

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 240: Trách nhiệm của kiểm toán viên liên quan đến gian lận trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính

(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”) đối với gian lận trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính. Đặc biệt, Chuẩn mực này cũng quy định và hướng dẫn thêm cách áp dụng Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 và số 330 đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.

Đặc điểm của gian lận

02. Các sai sót trong báo cáo tài chính có thể phát sinh từ gian lận hoặc nhầm lẫn. Để phân biệt giữa gian lận và nhầm lẫn, cần phải xem xét xem hành vi dẫn đến sai sót trong báo cáo tài chính là cố ý hay không cố ý.

03. Mặc dù gian lận là một khái niệm pháp lý rất rộng, nhưng để đạt được mục đích của các chuẩn mực kiểm toán, kiểm toán viên chỉ phải quan tâm đến những gian lận dẫn đến sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính. Có hai loại sai sót do cố ý mà kiểm toán viên cần quan tâm là sai sót xuất phát từ việc lập báo cáo tài chính gian lận và sai sót do biến thủ tài sản. Mặc dù kiểm toán viên có thể có nghi ngờ hoặc trong một số ít trường hợp xác định được có gian lận xảy ra nhưng kiểm toán viên không được đưa ra quyết định pháp lý về việc có gian lận thực sự hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A6 Chuẩn mực này).

Trách nhiệm ngăn ngừa và phát hiện gian lận

04. Việc ngăn ngừa và phát hiện gian lận trước hết thuộc về trách nhiệm của Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán. Điều quan trọng là Ban Giám đốc, với sự giám sát của Ban quản trị, phải đặc biệt chú ý đến việc ngăn ngừa gian lận nhằm làm giảm bớt các cơ hội thực hiện hành vi gian lận và phát hiện gian lận qua đó thuyết phục các cá nhân không thực hiện hành vi gian lận vì khả năng bị phát hiện và xử phạt. Trách nhiệm này bao gồm việc cam kết tạo ra văn hóa trung thực và hành vi có đạo đức mà có thể được tăng cường bằng hoạt động giám sát tích cực của Ban quản trị. Trong khi thực hiện trách nhiệm giám sát của mình, Ban quản trị phải xem xét khả năng xảy ra hành vi không chế kiểm soát hoặc hành động gây ảnh hưởng không thích hợp đến quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính, ví dụ việc Ban Giám đốc cố gắng điều chỉnh kết quả kinh doanh để các nhà phân tích hiểu không đúng về hiệu quả hoạt động và khả năng sinh lời của đơn vị được kiểm toán.

Trách nhiệm của kiểm toán viên

05. Khi thực hiện kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, kiểm toán viên chịu trách nhiệm đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng liệu báo cáo tài chính, xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn hay không.

Do những hạn chế vốn có của kiểm toán, nên có rủi ro không thể tránh khỏi là kiểm toán viên không phát hiện được một số sai sót làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, kể cả khi cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (xem đoạn A51 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200).

06. Như đã đề cập tại đoạn A51 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, ảnh hưởng của các hạn chế vốn có là đặc biệt nghiêm trọng đối với các sai sót do gian lận. Rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận cao hơn rủi ro có sai sót trọng yếu do nhầm lẫn. Đó là do gian lận có thể được thực hiện thông qua các mảnh khóc tinh vi và được tổ chức chặt chẽ nhằm che giấu hành vi gian lận, như giả mạo hồ sơ, cố ý không ghi chép các giao dịch, hoặc cố ý cung cấp các giải trình sai cho kiểm toán viên. Hành động che giấu còn có thể khó phát hiện hơn khi có sự thông đồng thực hiện hành vi gian lận. Sự thông đồng có thể làm cho kiểm toán viên tin rằng bằng chứng kiểm toán là thuyết phục trong khi thực tế đó là những bằng chứng giả. Khả năng phát hiện gian lận của kiểm toán viên phụ thuộc vào các yếu tố như kỹ năng của thủ phạm, tần suất và mức độ của hành vi thao túng, mức độ thông đồng, giá trị của khoản tiền bị thao túng, cấp bậc của những cá nhân có hành vi gian lận. Mặc dù kiểm toán viên có thể xác định được các cơ hội thực hiện hành vi gian lận, nhưng rất khó để có thể xác định được các sai sót trong các lĩnh vực mà họ xem xét, như các ước tính kế toán, là do gian lận hay nhầm lẫn.
07. Ngoài ra, rủi ro về việc kiểm toán viên không phát hiện hết sai sót trọng yếu xuất phát từ hành vi gian lận của Ban Giám đốc là cao hơn so với việc phát hiện sai sót do gian lận của nhân viên, bởi vì Ban Giám đốc thường xuyên có điều kiện trực tiếp hoặc gián tiếp thao túng việc ghi sổ kế toán, trình bày các thông tin tài chính gian lận hoặc không chế các thủ tục kiểm soát được thiết lập nhằm ngăn ngừa các hành vi gian lận tương tự của các nhân viên khác.
08. Để đạt được sự đảm bảo hợp lý, kiểm toán viên phải duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt quá trình kiểm toán, phải cân nhắc khả năng Ban Giám đốc có thể không chế kiểm soát và phải nhận thức được thực tế là các thủ tục kiểm toán nhằm phát hiện nhầm lẫn một cách hiệu quả có thể không hiệu quả trong việc phát hiện gian lận. Các quy định của chuẩn mực kiểm toán này nhằm hỗ trợ kiểm toán viên trong việc xác định và đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận và thiết lập các thủ tục nhằm phát hiện sai sót đó.
09. *Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính.*
Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về những quy định trong Chuẩn mực này để phối hợp công việc với doanh nghiệp kiểm toán và kiểm toán viên cũng như quản lý các mối quan hệ liên quan đến các thông tin đã được kiểm toán.

Mục tiêu

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

- (a) Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận;
- (b) Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá, thông qua việc thiết kế và thực hiện những biện pháp xử lý thích hợp;

- (c) Có biện pháp xử lý thích hợp đối với gian lận đã được xác định hoặc có nghi vấn trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

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

- (a) Gian lận: Là hành vi cố ý do một hay nhiều người trong Ban quản trị, Ban Giám đốc, các nhân viên hoặc bên thứ ba thực hiện bằng các hành vi gian dối để thu lợi bất chính hoặc bất hợp pháp.
- (b) Các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận: Là các sự kiện hoặc điều kiện phản ánh một động cơ hoặc áp lực phải thực hiện hành vi gian lận hoặc tạo cơ hội thực hiện hành vi gian lận.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Thái độ hoài nghi nghề nghiệp

12. Theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, kiểm toán viên phải duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt cuộc kiểm toán, phải nhận thức được khả năng có thể tồn tại sai sót trọng yếu do gian lận, cho dù trong các cuộc kiểm toán trước, kiểm toán viên đã biết về tính trung thực và chính trực của Ban Giám đốc và Ban quản trị của đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A7 - A8 Chuẩn mực này).
13. Trừ khi có lý do để nghi ngờ, kiểm toán viên có thể thừa nhận tính xác thực của chứng từ và sổ kế toán. Nếu trong quá trình kiểm toán có các điều kiện làm cho kiểm toán viên tin rằng một tài liệu có thể là không xác thực hoặc đã bị sửa đổi mà không rõ lý do thì kiểm toán viên phải tiến hành điều tra thêm (xem hướng dẫn tại đoạn A9 Chuẩn mực này).
14. Trường hợp các giải trình của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị theo yêu cầu của kiểm toán viên là không nhất quán, thì kiểm toán viên phải tiến hành điều tra về các điểm không nhất quán đó.

Thảo luận trong nhóm kiểm toán

15. Đoạn 10 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 yêu cầu nhóm kiểm toán phải tổ chức thảo luận giữa các thành viên trong nhóm và thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải xác định các vấn đề cần trao đổi với các thành viên của nhóm kiểm toán không tham gia cuộc thảo luận nhóm. Cuộc thảo luận này phải đặc biệt tập trung vào nội dung và cách thức mà báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán dễ có sai sót trọng yếu do gian lận, kể cả việc gian lận đó có thể xảy ra như thế nào. Cuộc thảo luận này phải được thực hiện kể cả khi nhóm kiểm toán tin tưởng vào tính trung thực và chính trực của Ban Giám đốc và Ban quản trị của đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A10 - A11 Chuẩn mực này).

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

16. Khi thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan nhằm tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị, bao gồm kiểm soát nội bộ của đơn vị, theo yêu cầu của đoạn 05 - 24 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, kiểm

toán viên phải thực hiện các thủ tục tại các đoạn 17 - 24 của Chuẩn mực này để thu thập thông tin nhằm xác định rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.

Ban Giám đốc và các đối tượng khác trong đơn vị được kiểm toán

17. Kiểm toán viên phải phỏng vấn Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về:

- (a) Đánh giá của Ban Giám đốc về rủi ro có thể có sai sót do gian lận trong báo cáo tài chính, bao gồm nội dung, phạm vi và tần suất của các đánh giá đó (xem hướng dẫn tại đoạn A12 - A13 Chuẩn mực này);
- (b) Quy trình của Ban Giám đốc về xác định và xử lý rủi ro có gian lận trong đơn vị, bao gồm bất kỳ rủi ro có gian lận cụ thể nào mà Ban Giám đốc đã xác định hoặc đã được thông báo, hoặc các nhóm giao dịch, số dư tài khoản, hoặc thông tin thuyết minh mà trong đó có thể tồn tại rủi ro có gian lận (xem hướng dẫn tại đoạn A14 Chuẩn mực này);
- (c) Việc trao đổi của Ban Giám đốc (nếu có) với Ban quản trị về quy trình xác định và xử lý rủi ro có gian lận trong đơn vị;
- (d) Việc trao đổi của Ban Giám đốc (nếu có) với các nhân viên về quan điểm của Ban Giám đốc về các hoạt động kinh doanh và hành vi đạo đức.

18. Kiểm toán viên phải phỏng vấn Ban Giám đốc và các đối tượng khác trong đơn vị được kiểm toán trong phạm vi phù hợp để xác định xem họ có biết về bất kỳ gian lận nào trong thực tế, nghi ngờ có gian lận hoặc cáo buộc gian lận nào ảnh hưởng đến đơn vị hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A15 - A17 Chuẩn mực này).

19. Nếu đơn vị được kiểm toán có bộ phận kiểm toán nội bộ thì kiểm toán viên phải phỏng vấn bộ phận kiểm toán nội bộ để xác định xem họ có biết về bất kỳ gian lận nào trong thực tế, nghi ngờ có gian lận hoặc cáo buộc gian lận nào ảnh hưởng đến đơn vị hay không, và để tìm hiểu các quan điểm của bộ phận kiểm toán nội bộ về rủi ro có gian lận (xem hướng dẫn tại đoạn A18 Chuẩn mực này).

Ban quản trị

20. Trừ khi toàn bộ thành viên Ban quản trị đều tham gia vào Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán (theo đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260), kiểm toán viên phải tìm hiểu cách thức mà Ban quản trị thực hiện chức năng giám sát quy trình xác định và xử lý rủi ro có gian lận trong đơn vị của Ban Giám đốc và kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc thiết lập để giảm thiểu các rủi ro này (xem hướng dẫn tại đoạn A19 - A21 Chuẩn mực này).

21. Trừ khi toàn bộ thành viên Ban quản trị đều tham gia vào Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên phải phỏng vấn Ban quản trị để xác định xem Ban quản trị có biết về bất kỳ gian lận nào trong thực tế, nghi ngờ có gian lận hoặc cáo buộc gian lận nào ảnh hưởng đến đơn vị hay không. Việc phỏng vấn này còn giúp cho việc đối chứng các phản hồi của Ban Giám đốc về các nội dung phỏng vấn đã được kiểm toán viên thực hiện.

Các mối quan hệ bất thường hoặc ngoài dự kiến đã được xác định

22. Kiểm toán viên phải đánh giá xem các mối quan hệ bất thường hoặc ngoài dự kiến đã được xác định trong quá trình thực hiện các thủ tục phân tích, trong đó bao gồm các mối quan hệ liên quan đến các tài khoản phản ánh doanh thu, có thể có dấu hiệu về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hay không.

Các thông tin khác

23. Kiểm toán viên phải cân nhắc xem các thông tin khác do kiểm toán viên thu thập được có dấu hiệu về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A22 Chuẩn mực này).

Đánh giá các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận

24. Kiểm toán viên phải đánh giá xem các thông tin thu thập được từ các thủ tục đánh giá rủi ro khác và các hoạt động liên quan có dấu hiệu cho thấy sự tồn tại của một hoặc nhiều yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận hay không. Mặc dù có các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận nhưng chưa chắc chắn đã có gian lận, nhưng các yếu tố này thường xuất hiện khi các hành vi gian lận đã xảy ra và do đó có thể là dấu hiệu của rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận (xem hướng dẫn tại đoạn A23 - A27 Chuẩn mực này).

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

25. Theo đoạn 25 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, kiểm toán viên phải xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ báo cáo tài chính và ở cấp độ cơ sở dẫn liệu của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh.

26. Khi xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận, kiểm toán viên phải dựa trên giả định rằng có rủi ro có gian lận trong việc ghi nhận doanh thu để đánh giá xem loại doanh thu nào, giao dịch hoặc cơ sở dẫn liệu nào liên quan đến doanh thu mà có thể dẫn đến các rủi ro đó. Đoạn 47 Chuẩn mực này quy định rõ việc phải ghi chép và lưu lại khi kiểm toán viên kết luận rằng giả định đó là không phù hợp trong từng cuộc kiểm toán và do đó, kiểm toán viên không xác định việc ghi nhận doanh thu là một rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận (xem hướng dẫn tại đoạn A28 - A30 Chuẩn mực này).

27. Kiểm toán viên phải coi các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá là các rủi ro đáng kể, do đó, kiểm toán viên phải tìm hiểu các kiểm soát có liên quan của đơn vị, kể cả các hoạt động kiểm soát liên quan đến các rủi ro đó (xem hướng dẫn tại đoạn A31 - A32 Chuẩn mực này).

Biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá

Biện pháp xử lý tổng thể

28. Theo đoạn 05 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, kiểm toán viên phải xác định biện pháp xử lý tổng thể để xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A33 Chuẩn mực này).

29. Khi xác định biện pháp xử lý tổng thể để xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải:

(a) Phân công và giám sát nhân sự dựa trên kiến thức, kỹ năng và năng lực của các cá nhân sẽ được giao trách nhiệm chính trong cuộc kiểm toán và đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận cho cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A34 - A35 Chuẩn mực này);

(b) Đánh giá xem việc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán của đơn vị được kiểm toán, đặc biệt là chính sách liên quan đến các ước tính và xét đoán chủ quan và các giao dịch phức tạp, có dấu hiệu gian lận trong việc lập báo cáo tài chính xuất phát từ nỗ lực nhằm điều chỉnh kết quả kinh doanh của Ban Giám đốc hay không;

- (c) Thay đổi hoặc bổ sung một số yếu tố không thể dự đoán trước được khi lựa chọn nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A36 Chuẩn mực này).

Thủ tục kiểm toán đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ cơ sở dữ liệu đã được đánh giá

30. Theo đoạn 06 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo có nội dung, lịch trình và phạm vi tương ứng với kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ cơ sở dữ liệu (xem hướng dẫn tại đoạn A37 - A40 Chuẩn mực này).

Thủ tục kiểm toán đối với rủi ro đã được đánh giá liên quan đến việc Ban Giám đốc không chế kiểm soát

31. Ban Giám đốc có điều kiện thực hiện hành vi gian lận vì họ có khả năng làm sai lệch sổ kế toán và lập báo cáo tài chính gian lận bằng cách không chế kiểm soát mà dường như đang hoạt động tốt. Mặc dù mức độ rủi ro xảy ra việc Ban Giám đốc không chế kiểm soát ở mỗi đơn vị là khác nhau, nhưng rủi ro này có thể tồn tại trong tất cả các đơn vị. Do việc không chế kiểm soát xảy ra không thể đoán trước được nên đây là loại rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận và là rủi ro đáng kể.

32. Cho dù kiểm toán viên đã có đánh giá khác nhau về rủi ro xảy ra việc Ban Giám đốc không chế kiểm soát thì kiểm toán viên vẫn phải thiết lập và thực hiện các thủ tục kiểm toán để:

- (a) Kiểm tra tính thích hợp của các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác trong khi lập báo cáo tài chính. Khi thiết lập và thực hiện các thủ tục kiểm toán cho các kiểm tra đó, kiểm toán viên phải:

- (i) Phỏng vấn các cá nhân tham gia vào quá trình ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính về các hoạt động không thích hợp hoặc bất thường liên quan đến các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác;
- (ii) Lựa chọn các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác được thực hiện vào cuối kỳ kế toán;
- (iii) Cân nhắc sự cần thiết phải kiểm tra các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác trong suốt kỳ kế toán (xem hướng dẫn tại đoạn A41 - A44 Chuẩn mực này).

- (b) Soát xét các ước tính kế toán để xem có sự thiên lệch hay không và đánh giá xem các tình huống phát sinh sự thiên lệch (nếu có) có thể hiện rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hay không. Trong khi soát xét, kiểm toán viên phải:

- (i) Đánh giá xem các xét đoán và quyết định của Ban Giám đốc trong việc thực hiện các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính, kể cả khi từng xét đoán và quyết định là hợp lý, có dấu hiệu về sự thiên lệch của Ban Giám đốc mà có thể cho thấy sự tồn tại của rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hay không. Nếu có, kiểm toán viên phải đánh giá lại toàn bộ các ước tính kế toán đó;
- (ii) Thực hiện soát xét hồi tố đối với các đánh giá và giả định mà Ban Giám đốc đã thực hiện liên quan đến các ước tính kế toán quan trọng được phản ánh trong báo cáo tài chính năm trước (xem hướng dẫn tại đoạn A45 - A47 Chuẩn mực này).

(c) Đối với các nghiệp vụ quan trọng phát sinh ngoài quá trình kinh doanh bình thường của đơn vị được kiểm toán, hoặc có biểu hiện bất thường theo xét đoán của kiểm toán viên sau khi đã tìm hiểu về đơn vị và môi trường hoạt động của đơn vị và các thông tin khác thu thập được trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên phải đánh giá xem liệu có lý do kinh tế phù hợp cho các nghiệp vụ đó hay không. Nếu không có lý do phù hợp, kiểm toán viên phải xem xét xem các nghiệp vụ này có được dàn xếp để lập báo cáo tài chính gian lận hoặc che giấu hành vi biển thủ tài sản hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A48 Chuẩn mực này).

33. Để xử lý các rủi ro đã được phát hiện liên quan đến việc Ban Giám đốc không chế kiểm soát, kiểm toán viên phải xác định xem có cần phải thực hiện các thủ tục kiểm toán khác ngoài các thủ tục nêu trên hay không (ví dụ trong trường hợp có rủi ro xảy ra việc Ban Giám đốc không chế kiểm soát chưa được tính đến trong quá trình thực hiện các thủ tục nhằm thỏa mãn các yêu cầu nêu tại đoạn 32 Chuẩn mực này).

Đánh giá bằng chứng kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A49 Chuẩn mực này)

34. Kiểm toán viên phải đánh giá các thủ tục phân tích được thực hiện ở giai đoạn cuối cuộc kiểm toán khi đưa ra kết luận tổng thể (nhằm xác định xem báo cáo tài chính có nhất quán với hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị được kiểm toán hay không) xem có dấu hiệu cho thấy có rủi ro chưa được phát hiện trước đó về sai sót trọng yếu do gian lận hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A50 Chuẩn mực này).

35. Nếu xác định được một sai sót, kiểm toán viên phải đánh giá xem sai sót đó có phải là biểu hiện của gian lận hay không. Nếu có biểu hiện gian lận thì kiểm toán viên phải đánh giá tác động của sai sót đó trong mối liên hệ với các khía cạnh khác của cuộc kiểm toán, đặc biệt là tính tin cậy của các giải trình của Ban Giám đốc, và phải nhận thức được rằng gian lận thường không phải là cá biệt (xem hướng dẫn tại đoạn A51 Chuẩn mực này).

36. Nếu xác định được một sai sót, bất kể có trọng yếu hay không, mà kiểm toán viên có lý do để tin rằng sai sót đó xuất phát từ gian lận hoặc có thể xuất phát từ gian lận và có sự tham gia của Ban Giám đốc (đặc biệt là lãnh đạo cấp cao), thì kiểm toán viên phải xem xét lại đánh giá của mình về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận và ảnh hưởng của sai sót đó tới nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán đối với rủi ro đã đánh giá. Khi xem xét lại độ tin cậy của các bằng chứng đã thu thập được trước đó, kiểm toán viên cũng phải cân nhắc xem các tình huống hoặc điều kiện có biểu hiện hành vi thông đồng liên quan đến các nhân viên, Ban Giám đốc hoặc các bên thứ ba hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A52 Chuẩn mực này).

37. Khi kiểm toán viên khẳng định rằng báo cáo tài chính có chứa đựng sai sót trọng yếu, hoặc không thể đưa ra kết luận được rằng báo cáo tài chính có chứa đựng sai sót trọng yếu do gian lận hay không thì kiểm toán viên phải đánh giá các tác động đối với cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A53 Chuẩn mực này).

Kiểm toán viên không thể tiếp tục hợp đồng kiểm toán

38. Do kết quả của một sai sót do gian lận hoặc nghi ngờ có gian lận, nếu gặp phải tình huống dẫn đến yêu cầu xem xét lại khả năng tiếp tục thực hiện công việc kiểm toán thì kiểm toán viên phải:

(a) Xác định trách nhiệm nghề nghiệp và trách nhiệm pháp lý áp dụng trong tình huống đó, bao gồm trách nhiệm phải báo cáo với đối tượng đã chỉ định thực hiện cuộc kiểm toán hoặc báo cáo với các cơ quan quản lý có thẩm quyền (nếu có);

- (b) Cân nhắc việc rút khỏi hợp đồng kiểm toán nếu pháp luật hoặc các quy định liên quan cho phép;
- (c) Nếu rút khỏi hợp đồng thì kiểm toán viên phải:
 - (i) Trao đổi với cấp quản lý thích hợp trong Ban Giám đốc và Ban quản trị của đơn vị được kiểm toán về việc rút khỏi hợp đồng kiểm toán và lý do rút khỏi hợp đồng kiểm toán;
 - (ii) Xác định trách nhiệm nghề nghiệp hoặc trách nhiệm pháp lý yêu cầu phải báo cáo với đối tượng đã chỉ định thực hiện cuộc kiểm toán hoặc báo cáo với các cơ quan quản lý có thẩm quyền (nếu có) về việc kiểm toán viên rút khỏi hợp đồng kiểm toán và lý do rút khỏi hợp đồng kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A54 - A57 Chuẩn mực này).

Giải trình bằng văn bản

39. Kiểm toán viên phải thu thập giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) về việc:

- (a) Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) thừa nhận trách nhiệm thiết lập, thực hiện và duy trì kiểm soát nội bộ nhằm ngăn ngừa và phát hiện gian lận;
- (b) Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) đã cung cấp cho kiểm toán viên kết quả đánh giá của Ban Giám đốc và Ban quản trị về rủi ro có thể có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận;
- (c) Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) đã cung cấp cho kiểm toán viên các thông tin mà Ban Giám đốc và Ban quản trị biết về gian lận hoặc nghi ngờ có gian lận ảnh hưởng đến đơn vị được kiểm toán, liên quan đến:
 - (i) Ban Giám đốc;
 - (ii) Các nhân viên giữ vai trò quan trọng trong kiểm soát nội bộ; hoặc
 - (iii) Các vấn đề khác, trong trường hợp hành vi gian lận có thể có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính;
- (d) Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) đã cung cấp cho kiểm toán viên các thông tin mà họ biết về bất kỳ cáo buộc gian lận, hoặc nghi ngờ gian lận nào có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán do các nhân viên hiện đang công tác tại đơn vị, các nhân viên đã từng công tác tại đơn vị, các chuyên gia phân tích, các cơ quan quản lý hoặc các đối tượng khác thông báo (xem hướng dẫn tại đoạn A58 - A59 Chuẩn mực này).

Trao đổi với Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán

40. Nếu kiểm toán viên xác định được hành vi gian lận hoặc thu thập được thông tin cho thấy có thể có hành vi gian lận thì kiểm toán viên phải kịp thời trao đổi các vấn đề này với cấp quản lý thích hợp của đơn vị nhằm thông báo với những người có trách nhiệm chính trong việc ngăn ngừa và phát hiện gian lận về các vấn đề liên quan đến trách nhiệm của họ (xem hướng dẫn tại đoạn A60 Chuẩn mực này).

41. Nếu kiểm toán viên xác định được hoặc nghi ngờ rằng hành vi gian lận có liên quan đến:

- (a) Ban Giám đốc ;

- (b) Các nhân viên giữ vai trò quan trọng trong kiểm soát nội bộ; hoặc
- (c) Những người khác trong trường hợp hành vi gian lận dẫn đến sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính

thì kiểm toán viên phải kịp thời trao đổi vấn đề này với Ban quản trị, trừ khi tất cả thành viên Ban quản trị đều tham gia vào Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán. Nếu kiểm toán viên nghi ngờ hành vi gian lận có liên quan đến Ban Giám đốc thì kiểm toán viên phải trao đổi vấn đề này với Ban quản trị và thảo luận với Ban quản trị về nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán cần thiết để hoàn tất cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A61 - A63 Chuẩn mực này).

42. Kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị về bất cứ vấn đề nào khác liên quan đến hành vi gian lận mà kiểm toán viên đánh giá là liên quan đến trách nhiệm của Ban quản trị (xem hướng dẫn tại đoạn A64 Chuẩn mực này).

Trao đổi với các cơ quan quản lý và cơ quan pháp luật có liên quan

43. Nếu xác định được hành vi gian lận hoặc nghi ngờ có hành vi gian lận thì kiểm toán viên phải xác định trách nhiệm báo cáo về hành vi gian lận hoặc nghi ngờ có hành vi gian lận đó với bên thứ ba (nếu có). Mặc dù trách nhiệm bảo mật thông tin của khách hàng có thể không cho phép kiểm toán viên thực hiện việc báo cáo đó nhưng trong một số trường hợp, trách nhiệm pháp lý của kiểm toán viên có thể cao hơn trách nhiệm bảo mật đó (xem hướng dẫn tại đoạn A65 - A67 Chuẩn mực này).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

44. Theo quy định tại đoạn 08 - 11 và hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230, kiểm toán viên phải lưu trong hồ sơ kiểm toán các tài liệu sau để thể hiện những hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị được kiểm toán, môi trường kinh doanh của đơn vị và kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu theo quy định tại đoạn 32 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315:

- (a) Các quyết định quan trọng trong quá trình thảo luận của nhóm kiểm toán về khả năng báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán có sai sót trọng yếu do gian lận;
- (b) Các rủi ro đã được xác định và đánh giá về khả năng có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu.

45. Kiểm toán viên phải lưu trong hồ sơ kiểm toán các tài liệu sau để thể hiện biện pháp xử lý của kiểm toán viên đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá theo quy định tại đoạn 28 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330:

- (a) Biện pháp xử lý tổng thể đối với kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ báo cáo tài chính và nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán, và mối liên hệ giữa các thủ tục đó với kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ cơ sở dẫn liệu;
- (b) Kết quả của các thủ tục kiểm toán, kể cả các thủ tục được thiết lập nhằm xử lý rủi ro Ban Giám đốc không chế kiểm soát.

46. Kiểm toán viên phải ghi chép và lưu lại trong hồ sơ kiểm toán các thông tin về hành vi gian lận đã trao đổi với Ban Giám đốc, Ban quản trị, cơ quan quản lý và các đối tượng khác.

47. Khi kết luận rằng giả định rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận liên quan đến việc ghi nhận doanh thu là không phù hợp với thực tế của cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải lưu trong hồ sơ kiểm toán các cơ sở dẫn đến kết luận đó.

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

Đặc điểm của gian lận (hướng dẫn đoạn 03 Chuẩn mực này)

A1. Gian lận, dù là việc lập báo cáo tài chính gian lận hay biến thủ tài sản, đều có liên quan đến động cơ hoặc áp lực phải thực hiện hành vi gian lận, một cơ hội rõ ràng để thực hiện điều đó và việc hợp lý hoá hành vi gian lận. Ví dụ:

- (1) Động cơ hoặc áp lực phải thực hiện hành vi lập báo cáo tài chính gian lận có thể tồn tại khi Ban Giám đốc phải chịu áp lực từ bên ngoài hoặc từ bên trong đơn vị, phải đạt được một mục tiêu về lợi nhuận hoặc kết quả tài chính như dự kiến (và có thể là không thực tế) nhất là trong trường hợp nếu Ban Giám đốc không đạt được các mục tiêu tài chính thì sẽ chịu hậu quả rất lớn. Tương tự như vậy, các cá nhân có thể có một động cơ thực hiện hành vi biến thủ tài sản, ví dụ vì hoàn cảnh kinh tế khó khăn;
- (2) Cơ hội rõ ràng để thực hiện hành vi gian lận có thể tồn tại khi một cá nhân cho rằng có thể không chế kiểm soát nội bộ, ví dụ vì cá nhân đó có một vị trí đáng tin cậy hoặc biết rõ về các khiếm khuyết cụ thể của kiểm soát nội bộ;
- (3) Các cá nhân có thể biện minh cho việc thực hiện hành vi gian lận. Một số cá nhân có thái độ, tính cách hoặc hệ thống các giá trị đạo đức cho phép họ thực hiện một hành vi gian lận một cách cố ý. Tuy nhiên, ngay cả khi không có các điều kiện như vậy thì những cá nhân trung thực cũng có thể thực hiện hành vi gian lận khi ở trong môi trường có áp lực mạnh.

A2. Việc lập báo cáo tài chính gian lận có liên quan đến các sai sót cố ý như cố ý bỏ sót số liệu hoặc thông tin thuyết minh của báo cáo tài chính để lừa dối người sử dụng báo cáo tài chính. Sai sót cố ý có thể xuất phát từ chủ định của Ban Giám đốc nhằm điều chỉnh kết quả kinh doanh, làm người sử dụng báo cáo tài chính hiểu sai về tình hình hoạt động và khả năng sinh lời của đơn vị được kiểm toán. Việc điều chỉnh kết quả kinh doanh có thể bắt đầu từ những hành vi nhỏ hoặc những điều chỉnh không thích hợp đối với các giả định và thay đổi các xét đoán của Ban Giám đốc. Áp lực và động cơ dẫn đến các hành vi nêu trên có thể tăng thêm mức độ ảnh hưởng và dẫn đến việc lập báo cáo tài chính gian lận. Đó là khi do áp lực phải đạt được các mục tiêu về thị trường hoặc mong muốn tối đa hóa tiền lương và thưởng dựa trên hiệu quả hoạt động, Ban Giám đốc cố ý tìm mọi cách lập báo cáo tài chính gian lận bằng cách tạo ra sai sót trọng yếu đối với báo cáo tài chính. Trong một số đơn vị, Ban Giám đốc có thể tìm cách báo cáo giảm lợi nhuận nhằm làm giảm số thuế phải nộp hoặc báo cáo tăng lợi nhuận để việc vay vốn ngân hàng được thực hiện dễ dàng hơn.

A3. Việc lập báo cáo tài chính gian lận có thể được thực hiện thông qua các hành vi sau:

- (1) Xuyên tạc, làm giả (bao gồm cả việc giả mạo chữ ký), hoặc sửa đổi chứng từ, sổ kế toán có chứa đựng các nội dung, số liệu được dùng để lập báo cáo tài chính;
- (2) Làm sai lệch hoặc cố ý không trình bày trong báo cáo tài chính các sự kiện, giao dịch hoặc các thông tin quan trọng khác;

- (3) Có ý áp dụng sai các nguyên tắc kế toán liên quan đến các số liệu, sự phân loại, cách thức trình bày hoặc thuyết minh.
- A4. Việc lập báo cáo tài chính gian lận thường cũng bao gồm việc Ban Giám đốc không chế kiểm soát mà dường như đang hoạt động tốt. Ban Giám đốc thường sử dụng các thủ đoạn sau để không chế kiểm soát nhằm thực hiện hành vi gian lận:
- (1) Lập các bút toán không, nhất là vào thời điểm gần cuối kỳ kế toán, để điều chỉnh kết quả kinh doanh hoặc để đạt được các mục đích khác;
 - (2) Điều chỉnh các giả định và thay đổi các xét đoán dùng để ước tính số dư tài khoản một cách bất hợp lý;
 - (3) Không ghi nhận, ghi nhận trước hoặc trì hoãn việc ghi nhận vào báo cáo tài chính các sự kiện và giao dịch tài chính phát sinh trong kỳ báo cáo;
 - (4) Che giấu hoặc không trình bày các sự kiện có thể làm ảnh hưởng đến các khoản mục được ghi nhận trong báo cáo tài chính;
 - (5) Dàn xếp các giao dịch phức tạp nhằm làm sai lệch tình hình tài chính hoặc kết quả kinh doanh của đơn vị;
 - (6) Sửa đổi các chứng từ và điều khoản liên quan đến các giao dịch lớn và bất thường.
- A5. Thủ phạm của hành vi biến thủ tài sản dưới hình thức trộm cắp với giá trị tương đối nhỏ và không mang tính trọng yếu thường là nhân viên trong đơn vị. Tuy nhiên, hành vi biến thủ tài sản cũng có thể do thành viên Ban Giám đốc thực hiện vì họ có điều kiện dễ dàng hơn, theo những cách thức khó phát hiện được. Hành vi biến thủ tài sản có thể được biểu hiện theo nhiều dạng khác nhau, như:
- (1) Biến thủ các khoản thu (ví dụ biến thủ các khoản phải thu đã thu được tiền hoặc chuyển các khoản phải thu đã bị xử lý xóa sổ sang tài khoản cá nhân tại ngân hàng);
 - (2) Lấy cắp tài sản vật chất hoặc tài sản trí tuệ (ví dụ lấy cắp hàng tồn kho, phế liệu, bán các tài liệu kỹ thuật cho đối thủ cạnh tranh);
 - (3) Làm cho đơn vị phải thanh toán tiền cho hàng hóa và dịch vụ mà đơn vị không nhận được (ví dụ thanh toán cho những người bán không có thực, thanh toán cho người bán với mức cao hơn giá trị thật để cá nhân được hưởng hoa hồng do chênh lệch giá, thanh toán cho các nhân viên không có thực);
 - (4) Dùng tài sản của đơn vị để đem lại lợi ích cho cá nhân (ví dụ dùng tài sản của đơn vị làm tài sản thế chấp cho khoản vay cá nhân hoặc khoản vay cho một bên liên quan).

Hành vi biến thủ tài sản thường đi kèm với việc giả mạo chứng từ, tài liệu nhằm che giấu sự thật là các tài sản đó đã bị mất hoặc đã được thế chấp mà không được phép.

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

- A6. Trách nhiệm của kiểm toán viên có liên quan đến gian lận khi kiểm toán các đơn vị hoạt động trong lĩnh vực công có thể được quy định trong các văn bản pháp luật hoặc các quy định có liên quan áp dụng cho các đơn vị thuộc lĩnh vực công hoặc được quy định riêng trong chức năng, nhiệm vụ của kiểm toán viên. Do đó, nhiệm vụ của kiểm toán viên khi kiểm toán các đơn vị thuộc lĩnh vực công có thể không chỉ giới hạn

trong việc xem xét các rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính mà còn bao gồm trách nhiệm xem xét rủi ro có gian lận ở phạm vi rộng hơn.

Thái độ hoài nghi nghề nghiệp (hướng dẫn đoạn 12 – 14 Chuẩn mực này)

A7. Việc duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp đòi hỏi kiểm toán viên phải liên tục đặt câu hỏi xem các thông tin và bằng chứng kiểm toán thu được có dấu hiệu của sai sót trọng yếu do gian lận hay không. Thái độ này bao gồm việc xem xét độ tin cậy của các thông tin sẽ được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán và kiểm soát việc lập và duy trì các thông tin đó. Do đặc điểm của gian lận, thái độ hoài nghi nghề nghiệp của kiểm toán viên đặc biệt quan trọng khi xem xét rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.

A8. Mặc dù kiểm toán viên đã hiểu biết về sự trung thực và chính trực của Ban Giám đốc và Ban quản trị của đơn vị được kiểm toán, nhưng thái độ hoài nghi nghề nghiệp của kiểm toán viên vẫn đặc biệt quan trọng khi xem xét các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận bởi vì trong nhiều trường hợp đã có thể thay đổi.

A9. Theo hướng dẫn tại đoạn A47 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam không yêu cầu kiểm toán viên phải xác minh tính xác thực của các tài liệu, và kiểm toán viên cũng không được đào tạo để trở thành chuyên gia và cũng không được coi là chuyên gia trong việc xác minh tính xác thực nói trên. Tuy nhiên, khi kiểm toán viên xác định được các vấn đề làm kiểm toán viên tin rằng một tài liệu có thể không xác thực hoặc các điều khoản trong tài liệu đã bị chỉnh sửa mà không được thông báo cho kiểm toán viên, thì có thể điều tra thêm bằng các thủ tục sau:

- (1) Xác nhận trực tiếp với bên thứ ba;
- (2) Sử dụng chuyên gia để xác minh tính xác thực của tài liệu đó.

Thảo luận trong nhóm kiểm toán (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

A10. Việc thảo luận trong nhóm kiểm toán về nghi ngờ báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán có thể có sai sót trọng yếu do gian lận nhằm:

- (1) Tạo cơ hội cho các thành viên có nhiều kinh nghiệm trong nhóm kiểm toán trao đổi quan điểm của mình về cách thức và trường hợp xảy ra khả năng báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu do gian lận;
- (2) Giúp cho kiểm toán viên có thể xem xét biện pháp xử lý thích hợp đối với khả năng báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu do gian lận và xác định từng thành viên trong nhóm sẽ thực hiện các thủ tục kiểm toán nhất định;
- (3) Cho phép kiểm toán viên xác định được cách thức trao đổi kết quả thực hiện các thủ tục kiểm toán trong nhóm kiểm toán và cách thức để xử lý các thông tin cáo buộc gian lận mà kiểm toán viên nhận được.

A11. Nội dung thảo luận trong nhóm kiểm toán có thể bao gồm:

- (1) Trao đổi ý kiến giữa các thành viên trong nhóm kiểm toán về cách thức và trường hợp mà họ cho rằng báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán có khả năng có sai sót trọng yếu do gian lận, cách thức Ban Giám đốc có thể thực hiện và che giấu hành vi lập báo cáo tài chính gian lận và cách thức mà tài sản của đơn vị có thể bị biến thủ;

- (2) Xem xét các tình huống cho thấy có sự điều chỉnh kết quả kinh doanh và các thủ đoạn mà thành viên Ban Giám đốc có thể thực hiện nhằm điều chỉnh kết quả kinh doanh dẫn đến việc lập báo cáo tài chính gian lận;
- (3) Xem xét các yếu tố bên ngoài và bên trong có ảnh hưởng đến đơn vị được kiểm toán có thể tạo ra động cơ hoặc áp lực buộc Ban Giám đốc hoặc những đối tượng khác phải thực hiện hành vi gian lận, tạo cơ hội thực hiện hành vi gian lận, và có yếu tố văn hóa hoặc môi trường tạo điều kiện cho Ban Giám đốc hoặc các đối tượng khác có thể biện minh cho việc thực hiện hành vi gian lận;
- (4) Xem xét sự giám sát của Ban Giám đốc đối với các nhân viên thường tiếp cận với tiền hoặc tài sản dễ bị biến thủ;
- (5) Xem xét các thay đổi bất thường hoặc chưa giải thích được trong hành vi hoặc lối sống của Ban Giám đốc hoặc các nhân viên mà nhóm kiểm toán lưu ý;
- (6) Nhấn mạnh tầm quan trọng của việc duy trì thái độ đúng đắn trong suốt cuộc kiểm toán đối với khả năng tồn tại sai sót trọng yếu do gian lận;
- (7) Xem xét các tình huống có thể có khả năng tồn tại gian lận;
- (8) Xem xét xem bằng cách nào để bổ sung yếu tố mà đơn vị được kiểm toán không thể dự đoán trước được vào nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán sẽ được thực hiện;
- (9) Xem xét và lựa chọn các thủ tục kiểm toán hiệu quả để xử lý khả năng tồn tại sai sót trọng yếu do gian lận trong các báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán;
- (10) Xem xét các thông tin cáo buộc gian lận mà kiểm toán viên nhận được;
- (11) Xem xét rủi ro Ban Giám đốc không chế kiểm soát.

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

Phỏng vấn Ban Giám đốc

Đánh giá của Ban Giám đốc về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận (hướng dẫn đoạn 17(a) Chuẩn mực này)

A12. Ban Giám đốc chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ của đơn vị và lập báo cáo tài chính. Vì vậy, kiểm toán viên cần phỏng vấn Ban Giám đốc về đánh giá riêng của Ban Giám đốc đối với rủi ro có gian lận và kiểm soát hiện có trong việc ngăn ngừa và phát hiện rủi ro có gian lận. Nội dung, phạm vi và tần suất của việc Ban Giám đốc đánh giá rủi ro và kiểm soát có thể khác nhau ở mỗi đơn vị. Tại một số đơn vị, Ban Giám đốc có thể thực hiện đánh giá chi tiết hàng năm hoặc ngay trong quá trình giám sát liên tục. Tại một số đơn vị khác, việc đánh giá của Ban Giám đốc có thể không được thực hiện chi tiết và với tần suất thưa hơn. Nội dung, phạm vi và tần suất thực hiện việc đánh giá của Ban Giám đốc giúp kiểm toán viên hiểu rõ hơn về môi trường kiểm soát của đơn vị. Ví dụ việc Ban Giám đốc chưa tiến hành đánh giá rủi ro có gian lận trong một số trường hợp có thể là biểu hiện cho thấy Ban Giám đốc thiếu quan tâm đến kiểm soát nội bộ.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A13. Tại một số đơn vị, đặc biệt là các đơn vị nhỏ, đánh giá của Ban Giám đốc có thể tập trung vào các rủi ro có gian lận và biến thủ tài sản do nhân viên gây ra.

Quy trình xác định và xử lý rủi ro có gian lận của Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 17(b) Chuẩn mực này)

A14. Trường hợp đơn vị được kiểm toán có nhiều địa điểm hoạt động, quy trình xác định và xử lý rủi ro có gian lận của Ban Giám đốc có thể bao gồm các cấp độ giám sát khác nhau đối với các địa điểm hoạt động, hoặc các bộ phận kinh doanh. Ban Giám đốc cũng có thể đã xác định được các địa điểm hoạt động và bộ phận kinh doanh cụ thể mà ở đó có nhiều khả năng có gian lận hơn.

Phỏng vấn Ban Giám đốc và các đối tượng khác trong đơn vị (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A15. Việc kiểm toán viên phỏng vấn Ban Giám đốc có thể cung cấp những thông tin hữu ích về các rủi ro có sai sót trọng yếu trong các báo cáo tài chính xuất phát từ gian lận của nhân viên. Tuy nhiên, việc phỏng vấn Ban Giám đốc thường không cung cấp được các thông tin hữu ích về các rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính xuất phát từ gian lận của Ban Giám đốc. Việc phỏng vấn các đối tượng khác trong đơn vị có thể tạo cho họ cơ hội cung cấp thông tin cho kiểm toán viên mà không thể trao đổi được bằng cách nào khác.

A16. Các đối tượng khác trong đơn vị mà kiểm toán viên có thể tiến hành phỏng vấn trực tiếp về việc có gian lận hoặc nghi ngờ có gian lận, gồm:

- (1) Nhân viên tham gia hoạt động kinh doanh không trực tiếp liên quan đến quá trình lập báo cáo tài chính;
- (2) Nhân viên thuộc nhiều cấp bậc khác nhau;
- (3) Nhân viên tham gia vào việc triển khai, xử lý hoặc ghi nhận các giao dịch phức tạp hoặc bất thường và những người chịu trách nhiệm quản lý hoặc giám sát các nhân viên đó;
- (4) Nhân viên bộ phận pháp chế;
- (5) Cán bộ phụ trách về nhân sự;
- (6) Cán bộ phụ trách việc xử lý các cáo buộc về gian lận.

A17. Ban Giám đốc thường có điều kiện tốt nhất để thực hiện hành vi gian lận. Do đó, khi đánh giá các phản hồi của Ban Giám đốc đối với các câu hỏi phỏng vấn của kiểm toán viên, với thái độ hoài nghi nghề nghiệp, kiểm toán viên có thể cần phải xác minh thêm các nội dung phản hồi của Ban Giám đốc từ các nguồn thông tin khác.

Phỏng vấn bộ phận kiểm toán nội bộ (hướng dẫn đoạn 19 Chuẩn mực này)

A18. Đoạn 23 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 và Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 610 quy định và hướng dẫn về kiểm toán các đơn vị có bộ phận kiểm toán nội bộ. Để thực hiện các quy định và hướng dẫn của các chuẩn mực kiểm toán này về gian lận, kiểm toán viên có thể phỏng vấn về hoạt động của kiểm toán nội bộ, ví dụ:

- (1) Các thủ tục mà kiểm toán viên nội bộ đã thực hiện trong năm nhằm phát hiện gian lận;
- (2) Ban Giám đốc có các biện pháp xử lý thích hợp đối với các phát hiện từ các thủ tục trên hay không.

Tìm hiểu về hoạt động giám sát của Ban quản trị (hướng dẫn đoạn 20 Chuẩn mực này)

A19. Ban quản trị của một đơn vị có trách nhiệm giám sát các hệ thống của đơn vị để quản lý rủi ro, kiểm soát tài chính và tuân thủ pháp luật. Do trách nhiệm của Ban quản trị và Ban Giám đốc có thể khác nhau giữa các đơn vị, kiểm toán viên phải hiểu được trách nhiệm liên quan của từng bên để hiểu về hoạt động giám sát của các cá nhân (đoạn A1 - A8 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260 hướng dẫn đối tượng mà kiểm toán viên phải trao đổi khi cơ cấu quản trị của đơn vị không được xác định rõ ràng).

A20. Việc tìm hiểu về công tác giám sát của Ban quản trị có thể cung cấp cho kiểm toán viên những hiểu biết sâu sắc về mức độ nhạy cảm của đơn vị đối với gian lận ở cấp quản lý, sự đầy đủ và thích hợp của kiểm soát nội bộ đối với rủi ro có gian lận, năng lực và tính chính trực của Ban Giám đốc. Kiểm toán viên có thể tìm hiểu vấn đề này dưới nhiều hình thức, như tham dự các cuộc họp hoặc xem xét biên bản của cuộc họp có liên quan và phỏng vấn Ban quản trị.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A21. Trong một số trường hợp, toàn bộ thành viên Ban quản trị đều tham gia vào Ban Giám đốc, ví dụ, một đơn vị có quy mô nhỏ chỉ có một chủ sở hữu vừa làm công việc quản lý vừa làm công việc giám sát. Trường hợp này, kiểm toán viên thường không cần tìm hiểu về hoạt động giám sát của Ban quản trị vì hoạt động giám sát không tách biệt với hoạt động quản lý.

Xem xét các thông tin khác (hướng dẫn đoạn 23 Chuẩn mực này)

A22. Ngoài các thông tin thu thập được từ việc áp dụng các thủ tục phân tích, các thông tin khác thu thập được về đơn vị và môi trường hoạt động của đơn vị có thể hữu ích trong việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận. Việc thảo luận giữa các thành viên nhóm kiểm toán có thể cung cấp các thông tin hữu ích cho việc xác định các rủi ro này. Ngoài ra, các thông tin thu thập được từ quy trình chấp nhận và duy trì quan hệ khách hàng của doanh nghiệp kiểm toán và những kinh nghiệm thu thập được từ các dịch vụ khác đối với đơn vị có thể có liên quan đến việc xác định các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận, ví dụ dịch vụ soát xét báo cáo tài chính giữa kỳ.

Đánh giá các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận (hướng dẫn đoạn 24 Chuẩn mực này)

A23. Trên thực tế, hành vi gian lận thường được che giấu và rất khó phát hiện. Tuy nhiên, kiểm toán viên có thể phát hiện được các sự kiện hoặc tình huống cho thấy động cơ, áp lực hoặc cơ hội dẫn đến gian lận (đây là các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận). Ví dụ:

- (1) Sự cần thiết phải đáp ứng mong đợi của bên thứ ba nhằm thu được nguồn tài trợ vốn có thể tạo ra áp lực dẫn đến gian lận;
- (2) Chính sách thưởng lớn cho việc đạt được mục tiêu lợi nhuận không thực tế có thể tạo ra động cơ dẫn đến gian lận;
- (3) Môi trường kiểm soát không hiệu quả có thể tạo ra cơ hội dẫn đến gian lận.

A24. Các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận khó có thể phân loại theo mức độ quan trọng. Tầm quan trọng của các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận là rất khác nhau. Tại một số đơn vị với những điều kiện cụ thể, một số yếu tố này có thể có nhưng không nhất

thiết cho thấy rủi ro có sai sót trọng yếu. Do đó, việc xác định yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận có tồn tại hay không và nó có được xem xét khi đánh giá rủi ro báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu do gian lận hay không đòi hỏi kiểm toán viên phải thực hiện các xét đoán chuyên môn.

A25. Ví dụ về các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận liên quan việc lập báo cáo tài chính gian lận và việc biện minh tài sản được trình bày trong Phụ lục 01 của Chuẩn mực này. Các ví dụ này minh họa cho các yếu tố dẫn đến rủi ro được phân loại dựa trên ba điều kiện thường gặp khi có gian lận:

- (1) Động cơ hoặc áp lực dẫn đến gian lận;
- (2) Cơ hội dẫn đến gian lận;
- (3) Khả năng có thể biện minh cho hành vi gian lận.

Qua quan sát, kiểm toán viên có thể không dễ dàng phát hiện các yếu tố dẫn đến rủi ro phản ánh thái độ biện minh cho hành vi gian lận. Tuy nhiên, kiểm toán viên vẫn có thể nhận thấy được sự tồn tại của các yếu tố đó. Mặc dù các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận được nêu trong Phụ lục 01 bao gồm một loạt các tình huống mà kiểm toán viên có thể gặp phải, tuy nhiên đó chưa phải là tất cả các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận.

A26. Quy mô, mức độ phức tạp và hình thức sở hữu của đơn vị có ảnh hưởng quan trọng đến việc xem xét các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận liên quan. Ví dụ, các đơn vị có quy mô lớn thường có nhiều yếu tố hạn chế các hành động bất hợp pháp của Ban Giám đốc, như:

- (1) Ban quản trị thực hiện công tác giám sát một cách hiệu quả;
- (2) Có bộ phận kiểm toán nội bộ hoạt động hiệu quả;
- (3) Có văn bản quy định về đạo đức và biện pháp chống gian lận có hiệu lực.

Ngoài ra, các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận khi xem xét theo cấp độ từng bộ phận kinh doanh có thể cung cấp những hiểu biết khác với khi so sánh với các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận thu thập được khi xem xét theo cấp độ toàn đơn vị.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A27. Đối với đơn vị nhỏ, một số hoặc toàn bộ các vấn đề kiểm toán viên cần xem xét có thể không phù hợp để áp dụng hoặc rất ít liên quan. Ví dụ, một đơn vị nhỏ có thể không có văn bản quy định về đạo đức và biện pháp chống gian lận nhưng đơn vị vẫn có thể xây dựng văn hóa doanh nghiệp, trong đó nhấn mạnh tầm quan trọng của tính chính trực và đạo đức nghề nghiệp thông qua tuyên truyền phổ biến và sự gương mẫu của Ban Giám đốc. Sự độc quyền về quản lý của một cá nhân riêng lẻ trong một đơn vị nhỏ thường không có nghĩa là Ban Giám đốc không có sự quan tâm hợp lý đối với kiểm soát nội bộ và quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị. Trong một số đơn vị, việc Ban Giám đốc trực tiếp kiểm tra, phê duyệt có thể làm giảm bớt các khiếm khuyết trong kiểm soát và giảm rủi ro về gian lận của nhân viên. Tuy nhiên, sự độc quyền về quản lý của một cá nhân riêng lẻ có thể là một khiếm khuyết tiềm tàng vì khả năng Ban Giám đốc không chế kiểm soát.

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

Rủi ro có gian lận trong ghi nhận doanh thu (hướng dẫn đoạn 26 Chuẩn mực này)

- A28. Sai sót trọng yếu do việc lập báo cáo tài chính gian lận liên quan đến ghi nhận doanh thu thường xuất phát từ việc ghi nhận thừa doanh thu thông qua việc, ví dụ ghi nhận doanh thu trước kỳ hoặc ghi nhận doanh thu không. Sai sót này cũng có thể xuất phát từ việc ghi nhận thiếu doanh thu thông qua việc, ví dụ chuyển ghi nhận doanh thu sang kỳ sau một cách không thích hợp.
- A29. Trong một số đơn vị, rủi ro có gian lận trong việc ghi nhận doanh thu có thể cao hơn so với các đơn vị khác. Ví dụ, tại các tổ chức niêm yết, khi hiệu quả hoạt động được đánh giá bằng tăng trưởng doanh thu hoặc lợi nhuận giữa các năm, Ban Giám đốc có thể gặp phải áp lực hoặc động cơ dẫn đến việc lập báo cáo tài chính gian lận bằng cách ghi nhận doanh thu không hợp lý. Tương tự, những rủi ro có gian lận về ghi nhận doanh thu có thể có khả năng tồn tại cao hơn nếu đơn vị bán hàng chủ yếu theo phương thức thu tiền mặt.
- A30. Kiểm toán viên có thể loại trừ giả định về sự tồn tại của rủi ro có gian lận trong ghi nhận doanh thu. Ví dụ, kiểm toán viên có thể kết luận rằng không có rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận liên quan đến ghi nhận doanh thu khi đơn vị chỉ có một loại giao dịch doanh thu đơn giản duy nhất, ví dụ doanh thu cho thuê bất động sản từ một bất động sản cho thuê duy nhất.

Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận và tìm hiểu về các kiểm soát có liên quan của đơn vị (hướng dẫn đoạn 27 Chuẩn mực này)

- A31. Theo hướng dẫn tại đoạn A48 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán 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. Để xác định các kiểm soát nào cần thực hiện để ngăn chặn và phát hiện rủi ro, Ban Giám đốc cần xem xét các rủi ro báo cáo tài chính có thể có sai sót trọng yếu do hậu quả của gian lận. Khi xem xét vấn đề này, Ban Giám đốc có thể kết luận rằng việc thực hiện và duy trì một kiểm soát cụ thể để giảm thiểu rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận là không hiệu quả về mặt chi phí.
- A32. Kiểm toán viên cần quan tâm tìm hiểu về các kiểm soát mà Ban Giám đốc đã thiết kế, thực hiện và duy trì để ngăn chặn và phát hiện gian lận. Trong quá trình tìm hiểu, kiểm toán viên có thể biết được các thông tin như liệu Ban Giám đốc có chủ ý lựa chọn chấp nhận rủi ro đi kèm với việc không phân quyền hay không. Thông tin thu thập được từ việc tìm hiểu này có thể hữu ích giúp kiểm toán viên xác định các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận mà có thể ảnh hưởng đến đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro báo cáo tài chính có thể chứa đựng sai sót trọng yếu do gian lận.

Biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá

Biện pháp xử lý tổng thể (hướng dẫn đoạn 28 Chuẩn mực này)

- A33. Việc xác định biện pháp xử lý tổng thể đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá thường bao gồm việc xem xét cách thức để nâng cao thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt cuộc kiểm toán, ví dụ:

(1) Nâng cao độ nhạy cảm trong việc lựa chọn nội dung, phạm vi tài liệu kiểm tra đối với các giao dịch trọng yếu;

- (2) Nâng cao nhận thức về sự cần thiết phải có đầy đủ các bằng chứng thích hợp về các giải thích hoặc giải trình của Ban Giám đốc đối với các vấn đề trọng yếu.

Việc xác định các biện pháp nêu trên cũng bao gồm việc xem xét trên phạm vi rộng hơn ngoài các thủ tục cụ thể khác đã được lập kế hoạch; phạm vi xem xét này bao gồm các vấn đề quy định tại đoạn 29 và hướng dẫn tại đoạn A34 - A36 Chuẩn mực này.

Phân công và giám sát nhân sự (hướng dẫn đoạn 29(a) Chuẩn mực này)

A34. Kiểm toán viên có thể xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã xác định bằng các cách như phân công thêm các cá nhân có kỹ năng và kiến thức chuyên môn (như các chuyên gia tư vấn pháp luật và công nghệ thông tin), hoặc bằng cách phân công thêm các cá nhân có kinh nghiệm tham gia cuộc kiểm toán.

A35. Mức độ giám sát tùy thuộc vào đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận cũng như năng lực chuyên môn của nhóm kiểm toán.

Sử dụng các yếu tố không thể dự đoán trước khi lựa chọn các thủ tục kiểm toán (hướng dẫn đoạn 29(c) Chuẩn mực này)

A36. Việc bổ sung yếu tố không thể dự đoán trước khi lựa chọn nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán sẽ thực hiện có ý nghĩa rất quan trọng, do các cá nhân trong đơn vị được kiểm toán là những người đã nắm rõ các thủ tục thường thực hiện trong cuộc kiểm toán nên càng có nhiều khả năng che đậy gian lận trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Các yếu tố không thể dự đoán trước có thể được bổ sung bằng các cách như:

- (1) Thực hiện các thử nghiệm cơ bản đối với các số dư tài khoản và các cơ sở dẫn liệu được lựa chọn mà nếu xét trên mức độ trọng yếu hoặc rủi ro thì có thể kiểm toán viên sẽ không kiểm tra các số dư tài khoản và cơ sở dẫn liệu này;
- (2) Điều chỉnh thời gian thực hiện các thủ tục kiểm toán khác với dự kiến;
- (3) Sử dụng các phương pháp chọn mẫu khác nhau;
- (4) Thực hiện các thủ tục kiểm toán tại các địa điểm khác nhau hoặc tại các địa điểm không được thông báo trước.

Thủ tục kiểm toán đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ cơ sở dẫn liệu đã được đánh giá (hướng dẫn đoạn 30 Chuẩn mực này)

A37. Các biện pháp kiểm toán đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ cơ sở dẫn liệu đã được đánh giá có thể bao gồm việc thay đổi nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán theo các hình thức sau đây:

- (1) Nội dung của các thủ tục kiểm toán sẽ thực hiện có thể cần thay đổi nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán phù hợp và đáng tin cậy hơn hoặc để thu thập thêm các thông tin chứng thực bổ sung. Việc này có thể ảnh hưởng đến loại thủ tục kiểm toán và sự kết hợp giữa các loại thủ tục này. Ví dụ:
 - a. Việc quan sát hoặc kiểm tra thực tế một số tài sản có thể trở nên quan trọng hơn hoặc kiểm toán viên có thể chọn cách sử dụng các kỹ thuật kiểm toán được máy tính trợ giúp để thu thập nhiều bằng chứng hơn về các dữ liệu trong các tài khoản hoặc các tài liệu (file) giao dịch điện tử quan trọng;

- b. Kiểm toán viên có thể thiết kế các thủ tục kiểm toán bổ sung nhằm thu thập thêm các thông tin chứng thực. Ví dụ, nếu kiểm toán viên xác định được rằng Ban Giám đốc đang chịu áp lực để đạt được mục tiêu lợi nhuận, có thể có rủi ro là Ban Giám đốc đang ghi nhận thừa doanh thu bằng cách ký kết các hợp đồng bán hàng có điều khoản cho phép ghi nhận doanh thu trước hoặc phát hành hóa đơn bán hàng trước khi giao hàng. Trong trường hợp này, kiểm toán viên có thể thiết kế các xác nhận độc lập không chỉ xác nhận số dư mà còn xác nhận chi tiết về các hợp đồng bán hàng, bao gồm ngày ký, quyền trả lại hàng bán và điều khoản giao hàng. Ngoài ra, để bổ sung cho các xác nhận độc lập trên, kiểm toán viên có thể phỏng vấn các nhân viên không thuộc phòng tài chính trong đơn vị về bất kỳ thay đổi nào trong các hợp đồng bán hàng và các điều khoản giao hàng.
- (2) Lịch trình thực hiện các thử nghiệm cơ bản có thể cần điều chỉnh lại. Kiểm toán viên có thể xác định rằng việc thực hiện thử nghiệm cơ bản tại ngày hoặc gần ngày kết thúc kỳ báo cáo sẽ hiệu quả hơn đối với những rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá. Kiểm toán viên có thể kết luận rằng, do có sai sót cố ý hoặc thao túng có chủ định đã được đánh giá, các thủ tục kiểm toán để suy rộng kết luận kiểm toán từ thời điểm giữa kỳ đến thời điểm cuối kỳ sẽ không hiệu quả. Ngược lại, do một sai sót cố ý (như sai sót liên quan đến việc ghi nhận doanh thu) có thể xuất phát từ giữa kỳ, kiểm toán viên có thể lựa chọn áp dụng thử nghiệm cơ bản đối với các giao dịch phát sinh từ trước đó trong kỳ hoặc đối với các giao dịch phát sinh trong toàn bộ kỳ báo cáo.
- (3) Phạm vi các thủ tục được áp dụng tùy thuộc vào đánh giá của kiểm toán viên đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận. Ví dụ, việc tăng cỡ mẫu hoặc việc thực hiện các thủ tục phân tích chi tiết hơn có thể là cần thiết. Đồng thời, các kỹ thuật kiểm toán được máy tính trợ giúp có thể cho phép thực hiện thử nghiệm sâu hơn về các giao dịch và dữ liệu điện tử. Các kỹ thuật này có thể được sử dụng để chọn mẫu các giao dịch điện tử chính, phân loại các giao dịch với những đặc điểm cụ thể, hoặc để thử nghiệm toàn bộ tổng thể thay vì một mẫu.
- A38. Nếu kiểm toán viên phát hiện rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ảnh hưởng đến số lượng hàng tồn kho, việc kiểm tra sổ kế toán hàng tồn kho của đơn vị có thể giúp xác định địa điểm hoặc các khoản mục cần lưu ý đặc biệt trong hoặc sau khi kiểm kê hàng tồn kho. Việc rà soát này có thể dẫn đến quyết định thực hiện quan sát kiểm kê hàng tồn kho tại một số địa điểm nhất định không được thông báo trước hoặc thực hiện kiểm kê hàng tồn kho tại toàn bộ các địa điểm vào cùng một thời điểm.
- A39. Kiểm toán viên có thể xác định rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ảnh hưởng đến một tài khoản và cơ sở dẫn liệu. Các tài khoản và cơ sở dẫn liệu này có thể bao gồm: đánh giá tài sản, các ước tính kế toán liên quan đến các giao dịch cụ thể (như các giao dịch mua lại, tái cơ cấu hoặc thanh lý một bộ phận kinh doanh) và các khoản nợ quan trọng khác đã phát sinh (như nghĩa vụ khắc phục ô nhiễm môi trường). Rủi ro cũng có thể liên quan đến những thay đổi lớn về các giả định liên quan đến các ước tính. Các thông tin thu thập được thông qua việc tìm hiểu đơn vị và môi trường hoạt động của đơn vị có thể giúp kiểm toán viên đánh giá tính hợp lý của các ước tính kế toán và các xét đoán, giả định làm cơ sở cho ước tính của Ban Giám đốc. Việc xem xét lại các xét đoán và giả định tương tự của Ban Giám đốc đã

áp dụng trong các kỳ trước sẽ giúp kiểm toán viên hiểu rõ hơn về tính hợp lý của các xét đoán và giả định làm cơ sở cho các ước tính của Ban Giám đốc.

- A40. Phụ lục 02 của Chuẩn mực này cung cấp ví dụ về các thủ tục kiểm toán có thể áp dụng để xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá, bao gồm các thủ tục về kết hợp yếu tố không thể dự đoán trước. Phụ lục này cũng đưa ra ví dụ về các biện pháp đối với đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu xuất phát từ việc lập báo cáo tài chính gian lận (kể cả việc lập báo cáo tài chính gian lận do ghi nhận doanh thu) và từ hành vi biến thủ tài sản.

Thủ tục kiểm toán đối với các rủi ro liên quan đến việc Ban Giám đốc không chế kiểm soát

Bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác (hướng dẫn đoạn 32(a) Chuẩn mực này)

- A41. Sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận thường bao gồm các hành vi thao túng quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính bằng cách thực hiện các bút toán ghi sổ không phù hợp hoặc không được phê duyệt. Việc này có thể diễn ra trong suốt kỳ hoặc tại thời điểm cuối kỳ báo cáo, hoặc bằng việc Ban Giám đốc tự điều chỉnh số liệu trong báo cáo tài chính mà các điều chỉnh này không được phản ánh trong sổ kế toán, chẳng hạn thông qua các điều chỉnh hợp nhất và việc phân loại lại.

- A42. Kiểm toán viên cần xem xét các rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến việc không chế một cách bất hợp lý kiểm soát đối với các bút toán ghi sổ vì các quy trình và các hoạt động kiểm soát tự động có thể giảm bớt rủi ro về nhầm lẫn do sơ suất nhưng không khắc phục được rủi ro do các cá nhân lạm dụng các quy trình tự động trên một cách không hợp lý, ví dụ, bằng cách thay đổi các giá trị được tự động nhập vào Sổ Cái hoặc vào hệ thống báo cáo tài chính. Ngoài ra, khi sử dụng công nghệ thông tin để chuyển tải thông tin tự động, có thể có rất ít hoặc không có bằng chứng rõ ràng về sự can thiệp đó trong các hệ thống thông tin.

- A43. Khi xác định và lựa chọn các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác để kiểm tra và xác định phương pháp thích hợp để kiểm tra cơ sở của các khoản mục đã lựa chọn, kiểm toán viên cần quan tâm đến các vấn đề sau:

- (1) *Đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận:* Sự tồn tại của các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận và các thông tin khác thu thập được từ đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận có thể giúp kiểm toán viên xác định các loại bút toán ghi sổ cụ thể và các điều chỉnh khác để tiến hành kiểm tra.
- (2) *Các kiểm soát được thực hiện đối với các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác:* Các kiểm soát hữu hiệu đối với việc lập và thực hiện các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác có thể làm giảm mức độ thử nghiệm cơ bản cần thiết, với điều kiện là kiểm toán viên đã kiểm tra tính hữu hiệu của các kiểm soát đó.
- (3) *Quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị và nội dung các bằng chứng có thể thu thập được:* Đối với nhiều đơn vị, quy trình xử lý giao dịch là sự kết hợp các bước, các thủ tục thủ công và tự động. Tương tự, việc xử lý bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác có thể bao gồm các thủ tục và hoạt động kiểm soát được thực hiện thủ công và tự động. Khi áp dụng công nghệ thông tin trong quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính, các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác có thể chỉ tồn tại dưới dạng dữ liệu điện tử.

- (4) *Đặc điểm của các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh có gian lận:* Các bút toán ghi sổ hoặc các điều chỉnh không phù hợp thường có các đặc điểm nhận dạng riêng biệt. Các đặc điểm này có thể bao gồm các bút toán (a) được thực hiện ở các tài khoản không phù hợp, bất thường hoặc ít khi sử dụng, (b) được lập bởi các cá nhân thường không lập các bút toán ghi sổ, (c) được ghi nhận tại cuối kỳ hoặc sau khi khóa sổ mà không có hoặc có rất ít giải thích hoặc diễn giải, (d) được lập trước hoặc trong quá trình lập báo cáo tài chính mà không được phản ánh vào tài khoản kế toán hoặc (e) có số tiền là số được làm tròn hoặc có số đuôi đồng nhất.
- (5) *Nội dung và tính phức tạp của các tài khoản:* Các bút toán ghi sổ hoặc các điều chỉnh không thích hợp có thể được ghi vào các tài khoản (a) có các nghiệp vụ có nội dung phức tạp và bất thường, (b) có các ước tính quan trọng và các điều chỉnh cuối kỳ, (c) đã từng dẫn đến sai sót trong quá khứ, (d) không được đối chiếu kịp thời hoặc có các chênh lệch chưa được đối chiếu, (e) có các giao dịch nội bộ hoặc (f) có liên quan đến một rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được xác định. Khi kiểm toán các đơn vị có nhiều địa điểm kinh doanh hoặc các đơn vị thành viên, đơn vị trực thuộc, kiểm toán viên cần lưu ý lựa chọn các bút toán ghi sổ từ các địa điểm khác nhau.
- (6) *Các bút toán ghi sổ hoặc các điều chỉnh khác được xử lý khác với cách giải quyết thông thường:* Các bút toán ghi sổ bất thường có thể không bị kiểm soát như các bút toán ghi sổ để ghi nhận các giao dịch diễn ra thường xuyên như doanh thu hàng tháng, các khoản mua sắm và các khoản chi tiêu tiền mặt.

A44. Kiểm toán viên cần sử dụng xét đoán chuyên môn khi xác định nội dung, lịch trình, phạm vi kiểm tra các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác. Tuy nhiên, đoạn 32(a)(ii) Chuẩn mực này quy định kiểm toán viên phải lựa chọn các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác được thực hiện tại thời điểm cuối kỳ báo cáo, do các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác có gian lận thường được lập vào thời điểm này. Ngoài ra, đoạn 32(a)(iii) Chuẩn mực này yêu cầu kiểm toán viên xem xét sự cần thiết phải thực hiện kiểm tra các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh khác trong suốt kỳ báo cáo, vì các sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận có thể phát sinh trong suốt kỳ và gian lận có thể được che giấu tinh vi.

Các ước tính kế toán (hướng dẫn đoạn 32(b) Chuẩn mực này)

- A45. Khi lập và trình bày báo cáo tài chính, Ban Giám đốc phải thực hiện một số xét đoán hoặc giả định ảnh hưởng đến các ước tính kế toán quan trọng và liên tục giám sát tính hợp lý của các ước tính đó. Việc lập báo cáo tài chính gian lận thường được thực hiện bằng những sai sót có chủ định trong ước tính kế toán. Điều này có thể đạt được thông qua việc, ví dụ, ghi nhận thiếu hoặc thừa toàn bộ hoặc một phần các khoản dự phòng hoặc các khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu theo cùng một hướng nhằm tạo ra lợi nhuận tăng trưởng đều đặn trong hai hay nhiều kỳ kế toán hoặc để đạt được mức lợi nhuận dự kiến, làm cho người sử dụng báo cáo tài chính nhận thức không đúng về tình hình hoạt động và khả năng sinh lời của đơn vị.
- A46. Mục đích của việc xem xét lại các xét đoán và giả định làm cơ sở cho các ước tính kế toán quan trọng của Ban Giám đốc trong báo cáo tài chính năm trước là để xác định liệu có tồn tại dấu hiệu cho thấy sự thiên lệch của Ban Giám đốc hay không. Việc xem xét này không nhằm đánh giá các xét đoán chuyên môn mà kiểm toán viên đã đưa ra trong năm trước dựa trên các thông tin có sẵn tại thời điểm đó.

A47. Đoạn 09 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 540 cũng yêu cầu kiểm toán viên phải xem xét lại các xét đoán và giả định làm cơ sở cho các ước tính kế toán quan trọng của Ban Giám đốc trong báo cáo tài chính năm trước. Việc xem xét này được thực hiện như một thủ tục đánh giá rủi ro nhằm thu thập thông tin về tính hữu hiệu của quy trình thực hiện ước tính của Ban Giám đốc trong kỳ trước, thu thập bằng chứng kiểm toán về kết quả thực hiện của các giao dịch liên quan đến các ước tính kế toán trong kỳ trước có liên quan đến các ước tính kế toán trong kỳ hiện tại và thu thập bằng chứng kiểm toán về các vấn đề như khả năng không chắc chắn của các ước tính cần phải thuyết minh trong báo cáo tài chính. Việc xem xét lại các xét đoán và giả định của Ban Giám đốc để xác định sự thiên lệch có khả năng phản ánh rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận theo quy định của Chuẩn mực này có thể được thực hiện kết hợp với việc xem xét theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 540.

Lý do kinh tế của các nghiệp vụ quan trọng (hướng dẫn đoạn 32(c) Chuẩn mực này)

A48. Các dấu hiệu cho thấy các nghiệp vụ quan trọng không thuộc quá trình hoạt động thông thường của đơn vị hoặc các nghiệp vụ bất thường có thể được thực hiện để lập báo cáo tài chính gian lận hoặc để che dấu việc biến thủ tài sản, gồm:

- (1) Hình thức của các nghiệp vụ đó quá phức tạp (ví dụ, nghiệp vụ liên quan đến nhiều đơn vị trong một tập đoàn phải lập báo cáo tài chính hợp nhất hoặc nhiều bên thứ ba không phải là bên liên quan);
- (2) Ban Giám đốc không thảo luận với Ban quản trị của đơn vị về nội dung, phương pháp kế toán các nghiệp vụ đó và không có đầy đủ chứng từ, sổ sách liên quan;
- (3) Ban Giám đốc nhấn mạnh vào yêu cầu hạch toán kế toán cụ thể hơn là vào nội dung kinh tế của giao dịch đó;
- (4) Các giao dịch với các bên liên quan không được hợp nhất, bao gồm các đơn vị có mục đích đặc biệt (như các công ty con được thành lập với mục đích chuyển lãi, lỗ...) không được Ban quản trị của đơn vị rà soát và phê duyệt thích hợp;
- (5) Các giao dịch với các bên liên quan chưa được xác định trước đây hoặc các bên không có tiềm lực hoặc khả năng tài chính để thực hiện giao dịch nếu không có sự hỗ trợ của đơn vị được kiểm toán.

Đánh giá bằng chứng kiểm toán (hướng dẫn đoạn 34 - 37 Chuẩn mực này)

A49. Đoạn 25 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 yêu cầu kiểm toán viên phải xem xét liệu các đánh giá về rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu có còn thích hợp hay không, trên cơ sở các thủ tục kiểm toán đã thực hiện và các bằng chứng đã thu thập. Mặc dù việc xem xét này chủ yếu mang tính định tính dựa trên xét đoán của kiểm toán viên nhưng có thể giúp kiểm toán viên hiểu rõ hơn về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận và xác định sự cần thiết phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung hoặc các thủ tục kiểm toán khác. Phụ lục 03 của Chuẩn mực này đưa ra các ví dụ về các trường hợp có thể cho thấy khả năng gian lận.

Thủ tục phân tích được thực hiện ở cuối cuộc kiểm toán khi hình thành kết luận tổng thể (hướng dẫn đoạn 34 Chuẩn mực này)

A50. Kiểm toán viên cần sử dụng xét đoán chuyên môn trong việc xác định xu hướng và các quan hệ cụ thể có thể là dấu hiệu của rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận, đặc

biệt là các mối quan hệ bất thường liên quan đến doanh thu và thu nhập tại thời điểm cuối năm như: các khoản thu nhập lớn không có nội dung rõ ràng được ghi nhận gần cuối kỳ báo cáo hoặc các giao dịch bất thường; hoặc thu nhập không phù hợp với xu hướng lưu chuyển tiền tệ từ hoạt động kinh doanh.

Xem xét các sai sót đã được xác định (hướng dẫn đoạn 35 - 37 Chuẩn mực này)

- A51. Gian lận thường không phát sinh riêng lẻ vì gian lận thường liên quan đến động cơ, áp lực hay cơ hội để thực hiện gian lận hoặc sự biện minh cho hành vi gian lận. Theo đó, các sai sót, ví dụ số lượng lớn các sai sót tại một địa điểm cụ thể mặc dù mức độ ảnh hưởng lũy kế là không trọng yếu, nhưng vẫn có thể cho thấy sự tồn tại của rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.
- A52. Tùy từng trường hợp mà ý nghĩa của gian lận đã được xác định có thể khác nhau. Ví dụ, một hành vi gian lận không quan trọng có thể trở nên quan trọng nếu gian lận đó liên quan đến nhà quản lý cấp cao. Trường hợp này, kiểm toán viên có thể phải xem xét lại độ tin cậy của bằng chứng đã thu thập, do có nghi ngờ về tính đầy đủ, trung thực của các giải trình và về tính xác thực của tài liệu kế toán hoặc có thể có sự thông đồng giữa nhân viên với Ban Giám đốc hoặc bên thứ ba.
- A53. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450 và số 700 quy định và hướng dẫn cách đánh giá, xử lý các sai sót và ảnh hưởng của các sai sót này đối với ý kiến của kiểm toán viên trong báo cáo kiểm toán.

Kiểm toán viên không thể tiếp tục thực hiện hợp đồng kiểm toán (hướng dẫn đoạn 38 Chuẩn mực này)

- A54. Ví dụ về các trường hợp ít xảy ra có thể phát sinh và có thể làm cho kiểm toán viên phải cân nhắc việc tiếp tục thực hiện hợp đồng kiểm toán, gồm:
- (1) Đơn vị không thực hiện biện pháp phù hợp để xử lý gian lận mà kiểm toán viên cho là cần thiết trong hoàn cảnh cụ thể, kể cả khi các gian lận này không ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính;
 - (2) Việc kiểm toán viên xem xét rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận và kết quả của các thử nghiệm kiểm toán cho thấy có rủi ro đáng kể do gian lận mang tính trọng yếu và lan tỏa; hoặc
 - (3) Kiểm toán viên lo ngại về năng lực hoặc tính chính trực của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị.
- A55. Do thực tế rất đa dạng nên Chuẩn mực này không thể mô tả chính xác tình huống thích hợp để kiểm toán viên cân nhắc việc rút khỏi hợp đồng kiểm toán. Một số yếu tố làm cho kiểm toán viên phải cân nhắc rút khỏi hợp đồng kiểm toán là khi thành viên Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán có liên quan đến gian lận (có thể ảnh hưởng đến độ tin cậy của các giải trình của Ban Giám đốc) và các ảnh hưởng đối với kiểm toán viên nếu tiếp tục thực hiện hợp đồng kiểm toán.
- A56. Kiểm toán viên có trách nhiệm nghề nghiệp và trách nhiệm pháp lý trong trường hợp không thể tiếp tục thực hiện hợp đồng kiểm toán. Tùy theo từng trường hợp cụ thể và theo quy định của pháp luật, kiểm toán viên có thể cần xin ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật khi quyết định rút khỏi một hợp đồng kiểm toán và khi xác định các hành động thích hợp, bao gồm thực hiện việc báo cáo cho các cổ đông, cơ quan quản lý và các bên khác. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán

Việt Nam hướng dẫn kiểm toán viên trao đổi với kiểm toán viên thay thế khi rút khỏi hợp đồng kiểm toán.

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

A57. Trong nhiều trường hợp, khi kiểm toán các đơn vị hoạt động trong lĩnh vực công, kiểm toán viên không được rút khỏi hợp đồng kiểm toán theo quy định của pháp luật hoặc để đáp ứng lợi ích của công chúng.

Giải trình bằng văn bản (hướng dẫn đoạn 39 Chuẩn mực này)

A58. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 580 quy định và hướng dẫn cách thức thu thập các giải trình thích hợp từ Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) trong quá trình kiểm toán. Ngoài việc xác nhận đã hoàn thành trách nhiệm của mình trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính, Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) phải thừa nhận trách nhiệm của mình đối với việc thiết lập, thực hiện và duy trì kiểm soát nội bộ nhằm ngăn chặn và phát hiện gian lận, bất kể quy mô của đơn vị thế nào.

A59. Do bản chất của gian lận và những khó khăn mà kiểm toán viên gặp phải trong việc phát hiện các sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận, kiểm toán viên cần phải thu thập được giải trình bằng văn bản từ Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) xác nhận rằng họ đã cung cấp cho kiểm toán viên:

- (a) Kết quả đánh giá của Ban Giám đốc về rủi ro báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu do gian lận;
- (b) Sự nhận biết của Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) về những gian lận trong thực tế, nghi ngờ hoặc cáo buộc gian lận có ảnh hưởng đến đơn vị.

Trao đổi với Ban Giám đốc và Ban quản trị

Trao đổi với Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 40 Chuẩn mực này)

A60. Khi đã thu thập được bằng chứng về sự tồn tại hoặc có thể tồn tại gian lận, kiểm toán viên cần trao đổi ngay với cấp quản lý thích hợp của đơn vị được kiểm toán, kể cả khi vấn đề phát hiện được có thể được coi là không có ảnh hưởng đáng kể (ví dụ, việc biến thủ tài sản có giá trị nhỏ của một nhân viên cấp thấp trong đơn vị). Việc xác định cấp quản lý thích hợp của đơn vị để trao đổi tùy thuộc vào xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên và chịu ảnh hưởng bởi các yếu tố như khả năng thông đồng, nội dung và mức độ nghiêm trọng của gian lận. Thông thường, cấp quản lý thích hợp của đơn vị phải cao hơn ít nhất một cấp so với những người có liên quan đến gian lận.

Trao đổi với Ban quản trị (hướng dẫn đoạn 41 Chuẩn mực này)

A61. Kiểm toán viên có thể trao đổi với Ban quản trị bằng lời hoặc bằng văn bản. Đoạn A38 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260 xác định các yếu tố mà kiểm toán viên cần xem xét để quyết định cách thức trao đổi bằng lời hay bằng văn bản. Do nội dung và độ nhạy cảm của gian lận có liên quan đến nhà quản lý cấp cao, hoặc gian lận dẫn đến sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính, kiểm toán viên cần báo cáo các vấn đề trên một cách kịp thời và có thể xem xét sự cần thiết phải báo cáo bằng văn bản.

- A62. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể thấy cần trao đổi với Ban quản trị mặc dù gian lận được phát hiện chỉ liên quan đến các nhân viên mà không phải là Ban Giám đốc và không dẫn đến sai sót trọng yếu. Tương tự, Ban quản trị có thể mong muốn được thông báo về những trường hợp đó. Quy trình trao đổi này sẽ được thực hiện hiệu quả nếu kiểm toán viên và Ban quản trị đã thống nhất ngay trong giai đoạn đầu của cuộc kiểm toán về nội dung và mức độ thông báo của kiểm toán viên đối với vấn đề liên quan đến gian lận.
- A63. Trường hợp có nghi ngờ về tính chính trực hay tính trung thực của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị, thì kiểm toán viên cần cân nhắc việc xin ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật để xác định biện pháp thích hợp.

Các vấn đề khác liên quan đến gian lận (hướng dẫn đoạn 42 Chuẩn mực này)

- A64. Các vấn đề khác liên quan đến gian lận cần được thảo luận với Ban quản trị của đơn vị có thể bao gồm:
- (1) Lo ngại về nội dung, phạm vi và tần suất thực hiện đánh giá của Ban Giám đốc đối với các kiểm soát đang được thực hiện để ngăn chặn và phát hiện gian lận và đối với rủi ro làm cho báo cáo tài chính có thể bị sai sót;
 - (2) Ban Giám đốc không khắc phục được các khiếm khuyết nghiêm trọng đã được phát hiện trong kiểm soát nội bộ, hoặc không xử lý được một cách thích hợp đối với các gian lận đã được phát hiện;
 - (3) Đánh giá của kiểm toán viên về môi trường kiểm soát của đơn vị, bao gồm các nghi ngờ về năng lực và tính chính trực của Ban Giám đốc;
 - (4) Các hành động của Ban Giám đốc có thể cho thấy việc lập báo cáo tài chính gian lận, như việc Ban Giám đốc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán có thể cho thấy mục đích của Ban Giám đốc là để điều chỉnh kết quả kinh doanh làm cho người sử dụng báo cáo tài chính hiểu không đúng về tình hình hoạt động và khả năng sinh lời của đơn vị;
 - (5) Các lo ngại về tính thích hợp và tính đầy đủ của việc phê duyệt các nghiệp vụ bất thường của đơn vị.

Thông báo với các cơ quan quản lý và cơ quan pháp luật có liên quan (hướng dẫn đoạn 43 Chuẩn mực này)

- A65. Trách nhiệm nghề nghiệp của kiểm toán viên về bảo mật thông tin của khách hàng có thể không cho phép kiểm toán viên báo cáo những gian lận cho các bên không phải là khách hàng. Tuy nhiên, trong một số trường hợp nhất định, theo yêu cầu của pháp luật hoặc các quy định có liên quan, kiểm toán viên phải báo cáo về các gian lận với cơ quan quản lý và cơ quan pháp luật có liên quan.
- A66. Tùy theo từng trường hợp cụ thể, kiểm toán viên có thể phải xin ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật để xác định sự cần thiết phải báo cáo về các gian lận với cơ quan quản lý, cơ quan pháp luật có liên quan để đảm bảo các bước công việc cần thiết đối với lợi ích công chúng trước ảnh hưởng của các gian lận đã phát hiện.

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

- A67. Trong lĩnh vực công, tùy theo yêu cầu của pháp luật hoặc các quy định có liên quan, kiểm toán viên có thể phải báo cáo về việc đã phát hiện hay không phát hiện được gian lận nào trong quá trình kiểm toán.

VÍ DỤ VỀ CÁC YẾU TỐ DẪN ĐẾN RỦI RO CÓ GIAN LẬN

Phụ lục này đưa ra các ví dụ về các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận mà kiểm toán viên thường gặp trong thực tế. Các ví dụ này được trình bày theo hai loại gian lận (lập báo cáo tài chính gian lận và biến thủ tài sản) tương ứng với cách thức xem xét của kiểm toán viên. Đối với mỗi loại gian lận, các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận sẽ được phân loại cụ thể hơn dựa trên ba điều kiện thường tồn tại khi có sai sót trọng yếu do gian lận, gồm: (a) động cơ hoặc áp lực, (b) cơ hội và (c) thái độ hoặc sự biện minh cho hành động. Ngoài các yếu tố dẫn đến rủi ro nêu ra trong các ví dụ sau, kiểm toán viên cần xác định thêm các yếu tố khác dẫn đến rủi ro. Không phải toàn bộ các ví dụ này đều phù hợp với tất cả các tình huống, và một số ví dụ có thể có ý nghĩa khác nhau tùy theo quy mô, đặc điểm sở hữu hoặc tình hình thực tế tại các đơn vị. Đồng thời, thứ tự các ví dụ về các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận được trình bày không nhằm phản ánh tầm quan trọng hay tần suất phát sinh của các yếu tố đó.

A. Ví dụ về các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận liên quan đến sai sót phát sinh từ việc lập báo cáo tài chính gian lận**A.1 Động cơ hoặc áp lực**

A.1.1 Sự ổn định tài chính hay khả năng sinh lời bị ảnh hưởng bởi tình hình kinh tế, ngành nghề kinh doanh hay điều kiện hoạt động của đơn vị, ví dụ:

- (1) Mức độ cạnh tranh cao hay thị trường bão hòa, kèm theo lợi nhuận suy giảm;
- (2) Dễ bị tác động trước những thay đổi nhanh chóng, như những thay đổi về công nghệ, sản phẩm bị lỗi thời hoặc sự thay đổi lãi suất;
- (3) Nhu cầu của khách hàng suy giảm đáng kể và số đơn vị thất bại trong ngành hoặc trong nền kinh tế ngày càng tăng;
- (4) Lỗ từ hoạt động kinh doanh dẫn đến nguy cơ phá sản, tịch biên tài sản hoặc xiết nợ;
- (5) Liên tục phát sinh luồng tiền âm từ hoạt động kinh doanh hoặc không có khả năng tạo ra luồng tiền từ hoạt động kinh doanh trong khi báo cáo vẫn lãi và tăng trưởng;
- (6) Tăng trưởng nhanh hoặc có tỷ suất lợi nhuận bất thường, đặc biệt là khi so sánh với các công ty cùng ngành nghề;
- (7) Phát sinh các quy định mới về kế toán, pháp luật hoặc các quy định có liên quan.

A.1.2 Áp lực cao đối với Ban Giám đốc nhằm đáp ứng các yêu cầu hoặc kỳ vọng của các bên thứ ba do:

- (1) Tỷ suất lợi nhuận hay kỳ vọng theo xu thế của các chuyên gia phân tích đầu tư, các nhà đầu tư là các tổ chức, các chủ nợ quan trọng, hoặc các bên độc lập khác (đặc biệt là các kỳ vọng quá mức hoặc phi thực tế), bao gồm những kỳ vọng của Ban Giám đốc trong các thông cáo báo chí hoặc các thông tin quá lạc quan trong báo cáo thường niên;

- (2) Nhu cầu huy động thêm các nguồn tài trợ dưới hình thức cho vay hoặc góp vốn nhằm giữ vững khả năng cạnh tranh, bao gồm việc tài trợ cho công tác nghiên cứu và phát triển hoặc các khoản chi đầu tư lớn;
- (3) Đơn vị sắp đáp ứng các yêu cầu niêm yết hoặc các yêu cầu thanh toán nợ hoặc các yêu cầu của các hợp đồng nợ khác;
- (4) Ảnh hưởng bất lợi của việc báo cáo kết quả tài chính không tốt đối với các giao dịch lớn chưa thực hiện như hợp nhất kinh doanh hoặc đấu thầu.

A.1.3 Các thông tin cho thấy tình hình tài chính cá nhân của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị bị ảnh hưởng bởi kết quả hoạt động của doanh nghiệp do:

- (1) Các lợi ích tài chính lớn trong đơn vị;
- (2) Phần lớn các khoản thu nhập của Ban Giám đốc và Ban quản trị (như tiền thưởng, quyền mua chứng khoán và các thỏa thuận thanh toán theo mức lợi nhuận) là chưa chắc chắn và phụ thuộc vào việc đạt được các mục tiêu về giá chứng khoán, kết quả kinh doanh, tình hình tài chính hoặc luồng tiền. Các khoản thu nhập này phụ thuộc vào việc đạt được các mục tiêu chỉ liên quan đến một số tài khoản cụ thể hoặc các hoạt động được lựa chọn của đơn vị, mặc dù nếu xét trên phương diện tổng thể thì các tài khoản hoặc hoạt động này có thể không trọng yếu đối với đơn vị;
- (3) Bảo lãnh cá nhân về các khoản nợ của đơn vị.

A.1.4 Áp lực cao đối với Ban Giám đốc hoặc nhân sự điều hành để đạt được các mục tiêu tài chính mà Ban quản trị đặt ra, bao gồm các chính sách khen thưởng theo doanh thu hay tỷ suất lợi nhuận.

A.2 Các cơ hội

A.2.1 Đặc điểm của ngành hay các hoạt động của đơn vị có thể tạo ra cơ hội cho gian lận trong báo cáo tài chính thường phát sinh từ:

- (1) Các giao dịch quan trọng với bên liên quan nằm ngoài quá trình kinh doanh thông thường hoặc với các đơn vị liên quan chưa được kiểm toán hoặc được doanh nghiệp kiểm toán khác kiểm toán;
- (2) Tiềm lực tài chính mạnh chiếm ưu thế vượt trội trong một ngành nhất định cho phép đơn vị có thể áp đặt các điều kiện đối với nhà cung cấp hoặc khách hàng, có thể dẫn đến các giao dịch không hợp lý hoặc giao dịch bất thường;
- (3) Tài sản, nợ phải trả, doanh thu, hoặc chi phí được xác định dựa trên những ước tính kế toán quan trọng liên quan đến những xét đoán chủ quan hoặc các yếu tố không chắc chắn khác;
- (4) Những nghiệp vụ có giá trị bất thường hoặc rất phức tạp, đặc biệt là những nghiệp vụ phát sinh gần thời điểm kết thúc kỳ kế toán;
- (5) Những hoạt động lớn được tổ chức hoặc được thực hiện giữa các nước có môi trường và văn hóa kinh doanh khác nhau;
- (6) Sử dụng các đơn vị kinh doanh trung gian nhưng không có lý do rõ ràng;
- (7) Mở tài khoản ngân hàng, thành lập công ty con hoặc chi nhánh ở những nơi có ưu đãi về thuế nhưng không có lý do rõ ràng.

A.2.2 Việc giám sát hoạt động của Ban Giám đốc không hiệu quả do những nguyên nhân sau:

- (1) Sự độc quyền trong quản lý của một người hoặc một nhóm người mà không có những thủ tục kiểm soát bổ sung;
- (2) Hoạt động giám sát của Ban quản trị đối với báo cáo tài chính và kiểm soát nội bộ kém hiệu quả.

A.2.3 Cơ cấu tổ chức phức tạp hoặc không ổn định, được thể hiện như sau:

- (1) Khó khăn trong việc xác định tổ chức hoặc cá nhân có quyền kiểm soát trong đơn vị;
- (2) Cơ cấu tổ chức quá phức tạp, trong đó có những pháp nhân hoặc những cấp quản lý bất thường;
- (3) Thay đổi thường xuyên Ban quản trị, Ban Giám đốc hoặc chuyên gia tư vấn pháp luật.

A.2.4 Kiểm soát nội bộ kém hiệu lực do những nguyên nhân sau:

- (1) Thiếu sự giám sát đối với các kiểm soát bao gồm kiểm soát tự động và kiểm soát báo cáo tài chính giữa niên độ;
- (2) Thay đổi thường xuyên hoặc tuyển dụng không hiệu quả nhân viên kế toán, nhân viên kiểm toán nội bộ hoặc nhân viên công nghệ thông tin;
- (3) Hệ thống kế toán và hệ thống thông tin không hiệu quả.

A.3 Thái độ hoặc sự biện minh cho hành động

- (1) Cấp quản lý truyền đạt, thực hiện, hỗ trợ hoặc yêu cầu thực hiện văn hoá doanh nghiệp hoặc tiêu chuẩn đạo đức nghề nghiệp không phù hợp và không hiệu quả;
- (2) Thành viên Ban Giám đốc không có chuyên môn nghiệp vụ về tài chính nhưng can thiệp hoặc áp đặt quá mức trong việc lựa chọn chính sách kế toán hoặc xác định những ước tính kế toán quan trọng;
- (3) Đã có tiền sử vi phạm pháp luật về chứng khoán hoặc pháp luật và các quy định khác, hoặc đơn vị bị khiếu kiện, hoặc Ban quản trị, Ban Giám đốc bị cáo buộc gian lận hoặc vi phạm pháp luật và các quy định;
- (4) Ban Giám đốc quan tâm quá mức tới việc duy trì hoặc gia tăng giá cổ phiếu hoặc xu hướng thu nhập của doanh nghiệp;
- (5) Ban Giám đốc cam kết với các chuyên gia phân tích, các chủ nợ và bên thứ ba sẽ đạt được những mức dự báo quá cao hoặc không thực tế;
- (6) Ban Giám đốc không thể kịp thời sửa chữa những khiếm khuyết nghiêm trọng đã được xác định trong kiểm soát nội bộ;
- (7) Sự quan tâm của Ban Giám đốc trong việc sử dụng các biện pháp không phù hợp để làm giảm lợi nhuận báo cáo vì các lý do liên quan đến thuế;
- (8) Yếu kém về đạo đức trong thành viên Ban Giám đốc;
- (9) Ban Giám đốc đồng thời là chủ sở hữu, không tách biệt giao dịch cá nhân với giao dịch kinh doanh;
- (10) Tranh chấp giữa những cổ đông trong một đơn vị có ít thành viên;

- (11) Ban Giám đốc liên tục cố gắng biện minh cho các phương pháp kế toán không phù hợp dựa trên mức trọng yếu;
- (12) Căng thẳng trong mối quan hệ giữa Ban Giám đốc với doanh nghiệp kiểm toán hiện tại hoặc doanh nghiệp kiểm toán tiền nhiệm, thể hiện qua các tình huống sau:
 - a. Mâu thuẫn thường xuyên với doanh nghiệp kiểm toán hiện tại hoặc doanh nghiệp kiểm toán tiền nhiệm về vấn đề kế toán, kiểm toán, hoặc báo cáo;
 - b. Có những yêu cầu bất hợp lý đối với kiểm toán viên, ví dụ như thúc ép không thực tế về thời gian hoàn thành cuộc kiểm toán hoặc việc phát hành báo cáo kiểm toán;
 - c. Hạn chế đối với kiểm toán viên như hạn chế quyền tiếp cận nhân viên, tiếp cận thông tin hoặc khả năng thông báo với Ban quản trị;
 - d. Ban Giám đốc có hành vi không chế kiểm toán viên, hạn chế phạm vi kiểm toán, việc lựa chọn hoặc tiếp xúc với nhân viên được phân công để tham gia hoặc tư vấn cho cuộc kiểm toán.

B. Ví dụ về các yếu tố dẫn đến rủi ro liên quan đến sai sót do biển thủ tài sản

Các yếu tố dẫn đến rủi ro liên quan đến sai sót do biển thủ tài sản cũng được phân loại theo ba điều kiện thường tồn tại khi có gian lận: động cơ hoặc áp lực, cơ hội, thái độ hoặc sự biện minh cho hành động. Khi có sai sót phát sinh từ hành vi biển thủ tài sản thì cũng xuất hiện các yếu tố dẫn đến rủi ro liên quan đến sai sót phát sinh từ gian lận trong báo cáo tài chính. Ví dụ, sai sót về gian lận trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính hoặc biển thủ tài sản thường tồn tại ở những đơn vị thiếu sự giám sát hiệu quả đối với hoạt động của Ban Giám đốc và yếu kém trong kiểm soát nội bộ. Sau đây là những ví dụ về các yếu tố dẫn đến rủi ro liên quan đến sai sót do biển thủ tài sản.

B.1 Động cơ hoặc áp lực

Ban Giám đốc hoặc nhân viên có thể chịu áp lực từ các nghĩa vụ tài chính cá nhân khi họ tiếp cận với tiền mặt hoặc những tài sản dễ bị trộm cắp khác khiến họ biển thủ các tài sản này.

Khi xuất hiện quan hệ tiêu cực giữa đơn vị với nhân viên được quyền tiếp cận với tiền mặt hoặc tài sản khác dễ bị trộm cắp khiến họ có động cơ biển thủ tài sản. Ví dụ, mối quan hệ tiêu cực có thể phát sinh từ những tình huống sau:

- (1) Biết rõ hoặc đoán trước sẽ bị buộc thôi việc;
- (2) Những thay đổi gần đây hoặc dự kiến thay đổi về kế hoạch lương, thưởng cho nhân viên;
- (3) Sự thăng chức, mức lương thưởng, hoặc những chính sách khen thưởng khác không được như mong muốn.

B.2 Cơ hội

B.2.1 Một số đặc điểm hoặc hoàn cảnh khiến cho tài sản trở nên dễ bị trộm cắp hoặc biển thủ. Ví dụ cơ hội biển thủ tài sản tăng lên trong những tình huống sau:

- (1) Nằm giữ hoặc xử lý một số tiền lớn;
- (2) Hàng tồn kho kích thước nhỏ, giá trị cao và có nhu cầu cao trên thị trường;

- (3) Tài sản dễ chuyển đổi thành tiền mặt như trái phiếu vô danh, kim cương, chip máy tính;
- (4) Tài sản cố định có kích thước nhỏ, dễ bán ra thị trường, hoặc thiếu cơ sở nhận dạng chủ sở hữu.

B.2.2 Kiểm soát nội bộ kém hiệu quả đối với tài sản có thể làm gia tăng khả năng biến thủ tài sản, ví dụ như các tình huống sau:

- (1) Phân công nhiệm vụ không rõ ràng hoặc nhiệm vụ kiểm tra độc lập không đầy đủ;
- (2) Giám sát không đầy đủ đối với chi phí của Ban quản trị, Ban Giám đốc, như chi phí đi lại hoặc các chi phí khác;
- (3) Thiếu sự giám sát của Ban Giám đốc đối với những nhân viên chịu trách nhiệm về tài sản, nhất là ở những địa bàn xa xôi;
- (4) Việc soát xét không đầy đủ đối với hồ sơ xin việc của các nhân viên được tiếp cận với tài sản;
- (5) Hồ sơ tài sản không được lưu giữ đầy đủ;
- (6) Việc ủy quyền và phê duyệt các nghiệp vụ chi tiêu và mua sắm tài sản không hiệu quả;
- (7) Thiếu biện pháp bảo vệ đối với tiền mặt, tài sản đầu tư, hàng tồn kho, tài sản cố định;
- (8) Việc kiểm kê và đối chiếu tài sản không đầy đủ và kịp thời;
- (9) Hồ sơ, chứng từ giao dịch không được lưu giữ đầy đủ, kịp thời và phù hợp;
- (10) Không thực hiện chế độ nghỉ phép bắt buộc đối với những nhân viên kiểm soát chính;
- (11) Ban Giám đốc không hiểu rõ về công nghệ thông tin khiến cho nhân viên công nghệ thông tin dễ có cơ hội biến thủ;
- (12) Thiếu kiểm soát đối với các thông tin dữ liệu do hệ thống máy tính tạo ra, bao gồm các kiểm soát và soát xét các nhật ký của hệ thống máy tính.

B.3 Thái độ hoặc sự biện minh cho hành động

- (1) Không quan tâm đến sự cần thiết phải giám sát hoặc giảm thiểu rủi ro biến thủ tài sản;
- (2) Không quan tâm đến kiểm soát nội bộ đối với rủi ro biến thủ tài sản do hành vi không chế kiểm soát hoặc không có biện pháp trong việc khắc phục những khiếm khuyết đã xác định trong kiểm soát nội bộ;
- (3) Những hành vi cho thấy sự không hài lòng hoặc bất mãn với đơn vị hoặc cách thức đối xử với nhân viên của đơn vị;
- (4) Thay đổi hành vi hoặc lối sống cho thấy có thể có hành vi biến thủ tài sản;
- (5) Dễ dàng bỏ qua những vụ ăn cắp vặt.

VÍ DỤ VỀ NHỮNG THỦ TỤC KIỂM TOÁN ĐỐI VỚI RỦI RO CÓ SAI SÓT TRỌNG YẾU DO GIAN LẬN ĐÃ ĐƯỢC ĐÁNH GIÁ

Phụ lục này đưa ra các ví dụ về những thủ tục kiểm toán đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá, xuất phát từ việc lập báo cáo tài chính gian lận hoặc biến thủ tài sản. Không phải toàn bộ các thủ tục nêu sau đây đều phù hợp với mọi tình huống của cuộc kiểm toán. Đồng thời, thứ tự sắp xếp của các thủ tục không nhằm phản ánh tầm quan trọng của các thủ tục đó.

A. Xem xét ở cấp độ cơ sở dẫn liệu

Biện pháp cụ thể cho những kết quả đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận sẽ khác nhau tùy theo loại hoặc tổng hợp các yếu tố hoặc điều kiện rủi ro xác định được, và nhóm giao dịch, số dư tài khoản, thông tin thuyết minh và các cơ sở dẫn liệu mà rủi ro đó có thể ảnh hưởng.

Ví dụ về các biện pháp xử lý cụ thể:

- (1) Đến thăm hiện trường hoặc thực hiện một vài thủ tục kiểm tra đột xuất hoặc không thông báo trước. Ví dụ, quan sát kiểm kê hàng tồn kho ở những địa điểm không được thông báo trước về sự tham gia của kiểm toán viên hoặc kiểm kê đột xuất tiền mặt tại một ngày cụ thể;
- (2) Yêu cầu kiểm kê hàng tồn kho tại cuối kỳ kế toán hoặc tại ngày gần thời điểm cuối kỳ để giảm thiểu rủi ro thay đổi số dư trong giai đoạn giữa ngày kết thúc kiểm kê và ngày kết thúc kỳ báo cáo;
- (3) Điều chỉnh phương pháp kiểm toán trong năm hiện tại. Ví dụ, liên hệ trực tiếp (gặp mặt, gọi điện, gửi email) với khách hàng và nhà cung cấp chính ngoài những liên hệ bằng văn bản như gửi thư xác nhận, yêu cầu xác nhận hoặc tìm kiếm thêm thông tin dưới hình thức khác;
- (4) Thực hiện rà soát chi tiết đối với những bút toán cuối quý hoặc cuối kỳ và kiểm tra những bút toán có vẻ bất thường về bản chất hoặc giá trị;
- (5) Điều tra khả năng các bên liên quan và nguồn tài chính hỗ trợ cho những giao dịch có giá trị lớn và bất thường, nhất là những giao dịch diễn ra gần hoặc tại thời điểm cuối kỳ kế toán;
- (6) Thực hiện thủ tục phân tích cơ bản đối với các số liệu riêng biệt. Ví dụ, so sánh doanh thu bán hàng và giá vốn hàng bán theo địa điểm, theo dòng sản phẩm hoặc theo tháng với số liệu do kiểm toán viên dự kiến;
- (7) Phỏng vấn các nhân viên tham gia vào những lĩnh vực đã xác định được rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận để thu thập ý kiến của họ về rủi ro, khả năng và cách thức mà các kiểm soát có thể xác định được rủi ro;
- (8) Thảo luận với doanh nghiệp kiểm toán độc lập khác (nếu có) đang thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính của một hoặc nhiều công ty con, bộ phận hoặc chi nhánh về phạm vi công việc cần thiết để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận từ những nghiệp vụ hay hoạt động giữa những đơn vị này;

- (9) Nếu công việc của chuyên gia trở nên quan trọng đối với khoản mục báo cáo tài chính có mức độ rủi ro sai sót do gian lận là rất cao thì kiểm toán viên cần thực hiện các thủ tục bổ sung liên quan đến các giả thiết, phương pháp hay phát hiện của các chuyên gia để xác định rằng các giả thiết, phương pháp hay phát hiện đó là hợp lý, hoặc đề cử thêm chuyên gia thực hiện công việc này;
- (10) Thực hiện các thủ tục phân tích các khoản mục được lựa chọn trên bảng cân đối kế toán của báo cáo tài chính năm trước đã được kiểm toán (như dự phòng giảm giá hàng tồn kho) để đánh giá xem liệu các xét đoán và ước tính kế toán có phù hợp với các thông tin thu được trong quá trình kiểm toán hay không;
- (11) Thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với các tài khoản hoặc các tài liệu đối chiếu do đơn vị chuẩn bị, kể cả các tài liệu đối chiếu giữa kỳ;
- (12) Thực hiện các kỹ thuật kiểm toán với sự hỗ trợ của máy tính như kỹ thuật tìm kiếm số liệu để kiểm tra sự bất thường trong một tổng thể;
- (13) Kiểm tra tính chính xác của số kế toán và nghiệp vụ do máy tính lập ra;
- (14) Tìm kiếm bằng chứng kiểm toán bổ sung từ những nguồn bên ngoài đơn vị được kiểm toán.

B. Các biện pháp xử lý cụ thể đối với sai sót do gian lận trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính

Ví dụ về các biện pháp xử lý cụ thể đối với kết quả đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính như sau:

B.1 Ghi nhận doanh thu

- (1) Thực hiện thủ tục phân tích cơ bản đối với doanh thu bằng cách sử dụng các số liệu riêng rẽ, ví dụ, so sánh doanh thu theo tháng và theo dòng sản phẩm hoặc theo bộ phận kinh doanh trong kỳ kế toán hiện hành so với các kỳ kế toán trước. Các kỹ thuật kiểm toán với sự hỗ trợ của máy tính có thể rất hữu dụng trong việc xác định những mối liên hệ hoặc nghiệp vụ về doanh thu bất thường hoặc ngoài dự kiến;
- (2) Xác nhận với khách hàng của đơn vị được kiểm toán về một số điều khoản của hợp đồng và những “thỏa thuận phụ” không được cung cấp, vì việc hạch toán thường bị ảnh hưởng bởi các điều khoản hoặc thỏa thuận thường không được ghi chép đầy đủ trong hồ sơ. Ví dụ, tiêu chuẩn nghiệm thu, các điều khoản hoàn thành và thanh toán, các nghĩa vụ tương lai của bên bán hàng; quyền trả lại sản phẩm; giá trị bán lại được đảm bảo...;
- (3) Phỏng vấn nhân viên bán hàng, nhân viên tiếp thị hoặc chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị về việc bán hàng hoặc giao hàng tại thời điểm gần cuối kỳ kế toán và nhận thức của họ về những điều khoản hoặc điều kiện bất thường liên quan đến những nghiệp vụ này;
- (4) Có mặt tại một hoặc một số địa điểm tại thời điểm kết thúc kỳ kế toán để chứng kiến hàng hóa đã được vận chuyển đi hay đã sẵn sàng để vận chuyển (hoặc hàng trả lại chờ xử lý) và thực hiện các thủ tục kiểm tra chia cắt niên độ đối với doanh thu và hàng tồn kho;

- (5) Trường hợp nghiệp vụ doanh thu được hạch toán bằng máy tính thì tiến hành kiểm tra hệ thống kiểm soát để đảm bảo các nghiệp vụ doanh thu được hạch toán đầy đủ và phù hợp.

B.2 Số lượng hàng tồn kho

- (1) Kiểm tra sổ kế toán hàng tồn kho của đơn vị để xác định những địa điểm hay loại hàng cần đặc biệt lưu ý trong và sau quá trình kiểm kê hàng tồn kho;
- (2) Kiểm tra đột xuất việc kiểm kê hàng tồn kho tại một địa điểm bất kỳ hoặc tại tất cả các điểm trong cùng một ngày;
- (3) Yêu cầu kiểm kê hàng tồn kho tại cuối kỳ kế toán hoặc tại ngày gần thời điểm cuối kỳ để giảm thiểu rủi ro thay đổi số dư trong giai đoạn giữa ngày kết thúc kiểm kê và ngày kết thúc kỳ báo cáo;
- (4) Thực hiện các thủ tục bổ sung trong quá trình quan sát kiểm kê, ví dụ, kiểm tra bên trong các thùng chứa hàng, cách thức hàng hóa được sắp xếp (ví dụ, theo kiểu hình vuông rộng) hoặc dán nhãn, và chất lượng hàng hóa lỏng (độ tinh khiết, phẩm cấp, nồng độ) như nước hoa hoặc các hóa chất chuyên dùng. Nên sử dụng chuyên gia để thực hiện việc kiểm tra này;
- (5) So sánh số lượng hàng tồn kho cuối kỳ với các kỳ trước theo từng nhóm, từng loại hàng tồn kho, từng vị trí hoặc theo các tiêu chí khác, hoặc so sánh số lượng kiểm kê thực tế với sổ kế toán;
- (6) Sử dụng các kỹ thuật kiểm toán với sự hỗ trợ của máy tính để kiểm tra kỹ hơn về quá trình lập báo cáo kiểm kê hàng tồn kho, ví dụ, phân loại theo mã số nhãn hàng để kiểm tra hệ thống kiểm soát nhãn hàng hoặc theo số sê-ri của mặt hàng để kiểm tra khả năng bỏ sót hoặc đếm trùng khi kiểm kê hàng tồn kho.

B.3 Các ước tính kế toán của Ban Giám đốc

- (1) Sử dụng chuyên gia thực hiện một ước tính độc lập để so sánh với ước tính của Ban Giám đốc;
- (2) Phòng vấn các cá nhân không thuộc Ban Giám đốc và phòng kế toán để xác nhận về khả năng và dự định của Ban Giám đốc để thực hiện các kế hoạch liên quan đến các ước tính kế toán.

C. Các biện pháp xử lý cụ thể đối với sai sót do biến thủ tài sản

Tùy theo từng tình huống cụ thể mà kiểm toán viên có thể áp dụng những biện pháp xử lý khác nhau. Thông thường, các biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do biến thủ tài sản đã được đánh giá sẽ được định hướng tập trung vào một số số dư tài khoản và loại nghiệp vụ nhất định. Mặc dù có thể áp dụng một số biện pháp đã nêu ở phần A và B của phụ lục này đối với sai sót do biến thủ tài sản, phạm vi công việc thực hiện vẫn phải liên kết với những thông tin cụ thể về rủi ro đã được xác định liên quan đến biến thủ tài sản.

Ví dụ về thủ tục kiểm toán đối với đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu do biến thủ tài sản như sau:

- (1) Kiểm kê tiền mặt hoặc chứng khoán tại ngày hoặc gần ngày kết thúc kỳ kế toán;

- (2) Xác nhận trực tiếp với khách hàng của đơn vị được kiểm toán về các giao dịch với đơn vị trong kỳ kế toán (gồm các thỏa thuận nợ, các giao dịch hàng bán trả lại, ngày thanh toán);
- (3) Phân tích khả năng thu hồi các khoản nợ đã xóa sổ;
- (4) Phân tích sự thiếu hụt hàng tồn kho theo địa điểm hoặc theo loại hàng;
- (5) So sánh các tỷ suất liên quan đến hàng tồn kho với các đơn vị khác cùng ngành hoặc với thông lệ của ngành;
- (6) Kiểm tra các chứng từ làm căn cứ hạch toán giảm trong sổ kế toán hàng tồn kho ghi chép theo phương pháp kê khai thường xuyên;
- (7) Đối chiếu danh sách nhà cung cấp với danh sách nhân viên để tìm những địa chỉ hoặc số điện thoại liên hệ trùng nhau;
- (8) Kiểm tra chứng từ thanh toán lương để tìm địa chỉ hoặc số Giấy chứng minh nhân dân, mã số thuế hoặc số tài khoản của nhân viên có trùng lặp;
- (9) Rà soát hồ sơ nhân sự có rất ít hoặc không có bằng chứng về hoạt động, ví dụ, thiếu bảng đánh giá hiệu quả hoạt động;
- (10) Phân tích tài khoản giảm giá hàng bán hoặc hàng bán bị trả lại để phát hiện những tình huống bất thường;
- (11) Xác nhận với bên thứ ba về các điều khoản đặc biệt trong hợp đồng;
- (12) Thu thập bằng chứng về việc hợp đồng đã được thực hiện theo đúng điều khoản hợp đồng;
- (13) Rà soát tính hợp lý của những khoản chi tiêu lớn và bất thường;
- (14) Rà soát việc phê duyệt và giá trị của các khoản nợ lớn của thành viên Ban quản trị, Ban Giám đốc và các bên liên quan;
- (15) Rà soát mức độ và tính thích hợp của các khoản chi tiêu của Ban quản trị, Ban Giám đốc.

VÍ DỤ VỀ NHỮNG TÌNH HUỐNG CHO THẤY CÓ KHẢ NĂNG CÓ GIAN LẬN

Phụ lục này đưa ra ví dụ về những tình huống có thể cho thấy khả năng báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu do gian lận.

A. Sự khác biệt giữa thực tế với sổ kế toán, gồm:

- (1) Các giao dịch không được ghi nhận đầy đủ và kịp thời, hoặc bị ghi nhận sai về giá trị, sai kỳ kế toán, phân loại sai hoặc không phù hợp với chính sách của đơn vị;
- (2) Số dư tài khoản hoặc giao dịch không có chứng từ chứng minh hoặc không được phê duyệt;
- (3) Các bút toán điều chỉnh vào thời điểm cuối kỳ kế toán có ảnh hưởng trọng yếu đến kết quả tài chính;
- (4) Bằng chứng cho thấy có nhân viên không có trách nhiệm đã truy cập vào hệ thống kế toán hoặc hồ sơ lưu của đơn vị;
- (5) Tiết lộ hoặc phàn nàn với kiểm toán viên về những cáo buộc gian lận.

B. Bằng chứng mâu thuẫn với nhau hoặc thiếu bằng chứng, gồm:

- (1) Chứng từ, tài liệu kế toán bị mất;
- (2) Có tài liệu có khả năng bị xuyên tạc;
- (3) Chỉ cung cấp tài liệu dưới dạng bản sao hoặc dưới dạng điện tử (file mềm) thay vì cung cấp bản gốc;
- (4) Không có giải trình hoặc giải trình không rõ ràng cho các khoản chênh lệch lớn bị phát hiện khi đối chiếu;
- (5) Có những thay đổi bất thường trong Bảng cân đối kế toán, thay đổi xu hướng hay các thay đổi quan trọng về tỷ suất tài chính hoặc mối tương quan trong báo cáo tài chính, ví dụ, các khoản phải thu có tốc độ tăng nhanh hơn doanh thu;
- (6) Có ý kiến phản hồi không nhất quán, không rõ ràng của Ban Giám đốc hoặc nhân viên trước yêu cầu phỏng vấn hay thủ tục phân tích;
- (7) Chênh lệch bất thường giữa sổ kế toán của đơn vị với xác nhận của bên thứ ba;
- (8) Có nhiều bút toán ghi Có và nhiều bút toán điều chỉnh khác trong sổ kế toán tài khoản phải thu;
- (9) Các chênh lệch giữa sổ chi tiết tài khoản phải thu và bảng tổng hợp số dư, hoặc chênh lệch giữa sổ chi tiết của khách hàng và sổ chi tiết của đơn vị được kiểm toán không được giải thích hoặc giải thích không đầy đủ;
- (10) Các tờ séc đã hủy bị mất hoặc không được gửi về đơn vị kèm theo sổ phụ (báo Có, báo Nợ) ngân hàng;
- (11) Hàng tồn kho hoặc tài sản bị mất với số lượng lớn;
- (12) Các bằng chứng điện tử không có hoặc đã bị mất, không phù hợp với thông lệ hoặc chính sách quản lý dữ liệu của đơn vị;
- (13) Số thư xác nhận nợ phản hồi ít hoặc nhiều hơn dự kiến;

- (14) Không thể cung cấp bằng chứng về việc phát triển hệ thống thông tin chủ chốt hoặc thử nghiệm thay đổi chương trình và các hoạt động thực hiện liên quan đến việc thay đổi và triển khai hệ thống thông tin trong năm hiện hành.

C. Mọi quan hệ bất thường hoặc có vấn đề giữa kiểm toán viên và Ban Giám đốc gồm:

- (1) Ban Giám đốc từ chối hoặc hạn chế kiểm toán viên tiếp cận với hồ sơ, tài liệu, sổ kế toán, cơ sở vật chất, một số nhân viên, khách hàng, nhà cung cấp hoặc một số cá nhân khác có khả năng giúp kiểm toán viên thu thập bằng chứng kiểm toán;
- (2) Ban Giám đốc đặt ra cho kiểm toán viên áp lực thời gian bất hợp lý để giải quyết những vấn đề phức tạp hay có bất đồng;
- (3) Ban Giám đốc phàn nàn về việc thực hiện kiểm toán hoặc Ban Giám đốc có hành vi đe dọa thành viên nhóm kiểm toán, nhất là khi liên quan đến những đánh giá phê bình của kiểm toán viên về bằng chứng kiểm toán hoặc về việc giải quyết những bất đồng tiềm tàng với Ban Giám đốc;
- (4) Những trì hoãn bất thường của đơn vị trong việc cung cấp tài liệu, thông tin theo yêu cầu của kiểm toán viên;
- (5) Không tạo điều kiện cho kiểm toán viên tiếp cận các tài liệu điện tử quan trọng để kiểm tra bằng các kỹ thuật kiểm toán với sự trợ giúp của máy tính;
- (6) Từ chối cho kiểm toán viên tiếp cận các nhân viên công nghệ thông tin hoặc thiết bị công nghệ thông tin chủ chốt, bao gồm nhân viên an ninh, vận hành và phát triển hệ thống;
- (7) Không sẵn sàng bổ sung hoặc sửa đổi thuyết minh báo cáo tài chính để các thuyết minh trở nên đầy đủ và dễ hiểu hơn;
- (8) Không sẵn sàng khắc phục kịp thời các khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ đã được xác định.

D. Tình huống khác

- (1) Ban Giám đốc không sẵn sàng đồng ý cho kiểm toán viên làm việc riêng với Ban quản trị;
- (2) Những chính sách kế toán khác biệt so với thông lệ của ngành;
- (3) Thay đổi thường xuyên các ước tính kế toán mà không có nguyên nhân thích hợp;
- (4) Đơn vị nhượng bộ trước những vi phạm về đạo đức nghề nghiệp./.
