

# HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

## Chuẩn mục kiểm toán số 230: Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

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

### I/ QUY ĐỊNH CHUNG

#### Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mục kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) về việc lập tài liệu, hồ sơ kiểm toán cho một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính. Phụ lục của Chuẩn mục này cung cấp danh sách các chuẩn mục kiểm toán khác có các quy định và hướng dẫn cụ thể về tài liệu, hồ sơ kiểm toán. Các quy định và hướng dẫn cụ thể trong các chuẩn mục kiểm toán khác không giới hạn phạm vi áp dụng của Chuẩn mục này. Pháp luật và các quy định có thể có các yêu cầu khác về tài liệu, hồ sơ kiểm toán.

#### Nội dung và mục đích của tài liệu, hồ sơ kiểm toán

02. Tài liệu, hồ sơ kiểm toán đáp ứng được các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mục này và các quy định và hướng dẫn về tài liệu, hồ sơ kiểm toán trong các chuẩn mục kiểm toán khác có liên quan là tài liệu có thể cung cấp:

- (a) Bằng chứng của cơ sở đưa ra kết luận của kiểm toán viên về việc đạt được mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mục kiểm toán Việt Nam số 200;
- (b) Bằng chứng cho thấy cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện phù hợp với quy định của các chuẩn mục kiểm toán, pháp luật và các quy định có liên quan.

03. Tài liệu, hồ sơ kiểm toán còn phục vụ một số mục đích khác, trong đó có các mục đích dưới đây:

- (a) Trợ giúp cho nhóm kiểm toán trong việc lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán;
- (b) Trợ giúp cho các thành viên chịu trách nhiệm giám sát trong nhóm kiểm toán để chỉ đạo, giám sát công việc kiểm toán và thực hiện soát xét theo quy định tại đoạn 15 - 17 Chuẩn mục kiểm toán Việt Nam số 220;
- (c) Trợ giúp cho nhóm kiểm toán có thể giải trình về công việc của họ;
- (d) Lưu trữ bằng chứng về các vấn đề quan trọng cho các cuộc kiểm toán trong tương lai;
- (e) Phục vụ công việc soát xét kiểm soát chất lượng và kiểm tra theo quy định tại đoạn 32 - 33, 35 - 38 và 48 Chuẩn mục kiểm soát chất lượng VSQC1;
- (f) Phục vụ các cuộc kiểm tra, thanh tra từ bên ngoài theo yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan.

04. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định của Chuẩn mục này trong quá trình lập và lưu trữ tài liệu, hồ sơ kiểm toán.

*Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) phải có những hiểu biết nhất định về Chuẩn mực này để phối hợp công việc và xử lý các mối quan hệ liên quan đến quá trình lập, sử dụng và lưu trữ tài liệu, hồ sơ kiểm toán.*

## **Mục tiêu**

05. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán khi lập và lưu trữ tài liệu, hồ sơ kiểm toán là để :

- (a) Ghi chép đầy đủ và thích hợp làm cơ sở đưa ra ý kiến trên báo cáo kiểm toán;
- (b) Làm bằng chứng cho thấy cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện phù hợp với quy định của các chuẩn mực kiểm toán, pháp luật và các quy định có liên quan.

## **Giải thích thuật ngữ**

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

- (a) Tài liệu kiểm toán: Là các ghi chép và lưu trữ trên giấy và các phương tiện khác về các thủ tục kiểm toán đã thực hiện, các bằng chứng kiểm toán liên quan đã thu thập và kết luận của kiểm toán viên;
- (b) Hồ sơ kiểm toán: Là tập hợp các tài liệu kiểm toán do kiểm toán viên thu thập, phân loại, sử dụng và lưu trữ theo một trật tự nhất định làm bằng chứng cho một cuộc kiểm toán cụ thể. Tài liệu trong hồ sơ kiểm toán được thể hiện trên giấy, trên phim ảnh, trên phương tiện tin học hay bất kỳ phương tiện lưu trữ nào khác theo quy định của pháp luật hiện hành;
- (c) Kiểm toán viên có kinh nghiệm: Là người trong hoặc ngoài doanh nghiệp kiểm toán, có kinh nghiệm thực tế trong lĩnh vực kiểm toán và có sự hiểu biết phù hợp về:
  - (i) Các quy trình kiểm toán;
  - (ii) Các chuẩn mực kiểm toán, yêu cầu của pháp luật và các quy định liên quan;
  - (iii) Môi trường kinh doanh của đơn vị được kiểm toán;
  - (iv) Các vấn đề về kiểm toán, lập và trình bày báo cáo tài chính đối với lĩnh vực hoạt động của đơn vị được kiểm toán.

## **II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC**

### **Yêu cầu**

#### **Lập tài liệu kiểm toán kịp thời**

07. Kiểm toán viên phải lập tài liệu kiểm toán một cách kịp thời (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).

#### **Ghi chép các thủ tục kiểm toán đã thực hiện và các bằng chứng kiểm toán đã thu thập**

*Hình thức, nội dung và phạm vi của tài liệu kiểm toán*

08. Kiểm toán viên phải lập đầy đủ tài liệu kiểm toán để kiểm toán viên có kinh nghiệm không tham gia cuộc kiểm toán dựa vào đó có thể hiểu được (xem hướng dẫn tại đoạn A2 - A5, A16 - A17 Chuẩn mực này):

- (a) Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán đã thực hiện tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A6 - A7 Chuẩn mực này);
  - (b) Kết quả của các thủ tục kiểm toán đã thực hiện và bằng chứng kiểm toán đã thu thập;
  - (c) Các vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình kiểm toán, kết luận đưa ra và các xét đoán chuyên môn quan trọng được thực hiện khi đưa ra các kết luận này (xem hướng dẫn tại đoạn A8 - A11 Chuẩn mực này).
09. Kiểm toán viên phải ghi lại nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán đã thực hiện, bao gồm:
- (a) Đặc điểm xác định của các khoản mục cụ thể hoặc các vấn đề được kiểm tra (xem hướng dẫn tại đoạn A12 Chuẩn mực này);
  - (b) Người thực hiện công việc kiểm toán và ngày hoàn thành công việc đó;
  - (c) Người soát xét công việc kiểm toán đã thực hiện, thời gian và phạm vi của việc soát xét (xem hướng dẫn tại đoạn A13 Chuẩn mực này).
10. Kiểm toán viên phải ghi lại nội dung của những cuộc thảo luận về các vấn đề quan trọng với Ban Giám đốc, Ban quản trị đơn vị được kiểm toán và những người khác, bao gồm nội dung các vấn đề quan trọng được thảo luận, thời gian và người tham gia thảo luận (xem hướng dẫn tại đoạn A14 Chuẩn mực này).
11. Nếu kiểm toán viên phát hiện các thông tin không nhất quán với kết luận cuối cùng của kiểm toán viên về một vấn đề quan trọng, kiểm toán viên phải ghi lại cách giải quyết vấn đề không nhất quán này (xem hướng dẫn tại đoạn A15 Chuẩn mực này).

*Không áp dụng một quy định*

12. Trong trường hợp đặc biệt, nếu kiểm toán viên xét thấy cần phải không tuân thủ một yêu cầu của một chuẩn mực kiểm toán thì kiểm toán viên phải ghi lại cách thức thực hiện thủ tục kiểm toán thay thế nhằm đạt được mục tiêu của yêu cầu này và lý do của việc không tuân thủ (xem hướng dẫn tại đoạn A18 - A19 Chuẩn mực này).

*Các vấn đề phát sinh sau ngày lập báo cáo kiểm toán*

13. Trong trường hợp đặc biệt, nếu kiểm toán viên thực hiện các thủ tục kiểm toán mới hoặc các thủ tục kiểm toán bổ sung hoặc rút ra kết luận mới sau ngày lập báo cáo kiểm toán, thì kiểm toán viên phải ghi lại (xem hướng dẫn tại đoạn A20 Chuẩn mực này):
- (a) Các thông tin về trường hợp đặc biệt này;
  - (b) Các thủ tục kiểm toán mới hoặc các thủ tục kiểm toán bổ sung đã thực hiện, bằng chứng kiểm toán đã thu thập và kết luận đạt được, ảnh hưởng của các thủ tục kiểm toán và bằng chứng kiểm toán đối với báo cáo kiểm toán;
  - (c) Người lập, người soát xét thay đổi của tài liệu kiểm toán và thời điểm thực hiện.

**Hoàn thiện hồ sơ kiểm toán**

14. Kiểm toán viên phải phân loại, sắp xếp tài liệu kiểm toán vào hồ sơ kiểm toán theo trật tự nhất định của quy trình kiểm toán của doanh nghiệp kiểm toán và thực hiện các

thủ tục hành chính về hoàn thiện hồ sơ kiểm toán kịp thời sau ngày lập báo cáo kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A21 - A22 Chuẩn mực này).

15. Sau khi hoàn thành việc hoàn thiện hồ sơ kiểm toán, kiểm toán viên không được xóa hay hủy bỏ bất cứ tài liệu kiểm toán nào trước khi hết thời hạn lưu trữ (xem hướng dẫn tại đoạn A23 Chuẩn mực này).

16. Ngoài các trường hợp đã nêu tại đoạn 13 Chuẩn mực này, khi kiểm toán viên xét thấy cần phải sửa đổi tài liệu kiểm toán đã lưu trữ hoặc bổ sung tài liệu kiểm toán sau khi đã hoàn thiện hồ sơ kiểm toán do bất cứ nguyên nhân nào, kiểm toán viên phải ghi chép và lưu lại trong hồ sơ kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A24 Chuẩn mực này):

(a) Lý do cụ thể của việc sửa đổi hoặc bổ sung tài liệu kiểm toán;

(b) Người lập, người soát xét và thời điểm thực hiện.

### **III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG**

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

#### **Lập tài liệu kiểm toán kịp thời (hướng dẫn đoạn 07 Chuẩn mực này)**

A1. Việc lập các tài liệu kiểm toán đầy đủ, thích hợp một cách kịp thời giúp nâng cao chất lượng của cuộc kiểm toán, tạo điều kiện thuận lợi cho việc soát xét một cách hiệu quả và việc đánh giá các bằng chứng kiểm toán đã thu thập và đưa ra kết luận trước khi hoàn thành và lập báo cáo kiểm toán. Các tài liệu được lập sau khi thực hiện công việc kiểm toán thường kém chính xác hơn các tài liệu được lập ngay khi công việc đó được thực hiện.

#### **Ghi chép các thủ tục kiểm toán đã thực hiện và các bằng chứng kiểm toán đã thu thập**

*Hình thức, nội dung và phạm vi của tài liệu kiểm toán (hướng dẫn đoạn 08 Chuẩn mực này)*

A2. Hình thức, nội dung và phạm vi của tài liệu kiểm toán phụ thuộc vào các yếu tố như:

(1) Quy mô và độ phức tạp của đơn vị được kiểm toán;

(2) Nội dung của các thủ tục kiểm toán được thực hiện;

(3) Các rủi ro có sai sót trọng yếu đã xác định;

(4) Mức độ quan trọng của bằng chứng kiểm toán đã thu thập;

(5) Bản chất và phạm vi của các vấn đề bất thường được xác định;

(6) Sự cần thiết phải ghi lại kết luận hoặc cơ sở để đưa ra kết luận do chưa thể kết luận được nếu chỉ dựa trên các ghi chép về công việc đã thực hiện hoặc bằng chứng kiểm toán đã thu thập;

(7) Phương pháp tiếp cận kiểm toán và công cụ sử dụng.

A3. Tài liệu kiểm toán có thể được ghi chép trên giấy, phương tiện điện tử hoặc các hình thức khác. Ví dụ về tài liệu kiểm toán gồm:

(1) Chương trình kiểm toán (các giấy tờ lưu các thủ tục kiểm toán);

(2) Các giấy tờ làm việc, bản tính toán, phân tích;

(3) Biên bản ghi nhớ về các vấn đề;

- (4) Bản tổng hợp các vấn đề quan trọng;
- (5) Thư xác nhận và giải trình;
- (6) Danh mục các vấn đề cần kiểm tra;
- (7) Thư từ (bao gồm cả thư điện tử) liên quan đến các vấn đề quan trọng.

Kiểm toán viên có thể sử dụng bản tóm tắt hoặc bản sao tài liệu của đơn vị được kiểm toán (ví dụ, hợp đồng hoặc thoả thuận quan trọng) làm tài liệu kiểm toán. Tuy nhiên, tài liệu kiểm toán không thể thay thế cho các chứng từ kế toán của đơn vị được kiểm toán.

- A4. Kiểm toán viên không cần lưu trong tài liệu kiểm toán tất cả các bản nháp đã bị thay thế của giấy tờ làm việc và báo cáo tài chính, các ghi chú về những suy xét chưa đầy đủ, các bản sao trước đây của các tài liệu đã được chỉnh sửa lỗi in hoặc các lỗi khác, và các tài liệu trùng lặp.
- A5. Các giải thích bằng lời của kiểm toán viên không được coi là bằng chứng đầy đủ cho công việc mà kiểm toán viên đã thực hiện hoặc kết luận, nhưng có thể được sử dụng để giải thích hoặc làm rõ thông tin trong tài liệu kiểm toán.

Ghi chép về việc tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán khác (hướng dẫn đoạn 08(a) Chuẩn mực này)

- A6. Về nguyên tắc, việc tuân thủ các yêu cầu của Chuẩn mực kiểm toán này sẽ đảm bảo tính đầy đủ và thích hợp của tài liệu kiểm toán trong mọi trường hợp. Các chuẩn mực kiểm toán khác đưa ra quy định về tài liệu kiểm toán nhằm làm rõ hơn việc áp dụng Chuẩn mực này trong các trường hợp cụ thể nhưng không giới hạn việc áp dụng Chuẩn mực kiểm toán này. Trường hợp một chuẩn mực kiểm toán nào đó không đưa ra quy định về ghi chép tài liệu kiểm toán thì kiểm toán viên vẫn cần chuẩn bị tài liệu kiểm toán cho mục đích tuân thủ chuẩn mực kiểm toán đó.
- A7. Tài liệu kiểm toán cung cấp bằng chứng cho thấy cuộc kiểm toán đã tuân thủ với các chuẩn mực kiểm toán. Tuy nhiên, kiểm toán viên không cần thiết phải ghi chép mọi vấn đề đã được xem xét và các xét đoán chuyên môn trong một cuộc kiểm toán. Kiểm toán viên cũng không cần phải ghi chép riêng (ví dụ lập danh mục các vấn đề cần kiểm tra) về một việc tuân thủ nào đó nếu sự tuân thủ này đã được thể hiện qua các tài liệu lưu trong hồ sơ kiểm toán. Ví dụ:
- (1) Sự hiện hữu của một kế hoạch kiểm toán được ghi chép đầy đủ chứng minh cho việc kiểm toán viên đã lập kế hoạch kiểm toán;
  - (2) Sự hiện hữu của một hợp đồng kiểm toán đã ký kết lưu trong hồ sơ kiểm toán cho thấy kiểm toán viên đã đồng ý với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) về các điều khoản trong hợp đồng kiểm toán;
  - (3) Một báo cáo kiểm toán với ý kiến ngoại trừ được đưa ra một cách phù hợp cho thấy kiểm toán viên đã tuân thủ quy định của chuẩn mực kiểm toán Việt Nam về các trường hợp phải đưa ra ý kiến ngoại trừ;
  - (4) Trong hồ sơ kiểm toán có nhiều cách thể hiện khác nhau về việc tuân thủ các yêu cầu chung của cuộc kiểm toán:
    - Ví dụ, có nhiều cách khác nhau để ghi chép sự hoài nghi nghề nghiệp của kiểm toán viên. Tài liệu kiểm toán có thể cung cấp bằng chứng về việc kiểm

toán viên đã có các hoài nghi nghề nghiệp theo yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán. Các bằng chứng đó có thể là các thủ tục cụ thể được thực hiện để chứng minh cho phần trả lời của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đối với các câu hỏi của kiểm toán viên.

- Tương tự, việc thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán có trách nhiệm chỉ đạo, giám sát và thực hiện cuộc kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán có thể thể hiện theo nhiều cách trong tài liệu kiểm toán. Việc này bao gồm ghi chép sự tham gia kịp thời của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán trong các khía cạnh của cuộc kiểm toán, như tham gia vào các cuộc thảo luận nhóm theo quy định tại đoạn 10 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315.

Ghi chép các vấn đề quan trọng và các xét đoán chuyên môn quan trọng có liên quan (hướng dẫn đoạn 08(c) Chuẩn mực này)

A8. Khi đánh giá tầm quan trọng của một vấn đề, kiểm toán viên cần phân tích khách quan về hoàn cảnh cụ thể liên quan. Ví dụ về các vấn đề quan trọng cần đánh giá bao gồm:

- (1) Các vấn đề làm phát sinh các rủi ro đáng kể (như định nghĩa trong đoạn 04(e) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315);
- (2) Kết quả của các thủ tục kiểm toán cho thấy (a) Báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu, hoặc (b) Cần phải thay đổi đánh giá trước đó của kiểm toán viên về các rủi ro có sai sót trọng yếu và cách giải quyết của kiểm toán viên đối với các rủi ro đó;
- (3) Các trường hợp gây khó khăn cho kiểm toán viên trong việc thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết;
- (4) Các phát hiện dẫn đến việc đưa ra ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần hoặc bổ sung đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” trong báo cáo kiểm toán.

A9. Một yếu tố quan trọng trong việc xác định hình thức, nội dung và phạm vi của tài liệu kiểm toán đối với các vấn đề quan trọng là phạm vi và mức độ xét đoán chuyên môn được đưa ra khi thực hiện công việc kiểm toán và đánh giá kết quả. Các ghi chép về xét đoán chuyên môn quan trọng giúp giải thích cho kết luận của kiểm toán viên và củng cố chất lượng của xét đoán đó. Những vấn đề đó là mối quan tâm lớn của những người chịu trách nhiệm soát xét tài liệu kiểm toán, kể cả những người sẽ thực hiện kiểm toán năm sau khi soát xét các vấn đề quan trọng (ví dụ, khi thực hiện soát xét lại các ước tính kế toán của các năm trước).

A10. Ví dụ về các trường hợp được coi là phù hợp để lập tài liệu kiểm toán liên quan đến việc sử dụng xét đoán chuyên môn cho các vấn đề trọng yếu theo quy định tại đoạn 08 của Chuẩn mực này, gồm:

- (1) Khi chuẩn mực kiểm toán yêu cầu kiểm toán viên phải xem xét một số thông tin và yếu tố nhất định có ảnh hưởng quan trọng đối với cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải đưa ra các cơ sở cho kết luận của mình;
- (2) Cơ sở cho kết luận của kiểm toán viên về tính hợp lý của các phần hành kiểm toán cần xét đoán chủ quan (ví dụ, tính hợp lý của các ước tính kế toán quan trọng);

- (3) Cơ sở cho kết luận của kiểm toán viên về tính xác thực của một tài liệu khi thực hiện điều tra sâu hơn (như sử dụng chuyên gia hoặc thủ tục xác nhận) do các phát hiện trong quá trình kiểm toán làm kiểm toán viên tin rằng tài liệu đó có thể không xác thực.

A11. Kiểm toán viên cần lập và lưu trong tài liệu kiểm toán một bản tóm tắt (thường gọi là “Bảng tổng hợp kết quả kiểm toán”) mô tả các vấn đề trọng yếu đã phát hiện trong quá trình kiểm toán và cách giải quyết, xử lý các vấn đề đó hoặc tham chiếu đến các tài liệu kiểm toán khác có các thông tin liên quan. Bản tóm tắt này có thể giúp tăng hiệu quả và hiệu suất của việc soát xét và kiểm tra tài liệu, hồ sơ kiểm toán, đặc biệt đối với các cuộc kiểm toán lớn và phức tạp. Ngoài ra, việc lập bản tóm tắt có thể giúp kiểm toán viên tập trung xem xét các vấn đề quan trọng. Dựa trên các thủ tục kiểm toán đã thực hiện và kết luận đã đạt được, Bản tóm tắt có thể giúp kiểm toán viên xem xét sự tồn tại của bất kỳ yêu cầu nào của một chuẩn mực kiểm toán nào đó mà kiểm toán viên không thể đạt được, làm cho kiểm toán viên không thể đạt được mục tiêu tổng thể của mình.

*Xác định các khoản mục cụ thể hoặc các vấn đề được kiểm tra và người thực hiện, người soát xét (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)*

A12. Việc ghi chép các đặc điểm xác định trong tài liệu kiểm toán phục vụ một số mục đích, ví dụ, giúp nhóm kiểm toán giải trình về công việc đã thực hiện và hỗ trợ việc kiểm tra các vấn đề đặc biệt hoặc không nhất quán. Các đặc điểm xác định sẽ thay đổi tùy theo nội dung của thủ tục kiểm toán và khoản mục hoặc vấn đề được kiểm tra. Ví dụ:

- (1) Đối với việc kiểm tra chi tiết các đơn đặt hàng do doanh nghiệp tạo ra, kiểm toán viên có thể xác định các tài liệu được chọn để kiểm tra theo ngày, tháng và số đơn đặt hàng;
- (2) Đối với thủ tục yêu cầu lựa chọn hoặc kiểm tra tất cả các khoản mục lớn hơn một mức giá trị cụ thể trong một tổng thể, kiểm toán viên phải ghi lại phạm vi của thủ tục và xác định tổng thể đã lựa chọn (ví dụ, tất cả các bút toán có giá trị lớn hơn một mức giá trị cụ thể từ sổ chi tiết);
- (3) Đối với thủ tục yêu cầu lấy mẫu hệ thống từ một tổng thể chứng từ, kiểm toán viên có thể xác định các chứng từ được chọn bằng cách ghi lại nguồn gốc của chứng từ, điểm xuất phát và khoảng cách mẫu (ví dụ, việc lấy mẫu hệ thống đối với các vận đơn trong Nhật ký giao hàng trong thời gian từ 01/04 đến 30/09, bắt đầu từ vận đơn số 12345, và cứ 125 vận đơn thì chọn 1);
- (4) Đối với thủ tục yêu cầu phỏng vấn một nhân viên cụ thể của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên phải ghi lại thời gian phỏng vấn, tên và chức danh của nhân viên được phỏng vấn;
- (5) Đối với thủ tục quan sát, kiểm toán viên phải ghi lại quá trình hoặc vấn đề quan sát được, các cá nhân liên quan, trách nhiệm của từng cá nhân và thời gian, địa điểm thực hiện thủ tục quan sát.

A13. Đoạn 17 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220 yêu cầu kiểm toán viên phải soát xét công việc kiểm toán đã thực hiện thông qua soát xét tài liệu, hồ sơ kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán yêu cầu phải ghi lại trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán về nội dung soát xét, người soát xét và thời gian soát xét nhưng yêu cầu này không có nghĩa là từng giấy tờ làm việc phải có bằng chứng của việc soát xét.

Ghi chép lại các cuộc thảo luận về các vấn đề quan trọng với Ban Giám đốc, Ban quản trị và những người khác (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

A14. Các ghi chép không chỉ bao gồm tài liệu do kiểm toán viên lập mà còn bao gồm các tài liệu khác như biên bản họp do đơn vị được kiểm toán lập và được kiểm toán viên đồng ý. Kiểm toán viên có thể thảo luận các vấn đề quan trọng với những người khác, ví dụ nhân sự trong đơn vị được kiểm toán hay các đối tượng bên ngoài đơn vị như những người tư vấn chuyên môn cho đơn vị được kiểm toán.

Ghi chép lại cách giải quyết các vấn đề không nhất quán (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

A15. Chuẩn mực này yêu cầu phải ghi lại trong tài liệu kiểm toán cách thức kiểm toán viên giải quyết các vấn đề không nhất quán, nhưng yêu cầu này không có nghĩa là kiểm toán viên phải lưu lại tài liệu không đúng hoặc đã bị thay thế.

*Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ* (hướng dẫn đoạn 08 Chuẩn mực này)

A16. Tài liệu kiểm toán của cuộc kiểm toán đơn vị nhỏ thường có ít nội dung hơn so với cuộc kiểm toán đơn vị lớn. Ngoài ra, đối với cuộc kiểm toán mà nhóm kiểm toán chỉ bao gồm một thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán và một kiểm toán viên hành nghề, trong đó kiểm toán viên hành nghề trực tiếp thực hiện tất cả các công việc kiểm toán thì tài liệu kiểm toán sẽ không bao gồm các vấn đề phải được ghi chép lại để thông báo hoặc hướng dẫn các thành viên của nhóm kiểm toán (ví dụ, không có vấn đề nào cần phải ghi chép lại liên quan đến thảo luận nhóm). Tuy nhiên, kiểm toán viên hành nghề phải tuân thủ yêu cầu ở đoạn 08 Chuẩn mực này về việc lập tài liệu kiểm toán sao cho kiểm toán viên có kinh nghiệm có thể hiểu được, do tài liệu kiểm toán có thể bị soát xét bởi các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp kiểm toán theo quy định hoặc vì các mục đích khác.

A17. Khi lập tài liệu kiểm toán cho cuộc kiểm toán đơn vị nhỏ, kiểm toán viên có thể ghi chép nhiều nội dung của cuộc kiểm toán trên cùng một tài liệu, có tham chiếu đến giấy tờ làm việc liên quan. Ví dụ về các nội dung có thể được trình bày trên cùng một tài liệu trong cuộc kiểm toán đơn vị nhỏ là: Hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và kiểm soát nội bộ của đơn vị; chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán; mức trọng yếu (theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320), đánh giá rủi ro, các vấn đề quan trọng phát hiện trong quá trình kiểm toán và kết luận đạt được.

*Không áp dụng một quy định* (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

A18. Các quy định của chuẩn mực kiểm toán được đặt ra để giúp kiểm toán viên đạt được mục tiêu quy định trong chuẩn mực kiểm toán, từ đó đạt được mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên. Trừ trường hợp đặc biệt, mỗi chuẩn mực kiểm toán đều yêu cầu kiểm toán viên phải tuân thủ tất cả các quy định phù hợp với từng cuộc kiểm toán.

A19. Quy định về tài liệu kiểm toán phải được áp dụng khi quy định đó phù hợp với thực tế của cuộc kiểm toán. Theo đoạn 22 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, một quy định chỉ được coi là không phù hợp trong các trường hợp sau:

- (a) Toàn bộ chuẩn mực kiểm toán đó không liên quan đến cuộc kiểm toán (ví dụ, nếu đơn vị được kiểm toán không có bộ phận kiểm toán nội bộ thì việc áp dụng Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 610 là không phù hợp);



- (b) Một hoặc một số quy định nào đó là không phù hợp bởi vì quy định đó phải được áp dụng có điều kiện và điều kiện đó lại không tồn tại trong cuộc kiểm toán (ví dụ, quy định kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trong trường hợp bị giới hạn phạm vi kiểm toán và không có khả năng thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhưng thực tế cuộc kiểm toán lại không có tình huống như vậy).

*Các vấn đề phát sinh sau ngày lập báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)*

A20. Ví dụ về các trường hợp đặc biệt đề cập tại đoạn 13 Chuẩn mực này bao gồm các sự kiện mà kiểm toán viên biết sau ngày lập báo cáo kiểm toán nhưng sự kiện đó đã tồn tại từ trước và nếu kiểm toán viên biết trước ngày lập báo cáo kiểm toán thì có thể dẫn đến việc sửa đổi báo cáo tài chính hoặc đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (xem đoạn 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560). Những thay đổi sau đó đối với tài liệu kiểm toán phải được soát xét theo quy định tại đoạn 16 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220, trong đó thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán chịu trách nhiệm cuối cùng đối với các thay đổi.

**Hoàn thiện hồ sơ kiểm toán** (hướng dẫn đoạn 14 - 16 Chuẩn mực này)

A21. Đoạn 45 Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1 yêu cầu các doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục để hoàn thành việc hoàn thiện hồ sơ kiểm toán kịp thời. Thời hạn phù hợp để hoàn thiện hồ sơ kiểm toán chính thức thường không quá 60 ngày kể từ ngày lập báo cáo kiểm toán (xem đoạn A54 Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1).

A22. Việc hoàn thiện hồ sơ kiểm toán sau ngày lập báo cáo kiểm toán chỉ bao gồm các thủ tục hành chính không liên quan đến việc thực hiện các thủ tục kiểm toán mới hoặc đưa ra kết luận mới. Tuy nhiên, tài liệu kiểm toán có thể bị thay đổi trong quá trình hoàn thiện hồ sơ kiểm toán nếu thay đổi đó có tính chất hành chính. Ví dụ về các thay đổi đó như sau:

- (1) Xóa hoặc hủy bỏ các tài liệu đã bị thay thế;
- (2) Sắp xếp thứ tự, gộp và đánh tham chiếu chéo giữa các giấy tờ làm việc;
- (3) Ký xác nhận trên danh sách kiểm tra liên quan tới quá trình hoàn thiện hồ sơ;
- (4) Lưu trữ các bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên đã thu thập, thảo luận và thống nhất với các thành viên trong nhóm kiểm toán trước ngày lập báo cáo kiểm toán.

A23. Đoạn 47 Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1 yêu cầu các doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng chính sách và thủ tục cho việc lưu trữ tài liệu, hồ sơ kiểm toán. Thời hạn lưu trữ hồ sơ kiểm toán tối thiểu là 10 năm kể từ ngày lập báo cáo kiểm toán hoặc ngày lập báo cáo kiểm toán tập đoàn (xem đoạn A61 Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1).

A24. Trong trường hợp kiểm toán viên cần giải thích rõ hơn cho tài liệu kiểm toán có sẵn trong hồ sơ do nhận được ý kiến kiểm tra của các đối tượng bên trong hoặc bên ngoài doanh nghiệp kiểm toán, kiểm toán viên có thể phải thay đổi tài liệu kiểm toán có sẵn hoặc bổ sung tài liệu kiểm toán sau khi hồ sơ kiểm toán đã hoàn thiện./.



## **Phụ lục**

(Hướng dẫn đoạn 01 Chuẩn mực này)

### **CÁC QUY ĐỊNH CỤ THỂ VỀ TÀI LIỆU, HỒ SƠ KIỂM TOÁN NÊU TẠI CÁC CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN KHÁC**

Phụ lục này cung cấp danh sách các đoạn trong các chuẩn mực kiểm toán khác có quy định cụ thể về tài liệu, hồ sơ kiểm toán. Danh sách này không thay thế cho các quy định và hướng dẫn cụ thể trong các chuẩn mực kiểm toán khác.

- (1) Đoạn 10 - 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210;
- (2) Đoạn 24 - 25 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220;
- (3) Đoạn 44 - 47 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240;
- (4) Đoạn 29 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 250;
- (5) Đoạn 23 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260;
- (6) Đoạn 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 300;
- (7) Đoạn 32 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315;
- (8) Đoạn 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320;
- (9) Đoạn 28 - 30 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330;
- (10) Đoạn 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450;
- (11) Đoạn 23 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 540;
- (12) Đoạn 28 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 550;
- (13) Đoạn 50 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 600;
- (14) Đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 610./.

\*\*\*\*\*