

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 315: Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị

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

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) trong việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ.

02. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn 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 các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán cũng như xử lý các mối quan hệ liên quan đến các thông tin đã được kiểm toán.

Mục tiêu

03. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu, thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ, từ đó cung cấp cơ sở cho việc thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá.

Giải thích thuật ngữ

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

(a) Cơ sở dẫn liệu: Là các khẳng định của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán một cách trực tiếp hoặc dưới hình thức khác về các khoản mục và thông tin trình bày trong báo cáo tài chính và được kiểm toán viên sử dụng để xem xét các loại sai sót có thể xảy ra;

(b) Rủi ro kinh doanh: Là rủi ro phát sinh từ các điều kiện, sự kiện, tình huống, việc thực hiện hay không thực hiện các hành động có ảnh hưởng đáng kể mà có thể dẫn đến ảnh hưởng bất lợi tới khả năng đạt được mục tiêu và thực hiện được chiến lược kinh doanh của đơn vị, hoặc là rủi ro phát sinh từ việc xác định mục tiêu và chiến lược kinh doanh không phù hợp;

(c) Kiểm soát nội bộ: Là quy trình do Ban quản trị, Ban Giám đốc và các cá nhân khác trong đơn vị thiết kế, thực hiện và duy trì để tạo ra sự đảm bảo hợp lý về khả năng đạt được mục tiêu của đơn vị trong việc đảm bảo độ tin cậy của báo cáo tài chính, đảm bảo hiệu quả, hiệu suất hoạt động, tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan. Thuật ngữ “kiểm soát” được hiểu là bất cứ khía cạnh nào của một hoặc nhiều thành phần của kiểm soát nội bộ;

- (d) Thủ tục đánh giá rủi ro: Là thủ tục kiểm toán được thực hiện để thu thập các hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ, nhằm xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn ở cấp độ báo cáo tài chính hoặc cấp độ cơ sở dẫn liệu;
- (e) Rủi ro đáng kể: Là rủi ro có sai sót trọng yếu đã được xác định và đánh giá mà theo xét đoán của kiểm toán viên phải đặc biệt lưu ý khi kiểm toán.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan

05. Kiểm toán viên phải thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro để có cơ sở xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu. Tuy nhiên, nếu chỉ thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro thì chưa cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A5 Chuẩn mực này).
06. Thủ tục đánh giá rủi ro phải bao gồm các bước sau:
- (a) Phỏng vấn Ban Giám đốc và các cá nhân khác trong đơn vị mà theo xét đoán của kiểm toán viên có khả năng cung cấp thông tin hỗ trợ cho việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn (xem hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực này);
 - (b) Thực hiện thủ tục phân tích (xem hướng dẫn tại đoạn A7 - A10 Chuẩn mực này);
 - (c) Quan sát và điều tra (xem hướng dẫn tại đoạn A11 Chuẩn mực này).
07. Kiểm toán viên phải xem xét liệu các thông tin thu thập được từ thủ tục đánh giá chấp nhận hoặc duy trì khách hàng có liên quan đến việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu hay không.
08. Trong trường hợp thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán đã cung cấp các dịch vụ khác cho đơn vị được kiểm toán thì thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán đó phải xem xét liệu thông tin đã thu thập được trước đây có phù hợp để xác định rủi ro có sai sót trọng yếu hay không.
09. Trường hợp dự định sử dụng các thông tin thu thập được từ kinh nghiệm làm việc với đơn vị được kiểm toán và từ các thủ tục kiểm toán đã thực hiện trong các năm trước hoặc kinh nghiệm từ các cuộc kiểm toán trước, kiểm toán viên phải cân nhắc liệu có các thay đổi diễn ra trong thời gian từ cuộc kiểm toán trước đến cuộc kiểm toán hiện tại có thể ảnh hưởng tới sự phù hợp của các thông tin đó đối với cuộc kiểm toán hiện tại hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A12 - A13 Chuẩn mực này).
10. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán và các thành viên chính trong nhóm kiểm toán phải thảo luận về khả năng báo cáo tài chính của đơn vị có dễ xảy ra sai sót trọng yếu và việc áp dụng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có phù hợp với điều kiện và hoàn cảnh của đơn vị không. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải quyết định những vấn đề cần thông báo cho các thành viên nhóm kiểm toán không tham gia thảo luận (xem hướng dẫn tại đoạn A14 - A16 Chuẩn mực này).

Những hiểu biết cần có về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ

Đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị

11. Kiểm toán viên phải tìm hiểu các thông tin sau:

- (a) Ngành nghề kinh doanh, các quy định pháp lý và các yếu tố bên ngoài khác, bao gồm cả khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (xem hướng dẫn tại đoạn A17 - A22 Chuẩn mực này);
 - (b) Đặc điểm của đơn vị, bao gồm:
 - (i) Lĩnh vực hoạt động;
 - (ii) Loại hình sở hữu và bộ máy quản trị;
 - (iii) Các hình thức đầu tư mà đơn vị đang và sẽ tham gia, kể cả đầu tư vào các đơn vị có mục đích đặc biệt;
 - (iv) Cơ cấu tổ chức, sản xuất kinh doanh và quản lý và cơ cấu nguồn vốn của đơn vị.
- Các thông tin này giúp kiểm toán viên hiểu được các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần được trình bày trên báo cáo tài chính của đơn vị (xem hướng dẫn tại đoạn A23 - A27 Chuẩn mực này).
- (c) Các chính sách kế toán mà đơn vị lựa chọn áp dụng và lý do thay đổi (nếu có). Kiểm toán viên phải đánh giá các chính sách kế toán mà đơn vị đang áp dụng có phù hợp với lĩnh vực hoạt động kinh doanh của đơn vị, có nhất quán với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính và các chính sách kế toán mà các đơn vị trong cùng lĩnh vực hoạt động đang áp dụng hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A28 Chuẩn mực này).
 - (d) Mục tiêu, chiến lược của đơn vị và những rủi ro kinh doanh có liên quan mà có thể dẫn đến rủi ro có sai sót trọng yếu (xem hướng dẫn tại đoạn A29 - A35 Chuẩn mực này);
 - (e) Việc đo lường và đánh giá kết quả hoạt động của đơn vị (xem hướng dẫn tại đoạn A36 - A41 Chuẩn mực này).

Kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán

12. Kiểm toán viên phải tìm hiểu các thông tin về kiểm soát nội bộ của đơn vị có liên quan đến cuộc kiểm toán. Mặc dù hầu hết các kiểm soát liên quan tới cuộc kiểm toán thường liên quan tới báo cáo tài chính nhưng không phải tất cả các kiểm soát liên quan tới báo cáo tài chính đều liên quan đến cuộc kiểm toán. Kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định kiểm soát nào, riêng lẻ hay kết hợp với kiểm soát khác, có liên quan tới cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A42 - A65 Chuẩn mực này).

Nội dung và mức độ hiểu biết về các kiểm soát có liên quan

13. Khi thu thập thông tin về các kiểm soát có liên quan đến cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải đánh giá về mặt thiết kế của các kiểm soát và xác định xem các kiểm soát này đã được thực hiện tại đơn vị hay chưa, bằng cách tiến hành thêm một số thủ tục kiểm toán ngoài việc phỏng vấn các nhân viên của đơn vị (xem hướng dẫn tại đoạn A66 - A68 Chuẩn mực này).

Các thành phần của kiểm soát nội bộ

Môi trường kiểm soát

14. Kiểm toán viên phải tìm hiểu về môi trường kiểm soát của đơn vị. Trong quá trình tìm hiểu, kiểm toán viên phải đánh giá liệu:
- (a) Ban Giám đốc, với sự giám sát của Ban quản trị, đã thiết kế và duy trì văn hóa trung thực và hành vi đạo đức hay chưa;
 - (b) Các điểm mạnh của môi trường kiểm soát có kết hợp lại tạo thành cơ sở vững chắc cho các thành phần khác của kiểm soát nội bộ hay không, và các thành phần đó có bị suy yếu do các khiếm khuyết của môi trường kiểm soát hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A69 - A78 Chuẩn mực này).

Quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị

15. Kiểm toán viên phải tìm hiểu liệu đơn vị đã có một quy trình để:
- (a) Xác định rủi ro kinh doanh liên quan tới mục tiêu lập và trình bày báo cáo tài chính;
 - (b) Ước tính mức độ của rủi ro;
 - (c) Đánh giá khả năng xảy ra rủi ro;
 - (d) Quyết định các hành động thích hợp đối với các rủi ro đó (xem hướng dẫn tại đoạn A79 Chuẩn mực này).
16. Nếu đơn vị đã có một quy trình đánh giá rủi ro như đã nêu tại đoạn 15 Chuẩn mực này (sau đây gọi là “quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị”), kiểm toán viên phải tìm hiểu nội dung và kết quả của quy trình này. Trường hợp kiểm toán viên phát hiện có rủi ro có sai sót trọng yếu mà Ban Giám đốc của đơn vị không phát hiện được, kiểm toán viên phải đánh giá liệu rủi ro này có liên quan đến một rủi ro mà quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị được cho là có khả năng phát hiện nhưng thực tế lại không phát hiện được hay không. Nếu có rủi ro đó, kiểm toán viên phải tìm hiểu lý do quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị không phát hiện được rủi ro đó và đánh giá xem quy trình này có phù hợp với điều kiện của đơn vị hay chưa, hoặc xác định xem có những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ liên quan đến quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị hay không.
17. Nếu đơn vị chưa có một quy trình hoặc đã có quy trình nhưng chưa được chuẩn hóa, kiểm toán viên phải trao đổi với Ban Giám đốc đơn vị liệu các rủi ro kinh doanh liên quan tới mục tiêu lập và trình bày báo cáo tài chính đã được phát hiện hay chưa và được xử lý thế nào. Kiểm toán viên phải đánh giá liệu việc không có văn bản quy định quy trình đánh giá rủi ro có phù hợp trong các trường hợp cụ thể hay không hoặc trường hợp không có văn bản quy định có cho thấy khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ của đơn vị hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A80 Chuẩn mực này).

Hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, bao gồm các quy trình kinh doanh có liên quan, và trao đổi thông tin

18. Kiểm toán viên phải tìm hiểu về hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, bao gồm các quy trình kinh doanh có liên quan, gồm các nội dung sau:

- (a) Các nhóm giao dịch trong hoạt động của đơn vị có tính chất quan trọng đối với báo cáo tài chính;
- (b) Các thủ tục được thực hiện trong hệ thống công nghệ thông tin hoặc thủ công, để tạo lập, ghi chép, xử lý, chỉnh sửa các giao dịch, ghi nhận vào Sổ Cái và trình bày báo cáo tài chính;
- (c) Các tài liệu kế toán liên quan, các thông tin hỗ trợ và các khoản mục cụ thể trên báo cáo tài chính được dùng để tạo lập, ghi chép, xử lý và báo cáo giao dịch, kể cả việc chỉnh sửa các thông tin không chính xác và cách thức dữ liệu được phản ánh vào Sổ Cái. Các tài liệu kế toán này có thể dưới dạng bản giấy hoặc bản điện tử;
- (d) Cách thức hệ thống thông tin tiếp nhận các sự kiện và tình huống có tính chất quan trọng đối với báo cáo tài chính (không bao gồm các giao dịch);
- (e) Quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị, bao gồm cả các ước tính kế toán và thông tin thuyết minh quan trọng;
- (f) Các kiểm soát đối với những bút toán, kể cả bút toán ghi sổ không thông dụng để ghi nhận các giao dịch không thường xuyên, các giao dịch bất thường hoặc các điều chỉnh (xem hướng dẫn tại đoạn A81 - A85 Chuẩn mực này).

19. Kiểm toán viên phải tìm hiểu cách thức đơn vị trao đổi thông tin về vai trò, trách nhiệm và các vấn đề quan trọng khác liên quan tới báo cáo tài chính, gồm (xem hướng dẫn tại đoạn A86 - A87 Chuẩn mực này):

- (a) Trao đổi giữa Ban Giám đốc và Ban quản trị;
- (b) Thông tin với bên ngoài, ví dụ với các cơ quan quản lý có thẩm quyền.

Các hoạt động kiểm soát liên quan đến cuộc kiểm toán

20. Kiểm toán viên phải tìm hiểu những hoạt động kiểm soát liên quan đến cuộc kiểm toán mà theo xét đoán của kiểm toán viên là cần thiết để có thể đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu và thiết kế các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với rủi ro đã đánh giá. Đối với mỗi cuộc kiểm toán, kiểm toán viên không bắt buộc phải tìm hiểu hết toàn bộ các hoạt động kiểm soát liên quan đến từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản, thông tin thuyết minh trên báo cáo tài chính hoặc tới từng cơ sở dẫn liệu có liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A88 - A94 Chuẩn mực này).

21. Khi tìm hiểu hoạt động kiểm soát của đơn vị, kiểm toán viên phải tìm hiểu cách thức đơn vị xử lý rủi ro phát sinh từ công nghệ thông tin (xem hướng dẫn tại đoạn A95 - A97 Chuẩn mực này).

Giám sát các kiểm soát

22. Kiểm toán viên phải tìm hiểu những phương thức chủ yếu mà đơn vị sử dụng để giám sát kiểm soát nội bộ về lập và trình bày báo cáo tài chính, gồm các hoạt động kiểm soát có liên quan đến cuộc kiểm toán và cách thức đơn vị khắc phục các khiếm khuyết trong các kiểm soát của đơn vị (xem hướng dẫn tại đoạn A98 - A100 Chuẩn mực này).

23. Nếu đơn vị có kiểm toán nội bộ (xem thuật ngữ “kiểm toán nội bộ” tại đoạn 07(a) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 610), kiểm toán viên phải tìm hiểu các nội dung sau để xác định xem kiểm toán nội bộ có liên quan đến cuộc kiểm toán không:

- (a) Trách nhiệm và vị trí của kiểm toán nội bộ trong cơ cấu tổ chức của đơn vị;
- (b) Các hoạt động mà kiểm toán nội bộ đã và sẽ thực hiện (xem hướng dẫn tại đoạn A101 - A103 Chuẩn mực này).

24. Kiểm toán viên phải tìm hiểu nguồn gốc của thông tin được sử dụng trong hoạt động giám sát của đơn vị và cơ sở để Ban Giám đốc đánh giá là thông tin đủ tin cậy cho mục đích giám sát (xem hướng dẫn tại đoạn A104 Chuẩn mực này).

Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu

25. Để làm cơ sở cho việc thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo, kiểm toán viên phải xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở các cấp độ sau:

- (a) Cấp độ báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A105 - A108 Chuẩn mực này);
- (b) Cấp độ cơ sở dẫn liệu của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh (xem hướng dẫn tại đoạn A109 - A113 Chuẩn mực này).

26. Để đạt được yêu cầu tại đoạn 25 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải:

- (a) Xác định rủi ro thông qua quá trình tìm hiểu về đơn vị và môi trường của đơn vị, bao gồm tìm hiểu các kiểm soát phù hợp liên quan đến rủi ro và xác định rủi ro thông qua xem xét các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trong báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A114 - A115 Chuẩn mực này);
- (b) Đánh giá những rủi ro đã xác định và đánh giá liệu chúng có ảnh hưởng lan tỏa đến tổng thể báo cáo tài chính và ảnh hưởng tiềm tàng đến nhiều cơ sở dẫn liệu hay không;
- (c) Liên hệ những rủi ro đã xác định với các sai sót có thể xảy ra ở cấp độ cơ sở dẫn liệu và cân nhắc xem những kiểm soát nào kiểm toán viên dự định kiểm tra (xem hướng dẫn tại đoạn A116 - A118 Chuẩn mực này);
- (d) Cân nhắc khả năng xảy ra sai sót, kể cả khả năng xảy ra nhiều sai sót, và liệu sai sót tiềm tàng đó có dẫn đến sai sót trọng yếu hay không.

Rủi ro phải đặc biệt lưu ý khi kiểm toán

27. Khi thực hiện quy trình đánh giá rủi ro quy định tại đoạn 25 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải dựa vào xét đoán chuyên môn để quyết định xem liệu rủi ro đã xác định có phải là rủi ro đáng kể hay không. Khi xét đoán, kiểm toán viên phải loại trừ ảnh hưởng của các kiểm soát đã được xác định liên quan đến rủi ro đó.

28. Khi xét đoán xem rủi ro nào được coi là rủi ro đáng kể, kiểm toán viên phải xem xét những nội dung tối thiểu sau:

- (a) Rủi ro đó có phải là rủi ro do gian lận hay không;
- (b) Rủi ro đó có liên quan tới những thay đổi lớn gần đây trong nền kinh tế, trong lĩnh vực kế toán và các lĩnh vực khác, do đó, cần phải đặc biệt lưu ý hay không;
- (c) Mức độ phức tạp của các giao dịch;
- (d) Rủi ro đó có gắn liền với các giao dịch quan trọng với các bên liên quan hay không;

- (e) Mức độ chủ quan trong việc định lượng thông tin tài chính liên quan tới rủi ro, đặc biệt là những thông tin mà việc định lượng còn yếu tố chưa chắc chắn;
- (f) Rủi ro đó có liên quan tới những giao dịch lớn nằm ngoài phạm vi hoạt động kinh doanh bình thường của đơn vị, hoặc có liên quan tới giao dịch có dấu hiệu bất thường hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A119 - A123 Chuẩn mực này).

29. Khi đã xác định có rủi ro đáng kể, kiểm toán viên phải tìm hiểu các kiểm soát của đơn vị, kể cả các hoạt động kiểm soát, có liên quan đến rủi ro đó (xem hướng dẫn tại đoạn A124 - A126 Chuẩn mực này).

Những rủi ro mà nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản sẽ không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp

30. Đối với một số loại rủi ro, kiểm toán viên có thể xét đoán rằng nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản sẽ không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Những rủi ro này liên quan tới việc ghi chép không chính xác hoặc không đầy đủ các nhóm giao dịch và số dư tài khoản có tính chất thường xuyên và quan trọng mà thường được xử lý tự động, có ít hoặc không có sự can thiệp thủ công. Trong trường hợp này, các kiểm soát của đơn vị đối với các rủi ro này được coi là có liên quan đến cuộc kiểm toán và kiểm toán viên phải tìm hiểu về các kiểm soát đó (xem hướng dẫn tại đoạn A127 - A129 Chuẩn mực này).

Xem xét lại đánh giá rủi ro

31. Đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu có thể thay đổi trong quá trình kiểm toán khi kiểm toán viên thu thập được thêm bằng chứng kiểm toán. Trường hợp các bằng chứng kiểm toán thu thập được từ việc thực hiện thủ tục kiểm toán tiếp theo hoặc các thông tin mới thu thập được không nhất quán với những bằng chứng kiểm toán ban đầu mà kiểm toán viên đã dựa vào đó để đánh giá rủi ro thì kiểm toán viên phải xem xét lại những đánh giá trước đó và từ đó sửa đổi các thủ tục kiểm toán tiếp theo đã đề ra (xem hướng dẫn tại đoạn A130 Chuẩn mực này).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

32. Kiểm toán viên phải lưu lại trong hồ sơ kiểm toán (xem đoạn 08 - 11 và A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230):

- (a) Những trao đổi giữa các thành viên nhóm kiểm toán theo quy định tại đoạn 10 Chuẩn mực này, và tất cả các quyết định quan trọng đã thống nhất;
- (b) Những nội dung chính tìm hiểu được về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực này và từng thành phần của kiểm soát nội bộ theo quy định tại đoạn 14 - 24 Chuẩn mực này, các nguồn thông tin mà kiểm toán viên đã sử dụng để thu thập các hiểu biết và các thủ tục đánh giá rủi ro đã thực hiện;
- (c) Những rủi ro có sai sót trọng yếu đã được xác định và đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu theo quy định tại đoạn 25 Chuẩn mực này;
- (d) Những rủi ro đã xác định và các kiểm soát liên quan mà kiểm toán viên đã tìm hiểu, theo quy định tại đoạn 27 - 30 Chuẩn mực này (xem hướng dẫn tại đoạn A131 - A134 Chuẩn mực này).

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

Thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan (hướng dẫn đoạn 05 Chuẩn mực này)

- A1. Thu thập những hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ (sau đây gọi là “hiểu biết về đơn vị”) là một quy trình liên tục và linh hoạt trong việc thu thập, cập nhật và phân tích thông tin trong suốt quá trình kiểm toán. Hiểu biết về đơn vị cung cấp cho kiểm toán viên cơ sở để lập kế hoạch kiểm toán và thực hiện các xét đoán chuyên môn trong suốt quá trình kiểm toán, ví dụ trong các công việc như:
- (1) Đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính;
 - (2) Xác định mức trọng yếu theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320;
 - (3) Đánh giá sự phù hợp của việc chọn lựa, áp dụng các chính sách kế toán và tính đầy đủ, thích hợp của các thuyết minh báo cáo tài chính;
 - (4) Xác định các khoản mục phải đặc biệt lưu ý khi kiểm toán, ví dụ giao dịch với các bên liên quan, sự phù hợp trong giả định của Ban Giám đốc về tính hoạt động liên tục của đơn vị, hoặc xem xét mục đích kinh tế của các giao dịch;
 - (5) Xây dựng các ước tính để sử dụng khi thực hiện thủ tục phân tích;
 - (6) Biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá, gồm thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo để thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp;
 - (7) Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập, như đánh giá sự phù hợp của các giả định và của các giải trình bằng lời và bằng văn bản của Ban Giám đốc.
- A2. Kiểm toán viên có thể sử dụng thông tin thu thập được từ thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan để làm bằng chứng kiểm toán hỗ trợ cho việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu. Ngoài ra, kiểm toán viên vẫn có thể thu thập bằng chứng kiểm toán về các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh và các cơ sở dẫn liệu liên quan và về tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát, mặc dù các thủ tục này không được lập kế hoạch cụ thể là thử nghiệm cơ bản hay thử nghiệm kiểm soát. Kiểm toán viên cũng có thể chọn cách tiến hành thử nghiệm cơ bản hoặc thử nghiệm kiểm soát đồng thời với các thủ tục đánh giá rủi ro bởi vì đây là cách thực hiện hiệu quả.
- A3. Kiểm toán viên cần sử dụng xét đoán chuyên môn để quyết định mức độ hiểu biết cần phải có. Vấn đề chính mà kiểm toán viên cần xem xét là những hiểu biết đã có liệu đã đáp ứng được mục tiêu quy định trong Chuẩn mực này hay chưa. Chuẩn mực này không yêu cầu kiểm toán viên phải có hiểu biết tổng thể sâu sắc về đơn vị như yêu cầu đối với Ban Giám đốc trong quá trình điều hành đơn vị.
- A4. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn việc đánh giá rủi ro, bao gồm cả rủi ro do gian lận và rủi ro do nhầm lẫn. Tuy nhiên, do mức độ nghiêm trọng của gian lận, đoạn 12 - 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 đã quy định chi tiết các thủ tục

đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan để thu thập thông tin nhằm xác định rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.

A5. Trong quá trình thu thập các hiểu biết cần thiết về đơn vị được kiểm toán (xem đoạn 11 - 24 Chuẩn mực này), kiểm toán viên phải thực hiện toàn bộ các thủ tục đánh giá rủi ro theo quy định tại đoạn 06 Chuẩn mực này nhưng không nhất thiết phải thực hiện toàn bộ các thủ tục cho mỗi khía cạnh của thông tin cần tìm hiểu. Kiểm toán viên có thể áp dụng các thủ tục khác nếu xét thấy thông tin thu thập được sẽ hữu ích cho việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu. Ví dụ về thủ tục khác bao gồm:

- (1) Soát xét các thông tin thu được từ các nguồn bên ngoài như tạp chí về thương mại và kinh tế, báo cáo phân tích của các chuyên gia, ngân hàng hoặc các tổ chức xếp hạng; hoặc các tạp chí của cơ quan quản lý ngành và tạp chí tài chính;
- (2) Phỏng vấn chuyên gia tư vấn pháp luật và chuyên gia định giá bên ngoài mà đơn vị được kiểm toán đã từng sử dụng.

Phỏng vấn Ban Giám đốc và các cá nhân khác trong đơn vị được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 06(a) Chuẩn mực này)

A6. Kiểm toán viên thu thập được phần lớn thông tin từ việc phỏng vấn Ban Giám đốc và những người chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Tuy nhiên, kiểm toán viên cũng có thể phỏng vấn những cá nhân khác và nhân viên ở các cấp bậc, chức vụ khác nhau trong đơn vị được kiểm toán để thu thập thông tin hữu ích hoặc những quan điểm, ý kiến khác giúp cho việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu. Ví dụ:

- (1) Phỏng vấn trực tiếp Ban quản trị có thể giúp kiểm toán viên nắm được môi trường lập báo cáo tài chính;
- (2) Phỏng vấn trực tiếp kiểm toán viên nội bộ có thể giúp cung cấp thông tin về các thủ tục mà kiểm toán viên nội bộ đã thực hiện trong năm, liên quan đến thiết kế và hiệu quả của kiểm soát nội bộ và liệu Ban Giám đốc đã có các biện pháp thích hợp đối với những phát hiện của kiểm toán viên nội bộ hay chưa;
- (3) Phỏng vấn nhân viên chịu trách nhiệm ghi chép, xử lý và hạch toán các giao dịch phức tạp và bất thường có thể giúp kiểm toán viên đánh giá tính phù hợp của việc lựa chọn và áp dụng chính sách kế toán của đơn vị;
- (4) Phỏng vấn trực tiếp luật sư của đơn vị có thể cung cấp thông tin về các vấn đề như kiện tụng, tuân thủ pháp luật và các quy định, những thông tin về gian lận và các cáo buộc gian lận ảnh hưởng tới đơn vị, nghĩa vụ bảo hành, hậu mãi, các thỏa thuận (ví dụ liên doanh, liên kết) với đối tác kinh doanh và ý nghĩa của các điều khoản hợp đồng;
- (5) Phỏng vấn trực tiếp nhân viên tiếp thị và bán hàng có thể cung cấp thông tin về những thay đổi trong chiến lược thị trường, xu hướng bán hàng của đơn vị hoặc các thỏa thuận với khách hàng.

Thủ tục phân tích (hướng dẫn đoạn 06(b) Chuẩn mực này)

A7. Các thủ tục phân tích sử dụng làm thủ tục đánh giá rủi ro có thể giúp kiểm toán viên xác định các đặc điểm của đơn vị mà kiểm toán viên chưa biết và giúp đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu để làm cơ sở cho việc thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với rủi ro đã đánh giá. Thủ tục phân tích sử dụng trong quy trình đánh giá

rủi ro có thể liên quan đến các thông tin tài chính và phi tài chính, như mối quan hệ giữa doanh thu và số lượng hàng bán.

- A8. Thủ tục phân tích có thể giúp kiểm toán viên xác định sự tồn tại của các giao dịch, sự kiện bất thường, các số liệu, tỷ trọng và xu hướng có thể là dấu hiệu của các vấn đề có ảnh hưởng đến cuộc kiểm toán. Phát hiện được những mối quan hệ bất thường và không mong đợi có thể giúp kiểm toán viên xác định được rủi ro có sai sót trọng yếu, đặc biệt là những rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.
- A9. Tuy nhiên, khi thủ tục phân tích sử dụng những dữ liệu tổng hợp (như trường hợp thực hiện thủ tục phân tích để đánh giá rủi ro), kết quả phân tích chỉ cung cấp những thông tin chung ban đầu về khả năng có thể xảy ra sai sót trọng yếu. Do đó, việc xem xét những thông tin khác đã thu thập được khi xác định rủi ro có sai sót trọng yếu cùng với kết quả của thủ tục phân tích có thể giúp kiểm toán viên hiểu và đánh giá kết quả của thủ tục phân tích.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

- A10. Một số đơn vị nhỏ có thể không có các thông tin tài chính giữa niên độ hay hàng tháng để phục vụ cho việc phân tích. Trong trường hợp này, mặc dù kiểm toán viên có thể thực hiện một số thủ tục phân tích nhất định để phục vụ lập kế hoạch kiểm toán hoặc thu thập thông tin qua phỏng vấn nhưng kiểm toán viên có thể cần phải có kế hoạch thực hiện thủ tục phân tích để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ngay khi có dự thảo báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán.

Quan sát và điều tra (hướng dẫn đoạn 06(c) Chuẩn mực này)

- A11. Quan sát và điều tra có thể hỗ trợ việc phỏng vấn Ban Giám đốc và các cá nhân khác trong đơn vị, đồng thời cung cấp thêm những thông tin về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị. Ví dụ về những nội dung quan sát và điều tra, bao gồm:

- (1) Hoạt động của đơn vị;
- (2) Các tài liệu (như kế hoạch và chiến lược kinh doanh), hồ sơ, tài liệu hướng dẫn về kiểm soát nội bộ;
- (3) Các loại báo cáo do Ban Giám đốc lập (như báo cáo quản lý hàng quý và báo cáo tài chính giữa niên độ) và báo cáo do Ban quản trị lập (như biên bản họp hội đồng quản trị);
- (4) Cơ sở hạ tầng, nhà xưởng, máy móc thiết bị...

Thông tin thu thập từ các cuộc kiểm toán trước (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

- A12. Kinh nghiệm trước đó về đơn vị được kiểm toán và các thủ tục kiểm toán đã thực hiện trong các cuộc kiểm toán trước có thể sẽ cung cấp cho kiểm toán viên những thông tin như:

- (1) Những sai sót trong quá khứ và liệu việc sửa chữa đã được thực hiện kịp thời hay chưa;
- (2) Đặc điểm của đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ (bao gồm những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ);

- (3) Các thay đổi quan trọng của đơn vị hoặc trong các hoạt động của đơn vị kể từ kỳ kế toán trước cho đến thời điểm hiện tại có thể giúp kiểm toán viên hiểu biết đầy đủ hơn về đơn vị để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu.

A13. Kiểm toán viên phải đánh giá những thông tin đã có từ cuộc kiểm toán trước có còn phù hợp để sử dụng cho cuộc kiểm toán hiện tại hay không, vì những thay đổi trong môi trường kiểm soát có thể ảnh hưởng tới tính thích hợp của những thông tin đã thu thập được trước đây. Để xác định những thay đổi này có ảnh hưởng đến tính thích hợp của thông tin hay không, kiểm toán viên có thể cần phỏng vấn và thực hiện các thủ tục kiểm toán phù hợp khác như thực hiện thủ tục kiểm tra từng bước (walk throughs) đối với quy trình có liên quan.

Thảo luận trong nhóm kiểm toán (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

A14. Việc thảo luận trong nhóm kiểm toán về khả năng báo cáo tài chính dễ xảy ra sai sót trọng yếu nhằm:

- (1) Tạo cơ hội cho các thành viên có nhiều kinh nghiệm trong nhóm kiểm toán, trong đó có thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán, chia sẻ những quan điểm dựa trên những kinh nghiệm và hiểu biết về đơn vị;
- (2) Cho phép các thành viên nhóm kiểm toán trao đổi thông tin về những rủi ro kinh doanh mà đơn vị có khả năng gặp phải, những khoản mục trong báo cáo tài chính dễ bị sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn và cách thức dẫn đến những sai sót đó;
- (3) Giúp các thành viên nhóm kiểm toán hiểu rõ hơn những sai sót trọng yếu tiềm tàng trong báo cáo tài chính cụ thể theo từng khoản mục đã được phân công cho các thành viên, cũng như hiểu được kết quả của các thủ tục kiểm toán họ đang thực hiện có ảnh hưởng như thế nào tới cuộc kiểm toán, kể cả việc xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo;
- (4) Tạo cơ sở cho các thành viên nhóm kiểm toán trao đổi và chia sẻ những thông tin mới thu thập được trong suốt quá trình kiểm toán có ảnh hưởng tới việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu hoặc những thủ tục kiểm toán đã thực hiện đối với các rủi ro này.

Đoạn 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 quy định nội dung thảo luận giữa các thành viên nhóm kiểm toán về rủi ro do gian lận.

A15. Một cuộc thảo luận của nhóm kiểm toán (nhất là đối với những cuộc kiểm toán ở nhiều địa điểm) có thể không cần phải có sự tham gia của toàn bộ thành viên nhóm kiểm toán và cũng không nhất thiết phải thông báo toàn bộ nội dung thảo luận tới từng thành viên. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán có thể chỉ thảo luận với những thành viên chính trong nhóm kiểm toán, kể cả các chuyên gia và những người chịu trách nhiệm đối với kiểm toán công ty con, đơn vị thành viên, nếu cần thiết. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán có thể ủy quyền lại việc trao đổi với những thành viên khác, có xem xét đến những thông tin cần truyền đạt cho toàn bộ nhóm kiểm toán. Việc truyền đạt thông tin nên được lập kế hoạch với sự phê duyệt của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A16. Nhiều cuộc kiểm toán nhỏ có thể chỉ do một người (một kiểm toán viên hoặc một thành viên Ban Giám đốc) thực hiện. Trường hợp này, thành viên đó vừa là người chịu trách nhiệm thiết kế kế hoạch kiểm toán, vừa là người xác định sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn của báo cáo tài chính, tuy nhiên vẫn phải có sự soát xét của một kiểm toán viên hoặc một thành viên Ban Giám đốc khác.

Những hiểu biết cần có về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ

Đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị

Các yếu tố ngành nghề, pháp lý và những yếu tố bên ngoài khác (hướng dẫn đoạn 11(a) Chuẩn mực này)

Các yếu tố ngành nghề

A17. Những yếu tố có ảnh hưởng đến ngành nghề bao gồm môi trường cạnh tranh, mối quan hệ với nhà cung cấp, với khách hàng và các tiến bộ khoa học kỹ thuật. Kiểm toán viên cần chú ý đến các vấn đề như:

- (1) Thị trường và sự cạnh tranh, bao gồm nhu cầu, khả năng sản xuất và sự cạnh tranh về giá cả;
- (2) Các hoạt động mang tính chu kỳ hoặc thời vụ;
- (3) Công nghệ có liên quan tới sản phẩm của đơn vị;
- (4) Nguồn cung cấp năng lượng và chi phí.

A18. Ngành mà đơn vị đang hoạt động có thể làm phát sinh những rủi ro có sai sót trọng yếu do tính chất hoạt động kinh doanh hoặc do các quy định áp dụng. Ví dụ, các hợp đồng dài hạn có thể liên quan đến những ước tính lớn về doanh thu và chi phí, do đó làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu. Trong trường hợp này, theo quy định tại đoạn 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220, nhóm kiểm toán cần có thành viên có đủ kiến thức chuyên môn và kinh nghiệm phù hợp.

Các yếu tố pháp lý

A19. Các yếu tố pháp lý bao gồm môi trường pháp lý, trong đó có khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, môi trường chính trị và pháp luật. Ví dụ về các vấn đề kiểm toán viên cần xem xét bao gồm:

- (1) Chế độ kế toán mà ngành nghề đang áp dụng và các thông lệ của ngành (nếu có);
- (2) Hệ thống các quy định cho từng ngành nghề;
- (3) Hệ thống pháp luật và các quy định có ảnh hưởng lớn tới hoạt động của đơn vị, trong đó có các hoạt động giám sát trực tiếp;
- (4) Thuế (thuế thu nhập doanh nghiệp và các loại thuế khác);
- (5) Các chính sách do Nhà nước ban hành hiện đang ảnh hưởng tới hoạt động của đơn vị, ví dụ như chính sách tiền tệ, kiểm soát ngoại hối, tài khóa, các ưu đãi tài chính (ví dụ các chương trình viện trợ của Chính phủ), hàng rào thuế quan hoặc các chính sách hạn chế thương mại;

(6) Các quy định về môi trường ảnh hưởng đến ngành nghề và hoạt động của đơn vị.

A20. Đoạn 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 250 quy định cụ thể về hệ thống pháp luật và các quy định áp dụng cho đơn vị và ngành nghề của đơn vị.

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

A21. Đối với các đơn vị trong lĩnh vực công, hoạt động của đơn vị có thể chịu ảnh hưởng của pháp luật, các quy định hoặc các hướng dẫn của cơ quan quản lý. Kiểm toán viên cần xem xét những vấn đề này trong quá trình tìm hiểu thông tin về đơn vị và môi trường của đơn vị.

Các yếu tố bên ngoài khác

A22. Kiểm toán viên có thể cần tìm hiểu các yếu tố bên ngoài khác có ảnh hưởng đến đơn vị như tình hình chung về kinh tế, lãi suất và các nguồn tài chính nhàn rỗi, lạm phát hoặc biến động tỷ giá.

Đặc điểm của đơn vị (hướng dẫn đoạn 11(b) Chuẩn mực này)

A23. Hiểu biết về đặc điểm của đơn vị giúp kiểm toán viên hiểu được các vấn đề như:

- (1) Liệu đơn vị có cơ cấu tổ chức phức tạp, như có các công ty con hoặc đơn vị thành viên tại nhiều địa điểm khác nhau hay không. Cơ cấu tổ chức phức tạp thường dẫn đến những vấn đề có thể làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu. Những vấn đề đó có thể bao gồm liệu giá trị của lợi thế thương mại, các liên doanh, các khoản đầu tư hoặc các đơn vị có mục đích đặc biệt có được hạch toán phù hợp hay không;
- (2) Quyền sở hữu và các mối quan hệ giữa các chủ sở hữu với những cá nhân hoặc đơn vị khác. Hiểu biết về vấn đề này giúp kiểm toán viên xác định được các giao dịch với các bên liên quan đã được ghi nhận và hạch toán phù hợp hay chưa. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 550 quy định và hướng dẫn kiểm toán viên xem xét các vấn đề đối với các bên liên quan.

A24. Ví dụ về một số vấn đề mà kiểm toán viên có thể cần xem xét khi tìm hiểu về đặc điểm của đơn vị, bao gồm:

- (1) Vấn đề liên quan đến hoạt động kinh doanh như:
 - Bản chất của các nguồn doanh thu, sản phẩm hay dịch vụ, và các thị trường bao gồm cả thương mại điện tử như bán hàng và tiếp thị qua Internet;
 - Thực hiện các hoạt động (ví dụ: các giai đoạn và quy trình sản xuất, những hoạt động chịu tác động của rủi ro môi trường);
 - Liên doanh, liên kết và các hoạt động thuê ngoài;
 - Sự phân tán về mặt địa lý và phân khúc thị trường;
 - Địa điểm sản xuất, nhà kho, văn phòng, số lượng và địa điểm hàng tồn kho;
 - Các khách hàng chính và các nhà cung cấp hàng hóa và dịch vụ chính, các thỏa thuận lao động (bao gồm tham gia công đoàn, hưu trí và các quyền lợi khác sau khi nghỉ việc, quyền mua cổ phiếu hoặc các ưu đãi khác và các quy định của Nhà nước liên quan đến người lao động);
 - Các hoạt động và chi tiêu cho nghiên cứu và phát triển;

- Các giao dịch với các bên liên quan.
- (2) Vấn đề liên quan đến các khoản đầu tư và các hoạt động đầu tư như:
- Việc mua, bán hoặc chia tách doanh nghiệp đã được lập kế hoạch hoặc được thực hiện gần đây;
 - Mua, bán chứng khoán và các khoản nợ;
 - Các hoạt động đầu tư vốn;
 - Các khoản đầu tư vào các đơn vị không hợp nhất trong đó có công ty hợp danh, công ty liên doanh và các đơn vị có mục đích đặc biệt.
- (3) Vấn đề liên quan đến các khoản tài trợ và các hoạt động tài trợ như:
- Các công ty con và các đơn vị liên kết lớn, kể cả các đơn vị được hợp nhất hay không hợp nhất;
 - Cơ cấu nợ và các điều khoản liên quan, bao gồm cả các thỏa thuận tài trợ và cho thuê tài chính được phản ánh ngoài Bảng cân đối kế toán;
 - Đối tượng thụ hưởng (trong nước, ngoài nước, uy tín kinh doanh và kinh nghiệm) và các bên liên quan;
 - Sử dụng các công cụ tài chính phái sinh.
- (4) Vấn đề liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính như:
- Các nguyên tắc kế toán và các thông lệ riêng của từng ngành, kể cả các ngành có đặc thù riêng (ví dụ, nguyên tắc áp dụng cho các khoản cho vay và đầu tư của ngân hàng, hay nghiên cứu và phát triển của ngành dược);
 - Cách thức ghi nhận doanh thu;
 - Kế toán giá trị hợp lý;
 - Các tài sản, các khoản nợ phải trả và các giao dịch có nguồn gốc ngoại tệ;
 - Kế toán các giao dịch bất thường hoặc phức tạp, bao gồm các giao dịch đang tranh cãi hay các lĩnh vực mới (ví dụ, kế toán cho khoản chi thưởng bằng cổ phiếu).

A25. Các thay đổi đáng kể của đơn vị so với các kỳ trước có thể làm phát sinh hoặc làm thay đổi rủi ro có sai sót trọng yếu.

Đặc điểm của các đơn vị có mục đích đặc biệt

A26. Đơn vị có mục đích đặc biệt là một đơn vị được thành lập vì mục đích hẹp và đã xác định trước, như cho thuê tài sản hay chứng khoán hóa tài sản tài chính, hay để thực hiện các hoạt động nghiên cứu và phát triển. Đơn vị này có thể là doanh nghiệp, tổ chức tín thác, công ty hợp danh hoặc đơn vị trực thuộc không có tư cách pháp nhân. Đơn vị tạo lập ra đơn vị có mục đích đặc biệt thường chuyên giao tài sản cho đơn vị có mục đích đặc biệt (như một phần của giao dịch ghi giảm tài sản tài chính), tạo ra quyền sử dụng tài sản của đơn vị có mục đích đặc biệt, hay cung cấp dịch vụ cho đơn vị có mục đích đặc biệt, trong khi các bên khác có thể cấp vốn cho đơn vị có mục đích đặc biệt này. Theo hướng dẫn tại đoạn A7 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 550, trong một số trường hợp, đơn vị có mục đích đặc biệt có thể là bên liên quan của đơn vị được kiểm toán.

A27. Các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính thường quy định rõ các điều kiện cụ thể cho thấy mức độ kiểm soát hay tình huống cụ thể mà theo đó đơn vị có mục đích đặc biệt phải được hợp nhất báo cáo tài chính. Việc diễn giải các quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính thường đòi hỏi phải có hiểu biết chi tiết về các thỏa thuận liên quan đến đơn vị có mục đích đặc biệt.

Các chính sách kế toán mà đơn vị lựa chọn áp dụng (hướng dẫn đoạn 11(c) Chuẩn mực này)

A28. Việc tìm hiểu về các chính sách kế toán mà đơn vị lựa chọn áp dụng có thể bao gồm các vấn đề sau:

- (1) Các phương pháp mà đơn vị sử dụng để hạch toán các giao dịch quan trọng và các giao dịch bất thường;
- (2) Ảnh hưởng của các chính sách kế toán quan trọng đối với các vấn đề gây tranh cãi và các lĩnh vực mới do thiếu hướng dẫn cụ thể hay chưa thống nhất;
- (3) Những thay đổi trong chính sách kế toán của đơn vị;
- (4) Các chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính, pháp luật và các quy định mới đối với đơn vị và thời điểm, cách thức đơn vị thực hiện các yêu cầu này.

Mục tiêu, chiến lược và những rủi ro kinh doanh có liên quan (hướng dẫn đoạn 11(d) Chuẩn mực này)

A29. Đơn vị hoạt động trong bối cảnh ngành nghề, các yếu tố liên quan đến quy định pháp luật và những yếu tố bên trong và bên ngoài khác. Để thích ứng với những yếu tố này, Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị phải đặt ra những mục tiêu để lập kế hoạch tổng thể cho đơn vị. Chiến lược là những phương pháp mà Ban Giám đốc sử dụng để đạt được mục tiêu đề ra. Mục tiêu và chiến lược của đơn vị có thể thay đổi theo thời gian.

A30. Rủi ro kinh doanh thường rộng hơn và bao gồm cả rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính. Rủi ro kinh doanh có thể phát sinh từ những thay đổi trong đơn vị hoặc từ những hoạt động phức tạp của đơn vị. Việc không nhận biết được nhu cầu thay đổi cũng có thể làm phát sinh rủi ro kinh doanh. Rủi ro kinh doanh có thể phát sinh từ những vấn đề như:

- (1) Chiến lược phát triển sản phẩm hoặc dịch vụ mới không thành công;
- (2) Thị trường không đủ lớn để tiêu thụ hàng hóa, dịch vụ (kể cả thị trường đó đã được phát triển thành công);
- (3) Những sai sót của sản phẩm hoặc dịch vụ có thể dẫn đến trách nhiệm pháp lý hoặc làm ảnh hưởng đến uy tín của đơn vị.

A31. Hiểu biết về rủi ro kinh doanh mà đơn vị đối mặt sẽ làm tăng khả năng phát hiện rủi ro có sai sót trọng yếu, vì hầu hết những rủi ro kinh doanh sẽ gây ra hậu quả tài chính, do đó làm ảnh hưởng tới báo cáo tài chính của đơn vị. Tuy nhiên, kiểm toán viên không có trách nhiệm phải phát hiện hoặc đánh giá tất cả các loại rủi ro kinh doanh bởi vì không phải tất cả rủi ro kinh doanh đều làm phát sinh rủi ro có sai sót trọng yếu.

A32. Khi tìm hiểu về mục tiêu, chiến lược cũng như rủi ro kinh doanh liên quan có thể dẫn đến rủi ro có sai sót trọng yếu của báo cáo tài chính của đơn vị, kiểm toán viên có thể cần quan tâm đến những vấn đề như:

- (1) Sự phát triển ngành nghề (có thể dẫn đến rủi ro kinh doanh liên quan như: đơn vị không có đủ tiềm lực về con người cũng như năng lực chuyên môn để thích ứng với những thay đổi trong ngành mình đang hoạt động);
- (2) Sản phẩm hoặc dịch vụ mới (có thể dẫn đến rủi ro kinh doanh liên quan như: trách nhiệm đối với sản phẩm tăng lên);
- (3) Mở rộng phạm vi kinh doanh (có thể dẫn đến rủi ro kinh doanh liên quan như: ước tính nhu cầu thị trường không chính xác);
- (4) Những yêu cầu mới về kế toán (có thể dẫn đến rủi ro kinh doanh liên quan như: thực hiện không đầy đủ, không đúng những yêu cầu mới về kế toán hoặc chi phí thực hiện tăng thêm);
- (5) Những quy định pháp lý (có thể dẫn đến rủi ro kinh doanh liên quan như: trách nhiệm tuân thủ pháp luật sẽ tăng lên);
- (6) Những yêu cầu về tài chính của đơn vị trong thời điểm hiện tại và trong tương lai (có thể dẫn đến rủi ro kinh doanh liên quan như: mất nguồn tài trợ vốn do đơn vị không đáp ứng được những yêu cầu);
- (7) Sử dụng công nghệ thông tin (có thể dẫn đến rủi ro kinh doanh liên quan như: hệ thống và các thủ tục không tương thích với nhau);
- (8) Ảnh hưởng của việc thực hiện một chiến lược, đặc biệt là những ảnh hưởng dẫn đến những yêu cầu kế toán mới (có thể dẫn đến rủi ro kinh doanh liên quan như: việc thực hiện không đầy đủ hoặc không phù hợp).

A33. Một rủi ro kinh doanh có thể dẫn đến một rủi ro có sai sót trọng yếu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh ở cấp độ cơ sở dẫn liệu hoặc cấp độ báo cáo tài chính. Ví dụ, rủi ro kinh doanh xuất phát từ việc nguồn khách hàng bị thu hẹp có thể làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu trong việc đánh giá các khoản phải thu. Tuy nhiên, rủi ro này cũng có thể dẫn đến hậu quả dài hạn, nhất là trong một nền kinh tế suy thoái và kiểm toán viên phải cân nhắc khi đánh giá tính phù hợp của giả định đơn vị hoạt động liên tục. Do đó, để xác định một rủi ro kinh doanh có thể dẫn đến rủi ro có sai sót trọng yếu hay không, kiểm toán viên cần xem xét một cách cụ thể kết hợp với hoàn cảnh thực tế của đơn vị. Phụ lục số 02 của Chuẩn mực này cung cấp ví dụ về những tình huống và sự kiện dẫn đến rủi ro có sai sót trọng yếu.

A34. Thông thường, Ban Giám đốc xác định những rủi ro kinh doanh và đưa ra hướng giải quyết rủi ro. Quy trình đánh giá rủi ro như trên là một phần của kiểm soát nội bộ, được quy định tại đoạn 15 và hướng dẫn tại đoạn A79 - A80 Chuẩn mực này.

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

A35. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, những vấn đề liên quan đến trách nhiệm giải trình trước công luận có thể ảnh hưởng lớn đến mục tiêu của Ban Giám đốc và mục tiêu của Ban Giám đốc có thể bao gồm cả những mục tiêu theo quy định của pháp luật và các cơ quan quản lý Nhà nước.

Việc đo lường và đánh giá kết quả hoạt động của đơn vị (hướng dẫn đoạn 11(e) Chuẩn mực này)

A36. Ban Giám đốc và những cá nhân khác sẽ đo lường và đánh giá những vấn đề được xác định là quan trọng. Việc đo lường kết quả, từ bên trong hay bên ngoài đơn vị,

đều sẽ tạo ra những áp lực cho đơn vị. Những áp lực này sẽ lại thúc đẩy Ban Giám đốc thực hiện những hành động nhằm cải thiện kết quả hoạt động hoặc làm sai lệch báo cáo tài chính. Do đó, hiểu biết về cách đo lường kết quả hoạt động của đơn vị sẽ giúp kiểm toán viên xem xét liệu các áp lực để đạt được mục tiêu hoạt động có thể dẫn đến các hành động của Ban Giám đốc làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu, kể cả sai sót do gian lận hay không. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 quy định và hướng dẫn về các rủi ro có gian lận.

A37. Việc đo lường và đánh giá kết quả hoạt động có thể có cùng mục đích, nhưng không hoàn toàn giống như việc giám sát các kiểm soát (một thành phần của kiểm soát nội bộ, trình bày tại đoạn A98 - A104 Chuẩn mực này):

- (1) Việc đo lường và đánh giá kết quả hoạt động được tập trung vào liệu hoạt động kinh doanh có đạt được mục tiêu Ban Giám đốc (hoặc bên thứ 3) đề ra hay không;
- (2) Việc giám sát các kiểm soát có liên quan mật thiết tới hiệu quả của kiểm soát nội bộ.

Tuy nhiên trong một vài tình huống, các chỉ tiêu đánh giá cũng cung cấp thông tin giúp Ban Giám đốc phát hiện được những khiếm khuyết của kiểm soát nội bộ.

A38. Ví dụ về các thông tin nội bộ được Ban Giám đốc sử dụng để đo lường và đánh giá kết quả hoạt động mà kiểm toán viên có thể xem xét, bao gồm:

- (1) Những chỉ tiêu đánh giá kết quả hoạt động chủ yếu (tài chính và phi tài chính), những tỉ suất quan trọng, những xu hướng và số liệu thống kê hoạt động;
- (2) Phân tích kết quả hoạt động theo từng giai đoạn;
- (3) Kế hoạch tài chính, dự báo, phân tích biến động, thông tin về các bộ phận và các báo cáo đánh giá hoạt động của các bộ phận, phòng ban hoặc các cấp khác;
- (4) Đánh giá năng lực của nhân viên và chính sách lương bổng ưu đãi;
- (5) So sánh kết quả hoạt động của đơn vị với các đối thủ cạnh tranh.

A39. Các tổ chức, cá nhân bên ngoài cũng có thể đo lường và đánh giá kết quả hoạt động của đơn vị. Ví dụ, thông tin bên ngoài như các báo cáo phân tích và báo cáo xếp hạng tín nhiệm có thể cung cấp cho kiểm toán viên những thông tin hữu ích. Những loại báo cáo này thường được thu thập từ đơn vị được kiểm toán.

A40. Việc đo lường và đánh giá nội bộ có thể cho thấy các kết quả hoặc xu hướng không mong đợi đòi hỏi Ban Giám đốc phải xác định nguyên nhân và tiến hành những biện pháp khắc phục (trong một số tình huống, phải phát hiện và sửa chữa sai sót một cách kịp thời). Việc đo lường và đánh giá kết quả hoạt động cũng có thể chỉ ra cho kiểm toán viên thấy các rủi ro có sai sót liên quan đến báo cáo tài chính là có thực. Ví dụ, qua việc đo lường và đánh giá kết quả hoạt động có thể cho thấy sự tăng trưởng nhanh hoặc lợi nhuận bất thường so với các đơn vị khác trong ngành. Đặc biệt, những thông tin này khi kết hợp với các yếu tố khác như hình thức thưởng hoặc chế độ lương ưu đãi dựa trên kết quả đạt được có thể cho thấy rủi ro tiềm tàng về sự thiếu khách quan của Ban Giám đốc khi lập báo cáo tài chính.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A41. Các đơn vị nhỏ thường không có quy trình đo lường và đánh giá kết quả hoạt động. Việc phỏng vấn Ban Giám đốc sẽ cho kiểm toán viên biết được thông tin về những

chỉ tiêu chủ yếu để đo lường và đánh giá kết quả hoạt động và để có những biện pháp phù hợp. Nếu kết quả phỏng vấn cho thấy đơn vị không thực hiện việc đo lường và đánh giá kết quả hoạt động thì có thể có sự gia tăng rủi ro có sai sót không được phát hiện và sửa chữa.

Kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

A42. Hiểu biết về kiểm soát nội bộ giúp kiểm toán viên xác định các loại sai sót tiềm tàng và các yếu tố ảnh hưởng đến rủi ro có sai sót trọng yếu và xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo.

A43. Các hướng dẫn quan trọng về kiểm soát nội bộ được trình bày ở bốn phần sau:

- (1) Bản chất và đặc điểm chung của kiểm soát nội bộ;
- (2) Các kiểm soát liên quan đến cuộc kiểm toán;
- (3) Nội dung và mức độ hiểu biết về các kiểm soát liên quan;
- (4) Các thành phần của kiểm soát nội bộ.

Bản chất và đặc điểm chung của kiểm soát nội bộ.

Mục đích của kiểm soát nội bộ

A44. Kiểm soát nội bộ được thiết kế, thực hiện và duy trì nhằm giải quyết các rủi ro kinh doanh đã được xác định, gây ra nguy cơ đơn vị không đạt được một trong các mục tiêu liên quan đến:

- (1) Độ tin cậy của quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính;
- (2) Hiệu quả và hiệu suất hoạt động;
- (3) Việc tuân thủ pháp luật và các quy định hiện hành.

Việc thiết kế, thực hiện và duy trì kiểm soát nội bộ có thể thay đổi theo quy mô và mức độ phức tạp của đơn vị.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A45. Các đơn vị nhỏ có thể sử dụng ít chức năng, ít thủ tục hơn và các quy trình, thủ tục đơn giản hơn để thực hiện mục tiêu của mình.

Các hạn chế của kiểm soát nội bộ

A46. Kiểm soát nội bộ, dù hiệu quả đến mức nào, cũng chỉ có thể cung cấp cho đơn vị một sự đảm bảo hợp lý để đạt được mục tiêu lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị. Khả năng đạt được mục tiêu chịu ảnh hưởng bởi những hạn chế vốn có của kiểm soát nội bộ. Các hạn chế này bao gồm việc con người có thể có sai lầm khi đưa ra quyết định và sự thất bại của kiểm soát nội bộ có thể xảy ra do sai sót của con người, ví dụ có thể có sai sót trong việc thiết kế hoặc thay đổi một kiểm soát. Tương tự, một kiểm soát có thể hoạt động không hiệu quả, như thông tin thu thập phục vụ việc kiểm soát nội bộ không được sử dụng hợp lý do người chịu trách nhiệm rà soát thông tin này không hiểu rõ mục đích của thông tin hoặc không có những hành động phù hợp.

A47. Ngoài ra, các kiểm soát có thể bị vô hiệu hóa do sự thông đồng của hai hay nhiều người hoặc bị Ban Giám đốc không chế. Ví dụ, Ban Giám đốc có thể có các “thỏa thuận phụ” với khách hàng nhằm thay đổi các điều khoản trong hợp đồng bán hàng mẫu của đơn vị, dẫn đến việc ghi nhận doanh thu không chính xác. Cũng như vậy,

chức năng của phần mềm máy tính giúp phát hiện và báo cáo về các giao dịch vượt hạn mức tín dụng cho phép có thể bị không chế hoặc vô hiệu hóa.

A48. Bên cạnh đó, khi thiết kế và thực hiện các kiểm soát, Ban Giám đốc có thể thực hiện các xét đoán về phạm vi, mức độ các kiểm soát mà Ban Giám đốc lựa chọn thực hiện và về phạm vi, mức độ rủi ro mà họ quyết định chấp nhận.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A49. Các đơn vị nhỏ thường có ít nhân lực, do đó hạn chế trong việc phân chia trách nhiệm và quyền hạn. Tuy nhiên, trong đơn vị nhỏ mà người chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc thì người đó có khả năng giám sát tốt hơn so với đơn vị lớn. Sự giám sát này có thể bù đắp những hạn chế trong việc phân chia trách nhiệm và quyền hạn.

A50. Mặt khác, người chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc cũng có nhiều khả năng hơn trong việc không chế các kiểm soát do hệ thống kiểm soát nội bộ có cơ cấu đơn giản hơn. Kiểm toán viên cần xem xét điều này khi xác định các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.

Sự phân chia kiểm soát nội bộ thành các thành phần

A51. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, kiểm soát nội bộ được chia thành năm thành phần nhằm cung cấp một khuôn khổ giúp kiểm toán viên xem xét các khía cạnh khác nhau trong kiểm soát nội bộ của đơn vị có thể ảnh hưởng tới cuộc kiểm toán như thế nào:

- (a) Môi trường kiểm soát;
- (b) Quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị;
- (c) Hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, bao gồm các quy trình kinh doanh có liên quan, và trao đổi thông tin;
- (d) Các hoạt động kiểm soát;
- (e) Giám sát các kiểm soát.

Sự phân chia này không nhất thiết phải thể hiện cách thức đơn vị thiết kế, thực hiện và duy trì kiểm soát nội bộ hoặc các thành phần đó được phân loại như thế nào. Kiểm toán viên có thể sử dụng các thuật ngữ hay các quy định khác để thể hiện các thành phần khác nhau của kiểm soát nội bộ cũng như sự tác động của các thành phần này đến cuộc kiểm toán, với điều kiện là tất cả các thành phần được mô tả trong Chuẩn mực này đều được đề cập đến.

A52. Đoạn A69 - A104 Chuẩn mực này hướng dẫn áp dụng cho năm thành phần của kiểm soát nội bộ liên quan đến việc kiểm toán báo cáo tài chính. Phụ lục 01 của Chuẩn mực này cung cấp thêm các thành phần của kiểm soát nội bộ.

Đặc điểm của các yếu tố thủ công và các yếu tố tự động trong kiểm soát nội bộ ảnh hưởng đến việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên

A53. Hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị bao gồm các yếu tố thủ công và các yếu tố tự động. Đặc điểm của các yếu tố thủ công và các yếu tố tự động có liên quan đến việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên cũng như các thủ tục kiểm toán tiếp theo dựa trên kết quả đánh giá đó.

A54. Việc sử dụng các yếu tố thủ công hay tự động trong kiểm soát nội bộ cũng ảnh hưởng đến cách thức tạo lập, ghi chép, xử lý và báo cáo các giao dịch:

- (1) Các kiểm soát thủ công có thể bao gồm thủ tục phê duyệt, rà soát các giao dịch, đối chiếu và theo dõi các khoản đối chiếu đó. Ngoài ra, đơn vị có thể sử dụng các kiểm soát tự động để tạo lập, ghi chép, xử lý và báo cáo các giao dịch theo dạng điện tử để thay thế các tài liệu bằng giấy.
- (2) Các kiểm soát trong hệ thống công nghệ thông tin là sự kết hợp cả kiểm soát tự động (ví dụ: các kiểm soát được thiết kế trong các chương trình máy tính) và kiểm soát thủ công. Ngoài ra, các kiểm soát thủ công có thể độc lập với công nghệ thông tin, có thể sử dụng các dữ liệu từ hệ thống công nghệ thông tin, hoặc có thể giới hạn trong việc giám sát tính hữu hiệu của công nghệ thông tin, tính hữu hiệu của các kiểm soát tự động và để giải quyết các tình huống ngoại lệ. Khi sử dụng công nghệ thông tin để tạo lập, ghi chép, xử lý và báo cáo các giao dịch hay các dữ liệu tài chính khác để đưa vào báo cáo tài chính, các hệ thống và chương trình phần mềm có thể gồm các kiểm soát liên quan tới các cơ sở dẫn liệu tương ứng đối với các tài khoản trọng yếu, hoặc mang tính quyết định đối với hoạt động hữu hiệu của các kiểm soát thủ công có sự phụ thuộc vào công nghệ thông tin.

Sự kết hợp các yếu tố thủ công và tự động trong kiểm soát nội bộ của đơn vị phụ thuộc vào đặc điểm và mức độ phức tạp của hệ thống công nghệ thông tin được sử dụng.

A55. Nhìn chung, công nghệ thông tin mang lại nhiều lợi ích cho kiểm soát nội bộ. Công nghệ thông tin giúp cho đơn vị có khả năng:

- (1) Áp dụng nhất quán các quy tắc hoạt động đã đề ra, thực hiện được các tính toán phức tạp khi xử lý khối lượng giao dịch và dữ liệu lớn;
- (2) Nâng cao tính kịp thời, tính sẵn có và độ chính xác của thông tin;
- (3) Tạo điều kiện thuận tiện cho việc phân tích thông tin;
- (4) Nâng cao khả năng giám sát hoạt động của đơn vị, cũng như giám sát các chính sách và thủ tục của đơn vị;
- (5) Giảm nguy cơ các kiểm soát bị vô hiệu hóa;
- (6) Nâng cao khả năng đạt được hiệu quả trong việc phân chia nhiệm vụ, bằng cách áp dụng các kiểm soát an ninh trong các chương trình ứng dụng, cơ sở dữ liệu và trong các hệ điều hành.

A56. Công nghệ thông tin cũng có thể mang đến những rủi ro cụ thể cho kiểm soát nội bộ của đơn vị, ví dụ:

- (1) Tin cậy vào hệ thống hoặc chương trình trong khi hệ thống, chương trình lại xử lý không chính xác dữ liệu hoặc sử dụng dữ liệu không chính xác để xử lý, hoặc cả hai tình huống;
- (2) Việc truy cập dữ liệu trái phép có thể dẫn đến dữ liệu bị xóa hoặc bị thay đổi, bao gồm hạch toán các giao dịch không đúng thẩm quyền, hạch toán các giao dịch không có thật, hoặc hạch toán các giao dịch không chính xác. Các rủi ro này gia tăng khi có nhiều người sử dụng truy cập vào một cơ sở dữ liệu chung;

- (3) Khả năng nhân viên phụ trách hệ thống công nghệ thông tin có được đặc quyền truy cập nhiều hơn mức cần thiết so với nhiệm vụ được giao, do đó phá vỡ sự phân nhiệm;
 - (4) Những thay đổi trái phép dữ liệu gốc;
 - (5) Những thay đổi trái phép hệ thống hoặc chương trình;
 - (6) Thất bại trong việc tạo lập những thay đổi cần thiết đối với hệ thống hoặc chương trình;
 - (7) Can thiệp thủ công không chính xác;
 - (8) Khả năng mất dữ liệu hoặc không thể truy cập vào dữ liệu khi được yêu cầu.
- A57. Các yếu tố thủ công trong kiểm soát nội bộ có thể phù hợp hơn đối với các tình huống cần đến sự xét đoán và thận trọng, ví dụ:
- (1) Các giao dịch lớn, bất thường hoặc không lặp lại;
 - (2) Các tình huống mà sai sót khó xác định và khó dự đoán;
 - (3) Các tình huống thường xuyên biến đổi đòi hỏi thêm các kiểm soát ngoài phạm vi các kiểm soát tự động hiện có;
 - (4) Giám sát tính hiệu quả của kiểm soát tự động.
- A58. Các kiểm soát thủ công trong kiểm soát nội bộ thường có độ tin cậy thấp hơn so với kiểm soát tự động do kiểm soát thủ công có thể dễ bị bỏ sót, bị khống chế và dễ mắc phải các sai sót đơn giản. Kiểm soát thủ công cũng có thể không đảm bảo tính nhất quán. Kiểm soát thủ công thường không phù hợp trong các tình huống sau:
- (1) Khối lượng giao dịch lớn và thường xuyên lặp lại, hoặc các tình huống lỗi có thể dự đoán, có thể được ngăn chặn, phát hiện và sửa chữa bằng các kiểm soát được tự động hóa;
 - (2) Các hoạt động kiểm soát mà cách thức thực hiện có thể thiết kế và tự động hóa một cách phù hợp.
- A59. Phạm vi và đặc điểm của các rủi ro đối với kiểm soát nội bộ thường thay đổi tùy theo bản chất và đặc điểm của hệ thống thông tin của đơn vị. Đơn vị xử lý những rủi ro từ việc sử dụng công nghệ thông tin hoặc sử dụng các yếu tố thủ công trong kiểm soát nội bộ bằng cách thiết kế các kiểm soát hữu hiệu dựa trên đặc điểm hệ thống thông tin của đơn vị.

Các kiểm soát liên quan đến cuộc kiểm toán

- A60. Các mục tiêu của đơn vị có mối liên hệ trực tiếp với các kiểm soát được thực hiện để cung cấp sự đảm bảo hợp lý nhằm đạt được các mục tiêu đó. Tuy nhiên, không phải tất cả các mục tiêu của đơn vị và các kiểm soát liên quan đến báo cáo tài chính, hoạt động và sự tuân thủ đều liên quan đến việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên.
- A61. Khi kiểm toán viên xét đoán về việc liệu một kiểm soát đơn lẻ hay kết hợp với các kiểm soát khác có liên quan đến cuộc kiểm toán hay không, các yếu tố có thể xem xét bao gồm:

- (1) Tính trọng yếu;
- (2) Mức độ nghiêm trọng của các rủi ro liên quan;
- (3) Quy mô của đơn vị;
- (4) Đặc điểm hoạt động kinh doanh của đơn vị, bao gồm các đặc điểm về đơn vị và chủ sở hữu;
- (5) Tính đa dạng và sự phức tạp trong hoạt động của đơn vị;
- (6) Các quy định pháp luật hiện hành;
- (7) Các tình huống và các thành phần áp dụng của kiểm soát nội bộ;
- (8) Đặc điểm và mức độ phức tạp của các hệ thống trong kiểm soát nội bộ của đơn vị, bao gồm cả việc sử dụng tổ chức cung cấp dịch vụ;
- (9) Sự tồn tại và cách thức một kiểm soát cụ thể, riêng lẻ hay kết hợp với các kiểm soát khác, có thể ngăn chặn, phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu.

A62. Các kiểm soát đối với tính đầy đủ và chính xác của thông tin được đơn vị cung cấp có thể liên quan đến cuộc kiểm toán nếu kiểm toán viên dự định sử dụng thông tin đó để thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo. Các kiểm soát liên quan đến các mục tiêu hoạt động và tính tuân thủ cũng có thể liên quan đến cuộc kiểm toán nếu các kiểm soát đó liên quan đến các dữ liệu mà kiểm toán viên đánh giá hoặc sử dụng khi thực hiện các thủ tục kiểm toán.

A63. Các kiểm soát nội bộ đối với việc bảo vệ tài sản nhằm tránh việc mua, sử dụng và thanh lý không đúng thẩm quyền có thể bao gồm các kiểm soát liên quan đồng thời đến việc lập, trình bày báo cáo tài chính và các mục tiêu hoạt động của đơn vị. Đánh giá của kiểm toán viên về các kiểm soát này thường giới hạn ở các thủ tục liên quan đến độ tin cậy của báo cáo tài chính.

A64. Một đơn vị thường có các kiểm soát đối với một số mục tiêu không liên quan đến cuộc kiểm toán, do đó kiểm toán viên không cần phải xem xét các kiểm soát này. Ví dụ, đơn vị có thể dựa vào hệ thống kiểm soát tự động phức tạp để đảm bảo hiệu quả và hiệu suất hoạt động (ví dụ, hệ thống kiểm soát tự động của hãng hàng không đảm bảo đúng lịch trình bay), tuy nhiên, các kiểm soát này có thể không liên quan đến cuộc kiểm toán. Ngoài ra, mặc dù kiểm soát nội bộ có thể áp dụng trong toàn bộ đơn vị, hoặc trong một số bộ phận nghiệp vụ hay một số chu trình kinh doanh bất kỳ, hiểu biết về các kiểm soát nội bộ liên quan đến bộ phận nghiệp vụ hay các chu trình kinh doanh đó có thể không liên quan đến cuộc kiểm toán.

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

A65. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, kiểm toán viên thường có nhiều trách nhiệm hơn đối với việc xem xét kiểm soát nội bộ, ví dụ, kiểm toán viên phải báo cáo về tính tuân thủ của đơn vị đối với quy định về chi tiêu đối với đơn vị hành chính. Kiểm toán viên cũng có thêm trách nhiệm báo cáo về sự tuân thủ pháp luật và các quy định. Do vậy, việc xem xét kiểm soát nội bộ có thể rộng hơn và chi tiết hơn.

Nội dung và mức độ hiểu biết về các kiểm soát có liên quan (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

A66. Khi đánh giá về mặt thiết kế của một kiểm soát, kiểm toán viên cần xem xét liệu kiểm soát đó, riêng lẻ hoặc kết hợp cùng các kiểm soát khác, có khả năng ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa một cách hiệu quả các sai sót trọng yếu hay không. Một kiểm soát được thực hiện có nghĩa là kiểm soát đó đang tồn tại và được đơn vị sử dụng. Nếu một kiểm soát không hiệu quả thì đánh giá việc thực hiện kiểm soát đó cũng không có nhiều ý nghĩa, do vậy trước tiên cần xem xét về mặt thiết kế của kiểm soát. Một kiểm soát được thiết kế không phù hợp có thể là một khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ của đơn vị.

A67. Thủ tục đánh giá rủi ro để thu thập các bằng chứng kiểm toán về thiết kế và thực hiện các kiểm soát liên quan có thể bao gồm:

- (1) Phỏng vấn nhân sự của đơn vị;
- (2) Quan sát việc áp dụng các kiểm soát cụ thể;
- (3) Kiểm tra các báo cáo và tài liệu;
- (4) Kiểm tra các giao dịch trên hệ thống thông tin liên quan đến báo cáo tài chính.

Để đạt được mục tiêu thu thập bằng chứng kiểm toán, nếu kiểm toán viên sử dụng thủ tục phỏng vấn thì cần phải sử dụng kết hợp với các thủ tục khác.

A68. Nếu kiểm toán viên chỉ hiểu biết về các kiểm soát của đơn vị thì chưa đủ để kiểm tra tính hữu hiệu của các kiểm soát đó, trừ khi đơn vị có những biện pháp tự động hóa để đảm bảo cho các kiểm soát hoạt động nhất quán. Ví dụ, bằng chứng kiểm toán cho thấy một kiểm soát thủ công được thực hiện tại một thời điểm nào đó không thể chứng minh cho tính hữu hiệu của kiểm soát đó tại các thời điểm khác trong kỳ kiểm toán. Tuy nhiên, do tính nhất quán vốn có của quy trình xử lý công nghệ thông tin (xem đoạn A55 Chuẩn mực này), tùy theo đánh giá của kiểm toán viên, các thủ tục kiểm toán nhằm xác định liệu một kiểm soát tự động có được thực hiện hay không cũng có thể được sử dụng để kiểm tra tính hữu hiệu của kiểm soát đó. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 quy định và hướng dẫn việc kiểm tra tính hữu hiệu của các kiểm soát.

Các thành phần của kiểm soát nội bộ - Môi trường kiểm soát (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

A69. Môi trường kiểm soát bao gồm các chức năng quản trị và quản lý, các quan điểm, nhận thức và hành động của Ban quản trị và Ban Giám đốc liên quan đến kiểm soát nội bộ và tầm quan trọng của kiểm soát nội bộ đối với hoạt động của đơn vị. Môi trường kiểm soát tạo nên đặc điểm chung của một đơn vị, có tác động trực tiếp đến ý thức của từng thành viên trong đơn vị về công tác kiểm soát.

A70. Để tìm hiểu về môi trường kiểm soát của đơn vị, kiểm toán viên có thể cần xem xét các yếu tố của môi trường kiểm soát sau đây:

- (a) *Truyền đạt thông tin và yêu cầu thực thi tính chính trực và các giá trị đạo đức:* Đây là những yếu tố then chốt ảnh hưởng đến hiệu quả của việc thiết kế, vận hành và giám sát các kiểm soát;
- (b) *Cam kết về năng lực:* Sự cân nhắc của Ban Giám đốc về các mức độ năng lực cần đáp ứng cho mỗi nhiệm vụ cụ thể, các kỹ năng và kiến thức cần thiết tương ứng;

(c) *Sự tham gia của Ban quản trị:*

- (1) Độc lập đối với Ban Giám đốc đơn vị;
- (2) Có kinh nghiệm và vị thế;
- (3) Mức độ tham gia của Ban quản trị, những thông tin Ban quản trị nhận được và sự xem xét kỹ lưỡng các hoạt động;
- (4) Tính hợp lý trong hành động của Ban quản trị, gồm mức độ phức tạp của các câu hỏi đã được đặt ra và theo sát việc xử lý của Ban Giám đốc, và cách làm việc của Ban Giám đốc với kiểm toán nội bộ và kiểm toán độc lập.

(d) *Triết lý và phong cách điều hành của Ban Giám đốc:*

- (1) Cách tiếp cận đối với việc quản lý và chấp nhận rủi ro kinh doanh;
- (2) Quan điểm và hành động đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính;
- (3) Quan điểm đối với việc xử lý thông tin, công việc kế toán và nhân sự.

(e) *Cơ cấu tổ chức:* Khuôn khổ mà theo đó các hoạt động của đơn vị được lập kế hoạch, thực hiện, kiểm soát và soát xét nhằm đạt được mục tiêu;

(f) *Phân công quyền hạn và trách nhiệm:* Cách thức phân công quyền hạn và trách nhiệm đối với các hoạt động; cách thức thiết lập trình tự hệ thống báo cáo và sự phân chia quyền hạn và trách nhiệm giữa các cấp;

(g) *Các chính sách và thông lệ về nhân sự:* Các chính sách và thông lệ liên quan đến các hoạt động tuyển dụng, định hướng, đào tạo, đánh giá, hướng dẫn, thăng tiến nhân viên, lương, thưởng và các biện pháp khắc phục sai sót.

Bảng chứng kiểm toán về các yếu tố của môi trường kiểm soát

A71. Các bảng chứng kiểm toán thích hợp về các yếu tố của môi trường kiểm soát có thể được thu thập bằng việc kết hợp thủ tục phỏng vấn và các thủ tục đánh giá rủi ro khác, như chứng thực kết quả phỏng vấn qua quan sát hoặc kiểm tra tài liệu. Ví dụ, bằng việc phỏng vấn Ban Giám đốc và nhân viên, kiểm toán viên tìm hiểu được cách thức Ban Giám đốc truyền đạt cho nhân viên quan điểm của họ về các thông lệ kinh doanh và hành vi đạo đức kinh doanh. Sau đó, kiểm toán viên sẽ xác định xem các kiểm soát tương ứng đã được thực hiện hay chưa, bằng việc xem xét các yếu tố như, liệu Ban Giám đốc có bộ quy tắc đạo đức kinh doanh bằng văn bản không và họ có ứng xử theo bộ quy tắc đạo đức kinh doanh hay không.

Ảnh hưởng của môi trường kiểm soát đến việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu

A72. Một số yếu tố của môi trường kiểm soát của đơn vị có ảnh hưởng lớn đến việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu. Ví dụ, Ban quản trị đơn vị sẽ có ảnh hưởng đáng kể đến ý thức về công tác kiểm soát của đơn vị, vì một trong những nhiệm vụ của Ban quản trị là cân bằng những áp lực đặt ra đối với Ban Giám đốc liên quan đến lập và trình bày báo cáo tài chính mà những áp lực này có thể phát sinh từ các nhu cầu thị trường và kế hoạch tiền lương. Hiệu quả của việc thiết kế môi trường kiểm soát liên quan đến sự tham gia của Ban quản trị chịu ảnh hưởng bởi các vấn đề như:

- (1) Sự độc lập của Ban quản trị đối với Ban Giám đốc và khả năng đánh giá hoạt động của Ban Giám đốc;
- (2) Hiểu biết của Ban quản trị về các nghiệp vụ kinh doanh của đơn vị;
- (3) Mức độ Ban quản trị đánh giá về tính phù hợp của báo cáo tài chính đối với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

A73. Trong các yếu tố của môi trường kiểm soát, một Hội đồng quản trị độc lập và tích cực có thể ảnh hưởng đến triết lý và tác phong làm việc của các thành viên Ban Giám đốc. Tuy nhiên, một số yếu tố khác của môi trường kiểm soát có thể chỉ có hiệu quả hạn chế. Ví dụ, các chính sách và thông lệ về nhân sự nhằm tuyển dụng các nhân sự tài chính, kế toán và công nghệ thông tin có năng lực có thể làm giảm rủi ro sai sót trong quá trình xử lý thông tin tài chính nhưng không thể loại bỏ xu hướng Ban Giám đốc báo cáo lợi nhuận cao hơn thực tế.

A74. Khi kiểm toán viên đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu, sự tồn tại của một môi trường kiểm soát thỏa đáng có thể là một yếu tố tích cực của đơn vị. Tuy nhiên, một môi trường kiểm soát thỏa đáng có thể giúp giảm rủi ro do gian lận nhưng không thể ngăn chặn hoàn toàn gian lận. Ngược lại, những khiếm khuyết trong môi trường kiểm soát có thể làm giảm hiệu quả của các kiểm soát, nhất là đối với gian lận. Ví dụ, việc Ban Giám đốc không bố trí đủ nguồn lực để xử lý các rủi ro về an toàn công nghệ thông tin có thể gây ảnh hưởng bất lợi đến kiểm soát nội bộ, bằng cách cho phép tạo ra những thay đổi không phù hợp trong chương trình máy tính, thay đổi dữ liệu hoặc xử lý giao dịch không đúng thẩm quyền. Theo hướng dẫn tại đoạn A2 - A3 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, môi trường kiểm soát cũng có ảnh hưởng đến nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo.

A75. Bản thân môi trường kiểm soát không thể tự ngăn chặn hoặc tự phát hiện và sửa chữa một sai sót trọng yếu. Tuy nhiên, môi trường kiểm soát có thể ảnh hưởng đến đánh giá của kiểm toán viên về tính hữu hiệu của các kiểm soát khác (ví dụ, việc giám sát các kiểm soát và sự vận hành của các hoạt động kiểm soát cụ thể) và do đó, ảnh hưởng đến đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A76. Môi trường kiểm soát trong đơn vị nhỏ thường khác biệt so với đơn vị lớn. Ví dụ, Ban quản trị trong đơn vị nhỏ có thể không có thành viên độc lập hoặc từ bên ngoài đơn vị và công tác quản trị có thể do chính chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc đơn vị đảm nhận, vì không có người sở hữu nào khác. Đặc điểm của môi trường kiểm soát có thể ảnh hưởng đến tầm quan trọng của các kiểm soát khác, hoặc ảnh hưởng đến việc không có các kiểm soát khác. Ví dụ, một chủ sở hữu kiêm Giám đốc năng động có thể làm giảm khả năng xảy ra rủi ro do thiếu sự phân chia trách nhiệm trong đơn vị nhỏ, tuy nhiên, điều này có thể làm gia tăng các rủi ro khác như rủi ro các kiểm soát bị không chế.

A77. Ngoài ra, bằng chứng kiểm toán về các yếu tố trong môi trường kiểm soát ở các đơn vị nhỏ có thể không thể hiện bằng văn bản, như việc truyền đạt thông tin giữa Ban Giám đốc và nhân viên có thể theo hình thức không chính thức nhưng vẫn hiệu quả. Ví dụ, một đơn vị nhỏ có thể không có bộ quy tắc đạo đức kinh doanh bằng văn bản nhưng thay vào đó, đơn vị xây dựng văn hóa doanh nghiệp, nhấn mạnh tầm quan trọng của tính chính trực và hành vi đạo đức thông qua lời nói và tấm gương của Ban Giám đốc.

A78. Do vậy, khi tìm hiểu về môi trường kiểm soát của đơn vị nhỏ, kiểm toán viên cần đặc biệt quan tâm đến quan điểm, nhận thức và hành động của Ban Giám đốc hoặc của chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc đơn vị.

Các thành phần của kiểm soát nội bộ - Quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

A79. Quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị hình thành nên cơ sở để Ban Giám đốc xác định các rủi ro cần được quản lý. Một quy trình đánh giá rủi ro phù hợp với hoàn cảnh, bản chất, quy mô và mức độ phức tạp của đơn vị có thể giúp kiểm toán viên phát hiện các rủi ro có sai sót trọng yếu. Kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị có phù hợp hay không.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ (hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

A80. Đơn vị nhỏ thường không có quy trình đánh giá rủi ro được thiết lập một cách chính thức. Trong trường hợp này, Ban Giám đốc thường phát hiện rủi ro thông qua việc trực tiếp tham gia vào công việc kinh doanh. Mặc dù vậy, kiểm toán viên vẫn phải phỏng vấn về các rủi ro được phát hiện và cách thức Ban Giám đốc giải quyết những rủi ro này.

Các thành phần của kiểm soát nội bộ - Hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, bao gồm các quy trình kinh doanh có liên quan, và trao đổi thông tin

Hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, bao gồm các quy trình kinh doanh có liên quan (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A81. Hệ thống thông tin liên quan đến mục tiêu lập và trình bày báo cáo tài chính, trong đó có hệ thống kế toán, bao gồm các thủ tục và tài liệu được thiết kế và xây dựng để:

- (1) Tạo lập, ghi chép, xử lý và báo cáo các giao dịch của đơn vị (cũng như các sự việc và các điều kiện) và duy trì trách nhiệm liên quan đối với tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu;
- (2) Giải quyết các giao dịch đã bị xử lý sai, ví dụ theo dõi và tất toán các khoản mục chờ xử lý một cách kịp thời;
- (3) Xử lý và giải thích cho những cách thức có thể không chế hoặc bỏ qua các kiểm soát;
- (4) Chuyển dữ liệu từ hệ thống xử lý giao dịch sang Sổ Cái;
- (5) Thu thập thông tin liên quan đến báo cáo tài chính về các sự việc và các điều kiện khác ngoài các giao dịch phát sinh, như việc khấu hao tài sản và các thay đổi trong khả năng thu hồi các khoản phải thu;
- (6) Đảm bảo những thông tin cần thuyết minh theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng đã được thu thập, ghi chép, xử lý, tóm tắt và trình bày phù hợp trên báo cáo tài chính.

Các bút toán ghi sổ

A82. Hệ thống thông tin của một đơn vị thường bao gồm các bút toán ghi sổ thông dụng được dùng lặp đi lặp lại để ghi nhận các giao dịch. Ví dụ, các bút toán ghi sổ để ghi nhận vào Sổ Cái các giao dịch về doanh thu, mua hàng, thanh toán hoặc định kỳ ghi

nhận các ước tính kế toán của Ban Giám đốc như thay đổi ước tính về khả năng thu hồi các khoản phải thu.

- A83. Trong quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính, đơn vị cũng sử dụng các bút toán ghi sổ không thông dụng để ghi nhận các giao dịch không thường xuyên, các giao dịch bất thường hoặc các điều chỉnh. Ví dụ về các bút toán không thông dụng gồm: các bút toán điều chỉnh khi lập báo cáo tài chính hợp nhất, các bút toán khi hợp nhất hay thanh lý hoạt động kinh doanh hoặc các ước tính về tổn thất tài sản. Trong hệ thống kế toán thủ công, kiểm toán viên có thể nhận biết các bút toán không thông dụng qua việc kiểm tra các sổ chi tiết, các bút toán và các tài liệu liên quan. Khi sử dụng hệ thống kế toán tự động, các bút toán như trên có thể chỉ tồn tại dưới dạng dữ liệu điện tử, do đó, kiểm toán viên có thể dễ nhận biết hơn bằng cách sử dụng các kỹ thuật kiểm toán dựa trên sự hỗ trợ của máy tính.

Các quy trình kinh doanh có liên quan

- A84. Các quy trình kinh doanh của một đơn vị là các hoạt động được thiết kế nhằm:

- (1) Phát triển, mua sắm, sản xuất, bán và phân phối các sản phẩm và dịch vụ của đơn vị;
- (2) Bảo đảm tuân thủ pháp luật và các quy định;
- (3) Ghi nhận thông tin, bao gồm cả các thông tin kế toán và thông tin báo cáo tài chính.

Các quy trình kinh doanh của đơn vị tạo ra các giao dịch được hệ thống thông tin ghi nhận, xử lý và báo cáo. Việc tìm hiểu các quy trình kinh doanh của đơn vị, trong đó có cách thức các giao dịch phát sinh, sẽ giúp kiểm toán viên hiểu về hệ thống thông tin của đơn vị liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính theo cách thức phù hợp với hoàn cảnh đơn vị.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

- A85. Trong các đơn vị nhỏ, hệ thống thông tin và các quy trình kinh doanh liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính thường ít phức tạp hơn nhưng cũng không kém phần quan trọng so với các đơn vị lớn. Các đơn vị nhỏ có sự tham gia tích cực của Ban Giám đốc có thể không cần những hướng dẫn kế toán quá chi tiết, hệ thống sổ kế toán phức tạp hoặc các chính sách bằng văn bản. Do đó, khi kiểm toán một đơn vị nhỏ, kiểm toán viên có thể dễ dàng tìm hiểu về hệ thống và các quy trình, đồng thời có thể dựa nhiều vào thủ tục phỏng vấn hơn thay cho soát xét tài liệu. Tuy nhiên, việc tìm hiểu về hệ thống và các quy trình vẫn rất quan trọng ngay cả đối với cuộc kiểm toán các đơn vị nhỏ.

Trao đổi thông tin (hướng dẫn đoạn 19 Chuẩn mực này)

- A86. Việc trao đổi thông tin của đơn vị về vai trò, trách nhiệm và các vấn đề quan trọng liên quan đến báo cáo tài chính cần đồng thời cung cấp những hiểu biết về vai trò và trách nhiệm của cá nhân gắn với kiểm soát nội bộ đối với báo cáo tài chính. Việc trao đổi thông tin gồm các vấn đề như: mức độ hiểu biết của một cá nhân về mối liên hệ giữa công việc của họ trong hệ thống thông tin báo cáo tài chính với công việc của những người khác và cách thức báo cáo các tình huống ngoại lệ tới các cấp quản lý phù hợp trong đơn vị. Việc trao đổi thông tin có thể dưới dạng tài liệu hướng dẫn về chính sách và tài liệu hướng dẫn về lập báo cáo tài chính. Các kênh thông tin mở giúp đảm bảo rằng các trường hợp ngoại lệ được báo cáo và xử lý.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A87. Việc trao đổi thông tin ở các đơn vị nhỏ có thể ít phức tạp và dễ dàng hơn so với các đơn vị lớn do có ít cấp quản lý và khả năng tiếp cận với Ban Giám đốc dễ dàng hơn.

Các thành phần của kiểm soát nội bộ - Các hoạt động kiểm soát (hướng dẫn đoạn 20 Chuẩn mực này)

A88. Các hoạt động kiểm soát là các chính sách và thủ tục nhằm đảm bảo rằng các chỉ đạo của Ban Giám đốc được thực hiện. Dù trong hệ thống công nghệ thông tin hay thủ công thì các hoạt động kiểm soát đều có những mục tiêu đa dạng và được áp dụng ở các cấp độ tổ chức và chức năng khác nhau của đơn vị. Ví dụ về các hoạt động kiểm soát cụ thể bao gồm các hoạt động kiểm soát liên quan đến:

- (1) Phê duyệt;
- (2) Đánh giá hoạt động;
- (3) Xử lý thông tin;
- (4) Các kiểm soát vật chất (khóa an toàn, két sắt, camera...);
- (5) Phân chia nhiệm vụ.

A89. Các hoạt động kiểm soát liên quan đến cuộc kiểm toán là:

- (1) Các hoạt động kiểm soát có liên quan đến các rủi ro đáng kể và các hoạt động kiểm soát liên quan đến các rủi ro mà nếu chỉ thực hiện thử nghiệm cơ bản sẽ không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, như đã quy định ở các đoạn 29 và 30 Chuẩn mực này; hoặc
- (2) Các hoạt động kiểm soát được xác định là có liên quan theo xét đoán của kiểm toán viên.

A90. Xét đoán của kiểm toán viên về việc liệu một hoạt động kiểm soát có liên quan đến cuộc kiểm toán hay không chịu ảnh hưởng bởi những rủi ro mà kiểm toán viên đã xác định là có thể làm phát sinh sai sót trọng yếu và liệu kiểm toán viên có cho rằng việc kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đó là cần thiết để xác định phạm vi thử nghiệm cơ bản hay không.

A91. Kiểm toán viên có thể chú trọng vào việc phát hiện và tìm hiểu về các hoạt động kiểm soát ở những khu vực được nhận định rằng thường có mức độ rủi ro có sai sót trọng yếu cao hơn. Khi có nhiều hoạt động kiểm soát cùng hướng đến một mục tiêu, kiểm toán viên không cần phải tìm hiểu về từng hoạt động kiểm soát liên quan đến mục tiêu đó.

A92. Từ những hiểu biết về các thành phần khác của kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên sẽ biết được các hoạt động kiểm soát đơn vị đã có hoặc không có, từ đó giúp kiểm toán viên xác định xem có cần phải tìm hiểu thêm về các hoạt động kiểm soát hay không.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A93. Những nguyên tắc của hoạt động kiểm soát trong đơn vị nhỏ thường tương tự đối với đơn vị lớn, tuy nhiên cách hoạt động có thể có khác biệt. Ngoài ra, đối với các đơn vị nhỏ, một số hoạt động kiểm soát có thể không thích hợp vì đã có sự kiểm

soát của Ban Giám đốc. Ví dụ, việc chỉ Ban Giám đốc có thẩm quyền cấp tín dụng cho khách hàng và phê duyệt các khoản mua sắm lớn có thể cho phép kiểm soát chặt chẽ các tài khoản và giao dịch quan trọng, làm giảm hoặc loại bỏ nhu cầu sử dụng các hoạt động kiểm soát chi tiết khác.

A94. Các hoạt động kiểm soát liên quan đến cuộc kiểm toán các đơn vị nhỏ thường nằm trong những chu trình kinh doanh chính như doanh thu, mua sắm và các chi phí nhân viên.

Rủi ro phát sinh từ công nghệ thông tin (hướng dẫn đoạn 21 Chuẩn mực này)

A95. Việc sử dụng công nghệ thông tin ảnh hưởng đến cách thức thực hiện các hoạt động kiểm soát. Dưới góc độ của kiểm toán viên, các kiểm soát đối với hệ thống công nghệ thông tin (gồm các kiểm soát chung về công nghệ thông tin và các kiểm soát chương trình ứng dụng) được xác định là có hiệu quả khi duy trì được tính toàn vẹn của thông tin và tính bảo mật của dữ liệu được hệ thống thông tin xử lý.

A96. Các kiểm soát chung về công nghệ thông tin là các chính sách và thủ tục liên quan đến nhiều chương trình ứng dụng và hỗ trợ cho hiệu quả hoạt động của các kiểm soát chương trình ứng dụng. Các kiểm soát chung được áp dụng cho máy chủ cỡ lớn, cỡ nhỏ và các môi trường người sử dụng đầu cuối. Các kiểm soát chung về công nghệ thông tin duy trì tính toàn vẹn của thông tin và tính bảo mật dữ liệu thường gồm các kiểm soát đối với:

- (1) Trung tâm dữ liệu và các hoạt động kết nối mạng;
- (2) Mua sắm, thay đổi và bảo trì hệ thống phần mềm;
- (3) Thay đổi chương trình;
- (4) Bảo mật truy cập;
- (5) Mua sắm, phát triển và bảo trì các hệ thống ứng dụng.

Những kiểm soát này thường được thực hiện để xử lý các rủi ro đã nêu trong đoạn A56 Chuẩn mực này.

A97. Các kiểm soát chương trình ứng dụng là các thủ tục thủ công hoặc tự động, thường hoạt động ở cấp độ chu trình kinh doanh và áp dụng đối với việc xử lý giao dịch của các chương trình ứng dụng riêng lẻ. Các kiểm soát chương trình ứng dụng có thể là các kiểm soát mang tính ngăn chặn hoặc phát hiện và được thiết kế để đảm bảo tính toàn vẹn của các dữ liệu kế toán. Do đó, các kiểm soát chương trình ứng dụng liên quan đến các thủ tục được sử dụng để tạo lập, ghi chép, xử lý và báo cáo các giao dịch hoặc các dữ liệu tài chính khác. Các kiểm soát này nhằm đảm bảo các giao dịch phát sinh đã được phê duyệt, được ghi nhận và xử lý đầy đủ, chính xác. Ví dụ, kiểm tra tự động dữ liệu đầu vào, việc đánh số thứ tự kết hợp với việc theo dõi thủ công các báo cáo tổng hợp ngoại lệ hoặc chỉnh sửa tại thời điểm nhập dữ liệu.

Các thành phần của kiểm soát nội bộ - Giám sát các kiểm soát (hướng dẫn đoạn 22 Chuẩn mực này)

A98. Giám sát các kiểm soát là quy trình đánh giá hiệu quả hoạt động của kiểm soát nội bộ trong từng giai đoạn. Quy trình này bao gồm việc đánh giá tính hiệu quả của các kiểm soát một cách kịp thời và tiến hành các biện pháp khắc phục cần thiết. Ban

Giám đốc thực hiện việc giám sát các kiểm soát thông qua các hoạt động liên tục, các đánh giá riêng biệt hoặc kết hợp cả hai. Các hoạt động giám sát liên tục thường gắn liền với các hoạt động lặp đi lặp lại của một đơn vị và bao gồm các hoạt động quản lý và giám sát thường xuyên.

A99. Các hoạt động giám sát của Ban Giám đốc cũng sử dụng những thông tin thu thập từ bên ngoài như các khiếu nại của khách hàng và các ý kiến của cơ quan quản lý có thể cho thấy các vấn đề hoặc các lĩnh vực cần cải thiện.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A100. Việc Ban Giám đốc giám sát các kiểm soát thường thể hiện bằng sự tham gia sát sao của Ban Giám đốc hoặc chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc vào các hoạt động của đơn vị. Điều này sẽ giúp Ban Giám đốc phát hiện ra các khác biệt đáng kể giữa thực tế so với dự kiến và phát hiện những dữ liệu tài chính không chính xác, từ đó đưa ra biện pháp sửa đổi phù hợp đối với kiểm soát đó.

Kiểm toán nội bộ (hướng dẫn đoạn 23 Chuẩn mực này)

A101. Kiểm toán nội bộ của đơn vị được kiểm toán có thể có liên quan đến cuộc kiểm toán nếu trách nhiệm và hoạt động của bộ phận này có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị và kiểm toán viên dự định sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ để thay đổi nội dung, lịch trình, hoặc thu hẹp phạm vi các thủ tục kiểm toán phải thực hiện. Nếu kiểm toán viên xác định công việc của kiểm toán nội bộ là có liên quan đến cuộc kiểm toán, kiểm toán viên cần áp dụng các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 610.

A102. Mục tiêu, trách nhiệm và vị thế của kiểm toán nội bộ trong đơn vị có thể thay đổi, tùy thuộc vào quy mô, cơ cấu tổ chức của đơn vị, các yêu cầu của Ban Giám đốc và Ban quản trị. Trách nhiệm của kiểm toán nội bộ có thể bao gồm việc giám sát kiểm soát nội bộ, quản trị rủi ro và đánh giá sự tuân thủ pháp luật và các quy định. Mặt khác, trách nhiệm của kiểm toán nội bộ có thể giới hạn trong việc đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu suất hoạt động, do đó có thể không liên quan đến việc lập báo cáo tài chính của đơn vị.

A103. Nếu trách nhiệm của kiểm toán nội bộ có liên quan đến việc lập báo cáo tài chính của đơn vị, kiểm toán viên độc lập cần xem xét các hoạt động mà kiểm toán nội bộ đã hoặc sẽ thực hiện, trong đó có thể bao gồm việc soát xét kế hoạch của kiểm toán nội bộ trong kỳ, nếu có, và thảo luận về kế hoạch đó với kiểm toán viên nội bộ.

Các nguồn thông tin (hướng dẫn đoạn 24 Chuẩn mực này)

A104. Nhiều thông tin sử dụng trong hoạt động giám sát có thể được cung cấp bởi hệ thống thông tin của đơn vị. Nếu Ban Giám đốc giả định dữ liệu sử dụng cho việc giám sát là chính xác mà không có cơ sở cho giả định đó, thông tin có thể có sai sót dẫn đến việc Ban Giám đốc đưa ra các kết luận sai lầm từ các hoạt động giám sát. Do vậy, kiểm toán viên phải tìm hiểu về hoạt động giám sát của đơn vị như là một thành phần của kiểm soát nội bộ, bao gồm:

- (1) Các nguồn thông tin liên quan đến hoạt động giám sát của đơn vị;
- (2) Cơ sở để Ban Giám đốc cho rằng thông tin là đáng tin cậy cho mục đích giám sát.

Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu

Đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 25(a) Chuẩn mực này)

A105. Rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính là những rủi ro có ảnh hưởng lan tỏa đến nhiều khoản mục trên báo cáo tài chính và có ảnh hưởng tiềm tàng đến nhiều cơ sở dẫn liệu. Các rủi ro này có thể không phải là rủi ro có thể phát hiện được với các cơ sở dẫn liệu cụ thể tại các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh. Các rủi ro này đại diện cho các tình huống có thể làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, ví dụ, Ban Giám đốc không chế kiểm soát nội bộ. Các rủi ro ở cấp độ báo cáo tài chính có thể liên quan đến việc xem xét của kiểm toán viên đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.

A106. Rủi ro ở cấp độ báo cáo tài chính có thể xuất phát từ khiếm khuyết của môi trường kiểm soát (mặc dù các rủi ro này cũng có thể liên quan đến các yếu tố khác, như tình hình kinh tế suy giảm). Ví dụ, sự thiếu năng lực của Ban Giám đốc có thể ảnh hưởng nghiêm trọng đối với báo cáo tài chính, do vậy, kiểm toán viên cần phải có biện pháp xử lý tổng thể đối với rủi ro này.

A107. Hiểu biết của kiểm toán viên về kiểm soát nội bộ có thể dẫn đến nghi ngờ đối với khả năng có thể thực hiện kiểm toán được báo cáo tài chính của đơn vị hay không. Ví dụ:

- (1) Lo ngại nghiêm trọng về tính chính trực của Ban Giám đốc đơn vị dẫn đến việc kiểm toán viên kết luận rằng rủi ro do Ban Giám đốc trình bày sai các thông tin trên báo cáo tài chính lớn tới mức không thể thực hiện được cuộc kiểm toán;
- (2) Lo ngại về điều kiện và độ tin cậy của hồ sơ, tài liệu của đơn vị khiến kiểm toán viên kết luận rằng khó có thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính

A108. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 quy định và hướng dẫn kiểm toán viên xác định liệu có cần đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến, hoặc trong một vài tình huống, rút khỏi cuộc kiểm toán nếu pháp luật và các quy định cho phép.

Đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu (hướng dẫn đoạn 25(b) Chuẩn mực này)

A109. Kiểm toán viên cần xem xét rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản, thông tin thuyết minh vì điều này sẽ hỗ trợ trực tiếp cho việc xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo ở cấp độ cơ sở dẫn liệu cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Khi xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, kiểm toán viên có thể kết luận rằng rủi ro đã xác định có ảnh hưởng lan tỏa hơn đối với tổng thể báo cáo tài chính và ảnh hưởng tiềm tàng đến nhiều cơ sở dẫn liệu.

Sử dụng các cơ sở dẫn liệu

A110. Để khẳng định rằng báo cáo tài chính tuân thủ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, Ban Giám đốc cần khẳng định chính thức hoặc ngầm

định các cơ sở dẫn liệu về việc ghi nhận, đo lường, trình bày và công bố các thành phần của báo cáo tài chính và các thuyết minh liên quan.

A111. Các cơ sở dẫn liệu được kiểm toán viên sử dụng để xem xét các loại sai sót tiềm tàng có thể xảy ra được chia thành ba loại và có thể có những dạng sau:

(a) Các cơ sở dẫn liệu đối với các nhóm giao dịch và sự kiện trong kỳ được kiểm toán:

- (i) Tính hiện hữu: các giao dịch và các sự kiện được ghi nhận đã xảy ra và liên quan đến đơn vị;
- (ii) Tính đầy đủ: tất cả các giao dịch và sự kiện cần ghi nhận đã được ghi nhận;
- (iii) Tính chính xác: số liệu và dữ liệu liên quan đến các giao dịch và sự kiện đã ghi nhận được phản ánh một cách phù hợp;
- (iv) Đúng kỳ: các giao dịch và sự kiện được ghi nhận đúng kỳ kế toán;
- (v) Phân loại: các giao dịch và sự kiện được ghi nhận vào đúng tài khoản.

(b) Các cơ sở dẫn liệu đối với số dư tài khoản vào cuối kỳ:

- (i) Tính hiện hữu: tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu thực sự tồn tại;
- (ii) Quyền và nghĩa vụ: đơn vị nắm giữ các quyền liên quan đến tài sản thuộc sở hữu của đơn vị và đơn vị có nghĩa vụ với các khoản nợ phải trả;
- (iii) Tính đầy đủ: tất cả các tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu cần ghi nhận đã được ghi nhận đầy đủ;
- (iv) Đánh giá và phân bổ: tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu được thể hiện trên báo cáo tài chính theo giá trị phù hợp và những điều chỉnh liên quan đến đánh giá hoặc phân bổ đã được ghi nhận phù hợp.

(c) Các cơ sở dẫn liệu đối với các trình bày và thuyết minh:

- (i) Tính hiện hữu, quyền và nghĩa vụ: các sự kiện, giao dịch và các vấn đề khác được thuyết minh thực sự đã xảy ra và có liên quan đến đơn vị;
- (ii) Tính đầy đủ: tất cả các thuyết minh cần trình bày trên báo cáo tài chính đã được trình bày;
- (iii) Phân loại và tính dễ hiểu: các thông tin tài chính được trình bày, diễn giải và thuyết minh hợp lý, rõ ràng, dễ hiểu;
- (iv) Tính chính xác và đánh giá: thông tin tài chính và thông tin khác được trình bày hợp lý và theo giá trị phù hợp.

A112. Kiểm toán viên có thể sử dụng các cơ sở dẫn liệu được mô tả ở trên hoặc có thể diễn đạt theo cách khác với điều kiện là tất cả các nội dung nêu trên đều được đề cập tới. Ví dụ, kiểm toán viên có thể kết hợp các cơ sở dẫn liệu đối với các giao dịch và sự kiện với các cơ sở dẫn liệu đối với số dư tài khoản.

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

A113. Khi giải trình về các cơ sở dẫn liệu đối với báo cáo tài chính của các đơn vị trong lĩnh vực công, ngoài những cơ sở dẫn liệu được liệt kê ở đoạn A111 Chuẩn mực

này, Ban Giám đốc thường phải khẳng định rằng các giao dịch và sự kiện đã được thực hiện tuân thủ pháp luật và các quy định. Các cơ sở dẫn liệu này cũng có thể thuộc phạm vi kiểm toán báo cáo tài chính.

Quy trình xác định rủi ro có sai sót trọng yếu (hướng dẫn đoạn 26(a) Chuẩn mực này)

A114. Thông tin thu thập được từ việc thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro, bao gồm bằng chứng kiểm toán thu được từ việc đánh giá về mặt thiết kế của các kiểm soát và xác định liệu các kiểm soát đó có được thực hiện hay không, được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán để hỗ trợ việc đánh giá rủi ro. Việc đánh giá rủi ro sẽ quyết định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo cần thực hiện.

A115. Phụ lục 02 Chuẩn mực này cung cấp ví dụ về các tình huống và sự kiện có thể cho thấy sự tồn tại của rủi ro có sai sót trọng yếu.

Liên hệ các kiểm soát với các cơ sở dẫn liệu (hướng dẫn đoạn 26(c) Chuẩn mực này)

A116. Trong quá trình đánh giá rủi ro, kiểm toán viên cần xác định các kiểm soát có thể ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu đối với từng cơ sở dẫn liệu cụ thể. Nhìn chung, kiểm toán viên cần hiểu biết về các kiểm soát và liên hệ các kiểm soát này với các cơ sở dẫn liệu trong các chu trình và hệ thống có các kiểm soát đó, vì bản thân từng hoạt động kiểm soát riêng lẻ thường không xử lý được rủi ro. Thông thường, chỉ khi kết hợp nhiều hoạt động kiểm soát cùng với các thành phần khác của kiểm soát nội bộ thì mới đủ để xử lý rủi ro.

A117. Ngược lại, một số hoạt động kiểm soát có thể có ảnh hưởng nhất định đến từng cơ sở dẫn liệu trong một nhóm giao dịch hoặc số dư tài khoản cụ thể. Ví dụ, các hoạt động kiểm soát mà đơn vị thiết kế nhằm đảm bảo rằng nhân viên của đơn vị sẽ kiểm đếm và ghi nhận chính xác số liệu hàng tồn kho khi kiểm kê định kỳ hàng năm sẽ liên quan trực tiếp đến cơ sở dẫn liệu là tính hiện hữu và tính đầy đủ của số dư hàng tồn kho.

A118. Các kiểm soát có thể liên quan trực tiếp hoặc gián tiếp đến một cơ sở dẫn liệu. Kiểm soát càng ít liên quan đến cơ sở dẫn liệu thì càng kém hiệu quả trong việc ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa sai sót trong cơ sở dẫn liệu đó. Ví dụ, thủ tục soát xét của trưởng phòng kinh doanh đối với hoạt động bán hàng tại các cửa hàng cụ thể theo khu vực chỉ liên quan gián tiếp đến cơ sở dẫn liệu là tính đầy đủ của doanh thu bán hàng. Do đó, kiểm soát này có thể ít hiệu quả trong việc giảm rủi ro cho cơ sở dẫn liệu “tính đầy đủ” so với các kiểm soát khác có liên quan trực tiếp, như thủ tục đối chiếu giữa chứng từ vận chuyển với hóa đơn bán hàng.

Rủi ro đáng kể

Xác định các rủi ro đáng kể (hướng dẫn đoạn 28 Chuẩn mực này)

A119. Rủi ro đáng kể thường liên quan đến các giao dịch bất thường hoặc các vấn đề cần xét đoán. Giao dịch bất thường là các giao dịch có giá trị hoặc đặc điểm bất thường, do đó, phát sinh không thường xuyên. Các vấn đề cần xét đoán có thể bao gồm các ước tính kế toán mà việc xác định giá trị các ước tính đó chứa đựng yếu tố không chắc chắn đáng kể. Các giao dịch thường xuyên, đơn giản được xử lý một cách có hệ thống thường ít phát sinh rủi ro đáng kể.

A120. Đối với các giao dịch bất thường, rủi ro có sai sót trọng yếu thường nhiều hơn và phát sinh từ các vấn đề như:

- (1) Sự can thiệp nhiều hơn của Ban Giám đốc vào việc hạch toán kế toán;
- (2) Can thiệp thủ công nhiều hơn vào quá trình thu thập và xử lý dữ liệu;
- (3) Các tính toán hoặc nguyên tắc kế toán phức tạp;
- (4) Tính chất của giao dịch không thường xuyên khiến đơn vị khó có thể thực hiện các kiểm soát một cách hiệu quả đối với những rủi ro đó.

A121. Đối với các vấn đề cần xét đoán quan trọng liên quan đến các ước tính kế toán, rủi ro có sai sót trọng yếu thường nhiều hơn và phát sinh từ các vấn đề như:

- (1) Nguyên tắc kế toán đối với các ước tính kế toán hoặc ghi nhận doanh thu có thể được diễn giải theo cách khác nhau;
- (2) Các xét đoán cần thiết có thể mang tính chủ quan hoặc phức tạp hoặc cần các giả định về ảnh hưởng của các sự kiện xảy ra trong tương lai, như xét đoán về giá trị hợp lý.

A122. Đoạn 15 - 21 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 quy định ảnh hưởng của việc xác định một rủi ro là đáng kể đối với các thủ tục kiểm toán tiếp theo.

Rủi ro đáng kể liên quan đến rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận

A123. Đoạn 25 - 27 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 quy định chi tiết hơn về việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.

Tìm hiểu các kiểm soát liên quan đến các rủi ro đáng kể (hướng dẫn đoạn 29 Chuẩn mực này)

A124. Mặc dù rủi ro liên quan đến các vấn đề bất thường hoặc các vấn đề cần xét đoán thường không thuộc phạm vi của các kiểm soát thông thường, Ban Giám đốc vẫn có thể có các biện pháp khác để xử lý những rủi ro đó. Do vậy, kiểm toán viên cần tìm hiểu xem đơn vị có thiết kế và thực hiện các kiểm soát đối với rủi ro đáng kể phát sinh từ các vấn đề bất thường hoặc vấn đề cần xét đoán hay không, liệu Ban Giám đốc có biện pháp đối với những rủi ro đó hay không và biện pháp như thế nào. Những biện pháp có thể gồm:

- (1) Các hoạt động kiểm soát như soát xét các giả định của các cấp quản lý hoặc các chuyên gia;
- (2) Ghi chép lại quy trình thực hiện ước tính;
- (3) Phê duyệt của Ban quản trị.

A125. Ví dụ, đối với những sự kiện chỉ xảy ra 1 lần như việc nhận được thông báo về một vụ kiện quan trọng, kiểm toán viên cần xem xét biện pháp xử lý của đơn vị, gồm những vấn đề như: vụ việc có được giao cho chuyên gia phù hợp (như chuyên gia tư vấn pháp luật trong hoặc ngoài đơn vị) không, đơn vị đã thực hiện đánh giá về những ảnh hưởng có thể xảy ra chưa và đơn vị dự định thuyết minh như thế nào về vụ việc này trong báo cáo tài chính.

A126. Trong một số trường hợp, các kiểm soát mà Ban Giám đốc áp dụng đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đáng kể có thể vẫn không xử lý được các rủi ro này. Đây là một biểu hiện của khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ của đơn vị (xem hướng dẫn tại đoạn A7 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 265).

Những rủi ro mà nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản sẽ không cung cấp đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp (hướng dẫn đoạn 30 Chuẩn mực này)

A127. Rủi ro có sai sót trọng yếu có thể liên quan trực tiếp tới việc ghi chép các nhóm giao dịch hoặc số dư các tài khoản phát sinh thường xuyên và việc lập báo cáo tài chính một cách đáng tin cậy. Những rủi ro như vậy có thể bao gồm rủi ro về xử lý không chính xác hoặc không đầy đủ các nhóm giao dịch quan trọng và thường xuyên như doanh thu, mua hàng, thu chi tiền.

A128. Khi những giao dịch kinh doanh thường xuyên đó được xử lý với mức độ tự động hóa cao, với rất ít hoặc không có sự can thiệp thủ công thì kiểm toán viên không thể chỉ áp dụng thử nghiệm cơ bản đối với các rủi ro này. Ví dụ, trường hợp này xảy ra khi một lượng lớn thông tin của đơn vị được tạo lập, ghi chép, xử lý hoặc báo cáo chỉ ở dạng thông tin điện tử như trong một hệ thống tích hợp. Trong các tình huống đó:

(1) Bằng chứng kiểm toán chỉ có thể có ở dạng thông tin điện tử và sự đầy đủ, thích hợp của bằng chứng kiểm toán thường phụ thuộc vào tính hữu hiệu của các kiểm soát đối với tính chính xác và đầy đủ của thông tin;

(2) Khả năng xảy ra việc thông tin được tạo lập hoặc bị thay đổi không phù hợp và không bị phát hiện ra có thể lớn hơn nếu các kiểm soát phù hợp không được thực hiện một cách hiệu quả.

A129. Đoạn 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 quy định các thủ tục kiểm toán tiếp theo khi phát hiện những rủi ro nêu trên.

Xem xét lại đánh giá rủi ro (hướng dẫn đoạn 31 Chuẩn mực này)

A130. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên có thể nhận thấy các thông tin có sự khác biệt đáng kể so với các thông tin mà kiểm toán viên đã sử dụng để đánh giá rủi ro. Ví dụ, việc đánh giá rủi ro có thể dựa vào kỳ vọng của kiểm toán viên về hoạt động hiệu quả của một số kiểm soát. Khi tiến hành thử nghiệm đối với các kiểm soát này, kiểm toán viên có thể thu thập được bằng chứng kiểm toán cho thấy các kiểm soát đó không hoạt động hiệu quả tại một số thời điểm của cuộc kiểm toán. Tương tự, khi thực hiện các thử nghiệm cơ bản, kiểm toán viên có thể phát hiện ra các sai sót về số liệu hoặc các sai sót có tần suất xảy ra lớn hơn so với dự kiến của kiểm toán viên khi đánh giá rủi ro. Trong những tình huống như vậy, việc đánh giá rủi ro có thể không phản ánh hợp lý tình hình thực tế của đơn vị và các thủ tục kiểm toán tiếp theo đã được lập kế hoạch có thể không hiệu quả trong việc phát hiện ra các sai sót trọng yếu (xem thêm các quy định và hướng dẫn tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán (hướng dẫn đoạn 32 Chuẩn mực này)

A131. Kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định cách lưu hồ sơ kiểm toán theo yêu cầu ở đoạn 32 Chuẩn mực này. Ví dụ, khi kiểm toán các đơn vị nhỏ, các tài liệu này có thể được kết hợp trong tài liệu về chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán (xem đoạn 07 - 09 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 300). Tương tự, kết quả đánh giá rủi ro có thể được lập thành tài liệu riêng biệt, hoặc được ghi chép như một phần trong tài liệu kiểm toán về các thủ tục kiểm toán tiếp theo (xem đoạn 28 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330). Hình thức và mức độ chi tiết của tài liệu chịu ảnh hưởng bởi tính chất, quy mô và độ phức tạp của đơn

vị và kiểm soát nội bộ của đơn vị, sự sẵn có của thông tin từ phía đơn vị và phương pháp luận cũng như kỹ thuật kiểm toán áp dụng trong quá trình kiểm toán.

A132. Với những đơn vị có ngành nghề kinh doanh và các quy trình liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính không phức tạp, hồ sơ kiểm toán có thể có hình thức đơn giản và nội dung ngắn gọn. Hồ sơ kiểm toán không cần phải thể hiện toàn bộ những hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị và các vấn đề liên quan mà chỉ cần lưu lại những hiểu biết chính, trong đó có các thông tin mà kiểm toán viên sử dụng để đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu.

A133. Mức độ ghi chép của hồ sơ cũng có thể phản ánh kinh nghiệm và khả năng của các thành viên trong nhóm kiểm toán. Với điều kiện tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230, so với cuộc kiểm toán được thực hiện bởi nhóm kiểm toán có nhiều kinh nghiệm, nhóm kiểm toán bao gồm những thành viên có ít kinh nghiệm hơn có thể cần có hồ sơ kiểm toán chi tiết hơn để giúp họ thu thập được những hiểu biết thích hợp về đơn vị được kiểm toán.

A134. Đối với các cuộc kiểm toán định kỳ, một số tài liệu nhất định có thể được mang sang và cập nhật, nếu cần thiết, để phản ánh những thay đổi trong hoạt động hoặc quy trình của đơn vị.

(Hướng dẫn đoạn 04(c), 14 - 24, A69 - A104 Chuẩn mực này)

CÁC THÀNH PHẦN CỦA KIỂM SOÁT NỘI BỘ

Phụ lục này trình bày chi tiết hơn về các thành phần của kiểm soát nội bộ như đã được đề cập ở đoạn 04(c), 14 - 24 và A69 - A104 Chuẩn mực này mà các thành phần này có liên quan đến cuộc kiểm toán báo cáo tài chính.

A. Môi trường kiểm soát

Môi trường kiểm soát bao gồm các yếu tố sau:

- (1). *Truyền đạt thông tin và yêu cầu thực thi tính chính trực và các giá trị đạo đức:* Tính hữu hiệu của các kiểm soát không thể cao hơn các giá trị đạo đức và tính chính trực của những người tạo ra, quản lý và giám sát các kiểm soát đó. Tính chính trực và hành vi đạo đức là sản phẩm của chuẩn mực về hành vi và đạo đức của đơn vị cũng như việc truyền đạt và thực thi các chuẩn mực này trong thực tế. Việc thực thi tính chính trực và các giá trị đạo đức bao gồm các nội dung như: biện pháp của Ban Giám đốc để loại bỏ hoặc giảm thiểu các động cơ xúi giục nhân viên tham gia vào các hành động thiếu trung thực, bất hợp pháp, hoặc phi đạo đức. Việc truyền đạt các chính sách của đơn vị về tính chính trực và các giá trị đạo đức có thể bao gồm truyền đạt tới nhân viên các chuẩn mực hành vi thông qua các chính sách của đơn vị, các quy tắc đạo đức và bằng tấm gương điển hình.
- (2). *Cam kết về năng lực:* Năng lực là kiến thức và các kỹ năng cần thiết để hoàn thành nhiệm vụ thuộc phạm vi công việc của từng cá nhân.
- (3). *Sự tham gia của Ban quản trị:* Ban quản trị có ảnh hưởng đáng kể đến nhận thức về kiểm soát của đơn vị. Ban quản trị có trách nhiệm quan trọng và trách nhiệm đó được đề cập trong các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và quy định khác, hoặc trong các hướng dẫn do Ban quản trị ban hành. Ngoài ra, Ban quản trị còn có trách nhiệm giám sát việc thiết kế và hiệu quả hoạt động của các thủ tục báo cáo sai phạm và các thủ tục soát xét tính hiệu quả của kiểm soát nội bộ của đơn vị.
- (4). *Triết lý và phong cách điều hành của Ban Giám đốc:* Triết lý và phong cách điều hành của Ban Giám đốc có nhiều đặc điểm, như quan điểm, thái độ và hành động của Ban Giám đốc đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính có thể được thể hiện qua việc lựa chọn các nguyên tắc kế toán một cách thận trọng hoặc ít thận trọng khi có nhiều lựa chọn khác nhau về nguyên tắc kế toán, hoặc sự kín kẽ và thận trọng khi xây dựng các ước tính kế toán.
- (5). *Cơ cấu tổ chức:* Việc thiết lập một cơ cấu tổ chức thích hợp gồm việc xem xét, cân nhắc các vấn đề chính về quyền hạn, trách nhiệm và các kênh báo cáo phù hợp. Sự phù hợp của cơ cấu tổ chức phụ thuộc một phần vào quy mô và đặc điểm hoạt động của đơn vị.
- (6). *Phân công quyền hạn và trách nhiệm:* Việc phân công quyền hạn và trách nhiệm có thể bao gồm các chính sách liên quan đến thông lệ phổ biến, hiểu biết và kinh nghiệm của các nhân sự chủ chốt, và các nguồn lực được cung cấp để thực hiện nhiệm vụ. Ngoài ra, việc phân công có thể bao gồm các chính sách và trao đổi thông tin để đảm bảo rằng tất cả nhân viên đều hiểu được mục tiêu của đơn vị, hiểu được hành động của mỗi cá nhân có liên quan với nhau như thế nào và đóng

góp như thế nào vào các mục tiêu đó, và nhận thức được mỗi cá nhân sẽ chịu trách nhiệm như thế nào và chịu trách nhiệm về cái gì.

- (7). *Các chính sách và thông lệ về nhân sự*: Các chính sách và thông lệ về nhân sự thường cho thấy các vấn đề quan trọng liên quan tới nhận thức về kiểm soát của đơn vị. Ví dụ, tiêu chuẩn về tuyển dụng các ứng viên có trình độ cao nhất (chú trọng về nền tảng giáo dục, kinh nghiệm làm việc trước đó, các thành tích trong quá khứ và các bằng chứng về tính chính trực và hành vi đạo đức) thể hiện cam kết của đơn vị đối với những người có năng lực và đáng tin cậy. Các chính sách đào tạo trong đó truyền đạt vai trò và nhiệm vụ tương lai, gồm các hoạt động như tổ chức trường đào tạo và hội thảo, thể hiện yêu cầu về kết quả công việc và hành vi mong đợi. Việc đề bạt dựa trên đánh giá định kỳ về hiệu quả công việc thể hiện cam kết của đơn vị trong việc bổ nhiệm những nhân sự có khả năng vào những trọng trách cao hơn.

B. Quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị

- (1). Cho mục tiêu lập và trình bày báo cáo tài chính, quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị bao gồm việc Ban Giám đốc xác định các rủi ro kinh doanh có liên quan như thế nào đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, ước tính độ rủi ro, đánh giá khả năng xảy ra rủi ro và quyết định các hành động nhằm xử lý, quản trị rủi ro và kết quả thu được. Ví dụ, quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị có thể gồm đánh giá cách đơn vị xem xét khả năng ghi nhận thiếu các giao dịch, hoặc cách xác định và phân tích các ước tính quan trọng được ghi nhận trên báo cáo tài chính.
- (2). Các rủi ro liên quan đến độ tin cậy của báo cáo tài chính bao gồm các sự kiện trong hay ngoài đơn vị, các giao dịch hoặc các tình huống có thể phát sinh và có ảnh hưởng bất lợi đến khả năng tạo lập, ghi chép, xử lý và báo cáo dữ liệu tài chính phù hợp với các cơ sở dẫn liệu của Ban Giám đốc trong báo cáo tài chính. Ban Giám đốc có thể lập các chương trình, kế hoạch hoặc hành động để xử lý những rủi ro cụ thể hoặc quyết định chấp nhận rủi ro do tính đến hiệu quả kinh tế hay do xem xét các yếu tố khác. Các rủi ro có thể phát sinh hoặc thay đổi trong các tình huống như:
- *Những thay đổi trong môi trường hoạt động*: Những thay đổi trong môi trường pháp lý hoặc môi trường hoạt động có thể dẫn đến những thay đổi về áp lực cạnh tranh và các rủi ro khác nhau đáng kể;
 - *Nhân sự mới*: Những nhân sự mới có thể có hiểu biết và những trọng tâm khác về kiểm soát nội bộ;
 - *Hệ thống thông tin mới hoặc được chỉnh sửa*: Những thay đổi quan trọng và nhanh chóng trong hệ thống thông tin có thể làm thay đổi các rủi ro liên quan đến kiểm soát nội bộ;
 - *Tăng trưởng nhanh*: Việc mở rộng đáng kể hoạt động một cách nhanh chóng có thể tạo áp lực đối với các kiểm soát và làm tăng rủi ro kiểm soát bị thất bại;
 - *Công nghệ mới*: Việc áp dụng các công nghệ mới vào quá trình sản xuất hoặc vào hệ thống thông tin có thể làm thay đổi rủi ro trong kiểm soát nội bộ;

- *Các hoạt động, sản phẩm, mô hình kinh doanh mới*: Việc tham gia vào các lĩnh vực kinh doanh hoặc các giao dịch mà đơn vị có ít kinh nghiệm có thể dẫn tới những rủi ro mới liên quan đến kiểm soát nội bộ;
- *Tái cơ cấu đơn vị*: Việc tái cơ cấu có thể dẫn đến giảm biên chế, thay đổi quản lý hay thay đổi sự phân nhiệm làm thay đổi rủi ro liên quan đến kiểm soát nội bộ;
- *Mở rộng các hoạt động ở nước ngoài*: Việc mở rộng hay mua lại các hoạt động ở nước ngoài dẫn đến các rủi ro mới và khác thường, mà có thể ảnh hưởng đến kiểm soát nội bộ, ví dụ gia tăng hoặc thay đổi các rủi ro từ các giao dịch ngoại tệ;
- *Áp dụng các quy định kế toán mới*: Việc áp dụng nguyên tắc kế toán mới hoặc thay đổi nguyên tắc kế toán có thể ảnh hưởng đến các rủi ro trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính.

C. Hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, bao gồm các quy trình kinh doanh có liên quan, và trao đổi thông tin

- (1). Một hệ thống thông tin bao gồm các máy móc thiết bị (phần cứng), phần mềm, nhân sự, thủ tục và dữ liệu. Nhiều hệ thống thông tin sử dụng rộng rãi công nghệ thông tin (IT).
- (2). Hệ thống thông tin liên quan đến mục tiêu lập và trình bày báo cáo tài chính, gồm hệ thống báo cáo tài chính, trong đó có các phương pháp và ghi chép để:
 - Xác định và ghi nhận tất cả các giao dịch có hiệu lực;
 - Mô tả các giao dịch một cách kịp thời, chi tiết để cho phép phân loại phù hợp các giao dịch để lập và trình bày báo cáo tài chính;
 - Đo lường giá trị của các giao dịch để đảm bảo giá trị giao dịch được phản ánh hợp lý trong báo cáo tài chính;
 - Xác định thời kỳ diễn ra giao dịch để ghi nhận giao dịch đúng kỳ kế toán;
 - Trình bày thích hợp các giao dịch và các thuyết minh liên quan trên báo cáo tài chính.
- (3). Chất lượng của thông tin tạo ra từ hệ thống sẽ ảnh hưởng đến khả năng Ban Giám đốc đưa ra các quyết định phù hợp trong việc quản lý và kiểm soát các hoạt động của đơn vị và lập báo cáo tài chính một cách đáng tin cậy.
- (4). Việc trao đổi thông tin, liên quan đến việc cung cấp những hiểu biết về vai trò và trách nhiệm của cá nhân gắn liền với kiểm soát nội bộ đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính, có thể ở dạng tài liệu hướng dẫn về chính sách, hướng dẫn về kế toán và lập báo cáo tài chính. Việc trao đổi thông tin cũng có thể ở dạng điện tử, bằng lời nói và qua những hành động của Ban Giám đốc.

D. Các hoạt động kiểm soát

Nói chung, các hoạt động kiểm soát liên quan tới một cuộc kiểm toán có thể được phân loại thành các chính sách và các thủ tục liên quan tới:

- (1) *Đánh giá tình hình hoạt động*: Các hoạt động kiểm soát này bao gồm việc đánh giá và phân tích tình hình hoạt động thực tế so với kế hoạch, so với dự báo hay so với tình hình hoạt động của kỳ trước; đánh giá và phân tích mối liên hệ giữa các dữ liệu khác nhau có liên quan, như dữ liệu về hoạt động và dữ liệu về tài chính, đồng thời thực hiện việc phát hiện và sửa chữa; so sánh các số liệu nội bộ

với các nguồn thông tin bên ngoài và đánh giá tình hình thực hiện chức năng hay hoạt động.

(2) *Xử lý thông tin*: Hai nhóm hoạt động kiểm soát hệ thống thông tin được sử dụng phổ biến là kiểm soát chương trình ứng dụng và kiểm soát chung về công nghệ thông tin. Kiểm soát chương trình ứng dụng được áp dụng cho việc xử lý từng ứng dụng riêng lẻ, ví dụ: kiểm tra tính chính xác về mặt số học của số liệu được ghi chép, duy trì và soát xét các số dư tài khoản và bảng cân đối phát sinh, các kiểm soát tự động như kiểm tra nhập dữ liệu đầu vào, kiểm tra việc đánh số thứ tự kết hợp với việc theo dõi thủ công các báo cáo tổng hợp ngoại lệ. Kiểm soát chung về công nghệ thông tin là những chính sách và thủ tục liên quan tới nhiều ứng dụng và hỗ trợ cho khả năng hoạt động hiệu quả của các kiểm soát chương trình ứng dụng bằng cách giúp đảm bảo khả năng hoạt động bình thường của hệ thống thông tin. Ví dụ về kiểm soát chung về công nghệ thông tin như: kiểm soát các thay đổi về chương trình, kiểm soát việc truy cập hệ thống hay dữ liệu, kiểm soát việc ứng dụng các phần mềm mới, kiểm soát đối với các phần mềm để hạn chế quyền truy cập hoặc giám sát việc sử dụng các tính năng hệ thống có thể làm thay đổi dữ liệu tài chính hay thay đổi các ghi chép mà không để lại dấu vết.

(3) *Kiểm soát về mặt vật chất*: Là các kiểm soát bao gồm:

- Bảo đảm an toàn vật chất của tài sản, bao gồm thuê nhân viên bảo vệ và sử dụng các phương tiện bảo đảm an toàn cho việc tiếp cận tài sản và hồ sơ tài liệu;
- Thăm quyền truy cập vào chương trình máy tính và tệp dữ liệu;
- Định kỳ kiểm đếm và so sánh số liệu thực tế với số liệu được ghi chép trong sổ sách (ví dụ, so sánh kết quả kiểm kê tiền mặt, chứng khoán và hàng tồn kho thực tế với sổ kế toán).

Mức độ, phạm vi mà các kiểm soát về mặt vật chất nhằm ngăn ngừa việc trộm cắp tài sản có liên quan tới mức độ tin cậy của việc lập báo cáo tài chính, và do đó, liên quan đến cả chất lượng kiểm toán, phụ thuộc vào việc tài sản có dễ bị mất cắp hay không.

(4) *Phân nhiệm*: Giao cho những người khác nhau chịu các trách nhiệm về phê duyệt giao dịch, ghi chép giao dịch và trông coi, bảo quản tài sản. Việc phân nhiệm nhằm giảm cơ hội cho bất cứ cá nhân nào có thể vừa vi phạm và vừa che giấu sai phạm hoặc gian lận trong quá trình thực hiện nhiệm vụ thông thường của mình.

Một số hoạt động kiểm soát nhất định có thể phụ thuộc vào sự tồn tại của các chính sách phù hợp ở cấp độ cao hơn do Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị thiết lập. Ví dụ, kiểm soát thăm quyền có thể được ủy quyền theo các hướng dẫn đã thiết lập, như các tiêu chí đầu tư được Ban quản trị đặt ra; hoặc các giao dịch không thường xuyên như các vụ mua lại hoặc thanh lý lớn có thể cần sự phê duyệt ở cấp cao hơn, trong một vài tình huống có thể là sự phê duyệt của đại hội đồng cổ đông.

E. Giám sát các kiểm soát

(1). Trách nhiệm quan trọng của Ban Giám đốc là thiết lập và duy trì kiểm soát nội bộ một cách thường xuyên. Việc Ban Giám đốc giám sát các kiểm soát bao gồm việc

xem xét liệu các kiểm soát này có đang hoạt động như dự kiến và liệu có được thay đổi phù hợp với sự thay đổi của đơn vị hay không. Việc giám sát các kiểm soát có thể bao gồm các hoạt động như: Ban Giám đốc soát xét liệu bảng đối chiếu với ngân hàng đã được lập kịp thời hay chưa, kiểm toán viên nội bộ đánh giá sự tuân thủ của nhân viên phòng kinh doanh đối với các quy định của đơn vị về hợp đồng bán hàng, bộ phận pháp lý giám sát sự tuân thủ các chuẩn mực đạo đức và chính sách hoạt động của đơn vị,.. Việc giám sát cũng là để đảm bảo rằng các kiểm soát tiếp tục hoạt động một cách hiệu quả theo thời gian. Ví dụ, nếu không giám sát việc lập bản đối chiếu với ngân hàng thì các nhân sự chịu trách nhiệm có thể sẽ không lập tài liệu này.

- (2). Kiểm toán viên nội bộ hoặc nhân sự thực hiện những chức năng tương tự có thể tham gia vào việc giám sát các kiểm soát của đơn vị thông qua các đánh giá riêng rẽ. Thông thường, những người này cung cấp thông tin một cách đều đặn về hoạt động của kiểm soát nội bộ, và tập trung sự chú ý vào việc đánh giá tính hiệu quả của kiểm soát nội bộ, và trao đổi thông tin về các điểm mạnh, điểm yếu cũng như đưa ra các khuyến nghị để cải thiện kiểm soát nội bộ.
- (3). Các hoạt động giám sát có thể bao gồm việc sử dụng thông tin có được qua trao đổi với các đối tượng ngoài đơn vị mà những thông tin đó có thể cho thấy các vấn đề hoặc các khu vực cần được cải thiện. Khách hàng thường xác minh các thông tin trong hóa đơn thông qua việc thanh toán hóa đơn hoặc khiếu nại về số tiền phải trả. Ngoài ra, các cơ quan quản lý cũng có thể thông tin cho đơn vị về các vấn đề có thể ảnh hưởng tới hoạt động của kiểm soát nội bộ, ví dụ như, các thông tin liên quan đến cuộc kiểm tra của cơ quan quản lý ngân hàng. Đồng thời, khi thực hiện hoạt động giám sát, Ban Giám đốc cũng có thể xem xét các trao đổi thông tin từ kiểm toán viên độc lập liên quan đến kiểm soát nội bộ.

(Hướng dẫn đoạn A33, A115 Chuẩn mực này)

NHỮNG TÌNH HUỐNG VÀ SỰ KIỆN CÓ THỂ CHO THẤY RỦI RO CÓ SAI SÓT TRỌNG YẾU

Dưới đây là ví dụ về các tình huống và sự kiện có thể cho thấy sự tồn tại của rủi ro có sai sót trọng yếu. Các ví dụ đưa ra bao gồm rất nhiều tình huống và sự kiện khác nhau; tuy nhiên, không phải tất cả các tình huống và sự kiện này đều liên quan đến mọi cuộc kiểm toán, và các ví dụ dưới đây có thể chưa hoàn toàn đầy đủ.

- (1) Các hoạt động ở những khu vực kinh tế không ổn định, ví dụ, ở các nước mà tiền tệ bị mất giá nghiêm trọng, hoặc nền kinh tế bị lạm phát ở mức cao;
- (2) Các hoạt động ảnh hưởng bởi thay đổi của thị trường, ví dụ: các giao dịch tương lai;
- (3) Các hoạt động liên quan đến quy định pháp lý có độ phức tạp cao;
- (4) Các vấn đề về tính hoạt động liên tục hay tính thanh khoản, bao gồm việc mất các khách hàng quan trọng;
- (5) Các hạn chế về nguồn vốn và tín dụng;
- (6) Những thay đổi trong ngành nghề mà đơn vị đang hoạt động;
- (7) Những thay đổi trong dây chuyền cung cấp;
- (8) Phát triển hoặc giới thiệu các sản phẩm và dịch vụ mới, hoặc sử dụng dây chuyền sản xuất mới;
- (9) Mở rộng phạm vi hoạt động trên nhiều địa bàn mới;
- (10) Những thay đổi trong đơn vị như những hoạt động mua sắm lớn, tái cơ cấu hoặc các sự kiện bất thường khác;
- (11) Dự kiến bán đơn vị hoặc bộ phận kinh doanh;
- (12) Tồn tại nhiều mối quan hệ liên doanh, liên kết phức tạp;
- (13) Sử dụng các nguồn tài trợ ghi nhận ngoài Bảng cân đối kế toán, những đơn vị có mục đích đặc biệt hoặc có những dàn xếp tài chính phức tạp;
- (14) Có những giao dịch đáng chú ý với các bên liên quan;
- (15) Thiếu hụt về nhân sự có khả năng phù hợp về kế toán và lập báo cáo tài chính;
- (16) Thay đổi nhân sự chủ chốt, bao gồm sự thôi việc của những người điều hành chủ chốt;
- (17) Những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ, đặc biệt là những khiếm khuyết không được Ban Giám đốc xử lý;
- (18) Mâu thuẫn giữa chiến lược công nghệ thông tin và chiến lược kinh doanh của đơn vị;
- (19) Những thay đổi trong môi trường công nghệ thông tin;
- (20) Cài đặt hệ thống công nghệ thông tin mới, quan trọng liên quan đến việc lập báo cáo tài chính;

- (21) Việc điều tra của các cơ quan quản lý Nhà nước đối với hoạt động hoặc kết quả tài chính của đơn vị;
- (22) Những sai sót, nhầm lẫn trong quá khứ hoặc có những điều chỉnh có giá trị lớn tại thời điểm cuối năm;
- (23) Các giao dịch bất thường có giá trị lớn, gồm những giao dịch nội bộ công ty và các giao dịch doanh thu lớn vào cuối năm;
- (24) Các giao dịch được ghi nhận theo mục đích của Ban Giám đốc, ví dụ các khoản nợ được tái tài trợ, những tài sản chuẩn bị bán hoặc việc phân loại chứng khoán có thể giao dịch được trên thị trường;
- (25) Áp dụng quy định kế toán mới;
- (26) Các đo lường về kế toán liên quan đến các thủ tục phức tạp;
- (27) Các sự kiện hoặc giao dịch liên quan đến các đo lường không chắc chắn đáng kể, bao gồm các ước tính kế toán;
- (28) Các vụ kiện tụng chưa được giải quyết và các khoản nợ tiềm tàng, ví dụ, bảo hành bán hàng, bảo lãnh tài chính và đền bù liên quan đến môi trường./.
