Bất kỳ vấn đề nào khác được thoả thuận trong hợp đồng kiểm toán.

14. Những vấn đề quan trọng về quản trị đơn vị sẽ được kiểm toán viên trao đổi và thông báo cho những người trong Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán cần biết:

- a) Thông báo của kiểm toán viên về kết quả của cuộc kiểm toán; và
- b) Việc kiểm toán báo cáo tài chính không nhằm để xác định tất cả những vấn đề liên quan đến những người trong Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán. Do đó, thông thường kiểm toán viên và công ty kiểm toán không xác định được tất cả những vấn đề có liên quan đến công việc quản trị.

Thời gian trao đổi thông tin

15. Kiểm toán viên phải kịp thời trao đổi những vấn đề quan trọng trong đó có vấn đề về quản trị đơn vị phát sinh trong quá trình kiểm toán để giúp người

trong Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán có biện pháp hành động kịp thời và thích hợp.

16. Để có thể trao đổi thông tin kịp thời, kiểm toán viên phải thảo luận với những người trong Ban lãnh đạo về cơ sở và thời gian trao đổi thông tin. Trong một số trường hợp nhất định, do tính chất của vấn đề, kiểm toán viên có thể trao đổi vấn đề đó sớm hơn thời gian đã thỏa thuận trước.

Hình thức trao đổi thông tin

17. Kiểm toán viên có thể trao đổi với những người trong Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán bằng lời hoặc bằng văn bản. Quyết định của kiểm toán viên và công ty kiểm toán trong việc trao đổi bằng lời hay bằng văn bản phụ thuộc vào những yếu tố sau:
- a) Quy mô, cơ cấu hoạt động, tổ chức quản lý và quy trình trao đổi thông tin của đơn vị được kiểm toán;
 - b) Tính chất, tính nhạy cảm và tầm quan trọng của những vấn đề quan trọng về quản trị đơn vị phát sinh khi kiểm toán sẽ được trao đổi;
 - c) Những thỏa thuận được thực hiện liên quan đến những buổi họp hoặc báo cáo định kỳ hoạt động về các vấn đề quan trọng trong đó có vấn đề về quản trị đơn vị phát sinh trong quá trình kiểm toán;
 - d) Lượng thông tin liên lạc và cuộc đối thoại thường xuyên mà kiểm toán viên thực hiện với Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.
18. Khi các vấn đề quan trọng về quản trị được trao đổi bằng lời, kiểm toán viên phải lập thành văn bản những vấn đề đã trao đổi, kể cả các thông tin phản hồi. Văn bản này có thể dưới hình thức bản sao biên bản thảo luận của kiểm toán viên với những người trong Ban lãnh đạo. Trong một số trường hợp, tùy vào tính chất, mức độ nhạy cảm và tầm quan trọng của vấn đề cần trao đổi, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải có xác nhận bằng văn bản với những người trong Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.
19. Kiểm toán viên thường thảo luận các vấn đề quan trọng về quản trị đơn vị phát sinh trong quá trình kiểm toán với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, trừ trường hợp những vấn đề đó liên quan đến những câu hỏi về năng lực và tính trung thực của Ban Giám đốc. Những cuộc thảo luận này giúp kiểm toán viên thu nhận được nhiều thông tin từ kiểm toán. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đồng ý trao đổi một vấn đề nào đó về công tác quản trị với những người trong Ban lãnh đạo, kiểm toán viên có thể không lập lại những thông tin trao đổi, với điều kiện kiểm toán viên hài lòng rằng những thông tin trao đổi đó đã được thực hiện một cách hiệu quả và phù hợp.

Trường hợp kiểm toán viên đã hài lòng với các thông tin có được sau khi trao đổi với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán thì không cần trao đổi với người khác trong Ban lãnh đạo nữa.

Những vấn đề khác

20. Nếu kiểm toán viên xét thấy việc sửa đổi Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính là cần thiết như quy định trong Chuẩn mực kiểm toán số 700 “Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính” thì việc trao đổi thông tin giữa kiểm toán viên và những người trong Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán vẫn thực hiện theo chuẩn mực này và không được coi là biện pháp thay thế thủ tục kiểm toán quy định tại Chuẩn mực kiểm toán số 700.
21. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xem xét liệu những vấn đề quan trọng về quản trị đơn vị phát sinh khi kiểm toán đã được trao đổi trước đây có thể có tác động đến báo cáo tài chính của năm hiện tại. Kiểm toán viên cần cân nhắc xem vấn đề đó có còn quan trọng về quản trị đơn vị và có cần tiếp tục trao đổi lại vấn đề đó với Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.

Bảo mật

22. Trường hợp các văn bản pháp luật có quy định về bảo mật làm hạn chế việc trao đổi thông tin những vấn đề quan trọng về mặt quản trị phát sinh trong cuộc kiểm toán thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xem xét các quy định đó trước khi trao đổi với người trong Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán. Trường hợp những quy định này có mâu thuẫn với chức năng, nhiệm vụ và đạo đức nghề nghiệp của kiểm toán viên thì kiểm toán viên có thể yêu cầu sự trợ giúp của chuyên gia tư vấn pháp luật.

Luật định

23. Nếu văn bản pháp luật có quy định yêu cầu kiểm toán viên và công ty kiểm toán trao đổi những thông tin liên quan đến quản trị mà không được quy định trong chuẩn mực này thì vẫn phải thực hiện theo yêu cầu của văn bản pháp luật đó.

*

* *

HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỰC SỐ 330
THỦ TỤC KIỂM TOÁN TRÊN CƠ SỞ ĐÁNH GIÁ RỦI RO

*(Ban hành theo Quyết định số 101/2005/QĐ-BTC
ngày 29 tháng 12 năm 2005 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 và thủ tục cơ bản về việc đưa ra và thực hiện các thủ tục kiểm toán trên cơ sở đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính và các cơ sở dẫn liệu trong kiểm toán báo cáo tài chính.

02. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải có đủ hiểu biết về đơn vị được kiểm toán cũng như môi trường kinh doanh của đơn vị, trong đó có hệ thống kiểm soát nội bộ để đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu làm cơ sở đề ra các thủ tục kiểm toán.**

03. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính và 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 quy định của chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về những quy định trong chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên và công ty kiểm toán, cũng như xử lý các quan hệ liên quan đến các thông tin đã được kiểm toán.

04. *Các yêu cầu tổng quát của chuẩn mực này gồm:*

Phương pháp tiếp cận tổng quát: Yêu cầu kiểm toán viên và công ty kiểm toán đưa ra phương pháp tiếp cận tổng quát để đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính và hướng dẫn nội dung của các phương pháp tiếp cận tổng quát đó.

Thủ tục kiểm toán trên cơ sở đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong các cơ sở dẫn liệu: Yêu cầu kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung bao gồm thực hiện kiểm tra tính hiệu quả của các hoạt động kiểm soát liên quan hoặc theo yêu cầu và các thử nghiệm cơ bản mà nội dung, lịch trình và mức độ thử nghiệm phụ thuộc vào kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong các

cơ sở dẫn liệu. Yêu cầu này cũng đòi hỏi kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải cân nhắc khi xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán đó.

Đánh giá mức độ đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán thu thập được: Yêu cầu kiểm toán viên xác định xem việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu có còn phù hợp hay không và kết luận liệu các bằng chứng kiểm toán thích hợp đã được thu thập đầy đủ hay không.

Hồ sơ kiểm toán: Yêu cầu nội dung và tài liệu trình bày trong hồ sơ kiểm toán phải đầy đủ các thông tin liên quan đến cơ sở đánh giá rủi ro.

05. **Để giảm rủi ro kiểm toán xuống mức thấp nhất có thể chấp nhận được, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải đưa ra phương pháp tiếp cận tổng quát trên cơ sở đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính; phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán để xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu trong các cơ sở dẫn liệu.** Phương pháp tiếp cận tổng quát, nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán bổ sung phụ thuộc vào xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên. Bên cạnh các yêu cầu của chuẩn mực này, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cũng cần phải tuân thủ các quy định trong Chuẩn mực kiểm toán số 240 “Gian lận và sai sót” để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Phương pháp tiếp cận tổng quát

06. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần đưa ra phương pháp tiếp cận tổng quát để xác định rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính.** Phương pháp tiếp cận tổng quát đòi hỏi kiểm toán viên cần giữ thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong quá trình thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán, bổ nhiệm kiểm toán viên có nhiều kinh nghiệm hoặc có các kỹ năng chuyên môn đặc biệt, sử dụng các chuyên gia, giám sát nhiều hơn hoặc kết hợp các yếu tố bổ sung cho các vấn đề không thể dự đoán trước khi lựa chọn thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán có thể thay đổi nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán. Ví dụ: Việc thực hiện các thử nghiệm cơ bản vào giai đoạn cuối kỳ thay vì vào giai đoạn giữa kỳ.
07. Hiểu biết của kiểm toán viên về môi trường kiểm soát của đơn vị được kiểm toán có ảnh hưởng đến việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính. Môi trường kiểm soát hiệu quả giúp kiểm toán viên tin tưởng hơn vào hệ thống kiểm soát nội bộ và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán thu thập được trong nội bộ đơn vị được kiểm toán, từ đó cho phép kiểm toán viên tiến hành một số thủ tục kiểm toán ở giai đoạn giữa kỳ thay vì vào giai đoạn cuối kỳ. Nếu phát hiện thấy những điểm yếu trong môi trường kiểm soát của đơn vị, kiểm toán viên sẽ tiến hành thêm các thủ tục kiểm toán vào giai đoạn cuối kỳ chứ không phải vào giai đoạn giữa kỳ. Kiểm toán viên cần thu thập thêm bằng chứng kiểm toán từ thử nghiệm cơ bản, thay đổi nội dung các thủ tục kiểm toán nhằm thu thập thêm bằng

chứng kiểm toán có sức thuyết phục cao, hoặc mở rộng phạm vi công việc kiểm toán.

08. Những xem xét trên có ảnh hưởng quan trọng đến phương pháp kiểm toán chung của kiểm toán viên. Ví dụ: Tập trung thực hiện thử nghiệm cơ bản (phương pháp cơ bản), hoặc kết hợp thử nghiệm kiểm soát với thử nghiệm cơ bản (phương pháp kết hợp).

Thủ tục kiểm toán bổ sung áp dụng đối với rủi ro có sai sót trọng yếu trong cơ sở dẫn liệu

09. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thiết kế và thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán bổ sung mà nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục này phụ thuộc vào kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong các cơ sở dẫn liệu** nhằm thể hiện sự liên hệ rõ ràng giữa nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán với việc đánh giá rủi ro. Khi thiết kế các thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần cân nhắc các vấn đề sau:
- Mức độ quan trọng của rủi ro;
 - Khả năng có thể xảy ra sai sót trọng yếu;
 - Đặc trưng của loại nghiệp vụ, số dư khoản mục hoặc các giai trình liên quan;
 - Nội dung hoạt động kiểm soát cụ thể mà đơn vị được kiểm toán sử dụng, đặc biệt là hoạt động kiểm soát này được thực hiện thủ công hay tự động;
 - Kiểm toán viên có kỳ vọng thu thập được bằng chứng kiểm toán để xác định liệu các hoạt động kiểm soát của đơn vị có hiệu quả trong việc ngăn chặn, phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu hay không.
10. Đánh giá của kiểm toán viên về các rủi ro trong cơ sở dẫn liệu chỉ ra cơ sở để lựa chọn một phương pháp kiểm toán thích hợp khi thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể quyết định chỉ cần thực hiện các thử nghiệm kiểm soát là đủ để có thể đưa ra được ý kiến có hiệu quả đối với rủi ro có sai sót trọng yếu trong cơ sở dẫn liệu nào đó. Trong những trường hợp khác, kiểm toán viên có thể chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản mới phù hợp với cơ sở dẫn liệu cụ thể và như vậy, kiểm toán viên bỏ qua ảnh hưởng của hoạt động kiểm soát khi đánh giá rủi ro liên quan. Điều này xảy ra khi các thủ tục đánh giá rủi ro của kiểm toán viên không xác định được bất kỳ hoạt động kiểm soát hiệu quả nào liên quan đến cơ sở dẫn liệu, hoặc việc kiểm tra tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát sẽ bị hạn chế. Tuy nhiên, kiểm toán viên hiểu rằng chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản đối với cơ sở dẫn liệu mới đạt được hiệu quả trong việc làm giảm rủi ro có sai sót trọng yếu xuống mức có thể chấp nhận được. Thông thường, kiểm toán viên có thể sử dụng phương pháp kết hợp cả kiểm tra tính hiệu quả của các thử nghiệm kiểm soát với các thử nghiệm cơ bản. Cho dù lựa chọn phương pháp nào thì kiểm toán viên vẫn phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm cơ bản

với từng loại nghiệp vụ trọng yếu, số dư khoản mục hoặc các giải trình như quy định ở đoạn 51.

11. Trường hợp đơn vị được kiểm toán có quy mô hoạt động rất nhỏ, không có nhiều hoạt động kiểm soát để kiểm toán viên có thể kiểm tra thì các thủ tục kiểm toán mà kiểm toán viên đề ra chủ yếu sẽ là các thử nghiệm cơ bản. Trường hợp này, ngoài các vấn đề được quy định ở đoạn 10, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần cân nhắc xem trong trường hợp đơn vị không có nhiều hoạt động kiểm soát thì có thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không.

Xem xét nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán bổ sung

Nội dung

12. Nội dung các thủ tục kiểm toán phản ánh mục tiêu của các thủ tục đó (thử nghiệm kiểm soát hoặc thử nghiệm cơ bản) và phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán, như kiểm tra, quan sát, điều tra, xác nhận, tính toán, quy trình phân tích. Một số thủ tục kiểm toán cụ thể có thể thích hợp đối với cơ sở dẫn liệu này hơn đối với cơ sở dẫn liệu khác. Ví dụ: Liên quan tới doanh thu, các thử nghiệm kiểm soát có thể thích hợp hơn để phát hiện rủi ro sai sót về tính đầy đủ, trong khi các thử nghiệm cơ bản lại thích hợp hơn để phát hiện rủi ro sai sót về sự phát sinh.
13. Việc lựa chọn các thủ tục kiểm toán của kiểm toán viên cần căn cứ vào việc đánh giá rủi ro. Kiểm toán viên đánh giá rủi ro càng cao thì bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các thử nghiệm cơ bản càng phải đáng tin cậy và phù hợp hơn. Điều này có thể ảnh hưởng đến cả hai loại thủ tục kiểm toán sẽ được thực hiện và mức độ kết hợp của chúng. Ví dụ: Kiểm toán viên có thể xác nhận mức độ đầy đủ về các điều khoản trong một hợp đồng với một bên thứ ba, bên cạnh việc kiểm tra tài liệu.
14. Khi xác định các thủ tục kiểm toán sẽ được thực hiện, kiểm toán viên cần cân nhắc cơ sở đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong các cơ sở dẫn liệu đối với từng loại nghiệp vụ, số dư khoản mục hoặc các giải trình liên quan. Việc này bao gồm xem xét tính chất cụ thể của từng loại nghiệp vụ, số dư khoản mục hoặc các giải trình liên quan (rủi ro tiềm tàng) và xem xét liệu việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên có tính đến các hoạt động kiểm soát của đơn vị hay không (rủi ro kiểm soát). Ví dụ: Nếu kiểm toán viên xét thấy rủi ro có sai sót trọng yếu là thấp do đặc trưng riêng của loại nghiệp vụ này không cần hoạt động kiểm soát liên quan, thì kiểm toán viên có thể quyết định chỉ cần thực hiện thủ tục phân tích cơ bản cũng có thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Nếu kiểm toán viên đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu là thấp vì đơn vị đã có hoạt động kiểm soát hiệu quả và kiểm toán viên dự định sẽ thiết kế các thử nghiệm cơ bản căn cứ vào hiệu quả của hoạt động kiểm soát này thì kiểm toán viên sẽ thực hiện các thử nghiệm kiểm soát nhằm thu thập được các bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát này. Ví dụ cho trường hợp này là các loại nghiệp vụ tương đối đồng

nhất, không phức tạp, được xử lý thường xuyên và được kiểm soát bởi hệ thống thông tin của đơn vị.

15. Kiểm toán viên cần thu thập bằng chứng kiểm toán về tính chính xác và đầy đủ của thông tin do hệ thống thông tin của đơn vị cung cấp nếu những thông tin này được kiểm toán viên sử dụng để thực hiện các thủ tục kiểm toán. Ví dụ: Nếu kiểm toán viên sử dụng các thông tin phi tài chính hoặc dữ liệu dự toán do hệ thống thông tin của đơn vị cung cấp để thực hiện các thủ tục kiểm toán, như các thủ tục phân tích cơ bản hay các thử nghiệm kiểm soát thì kiểm toán viên cần thu thập bằng chứng kiểm toán về mức độ chính xác và đầy đủ của những thông tin này theo quy định.

Lịch trình

16. Lịch trình là trình tự thời gian tiến hành các thủ tục kiểm toán, các giai đoạn kiểm toán hoặc thời điểm của bằng chứng kiểm toán.
17. Kiểm toán viên có thể thực hiện thử nghiệm kiểm soát hoặc thử nghiệm cơ bản ở thời điểm kiểm toán giữa kỳ hay cuối kỳ. Rủi ro có sai sót trọng yếu càng cao thì kiểm toán viên càng cần phải thực hiện các thử nghiệm cơ bản gần thời điểm cuối kỳ hơn là vào thời điểm giữa kỳ, hoặc thực hiện các thủ tục kiểm toán mà không cần thông báo trước về nội dung và thời gian (Ví dụ: Thực hiện các thủ tục kiểm toán với một số vị trí được chọn mà không thông báo trước). Việc thực hiện các thủ tục kiểm toán vào thời điểm trước khi kết thúc kỳ kế toán có thể giúp kiểm toán viên phát hiện được sớm các vấn đề quan trọng. Vấn đề này có thể được giải quyết với sự giúp đỡ của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán hoặc do kiểm toán viên thiết kế phương pháp kiểm toán hiệu quả. Nếu kiểm toán viên thực hiện các thử nghiệm kiểm soát hoặc các thử nghiệm cơ bản trước khi kết thúc kỳ kế toán thì cần cân nhắc bằng chứng kiểm toán bổ sung cần thiết ở giai đoạn còn lại theo quy định tại các đoạn 39-40 và 58-63.
18. Để quyết định thời điểm thực hiện các thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên cần cân nhắc các vấn đề sau:
 - a) Môi trường kiểm soát;
 - b) Khi nào có thông tin thích hợp (Ví dụ: Thủ tục quan sát có thể chỉ thực hiện trong thời gian cụ thể nào đó);
 - c) Bản chất của rủi ro (Ví dụ: Nếu có rủi ro về việc doanh thu bị khai tăng lên bằng cách tạo ra những hợp đồng bán hàng giả mạo, kiểm toán viên có thể đề nghị kiểm tra các hợp đồng hiện có vào thời điểm kết thúc kỳ kế toán);
 - d) Giai đoạn hoặc thời điểm liên quan đến bằng chứng kiểm toán.
19. Một số thủ tục kiểm toán có thể chỉ được thực hiện vào giai đoạn cuối kỳ hoặc sau giai đoạn cuối kỳ. Ví dụ: Việc đối chiếu số liệu trên báo cáo tài chính với sổ kế toán và việc kiểm tra các khoản mục được điều chỉnh thực hiện trong quá trình lập báo cáo tài chính. Nếu xảy ra rủi ro là đơn vị được kiểm toán có những hợp đồng

kinh tế không minh bạch hoặc các giao dịch không được quyết toán vào giai đoạn cuối kỳ thì kiểm toán viên thực hiện các thủ tục kiểm toán thích hợp để xử lý rủi ro cụ thể này. Ví dụ: Nếu giá trị của từng giao dịch là trọng yếu hoặc sai sót xảy ra vào lúc khóa sổ kế toán có thể dẫn đến sai sót trọng yếu, thông thường kiểm toán viên sẽ kiểm tra các giao dịch phát sinh gần thời điểm cuối kỳ.

Phạm vi

20. Phạm vi các thủ tục kiểm toán là số lượng thủ tục kiểm toán cụ thể cần thực hiện. Ví dụ: Cỡ của một mẫu hoặc số lượng các quan sát đối với một hoạt động kiểm soát.

Phạm vi của thủ tục kiểm toán được kiểm toán viên xác định dựa vào xét đoán chuyên môn của mình sau khi cân nhắc đến mức độ trọng yếu, các rủi ro được đánh giá và mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên dự kiến cần thu thập được. Kiểm toán viên cần mở rộng phạm vi các thủ tục kiểm toán nếu rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu tăng lên. Tuy nhiên, việc mở rộng phạm vi các thủ tục kiểm toán chỉ thực sự có hiệu quả nếu bản thân thủ tục kiểm toán phù hợp với rủi ro đặc thù này. Do đó, nội dung của thủ tục kiểm toán được coi là yếu tố quan trọng nhất.

21. Việc sử dụng các kỹ thuật kiểm toán bằng máy tính có thể giúp cho việc kiểm tra nhiều nghiệp vụ kế toán và các tệp tin dưới dạng điện tử. Các kỹ thuật này có thể được sử dụng để chọn các mẫu từ các tệp tin dưới dạng điện tử chính để phân loại chúng thành các nghiệp vụ với tiêu chuẩn đặc thù hoặc kiểm tra toàn bộ thay vì kiểm tra mẫu.
22. Thông thường kiểm toán viên có thể đưa ra kết luận phù hợp trên cơ sở sử dụng phương pháp chọn mẫu. Tuy nhiên, nếu số lượng mẫu được lựa chọn từ tổng thể quá ít thì phương pháp lấy mẫu sẽ không phù hợp để thỏa mãn một mục tiêu kiểm toán cụ thể. Nếu các trường hợp ngoại lệ không được theo dõi một cách phù hợp sẽ dẫn đến rủi ro không thể chấp nhận được là kết luận của kiểm toán viên đưa ra chỉ dựa trên cơ sở một số mẫu kiểm toán làm cho kết luận này có thể khác với kết luận được rút ra nếu thực hiện thủ tục kiểm toán dựa trên cơ sở toàn bộ tổng thể. Chuẩn mực kiểm toán số 530 “Lấy mẫu kiểm toán và các thủ tục lựa chọn khác” hướng dẫn phương pháp lấy mẫu kiểm toán.
23. Chuẩn mực này hướng dẫn việc sử dụng kết hợp các phương pháp kiểm toán khác nhau, đây cũng là một phần nội dung kiểm tra trình bày ở trên. Tuy nhiên, kiểm toán viên cần cân nhắc liệu phạm vi kiểm tra có phù hợp không khi sử dụng kết hợp các thủ tục kiểm toán khác nhau.

Các thử nghiệm kiểm soát

24. Kiểm toán viên yêu cầu phải thực hiện các thử nghiệm kiểm soát nếu việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên bao gồm cả kỳ vọng về tính hiệu quả của hoạt động kiểm

soát hoặc nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp đối với cơ sở dẫn liệu.

25. **Nếu kiểm toán viên đánh giá có sai sót trọng yếu trong cơ sở dẫn liệu, kể cả khi rất kỳ vọng về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán vẫn phải thực hiện các thử nghiệm kiểm soát nhằm thu thập được bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp về sự vận hành có hiệu quả của hoạt động kiểm soát tại các thời điểm liên quan trong suốt quá trình kiểm toán.** Đoạn 41-46 quy định về việc sử dụng các bằng chứng kiểm toán liên quan đến tính hiệu quả của các thử nghiệm kiểm soát thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước đây.
26. Trường hợp kiểm toán viên đánh giá có sai sót trọng yếu trong cơ sở dẫn liệu, kể cả khi rất kỳ vọng về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát thì kiểm toán viên vẫn phải thực hiện các thử nghiệm kiểm soát nhằm thu thập được bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát đó. Việc kiểm tra tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát chỉ được thực hiện đối với hoạt động kiểm soát mà kiểm toán viên cho rằng chúng được thiết kế hoàn toàn phù hợp để ngăn ngừa, phát hiện và sửa chữa sai sót trọng yếu ở một cơ sở dẫn liệu.
27. **Nếu kiểm toán viên cho rằng việc giảm rủi ro sai sót trọng yếu trong các cơ sở dẫn liệu tới mức có thể chấp nhận được là không thể thực hiện được hoặc sẽ là không thực tế nếu chỉ dựa trên cơ sở bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các thử nghiệm cơ bản thì kiểm toán viên phải thực hiện các thử nghiệm kiểm soát phù hợp nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát đó.** Ví dụ: Kiểm toán viên có thể cho rằng là không thể thực hiện được các thử nghiệm cơ bản một cách có hiệu quả có thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp trong trường hợp đơn vị sử dụng công nghệ thông tin nhưng tài liệu liên quan đến các nghiệp vụ kinh doanh lại không được in ra hoặc lưu lại bên ngoài hệ thống công nghệ thông tin.
28. Việc kiểm tra tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát khác với việc thu thập bằng chứng kiểm toán về việc các hoạt động kiểm soát đã được thực hiện. Khi thu thập bằng chứng kiểm toán về việc thực hiện của hoạt động kiểm soát bằng cách thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro, kiểm toán viên cần xác định các hoạt động kiểm soát liên quan đang được đơn vị được kiểm toán áp dụng. Khi kiểm tra tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát, kiểm toán viên cần thu thập bằng chứng kiểm toán về sự vận hành hiệu quả của hoạt động kiểm soát này trong suốt thời kỳ kiểm toán. Thử nghiệm này bao gồm việc thu thập bằng chứng kiểm toán về hoạt động kiểm soát tại các thời điểm liên quan trong suốt giai đoạn kiểm toán; mức độ nhất quán với hoạt động kiểm soát đã được vận dụng, hoạt động kiểm soát do ai thực hiện và được thực hiện như thế nào. Nếu các hoạt động kiểm soát khác nhau được vận dụng tại các thời điểm khác nhau trong giai đoạn kiểm toán, kiểm toán viên cần xem xét riêng từng loại kiểm soát. Kiểm toán viên có thể kiểm tra tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát, đồng thời với việc đánh giá về thiết kế của hoạt động

kiểm soát và thu thập bằng chứng kiểm toán về hiệu quả của hoạt động kiểm soát này.

29. Mặc dù một số thủ tục đánh giá rủi ro mà kiểm toán viên thực hiện để đánh giá việc thiết kế của hoạt động kiểm soát và để xác định rằng hoạt động kiểm soát đã được thực hiện có thể không được cụ thể như thử nghiệm kiểm soát, nhưng nếu các thủ tục này cung cấp bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát nên có thể được coi là thử nghiệm kiểm soát. Ví dụ: Kiểm toán viên có thể hỏi về kế hoạch sản xuất, kinh doanh của Ban Giám đốc; kiểm tra các báo cáo; so sánh chi phí thực tế hàng tháng với kế hoạch sản xuất, kinh doanh và kiểm tra các báo cáo để phát hiện biến động giữa số liệu thực tế so với kế hoạch sản xuất, kinh doanh. Các thủ tục kiểm toán này cung cấp những hiểu biết về công tác lập kế hoạch sản xuất, kinh doanh của đơn vị, và liệu kế hoạch này có được thực hiện hay không. Các thủ tục này cũng có thể đưa ra bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của quy trình lập kế hoạch sản xuất, kinh doanh trong việc ngăn ngừa hoặc phát hiện các sai sót trọng yếu trong phân loại chi phí. Trường hợp này, kiểm toán viên cần cân nhắc liệu bằng chứng kiểm toán thu thập từ các thủ tục kiểm toán này có đầy đủ hay không.

Nội dung các thử nghiệm kiểm soát

30. Kiểm toán viên lựa chọn các thủ tục kiểm toán để có được sự đảm bảo về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát. Mức độ đảm bảo dự kiến đạt được càng cao thì kiểm toán viên phải thu thập nhiều bằng chứng kiểm toán tin cậy hơn. Việc lựa chọn phương pháp kiểm toán chủ yếu bao gồm các thử nghiệm kiểm soát, đặc biệt là đối với các rủi ro mà nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản sẽ không thể thu thập được các bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp thì kiểm toán viên phải thực hiện các thử nghiệm kiểm soát nhằm thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đạt được mức độ đảm bảo cao hơn về tính hiệu quả của các hoạt động kiểm soát.
31. **Kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung kết hợp với phỏng vấn để kiểm tra tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát.** Mặc dù khác với việc tìm hiểu về thiết kế và vận hành của hoạt động kiểm soát, việc kiểm tra tính hiệu quả của hoạt động này có chung các thủ tục kiểm toán để đánh giá việc thiết kế và thực hiện của hoạt động kiểm soát và có thể bao gồm cả việc kiểm toán viên thực hiện lại hoạt động kiểm soát này. Ngoài thủ tục phỏng vấn, kiểm toán viên cần sử dụng kết hợp các thủ tục kiểm toán nhằm thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát. Hoạt động kiểm soát được thử nghiệm bằng cách phỏng vấn kết hợp với kiểm tra và thực hiện lại thông thường có mức độ đảm bảo cao hơn so với hoạt động kiểm soát mà bằng chứng kiểm toán thu thập được chỉ đơn thuần từ việc phỏng vấn và quan sát. Ví dụ: Kiểm toán viên có thể phỏng vấn và quan sát các thủ tục của đơn vị về việc xử lý nghiệp vụ nhận tiền mặt để thử nghiệm tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát nghiệp vụ nhận tiền mặt

của đơn vị. Do việc quan sát chỉ thích hợp tại thời điểm diễn ra nghiệp vụ đó, nên thông thường bên cạnh việc quan sát, kiểm toán viên cần thực hiện phỏng vấn đối với nhân viên và kiểm tra tài liệu của đơn vị về hoạt động kiểm soát này tại những thời điểm khác nhau trong suốt giai đoạn kiểm toán để thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

32. Bản chất của một hoạt động kiểm soát cụ thể ảnh hưởng đến loại thủ tục kiểm toán cần thiết để thu thập bằng chứng kiểm toán xem liệu hoạt động kiểm soát có được vận hành một cách hiệu quả không tại các thời điểm liên quan trong suốt giai đoạn kiểm toán. Tính hiệu quả của một số loại hoạt động kiểm soát có thể được chứng minh dưới hình thức văn bản. Trong trường hợp này, kiểm toán viên có thể kiểm tra tài liệu của đơn vị nhằm thu thập được bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả. Tuy nhiên, trong một số trường hợp khác, tính hiệu quả của các hoạt động kiểm soát có thể không được lưu trữ lại dưới hình thức văn bản. Ví dụ: Có thể không có tài liệu hoặc lưu lại về hoạt động của một số yếu tố của môi trường kiểm soát, như việc giao quyền, phân công trách nhiệm, hoặc một số hoạt động kiểm soát được xử lý bằng máy tính. Trường hợp này, bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả có thể thu thập được bằng cách phỏng vấn kết hợp với các thủ tục kiểm toán khác như quan sát hoặc sử dụng nghiệp vụ kiểm toán được thực hiện bằng máy tính.
33. Khi thiết kế các thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên cần cân nhắc sự cần thiết phải thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát có liên quan trực tiếp đến các cơ sở dẫn liệu đang xem xét cũng như hoạt động kiểm soát liên quan gián tiếp khác mà hoạt động kiểm soát này phụ thuộc vào. Ví dụ, kiểm toán viên có thể coi việc một người soát xét báo cáo, đặc biệt về số tiền cho vay so với hạn mức được vay của khách hàng như là hoạt động kiểm soát trực tiếp liên quan đến một cơ sở dẫn liệu. Trường hợp này, kiểm toán viên cần cân nhắc tính hiệu quả của việc soát xét báo cáo này cũng như hoạt động kiểm soát liên quan đến mức độ chính xác của thông tin trong báo cáo.
34. Trường hợp hoạt động kiểm soát được thực hiện tự động, do sự đồng bộ của việc xử lý bằng công nghệ thông tin, bằng chứng kiểm toán về hoạt động kiểm soát đã được thực hiện tại thời điểm đánh giá cùng với bằng chứng kiểm toán thu thập được về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát của đơn vị nói chung có thể đưa ra bằng chứng kiểm toán quan trọng về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát trong giai đoạn phù hợp.
35. Dựa trên kết quả của việc đánh giá rủi ro, kiểm toán viên có thể thực hiện thử nghiệm kiểm soát cùng với thử nghiệm cơ bản cho cùng một nghiệp vụ. Mục tiêu của thử nghiệm kiểm soát nhằm đánh giá xem hoạt động kiểm soát có hiệu quả hay không. Mục tiêu của thử nghiệm cơ bản là nhằm phát hiện các sai sót trọng yếu trong cơ sở dẫn liệu. Mặc dù có mục tiêu khác nhau nhưng cả hai loại thử nghiệm này có thể được thực hiện cùng một lúc bằng cách thực hiện một thử nghiệm kiểm soát và một thử nghiệm cơ bản đối với cùng một giao dịch (thử nghiệm kép). Ví dụ: Kiểm toán viên có thể kiểm tra một hóa đơn và xác định liệu hóa đơn này đã

được phê duyệt đầy đủ hay chưa, đồng thời có thể đưa ra một bằng chứng kiểm toán khác về nghiệp vụ này. Kiểm toán viên cần cân nhắc một cách thận trọng việc tổ chức và đánh giá các thử nghiệm này để đạt được cả 2 mục tiêu kiểm toán nêu trên.

36. Việc một thử nghiệm cơ bản không phát hiện thấy có sai sót, không cung cấp bằng chứng kiểm toán về việc các hoạt động kiểm soát liên quan đến một cơ sở dẫn liệu đã được kiểm tra là có hiệu quả. Tuy nhiên, các sai sót được kiểm toán viên phát hiện từ việc thực hiện thử nghiệm cơ bản cần được cân nhắc khi kiểm toán viên đánh giá tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát. Sai sót trọng yếu được kiểm toán viên phát hiện mà không phải do đơn vị phát hiện thể hiện khiếm khuyết quan trọng trong hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị, kiểm toán viên sẽ trao đổi với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về nội dung này.

Lịch trình các thử nghiệm kiểm soát

37. Lịch trình các thử nghiệm kiểm soát phụ thuộc vào mục tiêu của kiểm toán viên và xác định thời gian tin cậy của hoạt động kiểm soát. Nếu thử nghiệm hoạt động kiểm soát tại một thời điểm cụ thể thì kiểm toán viên chỉ cần thu thập bằng chứng kiểm toán về hoạt động kiểm soát đã được vận hành một cách hiệu quả vào thời điểm đó. Tuy nhiên, nếu thử nghiệm kiểm soát được tiến hành trong một giai đoạn thì kiểm toán viên có thể thu thập được bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát trong suốt giai đoạn đó.
38. Một bằng chứng kiểm toán chỉ liên quan đến một thời điểm vẫn có thể là đầy đủ đối với một mục tiêu cụ thể của kiểm toán viên, như: Việc kiểm kê hàng tồn kho thực tế của đơn vị vào giai đoạn cuối kỳ. Mặt khác, nếu kiểm toán viên yêu cầu bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát trong một giai đoạn thì bằng chứng kiểm toán chỉ liên quan đến một thời điểm có thể là chưa đầy đủ và kiểm toán viên cần bổ sung thêm các bước kiểm tra và các thử nghiệm kiểm soát khác để có thể thu thập được bằng chứng kiểm toán về hoạt động kiểm soát đã được vận hành một cách có hiệu quả vào các thời điểm liên quan trong suốt giai đoạn kiểm toán. Các thử nghiệm khác đó có thể bao gồm cả thử nghiệm về sự giám sát hoạt động kiểm soát của đơn vị được kiểm toán.
39. **Khi kiểm toán viên thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát trong suốt giai đoạn giữa kỳ, kiểm toán viên sẽ phải xác định bằng chứng kiểm toán bổ sung nào cần thu thập cho giai đoạn còn lại.** Khi xác định bằng chứng kiểm toán bổ sung, kiểm toán viên cần xem xét đến mức độ quan trọng của các sai sót trọng yếu trong các cơ sở dẫn liệu; hoạt động kiểm soát cụ thể đã được thực hiện trong giai đoạn giữa kỳ; mức độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của các hoạt động kiểm soát đã được thu thập; độ dài của giai đoạn còn lại. Căn cứ vào mức độ tin cậy của các hoạt động kiểm soát và môi trường kiểm soát mà kiểm toán viên dự định giảm bớt phạm vi của các thử nghiệm cơ bản. Kiểm toán viên thu thập bằng chứng kiểm toán về nội dung và phạm vi của

bất cứ thay đổi quan trọng nào trong hệ thống kiểm soát nội bộ, kể cả các thay đổi của hệ thống thông tin, quy trình xử lý và nhân sự xảy ra sau giai đoạn kiểm toán giữa kỳ.

40. Ví dụ, có thể phải thu thập thêm bằng chứng kiểm toán bổ sung bằng cách kiểm tra tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát ở giai đoạn còn lại hay kiểm tra công tác giám sát hoạt động kiểm soát của đơn vị được kiểm toán.
41. **Nếu kiểm toán viên có kế hoạch sử dụng bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước đó, kiểm toán viên cần thu thập bằng chứng kiểm toán về việc các hoạt động kiểm soát cụ thể đó liệu có thay đổi sau cuộc kiểm toán trước đó hay không. Để thu thập bằng chứng kiểm toán về các thay đổi này, kiểm toán viên phải thực hiện thủ tục phỏng vấn kết hợp với quan sát hoặc điều tra để xác nhận hiểu biết của mình về các hoạt động kiểm soát cụ thể này.** Chuẩn mực kiểm toán số 500 “Bằng chứng kiểm toán” yêu cầu kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán để xây dựng mối quan hệ liên tục với bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các giai đoạn trước đó nếu kiểm toán viên dự định sử dụng các bằng chứng kiểm toán trong giai đoạn hiện tại. Ví dụ: Khi tiến hành kiểm toán giai đoạn trước đó, nếu một hoạt động kiểm soát của đơn vị được thực hiện tự động thì kiểm toán viên cần thu thập bằng chứng kiểm toán để xác định liệu có sự thay đổi nào về hoạt động kiểm soát tự động này hay không và nếu có thì nó có ảnh hưởng đến hiệu quả hoạt động kiểm soát hay không. Để làm được việc này, kiểm toán viên cần phỏng vấn Ban Giám đốc và kiểm tra các sổ theo dõi để xác định liệu có hoạt động kiểm soát nào đã bị thay đổi. Bằng chứng kiểm toán về những thay đổi này sẽ giúp kiểm toán viên quyết định tăng hay giảm bằng chứng kiểm toán cần phải thu thập trong giai đoạn hiện tại để đánh giá tính hiệu quả của các hoạt động kiểm soát.
42. **Nếu kiểm toán viên tin cậy vào các hoạt động kiểm soát đã được thay đổi sau khi được kiểm tra ở giai đoạn trước đây, kiểm toán viên sẽ phải kiểm tra tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát này trong giai đoạn hiện tại.** Các thay đổi này có thể có ảnh hưởng đến tính phù hợp của bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các giai đoạn trước, thậm chí tới mức không còn có cơ sở để kiểm toán viên tiếp tục tin cậy. Ví dụ: Những thay đổi về hệ thống thu thập báo cáo của đơn vị có thể không có ảnh hưởng đến tính phù hợp của bằng chứng kiểm toán thu thập được ở giai đoạn trước đó. Tuy nhiên, nếu có sự thay đổi làm cho cơ sở dữ liệu của đơn vị được cộng lý kế hoặc được tính toán theo một cách khác thì sẽ ảnh hưởng thực sự đến hoạt động kiểm soát.
43. **Nếu kiểm toán viên tin cậy vào các hoạt động kiểm soát không bị thay đổi kể từ khi được kiểm tra ở giai đoạn trước đây, kiểm toán viên sẽ phải kiểm tra tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát này ít nhất một lần trong 3 đợt kiểm toán sau.** Đoạn 42 và 46 quy định bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước đó có thể không làm kiểm toán viên tin cậy trong trường hợp các hoạt động kiểm soát có thể đã thay đổi

kể từ khi được kiểm tra ở giai đoạn trước đó hoặc đối với các kiểm soát chỉ nhằm giảm bớt rủi ro trọng yếu. Việc quyết định có tin cậy vào bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước đây hay không tùy thuộc vào xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên. Ngoài ra, khoảng thời gian kiểm tra lại hoạt động kiểm soát này cũng tùy thuộc vào xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên, nhưng không được kéo dài quá hai năm.

44. Khi xem xét tính phù hợp của việc sử dụng bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước đây, nếu sẽ sử dụng, khoảng thời gian thích hợp trước khi thực hiện kiểm tra lại một hoạt động kiểm soát, kiểm toán viên cần cân nhắc:
- a) Mức độ hiệu quả của các yếu tố khác trong hệ thống kiểm soát nội bộ, kể cả môi trường kiểm soát, công tác giám sát các hoạt động kiểm soát và quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị;
 - b) Các rủi ro do tính chất của kiểm soát, kể cả hoạt động kiểm soát thủ công và tự động;
 - c) Tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát hệ thống tin học nói chung;
 - d) Tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát và việc thực hiện kiểm soát của đơn vị, kể cả nội dung và phạm vi của các thay đổi trong việc thực hiện kiểm soát so với việc kiểm tra về tính hiệu quả trong các cuộc kiểm toán trước đây;
 - e) Rủi ro có sai sót trọng yếu và mức độ tin cậy vào hoạt động kiểm soát. Rủi ro có sai sót trọng yếu càng lớn hoặc mức độ tin cậy của hoạt động kiểm soát càng cao thì thời gian kiểm tra (nếu có) càng ngắn. Các yếu tố thông thường làm giảm thời gian kiểm tra lại một hoạt động kiểm soát hoặc làm cho kiểm toán viên quyết định không tin cậy vào bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước đây gồm:
 - Môi trường kiểm soát yếu;
 - Sự yếu kém của công tác giám sát hoạt động kiểm soát;
 - Các hoạt động kiểm soát có một yếu tố quan trọng được thực hiện thủ công;
 - Thay đổi nhân sự ảnh hưởng quan trọng đến hoạt động kiểm soát;
 - Tình hình thay đổi dẫn đến việc cần thiết thay đổi hoạt động kiểm soát;
 - Hoạt động kiểm soát hệ thống tin học nói chung là yếu.
45. **Nếu có một số hoạt động kiểm soát mà kiểm toán viên xác định rằng việc sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước đây là phù hợp, kiểm toán viên sẽ phải kiểm tra tính hiệu quả của những hoạt động kiểm soát này ở từng cuộc kiểm toán.** Yêu cầu này nhằm tránh khả năng kiểm toán viên có thể sử dụng phương pháp kiểm toán trình bày ở đoạn 43 với toàn bộ

hoạt động kiểm soát mà kiểm toán viên dự kiến tin cậy, nhưng chỉ kiểm tra hoạt động kiểm soát này ở một giai đoạn kiểm toán riêng rẽ mà không kiểm tra hoạt động kiểm soát này trong hai giai đoạn kiểm toán sau đó. Bên cạnh việc cung cấp bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát được kiểm tra ở cuộc kiểm toán hiện tại, việc thực hiện các thử nghiệm này cung cấp thêm bằng chứng bổ sung về tính hiệu quả của môi trường kiểm soát. Từ đó giúp kiểm toán viên quyết định sẽ tin cậy vào bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước đây. Như vậy, nếu kiểm toán viên thực hiện theo quy định tại các đoạn 41-44 nêu cho rằng việc sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước đây là phù hợp với một số loại hoạt động kiểm soát, khi đó kiểm toán viên sẽ lập kế hoạch kiểm tra một phần đầy đủ của hoạt động kiểm soát từ mẫu tổng thể trong từng giai đoạn kiểm toán, mỗi hoạt động kiểm soát phải được kiểm tra ít nhất một lần trong 3 đợt kiểm toán.

46. **Khi kiểm toán viên đã xác định được rủi ro có sai sót trọng yếu trong cơ sở dẫn liệu là rủi ro quan trọng và kiểm toán viên dự định tin cậy vào tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát nhằm giảm bớt rủi ro có sai sót trọng yếu này thì kiểm toán viên sẽ phải thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát từ các thử nghiệm kiểm soát được thực hiện trong giai đoạn hiện tại.** Rủi ro có sai sót trọng yếu càng lớn thì kiểm toán viên càng phải thu thập nhiều bằng chứng kiểm toán về sự vận hành có hiệu quả của hoạt động kiểm soát liên quan. Do đó, mặc dù kiểm toán viên thường xem xét thông tin thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước đây để thiết kế các thử nghiệm kiểm soát nhằm giảm bớt rủi ro có sai sót trọng yếu, nhưng kiểm toán viên không tin cậy vào bằng chứng kiểm toán thu thập được từ cuộc kiểm toán trước đây về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát đối với các rủi ro này. Do đó, kiểm toán viên sẽ thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát đối với rủi ro trong giai đoạn hiện tại.

Phạm vi các thử nghiệm kiểm soát

47. Kiểm toán viên phải thiết kế các thử nghiệm kiểm soát nhằm thu thập được các bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp về sự vận hành một cách có hiệu quả của hoạt động kiểm soát trong suốt giai đoạn kiểm tra. Khi xác định phạm vi của các thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên có thể xem xét các vấn đề sau:
- Tần suất thực hiện hoạt động kiểm soát của đơn vị trong suốt giai đoạn;
 - Khoảng thời gian trong giai đoạn kiểm toán mà kiểm toán viên tin cậy vào tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát;
 - Tính phù hợp và mức độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán cần thu thập được về việc hoạt động kiểm soát đã ngăn ngừa, phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu trong các cơ sở dẫn liệu;

- d) Phạm vi bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các thử nghiệm kiểm soát khác liên quan đến cơ sở dẫn liệu;
 - e) Phạm vi kiểm toán viên dự định tin cậy vào tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát để đánh giá rủi ro (và từ đó giảm các thử nghiệm cơ bản căn cứ vào mức độ tin cậy vào hệ thống kiểm soát);
 - f) Thay đổi dự kiến về hoạt động kiểm soát.
48. Trong việc đánh giá rủi ro, kiểm toán viên càng tin cậy vào tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát thì phạm vi thử nghiệm kiểm soát càng lớn. Khi tỷ lệ biến đổi dự kiến của hoạt động kiểm soát tăng lên thì phạm vi thử nghiệm kiểm soát của kiểm toán viên cũng tăng lên. Tuy nhiên, kiểm toán viên cần cân nhắc liệu tỷ lệ biến đổi dự kiến có chỉ ra là hoạt động kiểm soát chưa đủ để giảm bớt rủi ro có sai sót trọng yếu trong cơ sở dẫn liệu mà kiểm toán viên đánh giá. Nếu tỷ lệ biến đổi dự kiến này là quá cao thì kiểm toán viên có thể cho rằng các thử nghiệm kiểm soát đối với một cơ sở dẫn liệu cụ thể là không hiệu quả.
49. Do tính chất hoạt động ổn định của hệ thống tin học, kiểm toán viên có thể không cần tăng phạm vi kiểm tra của một hoạt động kiểm soát tự động. Một hoạt động kiểm soát tự động sẽ thực hiện một cách ổn định nếu chương trình phần mềm không bị thay đổi. Khi kiểm toán viên xác định hệ thống kiểm soát tự động thực hiện chức năng như mong muốn (có thể thực hiện chương trình vào bất cứ lúc nào khi kiểm soát hoạt động trước hoặc vào một thời điểm nào khác), kiểm toán viên xem xét thực hiện các thử nghiệm kiểm soát nhằm xác định sự tiếp tục vận hành có hiệu quả của hoạt động kiểm soát. Các thử nghiệm kiểm soát này có thể xác định các thay đổi của chương trình sẽ không được triển khai khi chưa có sự thay đổi về hoạt động kiểm soát.

Thử nghiệm cơ bản

50. Thử nghiệm cơ bản được thực hiện để phát hiện các sai sót trọng yếu trong cơ sở dẫn liệu. Thử nghiệm cơ bản gồm các kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ, số dư khoản mục, các giải trình có liên quan và các quy trình phân tích. Kiểm toán viên lập kế hoạch và thực hiện các thử nghiệm cơ bản để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu.
51. **Cho dù kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu là như thế nào, kiểm toán viên sẽ phải tổ chức và thực hiện các thử nghiệm cơ bản đối với từng loại nghiệp vụ, số dư khoản mục và các giải trình trọng yếu có liên quan.** Yêu cầu này xuất phát từ việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên chỉ căn cứ vào xét đoán chuyên môn của mình và có thể là chưa đầy đủ để phát hiện ra tất cả các rủi ro có sai sót trọng yếu. Hơn nữa, có những hạn chế tiềm tàng trong hệ thống kiểm soát nội bộ, bao gồm quyền phủ quyết của Ban Giám đốc. Do đó, mặc dù kiểm toán viên có thể xác định rằng rủi ro có sai sót trọng yếu có thể được giảm xuống mức thấp có thể chấp nhận được bằng cách thực hiện các thử nghiệm kiểm soát đối với một cơ sở dẫn liệu cụ thể cho một loại nghiệp vụ, số dư khoản mục và các giải trình có liên quan (đoạn 10), kiểm toán viên vẫn luôn thực hiện các thử nghiệm cơ

bản đối với từng loại nghiệp vụ trọng yếu, số dư khoản mục và các giải trình có liên quan.

52. Thử nghiệm cơ bản của kiểm toán viên phải bao gồm các thủ tục kiểm toán liên quan đến quy trình khóa sổ, lập báo cáo tài chính, như sau:

- a) **Khớp số liệu trên báo cáo tài chính với số liệu trên sổ kế toán;**
- b) **Kiểm tra các bút toán trọng yếu và các điều chỉnh khác được thực hiện trong quá trình lập báo cáo tài chính.**

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

53. Nếu kiểm toán viên đã xác định ra rủi ro có sai sót trọng yếu trong cơ sở dẫn liệu là rủi ro quan trọng thì kiểm toán viên sẽ phải thực hiện các thử nghiệm cơ bản để xử lý rủi ro này. Ví dụ, nếu kiểm toán viên nhận thấy Ban Giám đốc chịu nhiều sức ép phải đạt được các mục tiêu lợi nhuận thì có thể có rủi ro là Ban Giám đốc sẽ nâng doanh số bán hàng bằng cách ghi nhận doanh thu khi chưa bán hàng. Trường hợp này, kiểm toán viên lập các bản đề nghị xác nhận từ khách hàng của đơn vị không chỉ về số dư chưa thanh toán mà còn xác nhận các chi tiết của hợp đồng mua, bán như thời gian hợp đồng, các điều khoản về giao hàng và trả lại hàng. Ngoài ra, nếu thấy có hiệu quả, kiểm toán viên có thể bổ sung thêm bằng chứng bên cạnh các bản xác nhận trên bằng cách phỏng vấn các nhân viên không làm công tác tài chính trong đơn vị về những thay đổi trong hợp đồng mua, bán và các điều khoản giao hàng.

54. Nếu phương pháp kiểm toán các rủi ro quan trọng này chỉ gồm các thử nghiệm cơ bản thì các thủ tục kiểm toán thích hợp để xử lý các rủi ro quan trọng này có thể bao gồm các kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ và số dư khoản mục hoặc là sự kết hợp giữa kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ và số dư khoản mục với thực hiện quy trình phân tích. Kiểm toán viên cần xem xét quy định tại các đoạn 55-66 khi thiết kế nội dung, lịch trình và phạm vi của các thử nghiệm cơ bản đối với các rủi ro quan trọng. Để thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, các thử nghiệm cơ bản liên quan đến các rủi ro quan trọng thường được thiết kế nhằm thu thập được bằng chứng kiểm toán có mức độ tin cậy cao.

Nội dung quy trình phân tích

55. Quy trình phân tích cơ bản thường được áp dụng với các khoản mục gồm số lượng lớn các nghiệp vụ và có thể dự đoán được theo thời gian. Kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ và số dư thường thích hợp trong việc thu thập bằng chứng kiểm toán liên quan đến cơ sở dẫn liệu cụ thể về số dư khoản mục, bao gồm cơ sở dẫn liệu hiện hữu và các đánh giá. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên quyết định chỉ thực hiện quy trình phân tích cũng đủ để giảm rủi ro có sai sót trọng yếu xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ: Kiểm toán viên quyết định chỉ thực hiện quy

trình phân tích là đủ để xử lý rủi ro phát hiện sai sót trọng yếu của một loại nghiệp vụ nếu việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên được hỗ trợ thêm bằng bằng chứng kiểm toán thu thập được từ việc kiểm tra tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát. Trường hợp khác, kiểm toán viên quyết định chỉ thực hiện kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ, số dư khoản mục là phù hợp, hay thực hiện phương pháp kết hợp giữa quy trình phân tích với kiểm tra chi tiết là phù hợp hơn đối với các rủi ro đã được đánh giá.

56. Kiểm toán viên thực hiện kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ và số dư sao cho phù hợp nhất với các rủi ro đã được đánh giá để thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để có được mức độ đảm bảo mong muốn trong cơ sở dẫn liệu. Khi thiết kế các thử nghiệm cơ bản liên quan đến cơ sở dẫn liệu hiện hữu hay phát sinh, kiểm toán viên cần lựa chọn từ các khoản mục nào trong báo cáo tài chính để có thể thu thập được bằng chứng kiểm toán liên quan. Mặt khác, khi thực hiện các thủ tục kiểm toán liên quan đến cơ sở dẫn liệu đầy đủ, kiểm toán viên cần lựa chọn từ các bằng chứng kiểm toán nào chỉ ra rằng một khoản mục sẽ phải có trong báo cáo tài chính và sau đó kiểm tra xem liệu khoản mục này đã được trình bày trong báo cáo tài chính hay không. Ví dụ: Kiểm toán viên có thể kiểm tra nghiệp vụ thanh toán sau ngày khóa sổ để xác định xem các hoạt động mua sắm có bị bỏ sót khi ghi chép các khoản phải trả hay không.
57. Khi xây dựng quy trình phân tích, kiểm toán viên cần xem xét đến các vấn đề sau:
- Mức độ phù hợp khi sử dụng quy trình phân tích đối với cơ sở dẫn liệu;
 - Mức độ tin cậy của những dữ liệu được sử dụng để xác định giá trị ghi sổ ước tính hoặc tỷ lệ bất kể dữ liệu đó được tạo ra từ nội bộ hay thu thập được từ bên ngoài;
 - Liệu các ước tính có đủ chính xác để xác định sai sót trọng yếu ở mức đảm bảo mong muốn;
 - Khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ và giá trị ước tính có thể chấp nhận được. Kiểm toán viên cần cân nhắc khi kiểm tra hoạt động kiểm soát, nếu có, về những thông tin do đơn vị chuẩn bị mà kiểm toán viên sử dụng khi thực hiện quy trình phân tích của mình. Nếu hoạt động kiểm soát này có hiệu quả thì kiểm toán viên có thể tin tưởng hơn vào tính trung thực của thông tin cũng như về kết quả của quy trình phân tích. Mặt khác, kiểm toán viên có thể cân nhắc liệu thông tin có bị phụ thuộc vào thủ tục kiểm toán của kỳ này hay kỳ trước không. Khi xác định quy trình kiểm toán những thông tin làm cơ sở dự đoán quy trình phân tích, kiểm toán viên cần xem xét quy định tại Chuẩn mực kiểm toán số 500 “Bằng chứng kiểm toán”.

Lịch trình thực hiện các thử nghiệm cơ bản

58. **Khi thực hiện các thử nghiệm cơ bản ở giai đoạn giữa kỳ, kiểm toán viên phải thực hiện các thử nghiệm cơ bản bổ sung hoặc các thử nghiệm cơ bản kết hợp với các thử nghiệm kiểm soát để bao quát được cả giai đoạn còn lại nhằm tạo**

ra cơ sở hợp lý cho việc mở rộng phạm vi kết luận của kiểm toán viên từ giai đoạn giữa kỳ cho đến giai đoạn cuối kỳ.

59. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể thực hiện thử nghiệm cơ bản vào thời điểm giữa kỳ. Điều này làm tăng rủi ro xảy ra các sai sót vào giai đoạn cuối kỳ do không được kiểm toán viên phát hiện. Rủi ro này càng tăng nếu giai đoạn còn lại càng dài. Khi kiểm toán viên cân nhắc liệu có thực hiện thử nghiệm cơ bản ở giai đoạn giữa kỳ hay không, cần xem xét đến các yếu tố sau:
- Môi trường kiểm soát và hoạt động kiểm soát liên quan khác;
 - Mức độ sẵn có của thông tin cần thiết cho các thủ tục của kiểm toán viên vào giai đoạn sau ;
 - Mục tiêu của thử nghiệm cơ bản;
 - Rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu đã được đánh giá;
 - Tính chất của loại nghiệp vụ hoặc số dư khoản mục và các cơ sở dẫn liệu liên quan;
 - Khả năng của kiểm toán viên khi thực hiện các thử nghiệm cơ bản thích hợp hoặc kết hợp các thử nghiệm cơ bản với các thử nghiệm kiểm soát để soát xét toàn bộ giai đoạn còn lại nhằm làm giảm rủi ro xảy ra sai sót vào giai đoạn cuối kỳ chưa được kiểm toán viên phát hiện.
60. Dù kiểm toán viên không buộc phải thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát để tạo ra cơ sở hợp lý cho kiểm toán viên mở rộng phạm vi kết luận của mình từ giai đoạn giữa kỳ cho đến giai đoạn cuối kỳ, kiểm toán viên cần cân nhắc xem liệu chỉ thực hiện thử nghiệm cơ bản cho giai đoạn còn lại đã là đủ hay chưa. Nếu kiểm toán viên kết luận rằng chỉ thực hiện thử nghiệm cơ bản là chưa đầy đủ thì kiểm toán viên sẽ thực hiện các thử nghiệm kiểm soát về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát hoặc thử nghiệm cơ bản vào giai đoạn cuối kỳ.
61. Trường hợp phát hiện rủi ro có sai sót trọng yếu là do gian lận, kiểm toán viên sẽ xử lý các rủi ro này bằng cách thay đổi lịch trình của các thủ tục kiểm toán. Ví dụ, kiểm toán viên có thể kết luận rằng cần thực hiện các thử nghiệm cơ bản tại hoặc gần thời điểm cuối kỳ báo cáo để chỉ ra rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán số 240 “Gian lận và sai sót”.
62. Kiểm toán viên phải so sánh và đối chiếu thông tin về số dư cuối kỳ với thông tin so sánh vào thời điểm giữa kỳ để phát hiện các khoản mục bất thường, kiểm tra các khoản mục bất thường và thực hiện quy trình phân tích hoặc các thử nghiệm cơ bản để kiểm tra giai đoạn từ giữa kỳ đến cuối kỳ kế toán. Khi lên kế hoạch thực hiện quy trình phân tích cho giai đoạn này, kiểm toán viên cần xem xét liệu các số dư cuối kỳ của các loại nghiệp vụ cụ thể hoặc số dư các khoản mục có được ước tính một cách hợp lý về giá trị, mức độ quan trọng và kết cấu tài khoản hay không.

Kiểm toán viên cần xem xét liệu quy trình phân tích, việc điều chỉnh các loại nghiệp vụ, hoặc số dư các tài khoản tại thời điểm giữa kỳ, và việc thực hiện khoá sổ kế toán của đơn vị có phù hợp không. Ngoài ra, kiểm toán viên cần xem xét liệu hệ thống thông tin liên quan đến việc lập báo cáo tài chính có cung cấp các thông tin liên quan đến số dư cuối kỳ và các nghiệp vụ trong giai đoạn còn lại có đầy đủ để kiểm toán viên thực hiện điều tra: Các giao dịch lớn bất thường hoặc các giao dịch phát sinh tại hoặc gần thời điểm cuối kỳ; Kiểm toán viên cũng cần cân nhắc nguyên nhân của các biến đổi quan trọng khác hoặc các biến đổi dự kiến đã không xảy ra hoặc thay đổi về kết cấu các loại giao dịch hay các số dư khoản mục. Các thử nghiệm cơ bản nào được sử dụng trong giai đoạn này sẽ phụ thuộc vào việc liệu kiểm toán viên đã thực hiện các thử nghiệm kiểm soát hay chưa.

63. Nếu phát hiện ra sai sót ở các loại giao dịch hoặc các số dư khoản mục trong giai đoạn giữa kỳ, kiểm toán viên cần sửa đổi lại mức đánh giá rủi ro liên quan cũng như sửa đổi lại nội dung, lịch trình và phạm vi dự kiến của thử nghiệm cơ bản dùng cho giai đoạn còn lại sao cho phù hợp với các loại nghiệp vụ và các số dư khoản mục này hoặc mở rộng phạm vi hay thực hiện lại các thử nghiệm kiểm toán đó ở giai đoạn cuối kỳ.
64. Việc sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các thử nghiệm cơ bản ở cuộc kiểm toán trước đây là chưa đủ để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu ở giai đoạn hiện tại. Trong phần lớn các trường hợp, bằng chứng kiểm toán thu thập được từ thử nghiệm cơ bản thực hiện ở các cuộc kiểm toán trước đây cung cấp rất ít hoặc không cung cấp được bằng chứng kiểm toán cho giai đoạn hiện tại. Để sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được trong các cuộc kiểm toán trước đây như một bằng chứng kiểm toán quan trọng thì bằng chứng kiểm toán và vấn đề liên quan đó về cơ bản không được thay đổi. Ví dụ: Bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các thử nghiệm cơ bản trong các cuộc kiểm toán trước đây có thể vẫn còn giá trị cho giai đoạn hiện tại như ý kiến liên quan đến việc chứng khoán hoá các khoản mục không có thay đổi trong kỳ hiện tại. Theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán số 500 “Bằng chứng kiểm toán”, nếu kiểm toán viên có kế hoạch sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được từ thử nghiệm cơ bản trong giai đoạn kiểm toán trước đây, kiểm toán viên cần thực hiện các thử nghiệm kiểm toán trong suốt giai đoạn hiện tại để xây dựng được mối quan hệ liên tục giữa các bằng chứng kiểm toán.

Phạm vi thực hiện các thử nghiệm cơ bản

65. Nếu rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu càng lớn thì phạm vi của thử nghiệm cơ bản phải càng rộng. Do rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu thường liên quan đến hệ thống kiểm soát nội bộ nên phạm vi thử nghiệm cơ bản có thể phải tăng lên vì kiểm toán viên không hài lòng với kết quả kiểm tra về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát. Tuy nhiên, việc mở rộng phạm vi của một thử nghiệm kiểm toán chỉ thực sự thích hợp nếu bản thân thử nghiệm kiểm toán đó liên quan cụ thể đến rủi ro này.

66. Khi xây dựng các thử nghiệm cơ bản, phạm vi kiểm tra thường liên quan đến kích thước mẫu vì kích thước mẫu chịu ảnh hưởng của rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu. Tuy nhiên, kiểm toán viên cần xem xét đến các vấn đề khác như việc sử dụng các phương pháp lựa chọn mẫu khác có hiệu quả hơn không. Ví dụ, lựa chọn các phần tử lớn hoặc bất thường từ một tổng thể thay vì cách lấy mẫu đại diện hoặc phân nhóm một tổng thể thành các nhóm riêng biệt có cùng tính chất. Chuẩn mực kiểm toán số 530 “Lấy mẫu kiểm toán và các thủ tục lựa chọn khác” hướng dẫn lấy mẫu kiểm toán và các phương pháp lựa chọn mẫu khác. Khi xây dựng quy trình phân tích, kiểm toán viên cần cân nhắc mức độ chênh lệch có thể chấp nhận được so với mức độ chênh lệch dự kiến để xác định xem liệu có cần thiết phải thực hiện thử nghiệm cơ bản bổ sung hay không. Việc xem xét này chịu ảnh hưởng bởi mức độ trọng yếu và tính nhất quán với mức độ đảm bảo mong muốn. Việc xác định mức độ chênh lệch này đòi hỏi kiểm toán viên cân nhắc khả năng là tổng các sai sót trong số dư một tài khoản cụ thể, hoặc sai sót trong việc ghi nhận các giao dịch hay sai sót phát sinh từ việc trình bày có thể vượt quá mức có thể chấp nhận được. Khi xây dựng quy trình phân tích cơ bản, kiểm toán viên cần tăng mức độ đảm bảo mong muốn nếu rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu tăng lên.

Mức độ đầy đủ của việc trình bày và công bố báo cáo tài chính

67. **Kiểm toán viên cần thực hiện các thủ tục kiểm toán để đánh giá xem liệu việc trình bày và công bố báo cáo tài chính nói chung có phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hay không.** Kiểm toán viên cần xem xét liệu cách thức phân loại nghiệp vụ và nội dung thông tin tài chính được trình bày trên báo cáo tài chính có phù hợp không. Việc trình bày báo cáo tài chính phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán cũng đòi hỏi phải giải trình hợp lý các vấn đề trọng yếu. Các vấn đề trọng yếu này liên quan đến hình thức, thứ tự sắp xếp và nội dung của báo cáo tài chính cũng như các thuyết minh báo cáo tài chính kèm theo. Ví dụ, thuật ngữ được sử dụng, số lượng chi tiết đưa ra, việc phân loại các khoản mục trong các báo cáo, và cơ sở trình bày thông tin.

Kiểm toán viên cần xem xét liệu Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đã công bố các vấn đề liên quan đến những tình huống và sự kiện cụ thể mà kiểm toán viên đã được biết vào thời điểm đó hay chưa. Khi đánh giá việc trình bày báo cáo tài chính, kể cả các giải trình liên quan, kiểm toán viên cần xem xét đến rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu trong cơ sở dẫn liệu theo quy định tại Chuẩn mực kiểm toán số 500 “Bảng chứng kiểm toán” về cơ sở dẫn liệu liên quan đến việc trình bày và công bố báo cáo tài chính.

Đánh giá mức độ đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán thu thập được

68. Căn cứ vào các thủ tục kiểm toán đã được thực hiện và bằng chứng kiểm toán đã thu thập được, kiểm toán viên sẽ phải đánh giá xem việc đánh giá các rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu trong cơ sở dẫn liệu có còn phù hợp hay không.

69. Khi thực hiện các thủ tục kiểm toán theo kế hoạch đã lập, bằng chứng kiểm toán thu thập được có thể làm cho kiểm toán viên phải thay đổi nội dung, lịch trình hoặc phạm vi các thủ tục kiểm toán khác. Những thông tin mà kiểm toán viên thu thập được có thể có sự khác biệt đáng kể so với thông tin đã được sử dụng để đánh giá rủi ro. Ví dụ, mức độ sai sót được kiểm toán viên phát hiện khi thực hiện các thử nghiệm cơ bản có thể làm thay đổi xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên về đánh giá rủi ro, cũng như có thể cho biết những tồn tại trọng yếu của hệ thống kiểm soát nội bộ. Ngoài ra, việc thực hiện thủ tục phân tích ở giai đoạn rà soát tổng thể của cuộc kiểm toán có thể chỉ ra rủi ro có sai sót trọng yếu chưa được ghi nhận trước đây. Trường hợp này, kiểm toán viên cần phải đánh giá lại các thủ tục kiểm toán đã được lập kế hoạch, dựa vào cân nhắc của kiểm toán viên về toàn bộ hay một số loại giao dịch, các số dư khoản mục, hoặc các trình bày và cơ sở dẫn liệu liên quan.
70. Khái niệm về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát ghi nhận là một số thay đổi có thể xảy ra trong hoạt động kiểm soát của đơn vị. Những biến đổi của hoạt động kiểm soát bắt buộc của đơn vị có thể do các yếu tố như thay đổi về nhân sự chủ chốt, biến động đáng kể của các nghiệp vụ theo mùa vụ và sai sót do con người gây ra. Nếu phát hiện ra các thay đổi này khi thực hiện các thử nghiệm kiểm soát thì kiểm toán viên cần phải thực hiện kiểm tra chi tiết để tìm hiểu về thời gian xảy ra các thay đổi nhân sự liên quan đến chức năng kiểm soát nội bộ chủ chốt. Kiểm toán viên cần cân nhắc xem liệu các thử nghiệm kiểm soát đã thực hiện có tạo ra cơ sở để tin cậy vào hoạt động kiểm soát hay không, liệu có cần thiết phải thực hiện các thử nghiệm kiểm soát bổ sung hay không, liệu có cần thiết sử dụng các thủ tục kiểm toán cơ bản để xử lý các rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu hay không.
71. Kiểm toán viên không được cho rằng gian lận hoặc sai sót chỉ là cá biệt và do vậy, kiểm toán viên phải cân nhắc xem việc phát hiện ra sai sót sẽ có ảnh hưởng như thế nào đến các rủi ro có sai sót trọng yếu. Trước khi đưa ra kết luận về cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải đánh giá xem liệu rủi ro kiểm toán đã được giảm xuống mức có thể chấp nhận được hay chưa và liệu có cần thiết phải xem xét lại nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán hay không. Kiểm toán viên thường cân nhắc các yếu tố sau:
- Nội dung, lịch trình và phạm vi của các thử nghiệm cơ bản;
 - Bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát liên quan, kể cả quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị.
72. **Kiểm toán viên cần đưa ra kết luận liệu bằng chứng kiểm toán đã thu thập được có đầy đủ và thích hợp để giảm mức độ rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính xuống mức thấp có thể chấp nhận được hay không.** Trước khi đưa ra ý kiến kiểm toán, kiểm toán viên cần xem xét tất cả bằng chứng kiểm toán liên quan, cho dù các bằng chứng này có hỗ trợ hay mâu thuẫn với cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính.

73. Mức độ đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán nhằm giúp kiểm toán viên đưa ra các kết luận về cuộc kiểm toán tùy thuộc vào xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên. Xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên về tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán chịu ảnh hưởng của các yếu tố sau:
- a) Mức độ quan trọng của sai sót tiềm tàng trong cơ sở dẫn liệu và khả năng xảy ra ảnh hưởng trọng yếu, riêng rẽ hoặc tổng hợp với các sai sót tiềm tàng khác đối với báo cáo tài chính;
 - b) Mức độ hiệu quả của việc phản hồi và hoạt động kiểm soát của Ban lãnh đạo đơn vị đối với các rủi ro này;
 - c) Kinh nghiệm tích lũy được từ các cuộc kiểm toán trước đây liên quan đến các sai sót tiềm tàng tương tự;
 - d) Kết quả thực hiện các thủ tục kiểm toán, kể cả việc liệu các thủ tục kiểm toán đó có phát hiện được các trường hợp gian lận hoặc sai sót hay không;
 - e) Nguồn gốc và độ tin cậy của thông tin hiện có;
 - f) Tính thuyết phục của bằng chứng kiểm toán;
 - g) Hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị, môi trường kinh doanh của đơn vị, kể cả hệ thống kiểm soát nội bộ.
74. **Nếu chưa thu thập được các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp làm cơ sở dẫn liệu trọng yếu của báo cáo tài chính, kiểm toán viên sẽ phải cố gắng thu thập thêm các bằng chứng kiểm toán khác. Nếu không thể thu thập được các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp, kiểm toán viên sẽ phải đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận từng phần hoặc ý kiến từ chối** theo quy định tại Chuẩn mực kiểm toán số 700 “Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính”.

Hồ sơ kiểm toán

75. Kiểm toán viên cần phải trình bày phương pháp tiếp cận tổng quát trên cơ sở đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính; nội dung, lịch trình, và phạm vi các thủ tục kiểm toán sẽ thực hiện; mối liên hệ giữa các thủ tục kiểm toán này với các rủi ro trong cơ sở dẫn liệu, và kết quả của các thủ tục kiểm toán. Ngoài ra, nếu kiểm toán viên có ý định sử dụng bằng chứng kiểm toán về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước đây, kiểm toán viên cần phải trình bày đầy đủ các kết luận trên cơ sở tin cậy vào hoạt động kiểm soát đã được thử nghiệm ở cuộc kiểm toán trước. Cách thức trình bày các vấn đề này dựa vào xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên. Chuẩn mực kiểm toán số 230 “Hồ sơ kiểm toán” đưa ra quy định và hướng dẫn trình bày hồ sơ kiểm toán liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính.

*

* *

HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỰC SỐ 505
THÔNG TIN XÁC NHẬN TỪ BÊN NGOÀI

*(Ban hành theo Quyết định số 101/2005/QĐ-BTC
ngày 29 tháng 12 năm 2005 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 và thủ tục cơ bản đối với việc sử dụng thông tin xác nhận từ bên ngoài nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán của kiểm toán viên và công ty kiểm toán
02. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét sự cần thiết phải sử dụng thông tin xác nhận từ bên ngoài để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm hỗ trợ cho cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính. Để đưa ra quyết định này, kiểm toán viên cần phải xem xét mức độ trọng yếu, mức độ rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát, và cân nhắc xem những bằng chứng có được từ thủ tục kiểm toán thông tin xác nhận từ bên ngoài đã và sẽ thực hiện cho các cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính có làm giảm rủi ro kiểm toán xuống mức thấp có thể chấp nhận được hay không.**
03. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ các quy định của chuẩn mực này trong quá trình thu thập thông tin xác nhận từ bên ngoài.
04. Đơn vị được kiểm toán (khách hàng), các đơn vị, cá nhân liên quan phải có những hiểu biết cần thiết về các nguyên tắc, thủ tục cơ bản trong chuẩn mực này để phối hợp công việc và xử lý các mối quan hệ liên quan với kiểm toán viên và công ty kiểm toán trong quá trình thu thập thông tin xác nhận từ bên ngoài.
05. Chuẩn mực kiểm toán số 500 “Bằng chứng kiểm toán” quy định rõ sự tin cậy của bằng chứng kiểm toán phụ thuộc vào nguồn cung cấp và tính chất của bằng chứng kiểm toán. Theo chuẩn mực này, những bằng chứng kiểm toán có nguồn gốc từ bên ngoài đáng tin cậy hơn bằng chứng kiểm toán có nguồn gốc từ bên trong; bằng chứng kiểm toán dưới dạng văn bản, hình ảnh đáng tin cậy hơn bằng chứng ghi lại lời nói. Những bằng chứng kiểm toán dưới dạng văn bản có nguồn gốc từ bên ngoài đáng tin cậy hơn vì người bên ngoài là người không liên quan trực tiếp tới đơn vị được kiểm toán. Kiểm toán viên cần xem xét có nên tổng hợp hay tách rời các bằng chứng kiểm toán từ thủ tục kiểm toán xác nhận từ bên ngoài đã và sẽ thực

hiện có thể giúp giảm rủi ro kiểm toán của cơ sở dẫn liệu có liên quan xuống mức thấp nhất có thể chấp nhận được.

06. Việc xác nhận thông tin từ bên ngoài là quá trình thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán thông qua việc liên hệ trực tiếp với bên thứ ba để nhận được phúc đáp của họ về các thông tin cụ thể ảnh hưởng đến cơ sở dẫn liệu được Ban Giám đốc lập và trình bày trong báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán. Để quyết định mức độ sử dụng thông tin xác nhận từ bên ngoài, kiểm toán viên và công ty kiểm toán nên cân nhắc đặc điểm của môi trường hoạt động của đơn vị được kiểm toán và khả năng thu thập được các thông tin đó.
07. Xác nhận từ bên ngoài thường được sử dụng đối với số dư tài khoản và các bộ phận cấu thành của nó, nhưng không chỉ giới hạn trong những khoản mục này. Ví dụ, kiểm toán viên và công ty kiểm toán có thể yêu cầu sự xác nhận từ bên ngoài về các điều khoản hợp đồng hay giao dịch của đơn vị được kiểm toán với bên thứ ba. Các tình huống có thể thu thập thông tin xác nhận từ bên ngoài, gồm:
- a) Số dư tài khoản tiền gửi, tiền vay và những thông tin khác từ ngân hàng, kho bạc, tổ chức tài chính tương tự;
 - b) Số dư các khoản phải thu;
 - c) Cổ phiếu gửi bên thứ ba; hàng gia công, hàng gửi bán, hàng nhờ giữ hộ;
 - d) Những văn bản, giấy tờ chứng nhận về quyền sở hữu tài sản do luật sư giữ, hoặc đang giữ trong két sắt của ngân hàng;
 - e) Những khoản đầu tư mua từ các nhà môi giới nhưng chưa được giao trước thời điểm lập báo cáo tài chính;
 - f) Các khoản nợ vay;
 - g) Số dư của những khoản nợ phải trả.
08. Sự tin cậy của bằng chứng kiểm toán thu thập được thông tin xác nhận từ bên ngoài phụ thuộc vào các thủ tục mà kiểm toán viên đã áp dụng để yêu cầu xác nhận từ bên ngoài phụ thuộc quá trình thực hiện xác nhận từ bên ngoài; và đánh giá kết quả của thủ tục xác nhận từ bên ngoài. Những nhân tố ảnh hưởng đến độ tin cậy của việc xác nhận từ bên ngoài bao gồm: Sự kiểm soát mà kiểm toán viên thực hiện đối với yêu cầu xác nhận và thư phúc đáp, tính chất của thư phúc đáp và bất kỳ sự hạn chế nào trong việc phúc đáp hoặc áp đặt của Ban Giám đốc.

NỘI DUNG CHUẨN MỤC

Mối quan hệ giữa thủ tục xác nhận từ bên ngoài với đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát

09. Chuẩn mực kiểm toán số 400 “Đánh giá rủi ro và kiểm soát nội bộ” đã quy định về rủi ro kiểm toán và mối quan hệ giữa các bộ phận cấu thành rủi ro là rủi ro tiềm

tàng, rủi ro kiểm soát và rủi ro phát hiện. Chuẩn mực này cũng quy định quá trình đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát là để quyết định nội dung, tính chất và lịch trình của các thử nghiệm cơ bản để giảm rủi ro phát hiện và từ đó giảm rủi ro kiểm toán xuống mức có thể chấp nhận được.

10. Chuẩn mực kiểm toán số 400 “Đánh giá rủi ro và kiểm soát nội bộ” cũng quy định rõ nội dung và tính chất của bằng chứng kiểm toán thu thập được từ việc thực hiện các thử nghiệm cơ bản phụ thuộc vào sự đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát. Mức độ đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát không thể ở mức thấp để loại trừ việc cần thiết phải thực hiện các thử nghiệm cơ bản. Những thử nghiệm cơ bản này có thể bao gồm cả thủ tục xác nhận từ bên ngoài cho cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính.
11. Chuẩn mực kiểm toán số 400 “Đánh giá rủi ro và kiểm soát nội bộ” quy định là nếu đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát càng cao thì bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần thu thập từ thực hiện các thử nghiệm cơ bản càng phải nhiều. Vì thế, khi mức độ đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát tăng lên thì kiểm toán viên cần thiết lập các thử nghiệm cơ bản để thu thập thêm bằng chứng kiểm toán thích hợp về một cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính. Trong những trường hợp này việc sử dụng thủ tục xác nhận từ bên ngoài sẽ có hiệu quả trong việc cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.
12. Rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát được đánh giá càng thấp, thì sự đảm bảo mà kiểm toán viên cần đạt được từ các thử nghiệm cơ bản càng ít để đưa ra ý kiến về cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính.
13. Những giao dịch phức tạp hoặc bất thường có thể dẫn tới mức độ rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát cao hơn các giao dịch thông thường. Nếu đơn vị được kiểm toán phát sinh giao dịch bất thường hoặc phức tạp và mức độ rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát được đánh giá ở mức cao thì kiểm toán viên phải xem xét việc xác nhận từ bên ngoài về các nội dung liên quan đến các nghiệp vụ này với các bên liên quan khác trong việc kiểm tra tài liệu được giữ tại đơn vị.

Cơ sở dẫn liệu cần xác nhận từ bên ngoài

14. Chuẩn mực kiểm toán số 500 “Bằng chứng kiểm toán” quy định cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính phải có các tiêu chuẩn: Hiện hữu, quyền và nghĩa vụ, phát sinh, đầy đủ, đánh giá, chính xác, trình bày và công bố. Mặc dù xác nhận từ bên ngoài có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán liên quan đến những cơ sở dẫn liệu này, nhưng vì khả năng của một xác nhận từ bên ngoài cung cấp bằng chứng kiểm toán thích hợp cho một cơ sở dẫn liệu cụ thể của báo cáo tài chính là khác nhau.
15. Xác nhận từ bên ngoài về một khoản phải thu, cung cấp bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy về sự hiện hữu của một khoản tài sản tại một thời điểm nhất định. Xác nhận từ bên ngoài cũng có thể cung cấp bằng chứng về sự hạch toán đúng kỳ của khoản phải thu. Tuy nhiên, sự xác nhận này thông thường không cung cấp tất cả

những bằng chứng kiểm toán cần thiết liên quan tới việc xác định giá trị, vì sẽ là không thực tế nếu đề nghị người nợ xác nhận thông tin chi tiết liên quan tới khả năng trả nợ của họ.

16. Trường hợp hàng hóa gửi đi bán, xác nhận từ bên ngoài cũng cung cấp những bằng chứng đáng tin cậy về sự hiện hữu, quyền và nghĩa vụ của tài sản nhưng không thể cung cấp bằng chứng đầy đủ về xác định giá trị hoặc khả năng bán hàng của hàng hóa đó.
17. Sự thích hợp của thông tin xác nhận từ bên ngoài đối với cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính cũng bị ảnh hưởng bởi mục tiêu của kiểm toán viên trong quá trình lựa chọn các thông tin cần xác nhận. Ví dụ: Khi kiểm toán tính đầy đủ của các khoản nợ phải trả, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần thu thập những bằng chứng cho thấy không có bất kỳ khoản nợ trọng yếu nào chưa được hạch toán. Do đó, việc gửi thư yêu cầu xác nhận tới các nhà cung cấp lớn của đơn vị được kiểm toán đề nghị họ gửi bản kê về các khoản phải thu của họ trực tiếp cho kiểm toán viên, kể cả trường hợp sổ kế toán của đơn vị không thể hiện số nợ phải trả nào cho nhà cung cấp này tại thời điểm đó thường có hiệu quả cao trong việc phát hiện các khoản nợ phải trả đã không được hạch toán, hơn là việc chọn ra các tài khoản dựa trên số dư lớn trong sổ kế toán chi tiết tài khoản phải trả để gửi thư xác nhận.
18. Khi thu thập bằng chứng kiểm toán cho cơ sở dẫn liệu không được đánh giá đầy đủ bằng việc xác nhận thì kiểm toán viên cần thực hiện những thủ tục kiểm toán khác để bổ sung cho thủ tục xác nhận hoặc có thể thay thế thủ tục xác nhận.

Thiết lập nội dung thông tin cần xác nhận từ bên ngoài

19. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần thiết lập những nội dung thông tin cần xác nhận từ bên ngoài phù hợp với những mục tiêu kiểm toán cụ thể.** Khi thiết lập những yêu cầu đó, kiểm toán viên cần xem xét các cơ sở dữ liệu được kiểm toán và những nhân tố có thể ảnh hưởng đến độ tin cậy của sự xác nhận. Những nhân tố như hình thức, yêu cầu xác nhận, kinh nghiệm của các cuộc kiểm toán trước đó hay của các cuộc kiểm toán tương tự, tính chất của những thông tin được xác nhận, và đối tượng yêu cầu xác nhận, đều có ảnh hưởng đến việc thiết lập yêu cầu bởi những nhân tố này có ảnh hưởng trực tiếp đến độ tin cậy của bằng chứng thu thập được thông qua thủ tục xác nhận từ bên ngoài.
20. Khi thiết lập các nội dung thông tin cần xác nhận, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần cân nhắc tới các loại thông tin mà người được yêu cầu có thể sẵn sàng xác nhận ngay, vì điều này có thể ảnh hưởng đến tỉ lệ phúc đáp và nội dung của bằng chứng thu thập được. Ví dụ, hệ thống kế toán của một số đơn vị được yêu cầu xác nhận chỉ có thể trợ giúp cho việc xác nhận những giao dịch đơn lẻ hơn là số dư tài khoản tổng hợp. Hơn nữa người được yêu cầu xác nhận không phải lúc nào cũng có thể xác nhận được một số loại thông tin, ví dụ họ không xác nhận được số dư các khoản phải thu tổng hợp, nhưng họ có thể xác nhận những hoá đơn riêng lẻ

nằm trong số dư tổng hợp đó.

21. Thông tin xác nhận từ bên ngoài thường phải được Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đồng ý và cung cấp thông tin cho kiểm toán viên. Sự phản hồi có thể dễ dàng đạt được hơn với những yêu cầu xác nhận có sự đồng ý của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán có thể không nhận được thư phúc đáp khi không được Ban Giám đốc của đơn vị được kiểm toán đồng ý.

Sử dụng thư xác nhận đóng và mở

22. Kiểm toán viên có thể sử dụng thư xác nhận đóng hoặc mở hoặc kết hợp cả hai.
23. Thư xác nhận mở (dạng khẳng định) là đề nghị người được yêu cầu trả lời, ký nhận trong mọi trường hợp hoặc phúc đáp lại cho kiểm toán viên là đồng ý hoặc không đồng ý với thông tin cần xác nhận bằng cách yêu cầu điền vào thông tin. Một sự phản hồi các yêu cầu xác nhận mở thường cung cấp bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy. Tuy nhiên, có rủi ro là người được đề nghị xác nhận có thể không kiểm tra thông tin là chính xác mà đã xác nhận thì kiểm toán viên khó có thể phát hiện được điều đó. Tuy nhiên kiểm toán viên có thể giảm rủi ro này xuống bằng cách sử dụng thư xác nhận mở nhưng yêu cầu điền thông tin đúng vào chỗ cần phúc đáp hoặc cung cấp những thông tin khác chứ không ghi rõ số liệu hoặc các thông tin khác cần xác nhận. Ngoài ra, sử dụng thư xác nhận mở có thể ít nhận được thông tin phản hồi do người phản hồi phải thực hiện một số công việc.
24. Thư xác nhận đóng (dạng phủ định) chỉ đòi hỏi sự phản hồi khi không đồng ý với thông tin yêu cầu xác nhận. Khi đồng ý với thông tin xác nhận thì không nhất thiết phải phản hồi. Tuy nhiên, nếu không có sự phản hồi từ yêu cầu thư xác nhận đóng thì kiểm toán viên sẽ không có bằng chứng rõ ràng rằng bên thứ ba đã nhận được yêu cầu xác nhận và xác minh rằng thông tin đã thu thập được là đúng. Do đó, việc sử dụng thư xác nhận đóng (phủ định) thường cung cấp bằng chứng ít tin cậy hơn so với việc sử dụng thư xác nhận mở (khẳng định). Trường hợp này kiểm toán viên cần phải xem xét thực hiện các thử nghiệm cơ bản bổ sung cho việc sử dụng thư xác nhận phủ định.
25. Thư xác nhận đóng (dạng phủ định) có thể được sử dụng để giảm rủi ro kiểm toán xuống mức chấp nhận được khi:
 - a) Mức đánh giá về rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát là thấp;
 - b) Có số lượng lớn các số dư nhỏ;
 - c) Một số lượng đáng kể sai sót không được dự kiến;
 - d) Kiểm toán viên không có lý do gì để cho rằng người phản hồi sẽ không quan tâm đến các yêu cầu này.
26. Có thể kết hợp cả thư xác nhận dạng khẳng định và thư xác nhận dạng phủ định. Ví dụ, khi tổng số dư các khoản phải thu của đơn vị được kiểm toán bao gồm chủ yếu là

một số lượng nhỏ các số dư lớn hay một số lớn các số dư nhỏ, Kiểm toán viên có thể quyết định rằng sẽ xác nhận tất cả hay chọn mẫu các khách hàng có số nợ lớn với thư xác nhận khẳng định và chọn mẫu các khách hàng có số dư nợ nhỏ với thư xác nhận phủ định.

Khi Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không đồng ý gửi thư xác nhận

27. Khi kiểm toán viên đề nghị gửi thư xác nhận các số dư nào đó hoặc thông tin khác, nhưng Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không đồng ý, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét liệu điều đó có hợp lý không và thu thập bằng chứng để chứng minh sự không đồng ý của Ban Giám đốc có hợp lý hay không. Nếu kiểm toán viên đồng ý với quyết định của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán là không cần gửi thư xác nhận từ bên ngoài liên quan đến một vấn đề cụ thể nào đó thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải áp dụng các thủ tục thay thế để thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp về vấn đề đó.
28. Nếu kiểm toán viên và công ty kiểm toán không chấp nhận quyết định của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán và bị cản trở trong việc gửi thư xác nhận từ bên ngoài làm phát sinh các hạn chế về phạm vi kiểm toán, khi đó kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét ảnh hưởng của các hạn chế đó đến Báo cáo kiểm toán.
29. Khi xem xét lý do mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đưa ra, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần đảm bảo tính thận trọng nghề nghiệp và xem xét liệu yêu cầu này có liên quan đến tính chính trực của Ban Giám đốc hay không. Kiểm toán viên xem xét liệu quyết định của Ban Giám đốc có thể có sai sót và gian lận hay không. Nếu kiểm toán viên tin tưởng rằng có sai sót và gian lận thì phải thực hiện theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán số 240 “Gian lận và sai sót”. Kiểm toán viên cũng có thể xem xét liệu các thủ tục thay thế có cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về vấn đề này hay không.

Tính chất của thư phúc đáp

30. Sự tin cậy của bằng chứng kiểm toán được xác nhận từ bên ngoài bị ảnh hưởng do năng lực, tính độc lập, thẩm quyền trả lời, sự hiểu biết về vấn đề cần xác nhận và sự khách quan của người xác nhận. Với lý do này, nếu có thể kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần gửi thư yêu cầu xác nhận trực tiếp tới cá nhân liên quan. Ví dụ, khi cần xác nhận là khoản nợ dài hạn của doanh nghiệp đã hoặc sẽ được huỷ bỏ, kiểm toán viên cần gửi trực tiếp thư xác nhận đến cán bộ của bên cho vay, người có đầy đủ hiểu biết về sự huỷ bỏ này và có thẩm quyền cung cấp thông tin này.
31. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cũng cần xem xét trong trường hợp các bên cần xác nhận không cung cấp các thông tin khách quan về yêu cầu cần xác nhận. Thông tin về khả năng, kiến thức, thiện chí của các bên cần xác nhận cũng là sự

quan tâm của kiểm toán viên. Kiểm toán viên phải xem xét ảnh hưởng của những thông tin đó trong việc thiết lập yêu cầu xác nhận cũng như đánh giá các kết quả khác, bao gồm cả việc xem xét thêm các thủ tục cần thiết khác. Kiểm toán viên cần xem xét sự chính xác và đầy đủ của một số thư xác nhận gửi tới bên thứ ba, mà kiểm toán viên tin rằng sẽ được cung cấp các bằng chứng kiểm toán thích hợp. Ví dụ kiểm toán viên có thể phát hiện thấy một số giao dịch cuối năm tài chính là không bình thường làm ảnh hưởng trọng yếu tới báo cáo tài chính hay các giao dịch với một bên thứ ba có quan hệ kinh tế phụ thuộc vào đơn vị. Trường hợp đó, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét liệu bên thứ ba có đưa ra các thông tin sai lệch không.

Quá trình xác nhận từ bên ngoài

32. **Khi thực hiện các thủ tục xác nhận từ bên ngoài, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải kiểm soát thủ tục lựa chọn đối tượng gửi yêu cầu xác nhận và hình thức thư phản hồi từ bên ngoài.** Công việc kiểm soát được duy trì giữa những người này và kiểm toán viên nhằm giảm thiểu khả năng các kết quả xác nhận là không khách quan do các yêu cầu xác nhận và thông tin phản hồi bị ngăn chặn hoặc bị thay đổi. Ngoài ra, kiểm toán viên cũng cần phải đảm bảo rằng đã gửi các nội dung đề nghị xác nhận đến đúng địa chỉ và các phản hồi sẽ được gửi trực tiếp tới kiểm toán viên. Kiểm toán viên cũng phải xem xét tới việc các thông tin phản hồi có được gửi cho những người liên quan hay không.

Không có sự phản hồi về các yêu cầu xác nhận

33. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thực hiện các thủ tục kiểm toán khác thay thế khi không nhận được thư xác nhận từ bên ngoài. Các thủ tục kiểm toán bổ sung đó phải cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính mà yêu cầu xác nhận định đưa ra.**

34. Trường hợp không nhận được thông tin phản hồi, kiểm toán viên và công ty kiểm toán thường phải tiếp xúc với bên đã nhận yêu cầu xác nhận để lấy thông tin phản hồi. Nếu vẫn không lấy được, kiểm toán viên và công ty kiểm toán sẽ sử dụng các thủ tục kiểm toán khác thay thế. Bản chất của các thủ tục này có thể thay đổi tùy thuộc vào tài khoản và cơ sở dẫn liệu liên quan. Đối với các khoản nợ phải thu, thủ tục thay thế có thể bao gồm việc kiểm tra thủ tục thu tiền sau đó từ các khoản nợ phải thu này; kiểm tra các vận đơn đường biển, hoặc các tài liệu khác của khách hàng để cung cấp bằng chứng cho sự hiện hữu, kiểm tra việc khóa sổ bán hàng nhằm cung cấp bằng chứng cho tính đầy đủ. Đối với các khoản nợ phải trả, thủ tục thay thế bao gồm cả việc kiểm tra thủ tục thanh toán tiền sau đó cho các khoản nợ phải trả này, hoặc công văn, thư từ từ các bên thứ ba có thể cung cấp bằng chứng xác nhận tính hiện hữu, đồng thời kiểm tra các giấy tờ khác như các phiếu nhận hàng, nhằm cung cấp bằng chứng cho tính đầy đủ.

Độ tin cậy của các thông tin phản hồi đã nhận được

35. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xem xét những thông tin xác nhận từ

bên ngoài đã nhận được có đáng tin cậy hay không. Kiểm toán viên sẽ xem xét đến tính chính xác của những thông tin phản hồi đồng thời phải thực hiện các thủ tục để xác định tính trung thực của thông tin phản hồi. Kiểm toán viên có thể thẩm định lại nguồn và nội dung của thông tin phản hồi qua điện thoại đối với người gửi thông tin đó. Ngoài ra, kiểm toán viên có thể đề nghị người xác nhận gửi bản gốc trực tiếp cho mình. Cùng với sự phát triển ngày càng cao trong việc sử dụng công nghệ, kiểm toán viên ngày càng quan tâm đến tính chính xác của nguồn thông tin phản hồi mà họ nhận được thông qua các hình thức lưu chuyển điện tử như fax hay thư điện tử. Sự xác nhận bằng lời nói phải được ghi bằng văn bản. Nếu những thông tin xác nhận bằng lời nói là quan trọng, kiểm toán viên nên đề nghị bên liên quan gửi Thư xác nhận qua giấy tờ trực tiếp tới kiểm toán viên.

Các nguyên nhân và tần suất của các ngoại lệ

36. Khi kiểm toán viên và công ty kiểm toán đưa ra kết luận rằng quá trình xác nhận và các thủ tục kiểm toán thay thế không cung cấp đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp đối với các nội dung cần xác nhận, kiểm toán viên sẽ tiến hành thêm các thủ tục kiểm toán khác nhằm có được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các nội dung đó.

Trong phần kết luận, kiểm toán viên cần chú ý đến những vấn đề sau:

- a) Độ tin cậy của các xác nhận và các thủ tục thay thế;
- b) Bản chất của các ngoại lệ, bao gồm cả các ảnh hưởng, số lượng và chất lượng của các ngoại lệ này;
- c) Các bằng chứng được cung cấp bởi các thủ tục kiểm toán khác.

Dựa trên các đánh giá này, kiểm toán viên sẽ quyết định có cần hay không cần các thủ tục kiểm toán bổ sung nhằm có được đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp.

37. Kiểm toán viên cần xem xét đến các nguyên nhân cũng như tần suất của các ngoại lệ được đưa ra bởi các bên phản hồi. Một ngoại lệ có thể chỉ ra một sai sót trong các tài liệu kế toán của đơn vị. Trường hợp này, kiểm toán viên cần xác định nguyên nhân của sai sót, đồng thời xem xét những ảnh hưởng trọng yếu của nó đến báo cáo tài chính. Nếu một ngoại lệ chỉ ra sai sót, kiểm toán viên phải xem xét lại tính chất, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán cần thiết để cung cấp đầy đủ bằng chứng theo yêu cầu.

Đánh giá kết quả của quá trình gửi thư xác nhận

38. Kiểm toán viên sẽ đánh giá các kết quả của quá trình gửi thư xác nhận từ bên ngoài cùng với kết quả của bất kỳ thủ tục kiểm toán nào khác được thực hiện, nhằm cung cấp các bằng chứng kiểm toán thích hợp và đầy đủ, liên quan đến việc xác nhận báo cáo tài chính được kiểm toán. Đối với việc đánh giá này,

kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân theo Chuẩn mực kiểm toán số 530 “Lấy mẫu kiểm toán và các thủ tục lựa chọn khác”.

Xác nhận từ bên ngoài trước khi năm tài chính kết thúc

39. Khi kiểm toán viên sử dụng thư xác nhận trước ngày kết thúc niên độ làm bằng chứng cho một cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính, kiểm toán viên cần phải thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để chứng tỏ các giao dịch có liên quan đến cơ sở dẫn liệu đó phát sinh trong khoảng thời gian giữa ngày xác nhận và ngày kết thúc niên độ không bị sai sót trọng yếu. Trên thực tế, khi mức độ rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát được đánh giá ở mức độ thấp và trung bình, kiểm toán viên thường có thể quyết định gửi thư xác nhận số dư tại một ngày khác với ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Ví dụ, khi cuộc kiểm toán được yêu cầu phải hoàn thành trong một khoảng thời gian ngắn sau khi kết thúc kỳ kế toán năm. Cũng như các công việc kiểm toán khác được thực hiện trước khi năm tài chính kết thúc, kiểm toán viên sẽ phải xem xét đến việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến quãng thời gian còn lại của năm tài chính.

*

* *

HỆ THỐNG
CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỰC SỐ 545

KIỂM TOÁN VIỆC XÁC ĐỊNH VÀ TRÌNH BÀY GIÁ TRỊ HỢP LÝ

*(Ban hành theo Quyết định số 101/2005/QĐ-BTC
ngày 29 tháng 12 năm 2005 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 và thủ tục cơ bản trong việc kiểm toán việc xác định và trình bày giá trị hợp lý trên báo cáo tài chính. Chuẩn mực này hướng dẫn kiểm toán viên và công ty kiểm toán xem xét việc xác định, trình bày và thuyết minh tài sản, nợ phải trả trọng yếu và một số khoản mục nhất định của vốn chủ sở hữu được trình bày hoặc thể hiện theo giá trị hợp lý trên báo cáo tài chính. Việc xác định giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu có thể phát sinh từ những ghi nhận ban đầu hoặc những thay đổi giá trị sau đó. Những thay đổi trong việc xác định giá trị hợp lý phát sinh qua thời gian có thể được xử lý theo các cách khác nhau theo quy định của chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán.
02. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc đơn vị được kiểm toán đã xác định và trình bày giá trị hợp lý theo quy định của chuẩn mực kế toán và chế độ kế 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 những quy định của chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính và cung cấp dịch vụ liên quan.

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 nhằm giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.
04. Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chịu trách nhiệm về việc xác định và trình bày giá trị hợp lý trên báo cáo tài chính. Để thực hiện một phần trách nhiệm này, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cần thiết lập một quy trình kế toán và lập báo cáo tài chính cho việc xác định và trình bày giá trị hợp lý; lựa chọn phương pháp định

giá thích hợp; xác định và thu thập đầy đủ chứng từ làm cơ sở cho những giả định quan trọng; tiến hành định giá và đảm bảo rằng việc xác định và trình bày giá trị hợp lý là phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán mà đơn vị được kiểm toán đã áp dụng.

05. Xác định giá trị hợp lý cũng như nhiều phương pháp định giá phải dựa trên các ước tính nên không thật chính xác, đặc biệt là khi xác định giá trị hợp lý không liên quan đến luồng tiền theo hợp đồng hoặc không có thông tin của thị trường cho việc ước tính. Việc ước tính giá trị hợp lý này thường bao gồm sự không chắc chắn cả về giá trị lẫn thời điểm của luồng tiền trong tương lai. Việc xác định giá trị hợp lý cũng có thể dựa trên các giả định về những điều kiện, giao dịch hoặc sự kiện trong tương lai mà kết quả của chúng là không chắc chắn và có thể sẽ thay đổi theo thời gian. Kiểm toán viên phải xem xét những giả định này dựa trên những thông tin được cung cấp tại thời điểm kiểm toán. Tuy nhiên, kiểm toán viên không chịu trách nhiệm dự đoán các điều kiện, giao dịch và sự kiện trong tương lai nếu thông tin về chúng được biết tại thời điểm kiểm toán có thể có ảnh hưởng quan trọng đến hành động hoặc những giả định của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán được sử dụng để xác định và trình bày giá trị hợp lý. Những giả định được sử dụng để xác định giá trị hợp lý về bản chất tương tự với những giả định khi xác định các ước tính kế toán khác. Chuẩn mực kiểm toán số 540 “Kiểm toán các ước tính kế toán” đưa ra những hướng dẫn cho kiểm toán viên khi kiểm toán các ước tính kế toán. Chuẩn mực kiểm toán số 545 “Kiểm toán việc xác định và trình bày giá trị hợp lý” cũng đưa ra những quy định tương tự như Chuẩn mực kiểm toán 540 đồng thời bổ sung thêm những nội dung cụ thể khác về việc xác định và trình bày giá trị hợp lý phù hợp với quy định của chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán đang áp dụng.
06. Chuẩn mực kế toán và các chế độ kế toán khác nhau yêu cầu hoặc cho phép sử dụng đa dạng các phương pháp xác định và trình bày giá trị hợp lý trên báo cáo tài chính. Chuẩn mực kế toán và các chế độ kế toán khác nhau cũng hướng dẫn cơ sở xác định giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả hoặc cách trình bày cũng ở mức độ khác nhau. Một số chuẩn mực kế toán hướng dẫn chi tiết, một số chuẩn mực kế toán hướng dẫn chung và một số chuẩn mực kế toán lại không có hướng dẫn. Hơn nữa, mỗi lĩnh vực cũng có những đặc thù riêng trong việc xác định và trình bày giá trị hợp lý. Chuẩn mực này hướng dẫn cho kiểm toán viên xác định và trình bày giá trị hợp lý mà không đề cập đến việc xác định và trình bày giá trị hợp lý các loại tài sản, nợ phải trả của các lĩnh vực đặc thù.
07. Theo Chuẩn mực kế toán chung thì việc xác định giá trị hợp lý dựa trên giả định doanh nghiệp đang hoạt động liên tục và sẽ tiếp tục hoạt động kinh doanh bình thường trong tương lai gần, nghĩa là doanh nghiệp không có ý định cũng như không buộc phải ngừng hoạt động hoặc thu hẹp đáng kể quy mô hoạt động hoặc thực hiện những giao dịch có điều khoản bất lợi. Do đó, trong trường hợp này, giá trị hợp lý không phải là giá trị mà đơn vị được kiểm toán có thể thu hồi hoặc trả nợ trong một giao dịch bắt buộc, hoặc trong trường hợp bắt buộc giải thể hoặc thanh

lý đơn vị được kiểm toán. Tuy nhiên, đơn vị được kiểm toán có thể cần xem xét đến tình hình hoạt động kinh doanh hiện thời của mình khi xác định giá trị hợp lý của tài sản hoặc nợ phải trả nếu chuẩn mực, chế độ kế toán quy định hoặc cho phép và chuẩn mực kế toán đó có thể có hoặc không quy định cách xác định. Ví dụ, kế hoạch của Ban Giám đốc là thanh lý một tài sản được khấu hao theo phương pháp số dư giảm dần là phù hợp với mục đích kinh doanh đặc thù có thể ảnh hưởng tới việc xác định giá trị hợp lý của tài sản.

08. Việc xác định giá trị hợp lý có thể tương đối đơn giản đối với một số tài sản hoặc nợ phải trả; Ví dụ, tài sản được mua hoặc bán trên thị trường hoạt động có sẵn các thông tin tin cậy về giá cả của những trao đổi thực sự phát sinh. Việc xác định giá trị hợp lý của tài sản hoặc nợ phải trả khác có thể trở nên phức tạp hơn. Một tài sản không có thị trường hoạt động hoặc có những tính chất đặc thù thì cần được Ban Giám đốc ước tính giá trị hợp lý. Ví dụ, một bất động sản đầu tư hoặc một công cụ tài chính phái sinh, việc ước tính giá trị hợp lý có thể đạt được thông qua việc sử dụng phương pháp định giá. Ví dụ, định giá một doanh nghiệp theo phương pháp dòng tiền chiết khấu, hoặc thông qua sự trợ giúp của chuyên gia định giá độc lập.
09. Trường hợp do mức độ không chắc chắn của một yếu tố nào đó hoặc do thiếu các dữ liệu khách quan dẫn đến không thể lập được các ước tính kế toán một cách hợp lý thì kiểm toán viên cần xem xét liệu có cần sửa đổi ý kiến kiểm toán theo quy định tại Chuẩn mực kiểm toán số 700 “Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính”.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Tìm hiểu quy trình xác định và trình bày giá trị hợp lý, các hoạt động kiểm soát liên quan và quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị được kiểm toán

10. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần có sự hiểu biết về quy trình xác định và trình bày giá trị hợp lý, các hoạt động kiểm soát liên quan của đơn vị được kiểm toán để xác định và đánh giá rủi ro sai sót trọng yếu ở từng cơ sở dẫn liệu nhằm thiết kế và thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán khác.**
11. Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chịu trách nhiệm thiết lập phương pháp xác định và trình bày giá trị hợp lý trong quy trình kế toán và lập báo cáo tài chính. Trong một số trường hợp, phương pháp xác định và trình bày giá trị hợp lý là đơn giản và tin cậy. Ví dụ, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể dựa trên các bảng niêm yết giá công khai để xác định giá trị hợp lý cho những chứng khoán đang lưu hành trên thị trường mà đơn vị đang nắm giữ. Tuy nhiên, một số phương pháp xác định giá trị hợp lý khác phức tạp hơn và liên quan tới những sự kiện hoặc kết quả không chắc chắn trong tương lai. Do đó, những giả thiết liên quan tới việc xác định giá trị hợp lý được sử dụng như một phần của quá trình xác định giá trị hợp lý. Sự hiểu biết của kiểm toán viên về quy trình xác định giá trị hợp lý bao gồm cả tính phức tạp của nó sẽ giúp kiểm toán viên trong việc xác định và đánh

giá rủi ro sai sót trọng yếu, từ đó xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán.

12. Khi thu thập những hiểu biết về quy trình đơn vị được kiểm toán đưa ra quyết định về cách xác định và trình bày giá trị hợp lý, kiểm toán viên cần xem xét những vấn đề sau đây:
 - a) Các hoạt động kiểm soát phù hợp được sử dụng để xác định giá trị hợp lý; Ví dụ thủ tục kiểm soát các dữ liệu và sự phân định trách nhiệm giữa người thực hiện nghiệp vụ liên quan và người chịu trách nhiệm thực hiện việc định giá;
 - b) Sự thành thạo và kinh nghiệm của những cá nhân thực hiện việc xác định giá trị hợp lý;
 - c) Vai trò của công nghệ thông tin trong quá trình xác định giá trị hợp lý;
 - d) Loại tài khoản và các giao dịch yêu cầu phải xác định và trình bày giá trị hợp lý (Ví dụ, việc định giá phụ thuộc vào các giao dịch thông thường, các giao dịch định kỳ hay từ những giao dịch bất thường);
 - e) Mức độ sử dụng các dịch vụ do tổ chức bên ngoài cung cấp trong việc xác định giá trị hợp lý hoặc dữ liệu được sử dụng trong việc xác định giá trị hợp lý. Khi đơn vị được kiểm toán sử dụng dịch vụ bên ngoài để trợ giúp, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục phù hợp với yêu cầu của Chuẩn mực kiểm toán số 402 “Các yếu tố cần xem xét khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài”;
 - f) Mức độ đơn vị được kiểm toán sử dụng ý kiến của chuyên gia trong việc xác định và trình bày giá trị hợp lý theo quy định tại đoạn 29-32;
 - g) Những giả định quan trọng mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sử dụng trong việc xác định giá trị hợp lý;
 - h) Hồ sơ, tài liệu liên quan tới những giả định này;
 - i) Những phương pháp được sử dụng để xây dựng và áp dụng các giả định này cũng như các hoạt động kiểm soát khi có sự thay đổi các giả định này;
 - j) Tính hiệu quả trong hoạt động kiểm soát những thay đổi và quá trình đảm bảo an toàn cho phương pháp định giá, hệ thống thông tin liên quan bao gồm cả quá trình phê chuẩn;
 - k) Kiểm soát tính nhất quán, kịp thời và tin cậy của dữ liệu được sử dụng trong quá trình xác định giá trị hợp lý.
13. Chuẩn mực kiểm toán số 400 “Đánh giá rủi ro và kiểm soát nội bộ” yêu cầu kiểm toán viên phải có đủ hiểu biết về hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán để xây dựng kế hoạch kiểm toán. Trong từng trường hợp cụ thể theo quy định của chuẩn mực này, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần tìm hiểu việc xác định và trình bày giá trị hợp lý khi xây dựng nội dung, lịch trình và phạm vi của thủ tục kiểm toán khác.

14. Sau khi có đủ hiểu biết về quy trình xác định và trình bày giá trị hợp lý của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xác định và đánh giá rủi ro sai sót trọng yếu trong cơ sở dẫn liệu liên quan tới việc xác định và trình bày giá trị hợp lý trên báo cáo tài chính nhằm đưa ra nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán khác.
15. Việc xác định giá trị hợp lý thường hay có sai sót nên được xem là có rủi ro tiềm tàng. Do đó, nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán phụ thuộc vào mức độ mắc sai sót của việc xác định giá trị hợp lý và phụ thuộc vào mức độ đơn giản hay phức tạp của quy trình xác định giá trị hợp lý. Khi xác định rằng rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến việc xác định và trình bày giá trị hợp lý, kiểm toán viên cần thực hiện theo các quy định của Chuẩn mực kiểm toán số 400.
16. Chuẩn mực kiểm toán số 400 “Đánh giá rủi ro và kiểm soát nội bộ” đưa ra những hạn chế tiềm tàng của hệ thống kiểm soát nội bộ. Do việc xác định giá trị hợp lý thường bao gồm những đánh giá chủ quan của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán nên nó có thể ảnh hưởng tới nội dung của các thủ tục kiểm soát được thực hiện. Rủi ro có sai sót khi xác định giá trị hợp lý có thể tăng lên khi các quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán liên quan đến việc xác định giá trị hợp lý trở nên phức tạp hơn. Kiểm toán viên cần xem xét những hạn chế tiềm tàng của các hoạt động kiểm soát trong những trường hợp này khi đánh giá rủi ro kiểm soát.

Đánh giá tính thích hợp của việc xác định và trình bày giá trị hợp lý

17. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần đánh giá liệu việc xác định và trình bày giá trị hợp lý trên báo cáo tài chính có phù hợp với các quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán mà đơn vị được kiểm toán phải áp dụng hay không.
18. Sự hiểu biết của kiểm toán viên về yêu cầu của chuẩn mực, chế độ kế toán và kiến thức về ngành nghề kinh doanh, cùng với kết quả của các thủ tục kiểm toán khác được sử dụng để đánh giá liệu chính sách kế toán cho tài sản hoặc nợ phải trả cần xác định giá trị hợp lý có phù hợp không, và việc trình bày phương pháp xác định giá trị hợp lý và các điểm không chắc chắn có phù hợp với quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán hay không.
19. Việc đánh giá tính thích hợp của việc xác định giá trị hợp lý của đơn vị được kiểm toán theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán và đánh giá bằng chứng kiểm toán phụ thuộc vào sự hiểu biết của kiểm toán viên về bản chất kinh doanh của đơn vị được kiểm toán. Điều này càng phù hợp khi tài sản, nợ phải trả hoặc phương pháp định giá có độ phức tạp cao. Ví dụ, các công cụ tài chính phái sinh có thể rất phức tạp, do vậy việc diễn giải về cách thức xác định giá trị hợp lý khác nhau sẽ dẫn đến những kết luận khác nhau. Việc xác định giá trị hợp lý của một số khoản mục, ví dụ: chi phí nghiên cứu và triển khai dở dang hoặc tài sản cố định vô hình được mua trong quá trình hợp nhất kinh doanh, có thể cần sự xem xét đặc biệt do bị ảnh hưởng bởi bản chất và hoạt động của đơn vị nếu sự xem xét này là phù hợp với chuẩn mực kế toán áp dụng cho đơn vị được kiểm toán. Kiến thức của kiểm toán

viên về hoạt động kinh doanh và kết quả của các thủ tục kiểm toán khác có thể giúp xác định các tài sản mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cần ghi nhận sự giảm giá thông qua việc xác định giá trị hợp lý theo quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán.

20. Trường hợp phương pháp xác định giá trị hợp lý được quy định rõ trong chuẩn mực và chế độ kế toán (ví dụ: theo quy định thì giá trị hợp lý của chứng khoán đang được giao dịch trên thị trường hoạt động sẽ được xác định bằng giá niêm yết thay vì sử dụng phương pháp định giá) thì kiểm toán viên cần xem xét việc xác định giá trị hợp lý có được thực hiện theo đúng quy định đó không.
21. Một số chuẩn mực kế toán quy định việc xác định được một cách tin cậy giá trị hợp lý của tài sản và nợ phải trả là một điều kiện bắt buộc khi đưa ra yêu cầu hoặc cho phép việc xác định và trình bày giá trị hợp lý. Trong một số trường hợp, việc xác định giá trị hợp lý một cách đáng tin cậy là không thể được do tài sản hoặc nợ phải trả không có giá niêm yết trên thị trường hoạt động hoặc các phương pháp ước tính giá trị hợp lý khác không phù hợp hoặc không khả thi. Khi Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cho rằng giá trị hợp lý không thể xác định một cách đáng tin cậy, kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để chứng minh cho quyết định này và xem xét khoản mục có được hạch toán phù hợp với chuẩn mực, chế độ kế toán hay không.
22. **Kiểm toán viên cần thu thập bằng chứng về dự định của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán nhằm thực hiện một hành động cụ thể, và xem xét khả năng tiến hành việc này trong trường hợp liên quan đến việc xác định và trình bày giá trị hợp lý theo quy định của chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán.**
23. Theo quy định của một số chuẩn mực, chế độ kế toán, dự định của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về một tài sản hay nợ phải trả là tiêu chuẩn để xác định, trình bày và thuyết minh cũng như để hạch toán sự thay đổi của giá trị hợp lý trên báo cáo tài chính. Theo các chuẩn mực kế toán đó, dự định của Ban Giám đốc là quan trọng trong việc xác định tính hợp lý của việc đơn vị sử dụng giá trị hợp lý. Ban Giám đốc cần ghi lại kế hoạch và dự định của mình về những tài sản hoặc nợ phải trả cụ thể theo quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán. Phạm vi thu thập bằng chứng về dự định của Ban Giám đốc tùy thuộc vào xét đoán nghề nghiệp của kiểm toán viên. Kiểm toán viên thường phỏng vấn Ban Giám đốc và thu thập thêm bằng chứng phụ trợ cho giải trình của Ban Giám đốc bằng cách:
 - a) Xem xét việc thực hiện dự định đối với tài sản hoặc nợ phải trả của Ban Giám đốc trong quá khứ;
 - b) Kiểm tra lại các kế hoạch và tài liệu (nếu có) như kế hoạch ngân sách, biên bản các cuộc họp...;
 - c) Xem xét các lý do lựa chọn một hành động cụ thể của Ban Giám đốc;
 - d) Xem xét khả năng thực hiện một hành động cụ thể trong những điều kiện kinh tế nhất định của Ban Giám đốc, bao gồm cả những ảnh hưởng của các cam

kết theo hợp đồng. Kiểm toán viên cũng xem xét khả năng của Ban Giám đốc trong việc tiếp tục thực hiện hành động cụ thể mà có thể ảnh hưởng đến sử dụng hoặc không sử dụng việc xác định giá trị hợp lý theo quy định của chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán.

24. **Khi chuẩn mực, chế độ kế toán cho phép áp dụng các phương pháp xác định giá trị hợp lý khác nhau hoặc khi không quy định cụ thể phương pháp xác định giá trị hợp lý, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần đánh giá liệu phương pháp xác định giá trị hợp lý mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán lựa chọn có phù hợp trong từng điều kiện cụ thể theo quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán.**
25. Kiểm toán viên cần sử dụng xét đoán chuyên môn để đánh giá xem phương pháp xác định giá trị hợp lý có phù hợp trong từng điều kiện cụ thể hay không. Khi Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán lựa chọn một phương pháp định giá cụ thể từ những phương pháp khác nhau phù hợp với quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán, kiểm toán viên cần tìm hiểu lý do chủ yếu mà Ban Giám đốc đã lựa chọn thông qua việc thảo luận với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán. Kiểm toán viên cần xem xét:
 - a) Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã đánh giá đầy đủ và áp dụng đúng các quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán cho sự lựa chọn này;
 - b) Phương pháp định giá phù hợp với bản chất của tài sản hoặc nợ phải trả được định giá và chuẩn mực, chế độ kế toán của đơn vị được kiểm toán;
 - c) Phương pháp định giá phù hợp với hoạt động kinh doanh, ngành nghề và môi trường kinh doanh của đơn vị được kiểm toán.
26. Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể đã xác định rằng những phương pháp định giá khác nhau sẽ tạo ra các giá trị hợp lý rất khác nhau. Trong những trường hợp này, kiểm toán viên cần xem xét xem đơn vị được kiểm toán đã xác định lý do dẫn đến sự khác nhau này trong việc thiết lập phương pháp xác định giá trị hợp lý hay chưa.
27. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần đánh giá phương pháp xác định giá trị hợp lý của đơn vị được kiểm toán có được áp dụng nhất quán hay không.**
28. Khi Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã lựa chọn một phương pháp định giá, kiểm toán viên cần đánh giá tính nhất quán của đơn vị được kiểm toán trong việc áp dụng phương pháp này, và nếu đơn vị đã áp dụng tính nhất quán thì việc áp dụng nhất quán này có còn phù hợp không khi xét đến những thay đổi của môi trường, những điều kiện cụ thể ảnh hưởng tới hoạt động của đơn vị, hoặc những thay đổi theo quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán thay đổi phương pháp định giá, kiểm toán viên cần cân nhắc liệu Ban Giám đốc có chứng minh được sự thay đổi này nhằm đưa ra phương pháp định giá chính xác hơn, hoặc sự thay đổi này là do có sự thay đổi theo quy định của

chuẩn mực, chế độ kế toán hay do sự thay đổi trong từng hoàn cảnh cụ thể. Ví dụ, việc xuất hiện thị trường hoạt động cho một loại tài sản hay nợ phải trả cụ thể có thể cho thấy việc sử dụng phương pháp dòng tiền chiết khấu nhằm ước tính giá trị hợp lý của loại tài sản và nợ phải trả này không còn phù hợp nữa.

Sử dụng tư liệu của chuyên gia

29. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét sự cần thiết của việc sử dụng tư liệu của chuyên gia.** Kiểm toán viên có thể có những kỹ năng và kiến thức cần thiết để lập kế hoạch và thực hiện quy trình kiểm toán giá trị hợp lý hoặc có thể quyết định sử dụng tư liệu của chuyên gia. Khi quyết định sử dụng tư liệu của chuyên gia, kiểm toán viên cần xem xét các nội dung quy định trong Chuẩn mực kiểm toán số 620 “Sử dụng tư liệu của chuyên gia”.
30. Nếu sử dụng tư liệu của chuyên gia, kiểm toán viên cần thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp chứng minh rằng công việc do chuyên gia thực hiện là đầy đủ, phù hợp với mục đích của cuộc kiểm toán và tuân thủ các yêu cầu của Chuẩn mực kiểm toán số 620 “Sử dụng tư liệu của chuyên gia”.
31. Khi lập kế hoạch sử dụng tư liệu của chuyên gia, kiểm toán viên cần xem xét hiểu biết của chuyên gia về định nghĩa giá trị hợp lý và phương pháp mà chuyên gia sẽ sử dụng để xác định giá trị hợp lý có thống nhất với định nghĩa và phương pháp mà Ban Giám đốc đơn vị áp dụng và phù hợp với quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán hay không. Ví dụ, phương pháp được chuyên gia sử dụng trong việc ước tính giá trị hợp lý của một bất động sản đầu tư, hoặc những phương pháp thống kê bảo hiểm được áp dụng cho việc xác định giá trị hợp lý khi trích lập dự phòng nghiệp vụ bảo hiểm, những khoản phải thu từ hoạt động kinh doanh nhượng tái bảo hiểm hoặc những khoản mục tương tự có thể không nhất quán với các nguyên tắc xác định giá trị hợp lý theo quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán. Do đó, kiểm toán viên phải xem xét những vấn đề này thông qua việc thảo luận, yêu cầu hoặc xem xét các tài liệu hướng dẫn cho chuyên gia hoặc nghiên cứu các báo cáo của chuyên gia.
32. Theo Chuẩn mực kiểm toán số 620 “Sử dụng tư liệu của chuyên gia”, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải đánh giá sự phù hợp của kết quả tư vấn của chuyên gia như một bằng chứng kiểm toán. Mặc dù chuyên gia chịu trách nhiệm về tính hợp lý của giả định và tính phù hợp của phương pháp đã sử dụng, kiểm toán viên cần tìm hiểu về những giả định quan trọng và phương pháp đã sử dụng và xem xét xem các phương pháp này có đúng đắn, đầy đủ và hợp lý không, dựa vào kiến thức của kiểm toán viên về hoạt động kinh doanh và kết quả của các thủ tục kiểm toán khác. Kiểm toán viên thường xem xét những vấn đề này thông qua trao đổi với chuyên gia. Đoạn 39-49 đề cập đến việc đánh giá các giả định quan trọng mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã sử dụng, kể cả các giả định Ban Giám đốc đã sử dụng dựa trên ý kiến của chuyên gia.

Các thủ tục kiểm toán đối với rủi ro có sai sót trọng yếu trong việc xác định và trình bày giá trị hợp lý của đơn vị được kiểm toán

33. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần thiết kế và thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán để xử lý các rủi ro sai sót trọng yếu đã được đánh giá của cơ sở dữ liệu liên quan đến việc xác định và trình bày giá trị hợp lý trong báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán.
34. Do có nhiều phương pháp có thể sử dụng để xác định giá trị hợp lý, từ đơn giản đến phức tạp nên các thủ tục kiểm toán cũng có thể rất khác nhau về nội dung, thời gian và phạm vi. Ví dụ: Thủ tục kiểm toán cơ bản liên quan đến xác định giá trị hợp lý có thể bao gồm: (a) Đánh giá những giả định quan trọng của Ban Giám đốc, phương pháp định giá, các dữ liệu được sử dụng (xem đoạn 39-49); (b) Thực hiện các ước tính giá trị hợp lý độc lập để xem xét sự thích hợp của cách tính giá trị hợp lý theo quy định tại đoạn 52; hoặc (c) Xem xét đến ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm có liên quan đến việc xác định, tính toán giá trị hợp lý theo quy định tại đoạn 53-55.
35. Giá niêm yết trên thị trường hoạt động là bằng chứng tốt nhất về giá trị hợp lý. Tuy nhiên, trong một số trường hợp việc xác định giá trị hợp lý có thể sẽ phức tạp hơn. Tính phức tạp phát sinh do bản chất của những khoản mục được xác định giá trị hợp lý hoặc do phương pháp đánh giá được quy định trong chuẩn mực, chế độ kế toán hoặc do sự lựa chọn của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán. Ví dụ, trong trường hợp không có giá niêm yết ở một thị trường hoạt động, một số chuẩn mực, chế độ kế toán cho phép việc ước tính giá trị hợp lý dựa trên những cơ sở thay thế, như chiết khấu dòng tiền hay so sánh. Các cách tính giá trị hợp lý phức tạp thường gắn với sự không chắc chắn về tính đáng tin cậy của quá trình đánh giá. Những điểm không chắc chắn có thể là do:
 - Độ dài của thời kỳ dự đoán;
 - Số lượng của các giả định phức tạp và quan trọng liên quan tới quá trình đánh giá;
 - Mức độ chủ quan cao liên quan tới các giả thiết và các yếu tố được sử dụng trong quá trình đánh giá;
 - Mức độ không chắc chắn liên quan đến các sự kiện xảy ra trong tương lai hoặc kết quả của các sự kiện làm cơ sở cho các giả thiết được sử dụng;
 - Thiếu dữ liệu khách quan khi sử dụng các yếu tố có mức độ chủ quan cao.
36. Sự hiểu biết của kiểm toán viên về quy trình đánh giá, bao gồm cả tính phức tạp của phương pháp đánh giá, giúp kiểm toán viên xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán cần thực hiện. Sau đây là những ví dụ về việc xây dựng các thủ tục kiểm toán:
 - a) Việc sử dụng thông báo giá như là bằng chứng kiểm toán về việc xác định giá trị hợp lý có thể yêu cầu kiểm toán viên phải tìm hiểu về cơ sở xây dựng thông

báo giá đó. Để kiểm tra việc đánh giá đòi hỏi sự hiểu biết về những trường hợp mà bản kê giá được đưa ra. Ví dụ: Đối với các chứng khoán niêm yết được nắm giữ cho mục đích đầu tư, việc xác định giá trị hợp lý theo giá niêm yết trên thị trường có thể cần phải được điều chỉnh theo quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán nếu như số lượng chứng khoán mà đơn vị đang nắm giữ là rất lớn hoặc đang bị hạn chế giao dịch trên thị trường.

- b) Khi sử dụng những bằng chứng do bên thứ ba cung cấp, kiểm toán viên cần xem xét mức độ tin cậy của những bằng chứng đó. Ví dụ, khi bằng chứng được thu thập thông qua việc sử dụng phương pháp xác nhận của bên ngoài, kiểm toán viên cần xem xét năng lực, tính độc lập và thẩm quyền của người được xác nhận, kiến thức của họ về thông tin được xác nhận và tính khách quan của họ để có thể kết luận về độ tin cậy của các bằng chứng đó.
- c) Những bằng chứng kiểm toán hỗ trợ cho việc xác định giá trị hợp lý, ví dụ bản đánh giá của chuyên gia thẩm định giá độc lập, có thể được lập vào ngày không trùng với ngày đơn vị được kiểm toán yêu cầu phải xác định và trình bày các thông tin trong báo cáo tài chính. Trường hợp đó, kiểm toán viên cần thu thập bằng chứng kiểm toán cho thấy Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã tính đến tác động của các sự kiện, các giao dịch kinh doanh và những thay đổi của các tình huống phát sinh trong khoảng thời gian từ ngày xác định giá trị hợp lý đến ngày báo cáo.
- d) Một số công cụ nợ phải có tài sản thế chấp và các công cụ nợ này phải được ghi nhận theo giá trị hợp lý hoặc phải đánh giá tổn thất tài sản. Nếu tài sản thế chấp này là một yếu tố quan trọng trong việc xác định giá trị hợp lý hay xác định giá trị ghi sổ của khoản đầu tư, kiểm toán viên cần thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hiện hữu, giá trị, quyền và khả năng chuyển đổi của tài sản thế chấp, bao gồm cả việc cân nhắc xem liệu các hợp đồng thế chấp đã có đủ chưa và xem xét liệu những thuyết minh về tài sản thế chấp đã được thực hiện theo đúng quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán hay không.
- e) Trong một số trường hợp, những thủ tục kiểm toán bổ sung như việc kiểm toán viên kiểm tra thực tế tài sản là cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp phù hợp cho việc xác định giá trị hợp lý. Ví dụ, việc kiểm tra thực tế về một bất động sản đầu tư có thể cần thiết để thu thập thông tin về hiện trạng của tài sản liên quan tới giá trị hợp lý của nó, hay việc kiểm tra các chứng khoán đầu tư có thể cho biết những hạn chế trong giao dịch trên thị trường của các chứng khoán này có thể ảnh hưởng tới giá trị của chúng.

Kiểm tra các giả định, phương pháp định giá và dữ liệu quan trọng của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về giá trị hợp lý

37. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải có hiểu biết về tính đáng tin cậy của quy trình mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sử dụng để xác định giá trị hợp lý.

Đây là một nhân tố quan trọng hỗ trợ cho kết quả định giá, do đó nó ảnh hưởng tới nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán. Một quy trình có tính đáng tin cậy để xác định giá trị hợp lý là quy trình cho kết quả, giải trình và trình bày giá trị hợp lý tương đối nhất quán khi được sử dụng trong những hoàn cảnh tương tự. Khi kiểm tra việc xác định và trình bày giá trị hợp lý của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xem xét:

- a) Các giả định mà Ban Giám đốc sử dụng có hợp lý hay không;
 - b) Việc xác định giá trị hợp lý có sử dụng phương pháp định giá thích hợp hay không;
 - c) Ban Giám đốc đã sử dụng những thông tin liên quan có sẵn phù hợp tại thời điểm xác định giá trị hợp lý hay chưa.
38. Các kỹ thuật ước tính, các giả định và việc kiểm toán viên xem xét, so sánh các phương pháp xác định giá trị hợp lý đã được sử dụng trong những kỳ kế toán trước với những kết quả được thu thập trong kỳ kế toán hiện tại có thể cung cấp thêm bằng chứng về tính đáng tin cậy của những quy trình định giá của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán. Tuy nhiên, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần cân nhắc những thay đổi có thể có do ảnh hưởng của thay đổi tình hình kinh tế.
39. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần đánh giá liệu các giả định quan trọng mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã sử dụng để xác định giá trị hợp lý (nếu có), bao gồm từng giả định riêng lẻ và toàn bộ các giả định, có cung cấp cơ sở hợp lý cho việc xác định và trình bày giá trị hợp lý trong báo cáo tài chính của đơn vị hay không.**
40. Ban Giám đốc cần phải thiết lập các giả định, bao gồm cả những giả định mà Ban Giám đốc tin tưởng dựa trên tư liệu của chuyên gia, để xác định giá trị hợp lý. Giả định là bộ phận không thể tách rời của các phương pháp định giá phức tạp hơn; Ví dụ, phương pháp định giá có sử dụng kết hợp ước tính các luồng tiền trong tương lai và ước tính giá trị của tài sản và nợ phải trả trong tương lai được chiết khấu về giá trị hiện tại. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xem xét đến các giả định quan trọng được sử dụng trong phương pháp định giá và đánh giá xem các giả định đó có hợp lý hay không. Để cung cấp cơ sở phù hợp cho việc xác định và trình bày giá trị hợp lý, các giả định cần phải phù hợp, trung thực, chính xác, dễ hiểu và đầy đủ.
41. Các giả định cụ thể sẽ thay đổi tùy theo đặc điểm của tài sản và nợ phải trả đang được định giá và phương pháp định giá được sử dụng (như: phương pháp chi phí, phương pháp so sánh trực tiếp, hay phương pháp thu nhập). Ví dụ, nếu phương pháp dòng tiền chiết khấu (một dạng của phương pháp thu nhập) được sử dụng để định giá, thì cần phải có giả định về các dòng tiền, thời gian chiết khấu và tỷ lệ chiết khấu.

42. Các giả định thường được hỗ trợ bằng nhiều loại bằng chứng kiểm toán thu được từ các nguồn trong và ngoài đơn vị, đem lại sự hỗ trợ khách quan cho các giả định được sử dụng. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải đánh giá nguồn và độ tin cậy của các bằng chứng kiểm toán hỗ trợ cho những giả định của Ban Giám đốc, bao gồm việc xem xét các giả định dựa trên các thông tin đã thu thập trong quá khứ, và đánh giá liệu các giả định này có dựa trên những kế hoạch nằm trong khả năng của đơn vị được kiểm toán hay không.
43. Thủ tục kiểm toán liên quan đến các giả định của Ban Giám đốc được tiến hành trong phạm vi kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán. Do đó, mục đích của các thủ tục kiểm toán không phải là để thu thập bằng chứng kiểm toán để đưa ra ý kiến về bản thân các giả định đó. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thực hiện các thủ tục để xem xét các giả định có đưa ra cơ sở hợp lý để xác định giá trị hợp lý trong phạm vi kiểm toán tổng thể báo cáo tài chính hay không.
44. Việc xác định các giả định quan trọng đối với phương pháp xác định giá trị hợp lý đòi hỏi Ban Giám đốc phải sử dụng các đánh giá chủ quan. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xem xét các giả định quan trọng chứa đựng các vấn đề có ảnh hưởng trọng yếu tới việc xác định giá trị hợp lý và có thể bao gồm những vấn đề sau:
 - a) Dễ bị ảnh hưởng do những thay đổi hay sự không chắc chắn về số lượng và bản chất. Ví dụ, những giả định về lãi suất ngắn hạn có thể ít bị ảnh hưởng bởi các biến động lớn so với những giả định về lãi suất dài hạn;
 - b) Dễ bị ảnh hưởng do áp dụng sai.
45. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét mức độ nhạy cảm của việc định giá đối với sự thay đổi của các giả định quan trọng, bao gồm cả những điều kiện thị trường có thể ảnh hưởng tới giá trị. Nếu có thể, kiểm toán viên và công ty kiểm toán nên khuyến khích Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sử dụng các kỹ thuật như phân tích độ nhạy cảm để có cơ sở xác định các giả định có tính nhạy cảm cao. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chưa sử dụng các kỹ thuật phân tích độ nhạy cảm như đã nêu trên thì kiểm toán viên cần xem xét liệu có nên sử dụng những kỹ thuật đó không. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần phải xem xét liệu các yếu tố không chắc chắn liên quan đến việc xác định giá trị hợp lý hoặc việc thiếu các số liệu khách quan có ảnh hưởng đến việc xác định giá trị hợp lý theo quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán hay không.
46. Để xem xét liệu các giả định có cung cấp cơ sở hợp lý cho việc xác định giá trị hợp lý hay không, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xem xét toàn bộ các giả định và từng giả định riêng rẽ. Các giả định thường phụ thuộc lẫn nhau và vì thế cần thống nhất với nhau. Một giả định nào đó có thể thích hợp khi xem xét riêng rẽ nhưng lại có thể không thích hợp khi được kết hợp với các giả định khác. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét liệu Ban Giám đốc đã xác định các giả

định và nhân tố quan trọng ảnh hưởng đến phương pháp xác định giá trị hợp lý hay chưa.

47. Giả định là cơ sở cho việc xác định giá trị hợp lý (Ví dụ, tỷ lệ chiết khấu được sử dụng để tính giá trị hiện tại của các luồng tiền trong tương lai) thường phản ánh mong đợi của Ban Giám đốc về kết quả của các mục tiêu và chiến lược cụ thể của đơn vị. Từng giả định riêng rẽ cũng như toàn bộ các giả định chỉ được coi là phù hợp khi chúng sát thực tế và nhất quán với:
- Môi trường kinh tế chung và thực trạng kinh tế của đơn vị được kiểm toán;
 - Các kế hoạch của đơn vị được kiểm toán;
 - Giả định đã có của các thời kỳ trước, nếu phù hợp;
 - Kinh nghiệm và những điều kiện trước đây đơn vị đã thực hiện trong phạm vi phù hợp;
 - Những vấn đề khác liên quan tới báo cáo tài chính. Ví dụ, các giả định mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sử dụng trong ước tính kế toán về số liệu trong báo cáo tài chính khác với giả định để xác định và trình bày giá trị hợp lý;
 - Rủi ro liên quan tới các luồng tiền, bao gồm cả những biến động tiềm ẩn của các luồng tiền và tác động liên quan đến tỷ lệ chiết khấu, nếu có.

Khi các giả định của Ban Giám đốc nêu lên định hướng và khả năng thực hiện các hành động cụ thể, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét liệu các giả định này có nhất quán với kế hoạch và các kinh nghiệm trước đây của đơn vị được kiểm toán hay không (xem đoạn 22 và 23).

48. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán dựa vào những thông tin tài chính trong quá khứ để xây dựng các giả định, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét mức độ đầy đủ và tính hợp lý của các thông tin tài chính đó. Tuy nhiên, những thông tin trong quá khứ có thể không mang tính đại diện cho các điều kiện hoặc sự kiện trong tương lai, ví dụ khi Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có dự định thực hiện những hoạt động mới hoặc khi hoàn cảnh thay đổi không.
49. Trường hợp Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sử dụng phương pháp định giá để xác định giá trị hợp lý, kiểm toán viên và công ty kiểm toán không được sử dụng những xét đoán của mình để thay cho những xét đoán của Ban Giám đốc của đơn vị được kiểm toán. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải rà soát lại phương pháp định giá và đánh giá liệu phương pháp đó có thích hợp và các giả định được sử dụng có hợp lý hay không. Ví dụ, áp dụng phương pháp chiết khấu dòng tiền có thể sẽ không thích hợp để định giá khoản đầu tư vào một doanh nghiệp vừa thành lập nếu hiện tại chưa có doanh thu làm cơ sở cho những dự đoán về các dòng tiền và thu nhập trong tương lai.
50. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với các dữ liệu được sử dụng để xác định và trình bày giá trị hợp lý và đánh**

giá xem giá trị hợp lý này có được xác định một cách đúng đắn trên cơ sở các dữ liệu và các giả định của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán hay không.

51. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét liệu các dữ liệu được sử dụng cho việc xác định giá trị hợp lý, bao gồm cả dữ liệu mà chuyên gia đã sử dụng có chính xác, đầy đủ và phù hợp hay không, và liệu giá trị hợp lý có được xác định đúng dựa trên việc sử dụng các dữ liệu và giả định của Ban Giám đốc hay không. Ví dụ, thủ tục kiểm toán như kiểm tra nguồn dữ liệu, tính toán lại các dữ liệu, rà soát lại các thông tin để kiểm tra tính nhất quán, và xét xem liệu những thông tin về các vấn đề đó có nhất quán với dự định thực hiện các hoạt động đề cập trong đoạn 22 và 23 của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán.

Xây dựng ước tính giá trị hợp lý độc lập nhằm mục đích đối chứng

52. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán có thể có ước tính giá trị hợp lý một cách độc lập (ví dụ, kiểm toán viên tự xây dựng phương pháp định giá) để so sánh với giá trị hợp lý mà đơn vị được kiểm toán đã xác định. Khi xây dựng ước tính độc lập có sử dụng những giả định của Ban Giám đốc, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xem xét các giả định theo quy định trong các đoạn từ 39 - 49. Nếu không sử dụng các giả định của Ban Giám đốc của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán có thể dùng những giả định riêng rẽ để có sự so sánh với giá trị hợp lý do Ban Giám đốc xác định. Trường hợp này, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần phải hiểu được những giả định của Ban Giám đốc. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải sử dụng những hiểu biết này để xác định những biến số quan trọng và đánh giá sự khác biệt giữa phương pháp của kiểm toán viên sử dụng so với giả định của Ban Giám đốc. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần kiểm tra những dữ liệu được sử dụng để xác định và trình bày giá trị hợp lý như đã quy định trong đoạn 50 và 51. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán nên xem xét những quy định và hướng dẫn trong Chuẩn mực kiểm toán số 520 “Quy trình phân tích” khi tiến hành các thủ tục trên trong quá trình kiểm toán.

Sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm

53. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét ảnh hưởng của những sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm đối với việc xác định và trình bày giá trị hợp lý trên báo cáo tài chính.
54. Các giao dịch và sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm nhưng trước khi kết thúc cuộc kiểm toán có thể cung cấp những bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc xác định giá trị hợp lý của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán. Ví dụ, giao dịch bán tài sản đầu tư ngay sau khi kết thúc kỳ kế toán năm có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán liên quan đến việc xác định giá trị hợp lý của tài sản đó.
55. Tuy nhiên, trong khoảng thời gian sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm, các tình huống có thể thay đổi so với những tình huống đã có trong thời kỳ báo cáo. Thông tin về giá trị hợp lý sau khi kết thúc kỳ kế toán năm có thể phản ánh những sự kiện

sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm và không phải là những sự kiện đã có vào ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Ví dụ, sự biến động về giá của các chứng khoán được giao dịch thường xuyên trên thị trường sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm thường không phải là bằng chứng kiểm toán thích hợp về giá trị của các chứng khoán đó vào ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Kiểm toán viên cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán số 560 “Các sự kiện phát sinh sau ngày khóa sổ kế toán lập báo cáo tài chính” khi đánh giá bằng chứng kiểm toán liên quan đến những vấn đề trên.

Trình bày giá trị hợp lý

56. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần đánh giá liệu việc trình bày của đơn vị được kiểm toán về giá trị hợp lý có phù hợp với chuẩn mực, chế độ kế toán hay không.
57. Trình bày thông tin về giá trị hợp lý là một phần quan trọng của báo cáo tài chính theo quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán. Thông thường, việc trình bày giá trị hợp lý là cần thiết để cung cấp thông tin hữu ích cho người sử dụng báo cáo tài chính để đánh giá tình hình tài chính và kết quả hoạt động kinh doanh của đơn vị. Ngoài những thông tin về giá trị hợp lý phải trình bày theo quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán, các đơn vị được kiểm toán có thể trình bày thêm những thông tin bổ sung về giá trị hợp lý trong Bản Thuyết minh báo cáo tài chính.
58. Khi kiểm toán việc xác định và trình bày giá trị hợp lý trong Bản Thuyết minh báo cáo tài chính, cho dù được quy định phải trình bày hay tự nguyện trình bày, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần tiến hành các thủ tục kiểm toán tương tự như các thủ tục đã được sử dụng khi kiểm toán việc xác định giá trị hợp lý đã được trình bày trong báo cáo tài chính. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc các nguyên tắc đánh giá là phù hợp với chuẩn mực, chế độ kế toán, đang được áp dụng nhất quán; các phương pháp ước lượng và những giả định quan trọng được trình bày rõ ràng, đầy đủ trong báo cáo tài chính của đơn vị. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cũng phải xem xét liệu một số thông tin tự nguyện trình bày có phù hợp với hoàn cảnh của báo cáo tài chính hay không. Ví dụ, Ban Giám đốc có thể trình bày giá bán hiện tại của một tài sản mà không đề cập đến các điều khoản quan trọng trong hợp đồng có thể hạn chế số lượng hàng bán trong tương lai gần.
59. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải đánh giá, liệu đơn vị có trình bày những thông tin về giá trị hợp lý phù hợp với quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán hay không. Nếu một khoản mục chứa đựng nhiều yếu tố không chắc chắn, kiểm toán viên cần xem xét liệu các thông tin đã trình bày có đủ để thông báo cho người sử dụng báo cáo tài chính về sự không chắc chắn này hay không. Ví dụ, khi Ban Giám đốc cho rằng việc trình bày một giá trị cụ thể là không thích hợp, kiểm toán viên cần xem xét liệu việc trình bày về các giá trị, và những giả định được sử dụng để xác định các giá trị hợp lý đó có phù hợp với chuẩn mực, chế độ kế toán hay không. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét liệu đơn vị có tuân theo

đúng những quy định về kế toán và trình bày của chuẩn mực, chế độ khi có những thay đổi về phương pháp định giá được sử dụng để xác định giá trị hợp lý hay không.

60. Khi không thể trình bày thông tin về giá trị hợp lý theo quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán vì không thể xác định được giá trị hợp lý một cách đáng tin cậy thì kiểm toán viên cần đánh giá xem đơn vị được kiểm toán đã thuyết minh đầy đủ trên báo cáo tài chính các nội dung theo quy định hay chưa. Nếu đơn vị không trình bày đầy đủ, rõ ràng thông tin về giá trị hợp lý theo quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán, kiểm toán viên cần xem xét việc không tuân thủ đó có dẫn đến sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính hay không.

Đánh giá kết quả của các thủ tục kiểm toán

61. Khi đưa ra đánh giá cuối cùng về việc xác định và trình bày giá trị hợp lý trên báo cáo tài chính có phù hợp với quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán hay không, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần đánh giá sự đầy đủ và tính thích hợp của các bằng chứng kiểm toán đã thu thập cũng như sự nhất quán của các bằng chứng đó với các bằng chứng khác đã thu thập và đánh giá trong quá trình kiểm toán.
62. Khi đánh giá về việc xác định và trình bày giá trị hợp lý trong báo cáo tài chính có phù hợp với quy định của chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán hay không, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần đánh giá sự nhất quán của các thông tin và các bằng chứng kiểm toán được thu thập trong quá trình kiểm toán, cách tính giá trị hợp lý với những bằng chứng kiểm toán khác thu thập được trong thời gian kiểm toán, khi xem xét tổng thể báo cáo tài chính. Ví dụ, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần xem xét liệu có mối liên hệ hoặc tương quan giữa các mức lãi suất được sử dụng để chiết khấu các luồng tiền tương lai khi xác định giá trị hợp lý của một tài sản đầu tư với các mức lãi suất vay vốn thực tế mà đơn vị phải chi trả cho tài sản đầu tư đó.

Giải trình của Ban Giám đốc

63. **Kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần thu thập các giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về tính thích hợp của những giả định quan trọng, liệu các giả định đó có phản ánh đúng định hướng và khả năng thực hiện những hành động cụ thể của Ban Giám đốc với danh nghĩa đại diện cho đơn vị có liên quan đến cách tính và trình bày giá trị hợp lý.**
64. Chuẩn mực kiểm toán số 580 “Giải trình của Giám đốc” quy định các nội dung phải sử dụng những giải trình của Ban Giám đốc như là những bằng chứng kiểm toán. Tùy thuộc vào bản chất, tính trọng yếu và tính phức tạp của các giá trị hợp lý, giải trình của Ban Giám đốc về việc xác định và trình bày giá trị hợp lý trên báo cáo tài chính có thể bao gồm những giải trình sau:

- a) Sự thích hợp của các phương pháp tính toán, bao gồm cả những giả định liên quan, được Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sử dụng để xác định giá trị hợp lý khi lập và trình bày báo cáo tài chính theo quy định, và sự nhất quán trong việc áp dụng các phương pháp đó;
- b) Những cơ sở mà Ban Giám đốc sử dụng để giải quyết những giả định ban đầu liên quan tới việc sử dụng giá trị hợp lý theo quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán;
- c) Tính đầy đủ và thích hợp của những trình bày có liên quan tới giá trị hợp lý theo quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán;
- d) Liệu những sự kiện sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm có dẫn đến việc phải sửa đổi cách xác định và trình bày giá trị hợp lý trên báo cáo tài chính hay không.

Thông báo với những người có thẩm quyền

65. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thông báo những vấn đề kiểm toán có liên quan tới quản lý cho người có thẩm quyền. Do cách tính giá trị hợp lý thường đi kèm với nhiều sự không chắc chắn nên có tác động tiềm ẩn của những sai sót trọng yếu trên báo cáo tài chính là điều quan tâm của nhà quản lý. Chẳng hạn, kiểm toán viên và công ty kiểm toán cần phải thông báo tất cả các khía cạnh, bao gồm bản chất của các giả thuyết quan trọng sử dụng trong phương pháp xác định giá trị hợp lý, mức độ khách quan của việc xây dựng các giả thuyết đó và giá trị tương đối của các đối tượng được định giá hợp lý trên báo cáo tài chính.

*

* *