

# HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

## Chuẩn mục kiểm toán số 265: Trao đổi về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ với Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán

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

### I/ QUY ĐỊNH CHUNG

#### Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mục kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) trong việc trao đổi một cách phù hợp với Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ (đoạn 04 và 12 Chuẩn mục kiểm toán Việt Nam số 315) mà kiểm toán viên đã phát hiện được khi kiểm toán báo cáo tài chính. Chuẩn mục này không quy định thêm các trách nhiệm của kiểm toán viên đối với việc tìm hiểu về kiểm soát nội bộ và thiết kế, thực hiện thử nghiệm kiểm soát ngoài những yêu cầu của Chuẩn mục kiểm toán Việt Nam số 315 và số 330. Chuẩn mục kiểm toán Việt Nam số 260 quy định và hướng dẫn cụ thể hơn về trách nhiệm của kiểm toán viên trong việc trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán liên quan đến cuộc kiểm toán.
02. Theo quy định tại đoạn 12 Chuẩn mục kiểm toán Việt Nam số 315, khi xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu, kiểm toán viên phải tìm hiểu về kiểm soát nội bộ liên quan đến cuộc kiểm toán (đoạn A60 - A65 Chuẩn mục kiểm toán Việt Nam số 315 hướng dẫn về các kiểm soát nội bộ liên quan đến cuộc kiểm toán). Trong quá trình đánh giá rủi ro, kiểm toán viên xem xét kiểm soát nội bộ để thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với thực tế của đơn vị được kiểm toán nhưng không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ. Kiểm toán viên có thể phát hiện những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ không chỉ trong quá trình đánh giá rủi ro mà còn trong bất kỳ giai đoạn nào khác của cuộc kiểm toán. Chuẩn mục kiểm toán này quy định và hướng dẫn về những khiếm khuyết phát hiện được mà kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán.
03. Chuẩn mục kiểm toán này không giới hạn việc kiểm toán viên trao đổi với Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về những vấn đề khác về kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên đã phát hiện trong quá trình kiểm toán.
04. *Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mục này trong quá trình trao đổi về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ với Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán trong khi kiểm toán và cung cấp dịch vụ liên quan.*

*Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mục này để thực hiện trách nhiệm của mình và để phối hợp công việc với kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.*

## Mục tiêu

05. Mục tiêu của kiểm toán viên và *doanh nghiệp kiểm toán* là trao đổi một cách phù hợp với Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên đã phát hiện trong quá trình kiểm toán và theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên thì các vấn đề này là nghiêm trọng và cần sự lưu ý của Ban quản trị và Ban Giám đốc.

## Giải thích thuật ngữ

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

(a) Khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ: Khiếm khuyết này tồn tại khi:

- (i) Cách thức thiết kế, thực hiện hoặc vận hành một kiểm soát không thể ngăn chặn, hoặc phát hiện và sửa chữa một cách kịp thời những sai sót trong báo cáo tài chính; hoặc
- (ii) Thiếu một kiểm soát cần thiết để ngăn chặn, hoặc phát hiện và sửa chữa một cách kịp thời những sai sót trong báo cáo tài chính.

(b) Khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ: Là một hoặc nhiều khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ kết hợp lại mà theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên là đủ nghiêm trọng và cần sự lưu ý của Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A5 Chuẩn mực này).

## II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

### Yêu cầu

07. Dựa trên cơ sở công việc kiểm toán đã thực hiện, kiểm toán viên phải xác định xem đã phát hiện được một hay nhiều khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ hay chưa (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A4 Chuẩn mực này).

08. Nếu phát hiện ra một hoặc nhiều khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên phải dựa trên cơ sở công việc kiểm toán đã thực hiện để xác định xem liệu một khiếm khuyết riêng lẻ hay các khiếm khuyết kết hợp lại có tạo nên những khiếm khuyết nghiêm trọng hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A5 - A11 Chuẩn mực này).

09. Kiểm toán viên phải trao đổi bằng văn bản một cách kịp thời (*ví dụ dưới hình thức thư đề nghị, thư quản lý*) với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ được phát hiện trong quá trình kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A12 - A18, A27 Chuẩn mực này).

10. Kiểm toán viên cũng phải trao đổi một cách kịp thời với Ban Giám đốc và cấp quản lý phù hợp của đơn vị được kiểm toán (*sau đây gọi là “Ban Giám đốc”*) về (xem hướng dẫn tại đoạn A19, A27 Chuẩn mực này):

(a) Những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên đã trao đổi hoặc có ý định trao đổi với Ban quản trị, trừ khi các nội dung này không thích hợp để trao đổi trực tiếp với Ban Giám đốc. Những nội dung này phải được trao đổi bằng văn bản (xem hướng dẫn tại đoạn A14, A20 - A21 Chuẩn mực này);

(b) Những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ được phát hiện trong quá trình kiểm toán mà chưa được các bên khác trao đổi với Ban Giám đốc và theo xét đoán

chuyên môn của kiểm toán viên là nghiêm trọng và cần sự lưu ý của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A22 - A26 Chuẩn mực này).

11. Trong văn bản trao đổi về những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên phải trình bày các nội dung sau:

- (a) Mô tả các khiếm khuyết và giải thích những ảnh hưởng tiềm tàng của các khiếm khuyết đó (xem hướng dẫn tại đoạn A28 Chuẩn mực này);
- (b) Các thông tin đầy đủ để giúp Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán hiểu được bối cảnh của thông tin trao đổi. Cụ thể là, kiểm toán viên phải giải thích (xem hướng dẫn tại đoạn A29 - A30 Chuẩn mực này):
  - (i) Mục đích của cuộc kiểm toán là để kiểm toán viên đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính;
  - (ii) Công việc kiểm toán bao gồm xem xét kiểm soát nội bộ liên quan đến quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính để thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp, nhưng không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ;
  - (iii) Các vấn đề được báo cáo chỉ bao gồm những khiếm khuyết mà kiểm toán viên đã phát hiện trong quá trình kiểm toán mà kiểm toán viên cho là nghiêm trọng và cần báo cáo với Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán.

### III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

**Xác định liệu kiểm toán viên có phát hiện được các khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ hay không** (hướng dẫn đoạn 07 Chuẩn mực này)

A1. Để xác định liệu kiểm toán viên có phát hiện được một hoặc nhiều khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ hay không, kiểm toán viên có thể thảo luận những sự kiện và tình huống mà kiểm toán viên phát hiện với Ban Giám đốc và cấp quản lý phù hợp của đơn vị được kiểm toán. Việc thảo luận này giúp kiểm toán viên cảnh báo cho Ban Giám đốc một cách kịp thời về sự tồn tại của những khiếm khuyết mà Ban Giám đốc có thể không biết từ trước. Cấp quản lý phù hợp để thảo luận về những phát hiện này thường là người nắm rõ lĩnh vực kiểm soát nội bộ có liên quan và có quyền sửa chữa những khiếm khuyết phát hiện được trong kiểm soát nội bộ. Trong một số trường hợp, việc thảo luận trực tiếp những khiếm khuyết phát hiện được với Ban Giám đốc có thể là không thích hợp, ví dụ những phát hiện dẫn đến nghi vấn về tính chính trực và năng lực của Ban Giám đốc (Xem hướng dẫn tại đoạn A20 Chuẩn mực này).

A2. Khi thảo luận với Ban Giám đốc về những sự kiện và tình huống đã phát hiện, kiểm toán viên có thể thu thập được những thông tin phù hợp để xem xét thêm, như:

- (1) Hiểu biết của Ban Giám đốc về nguyên nhân thực tế hoặc nguyên nhân nghi vấn dẫn đến những khiếm khuyết;
- (2) Những trường hợp ngoại lệ phát sinh từ những khiếm khuyết mà Ban Giám đốc đã nhận thấy, ví dụ, những sai sót không được ngăn chặn bởi các kiểm soát bằng công nghệ thông tin phù hợp;
- (3) Dấu hiệu ban đầu về phản ứng của Ban Giám đốc đối với những phát hiện của kiểm toán viên.

### *Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ*

- A3. Mặc dù những khái niệm cơ bản về hoạt động kiểm soát của các đơn vị nhỏ có thể tương tự với những đơn vị lớn nhưng cách thức vận hành hoạt động kiểm soát tại các đơn vị này sẽ khác nhau. Hơn nữa, tại các đơn vị nhỏ, một số hoạt động kiểm soát nhất định có thể là không cần thiết do các kiểm soát trực tiếp của Ban Giám đốc. Ví dụ, việc chỉ có Ban Giám đốc được quyền cấp tín dụng cho khách hàng và duyệt những khoản mua lớn có thể tạo ra sự kiểm soát hữu hiệu đối với những số dư tài khoản và giao dịch quan trọng, làm giảm hoặc loại bỏ sự cần thiết phải có những hoạt động kiểm soát chi tiết hơn.
- A4. Ngoài ra, các đơn vị nhỏ thường có ít nhân viên nên có thể hạn chế mức độ phân nhiệm. Tuy nhiên, trong một đơn vị nhỏ mà Giám đốc đồng thời là chủ sở hữu, Giám đốc có thể thực hiện chức năng giám sát hiệu quả hơn so với một đơn vị lớn. Mức độ giám sát của Ban Giám đốc càng cao thì khả năng Ban Giám đốc không chế kiểm soát càng lớn.

### **Những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ** (hướng dẫn đoạn 06(b), 08 Chuẩn mực này)

- A5. Sự nghiêm trọng của một khiếm khuyết hoặc của các khiếm khuyết kết hợp lại trong kiểm soát nội bộ không chỉ phụ thuộc vào việc sai sót đã thực sự xảy ra hay chưa, mà còn phụ thuộc vào khả năng sai sót có thể xảy ra và mức độ nghiêm trọng của sai sót. Do đó, những khiếm khuyết nghiêm trọng vẫn có thể tồn tại mặc dù kiểm toán viên không phát hiện được các sai sót trong quá trình kiểm toán.
- A6. Ví dụ về những vấn đề mà kiểm toán viên có thể xem xét khi xác định một khiếm khuyết hoặc các khiếm khuyết kết hợp lại trong kiểm soát nội bộ có tạo thành khiếm khuyết nghiêm trọng hay không, bao gồm:
- (1) Khả năng các khiếm khuyết dẫn đến những sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính trong tương lai;
  - (2) Khả năng mất mát hoặc gian lận về tài sản hoặc nợ phải trả;
  - (3) Tính chủ quan và sự phức tạp của việc xác định giá trị ước tính, như các ước tính kế toán liên quan đến giá trị hợp lý;
  - (4) Những khoản mục trong báo cáo tài chính chịu ảnh hưởng bởi các khiếm khuyết;
  - (5) Số lượng giao dịch đã hoặc có thể phát sinh trong số dư tài khoản hoặc các nhóm giao dịch có thể chịu ảnh hưởng của các khiếm khuyết;
  - (6) Tầm quan trọng của các kiểm soát đối với quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính, ví dụ:
    - Các kiểm soát giám sát chung (như giám sát đối với Ban Giám đốc);
    - Các kiểm soát đối với việc ngăn chặn và phát hiện gian lận;
    - Các kiểm soát đối với việc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán quan trọng;
    - Các kiểm soát đối với những giao dịch quan trọng với các bên liên quan;
    - Các kiểm soát đối với những giao dịch quan trọng ngoài quá trình hoạt động thông thường của đơn vị;

- Các kiểm soát đối với quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính vào cuối kỳ kế toán (như kiểm soát đối với những bút toán không thường xuyên).
- (7) Nguyên nhân và tần suất của những trường hợp ngoại lệ được phát hiện do những khiếm khuyết trong kiểm soát;
- (8) Sự tương tác của khiếm khuyết này với những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ.
- A7. Ví dụ về những dấu hiệu cho thấy những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ, bao gồm:
- (1) Bằng chứng về các khía cạnh không hữu hiệu của môi trường kiểm soát, như:
    - Những dấu hiệu cho thấy các giao dịch quan trọng mà Ban Giám đốc có lợi ích về tài chính nhưng không được Ban quản trị xem xét kỹ lưỡng;
    - Phát hiện về gian lận của Ban Giám đốc mà kiểm soát nội bộ của đơn vị không ngăn chặn được, dù gian lận đó có trọng yếu hay không;
    - Ban Giám đốc không thực hiện thành công việc khắc phục đối với những khiếm khuyết nghiêm trọng đã được trao đổi trước đó.
  - (2) Đơn vị không có quy trình đánh giá rủi ro mà lẽ ra phải có;
  - (3) Bằng chứng về quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị hoạt động không hữu hiệu, ví dụ Ban Giám đốc không xác định được rủi ro có sai sót trọng yếu mà kiểm toán viên kỳ vọng là quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị phải xác định được;
  - (4) Bằng chứng về một biện pháp xử lý không hữu hiệu đối với những rủi ro đáng kể xác định được (ví dụ, không có kiểm soát đối với rủi ro đó);
  - (5) Kiểm soát nội bộ của đơn vị không ngăn chặn, hoặc phát hiện và sửa chữa được những sai sót mà kiểm toán viên phát hiện;
  - (6) Điều chỉnh lại báo cáo tài chính đã phát hành các kỳ trước để phản ánh việc sửa chữa một sai sót trọng yếu do nhầm lẫn hoặc gian lận;
  - (7) Bằng chứng về việc Ban Giám đốc không có khả năng giám sát việc lập và trình bày báo cáo tài chính.
- A8. Theo hướng dẫn tại đoạn A66 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, các kiểm soát có thể được thiết kế để thực hiện riêng lẻ hoặc kết hợp lại để ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa những sai sót một cách hữu hiệu. Ví dụ, các kiểm soát đối với các khoản phải thu có thể bao gồm cả kiểm soát tự động và kiểm soát thủ công được thiết kế để cùng ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa những sai sót trong số dư tài khoản. Bản thân một khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ có thể không đủ để hình thành nên một khiếm khuyết nghiêm trọng. Tuy nhiên, sự kết hợp của các khiếm khuyết có ảnh hưởng đến cùng số dư tài khoản, thông tin thuyết minh, cơ sở dẫn liệu liên quan, hoặc thành phần của kiểm soát nội bộ có thể làm tăng rủi ro sai sót tới mức có thể làm phát sinh một khiếm khuyết nghiêm trọng.
- A9. Pháp luật và các quy định có thể yêu cầu (đặc biệt đối với việc kiểm toán các tổ chức niêm yết) kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị hoặc các bên liên quan khác (như các cơ quan quản lý) về một hoặc nhiều loại khiếm khuyết cụ thể trong kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên đã phát hiện trong quá trình kiểm toán. Khi pháp luật và các quy định đã xây dựng những thuật ngữ và định nghĩa cụ thể cho

từng loại khiếm khuyết và yêu cầu kiểm toán viên sử dụng những thuật ngữ và định nghĩa này cho mục đích trao đổi thông tin, kiểm toán viên phải tuân thủ các yêu cầu của pháp luật và các quy định.

- A10. Khi pháp luật và các quy định đã xây dựng những thuật ngữ cụ thể cho các loại khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ cần phải được trao đổi nhưng không định nghĩa những thuật ngữ đó, kiểm toán viên có thể cần phải sử dụng xét đoán của mình để xác định các vấn đề cần phải được trao đổi thêm theo yêu cầu của pháp luật và các quy định. Khi làm như vậy, kiểm toán viên có thể vận dụng các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này. Ví dụ, nếu yêu cầu của pháp luật hoặc các quy định được đặt ra với mục đích lưu ý Ban quản trị về các vấn đề kiểm soát nội bộ mà Ban quản trị cần biết thì có thể coi những vấn đề đó tương đương với những khiếm khuyết nghiêm trọng mà Chuẩn mực này yêu cầu trao đổi với Ban quản trị.
- A11. Các quy định của Chuẩn mực này vẫn được áp dụng ngay cả khi pháp luật hoặc các quy định có thể yêu cầu kiểm toán viên sử dụng những thuật ngữ hoặc định nghĩa cụ thể.

### **Trao đổi về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ**

*Trao đổi về những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán* (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

- A12. Việc trao đổi bằng văn bản với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về những khiếm khuyết nghiêm trọng cho thấy tầm quan trọng của những khiếm khuyết này và giúp Ban quản trị thực hiện trách nhiệm giám sát của họ. Đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260 quy định những nội dung kiểm toán viên cần xem xét liên quan đến việc trao đổi với Ban quản trị khi tất cả thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc.
- A13. Để xác định thời điểm thực hiện việc trao đổi bằng văn bản, kiểm toán viên có thể xem xét liệu văn bản trao đổi đó có phải là một yếu tố quan trọng giúp Ban quản trị hoàn thành trách nhiệm giám sát của họ hay không. Ngoài ra, đối với những tổ chức niêm yết, Ban quản trị có thể cần nhận được văn bản trao đổi của kiểm toán viên trước ngày phê duyệt báo cáo tài chính để hoàn thành trách nhiệm cụ thể liên quan đến kiểm soát nội bộ theo quy định hoặc vì mục đích khác. Đối với các đơn vị khác, kiểm toán viên có thể cung cấp văn bản trao đổi vào thời điểm muộn hơn. Tuy nhiên, ở trường hợp sau, vì văn bản trao đổi của kiểm toán viên về những khiếm khuyết nghiêm trọng là một bộ phận của hồ sơ kiểm toán chính thức, văn bản trao đổi là rất cần thiết để kiểm toán viên hoàn thành kịp thời việc tập hợp hồ sơ kiểm toán chính thức (theo quy định tại đoạn 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230). Đoạn A21 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230 quy định thời hạn phù hợp để hoàn thiện hồ sơ kiểm toán chính thức thường không quá 60 ngày kể từ ngày lập báo cáo kiểm toán.
- A14. Dù việc trao đổi bằng văn bản diễn ra vào thời điểm nào, kiểm toán viên vẫn có thể trao đổi trước bằng lời với Ban Giám đốc và khi cần thiết với Ban quản trị về những khiếm khuyết nghiêm trọng nhằm giúp họ có hành động sửa chữa kịp thời để giảm thiểu rủi ro có sai sót trọng yếu. Tuy nhiên, việc trao đổi bằng lời không có nghĩa là kiểm toán viên không phải trao đổi bằng văn bản như yêu cầu của Chuẩn mực này.
- A15. Kiểm toán viên cần sử dụng xét đoán chuyên môn trong từng trường hợp để xác định mức độ chi tiết của những khiếm khuyết nghiêm trọng được trao đổi. Ví dụ về

những yếu tố mà kiểm toán viên có thể xem xét khi quyết định mức độ chi tiết phù hợp của việc trao đổi, bao gồm:

- (1) Bản chất của đơn vị được kiểm toán. Ví dụ, yêu cầu về trao đổi đặt ra đối với một đơn vị có lợi ích công chúng có thể khác so với đơn vị không có lợi ích công chúng;
- (2) Quy mô và tính phức tạp của đơn vị được kiểm toán. Ví dụ, yêu cầu về trao đổi đặt ra đối với một đơn vị phức tạp có thể khác so với một đơn vị đơn giản;
- (3) Bản chất của những khiếm khuyết nghiêm trọng mà kiểm toán viên phát hiện;
- (4) Thành phần Ban quản trị của đơn vị. Ví dụ, yêu cầu trao đổi có thể cần chi tiết hơn nếu Ban quản trị gồm những thành viên không có nhiều kinh nghiệm về ngành nghề của đơn vị hoặc về những lĩnh vực bị ảnh hưởng;
- (5) Các yêu cầu của pháp luật và các quy định liên quan đến việc trao đổi những loại khiếm khuyết cụ thể trong kiểm soát nội bộ.

A16. Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán có thể đã biết về những khiếm khuyết mà kiểm toán viên phát hiện trong quá trình kiểm toán và có thể quyết định không sửa chữa những khiếm khuyết đó, vì lý do chi phí hoặc lý do khác. Trách nhiệm cân nhắc yếu tố chi phí và lợi ích của việc thực hiện hành động sửa chữa thuộc về Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị. Theo đó, kiểm toán viên phải áp dụng yêu cầu trong đoạn 09 Chuẩn mực này, bất kể việc Ban Giám đốc và Ban quản trị có xem xét yếu tố chi phí hay những yếu tố khác khi quyết định có cần sửa chữa những khiếm khuyết đó hay không.

A17. Việc kiểm toán viên đã trao đổi với Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về một khiếm khuyết nghiêm trọng trong lần kiểm toán trước không loại bỏ sự cần thiết phải trao đổi lại nếu hành động sửa chữa không được thực hiện. Nếu một khiếm khuyết nghiêm trọng đã được trao đổi trước đó vẫn còn tồn tại, việc trao đổi của năm nay có thể lặp lại mô tả từ lần trao đổi trước, hoặc đơn giản hơn là nhắc đến lần trao đổi trước. Kiểm toán viên có thể phỏng vấn Ban Giám đốc và Ban quản trị khi thích hợp về lý do khiếm khuyết đó chưa được sửa chữa. Nếu không có giải thích thích hợp lý, bản thân việc không thực hiện hành động sửa chữa đã là một khiếm khuyết nghiêm trọng.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A18. Khi kiểm toán các đơn vị nhỏ, kiểm toán viên có thể trao đổi với Ban quản trị theo một cách đơn giản hơn so với những đơn vị được kiểm toán lớn.

*Trao đổi về những khiếm khuyết của kiểm soát nội bộ với Ban Giám đốc và các cấp quản lý phù hợp (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)*

A19. Thông thường, cấp quản lý phù hợp là những người có trách nhiệm và thẩm quyền đánh giá những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ và thực hiện hành động sửa chữa cần thiết. Đối với những khiếm khuyết nghiêm trọng, cấp quản lý phù hợp để trao đổi có thể là Giám đốc điều hành hoặc Giám đốc tài chính (hoặc tương đương) vì những vấn đề này cũng cần được trao đổi với Ban quản trị. Đối với những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ, cấp quản lý phù hợp để trao đổi có thể là những cá nhân tham gia trực tiếp nhiều hơn vào các lĩnh vực kiểm soát bị ảnh hưởng và có quyền thực hiện hành động sửa chữa thích hợp.

Trao đổi về những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ với Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 10(a) Chuẩn mực này)

A20. Việc phát hiện một số khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ có thể dẫn đến nghi vấn về tính chính trực và năng lực của Ban Giám đốc. Ví dụ, có thể có bằng chứng về việc Ban Giám đốc gian lận hoặc cố ý không tuân thủ pháp luật và các quy định, hoặc Ban Giám đốc cho thấy không có khả năng giám sát việc lập và trình bày báo cáo tài chính một cách đầy đủ có thể đặt ra nghi vấn về năng lực của Ban Giám đốc. Theo đó, việc trao đổi trực tiếp với Ban Giám đốc về những khiếm khuyết này là không thích hợp.

A21. Đoạn 22 - 28 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 250 quy định và hướng dẫn về việc báo cáo về hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định mà kiểm toán viên phát hiện hoặc nghi ngờ, bao gồm cả trường hợp Ban quản trị có liên quan đến hành vi không tuân thủ. Đoạn 41 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 quy định và hướng dẫn về việc trao đổi với Ban quản trị khi kiểm toán viên phát hiện ra gian lận hoặc nghi ngờ có hành vi gian lận liên quan đến Ban Giám đốc.

Trao đổi về những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ với Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 10(b) Chuẩn mực này)

A22. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên có thể phát hiện ra những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ tuy không phải là khiếm khuyết nghiêm trọng nhưng có thể là những vấn đề khá quan trọng mà Ban Giám đốc quan tâm. Kiểm toán viên cần thực hiện các xét đoán chuyên môn để xác định khiếm khuyết nào trong kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc cần quan tâm, có tính đến khả năng và mức độ nghiêm trọng tiềm tàng của những sai sót có thể phát sinh trong báo cáo tài chính do những khiếm khuyết đó gây ra.

A23. Việc trao đổi những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc quan tâm không nhất thiết phải bằng văn bản mà có thể bằng lời. Nếu đã thảo luận với Ban Giám đốc về những sự kiện và tình huống liên quan đến phát hiện của kiểm toán viên, kiểm toán viên có thể coi đó chính là việc trao đổi bằng lời về những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ. Theo đó, kiểm toán viên không cần thực hiện việc trao đổi chính thức sau đó.

A24. Nếu trong kỳ trước, kiểm toán viên đã trao đổi với Ban Giám đốc về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ, tuy nhiên không phải là khiếm khuyết nghiêm trọng, và Ban Giám đốc đã quyết định không sửa chữa những khiếm khuyết đó do chi phí hoặc những lý do khác thì kiểm toán viên không cần trao đổi lại những vấn đề này trong kỳ hiện tại. Kiểm toán viên cũng không phải lặp lại thông tin về những khiếm khuyết này nếu các bên khác (như kiểm toán viên nội bộ hoặc cơ quan quản lý) đã trao đổi với Ban Giám đốc. Tuy nhiên, kiểm toán viên có thể trao đổi lại về những khiếm khuyết khác này nếu có sự thay đổi thành viên Ban Giám đốc, hoặc kiểm toán viên nhận thấy có thông tin mới làm thay đổi hiểu biết trước đây của kiểm toán viên và Ban Giám đốc về các khiếm khuyết. Tuy nhiên, việc Ban Giám đốc không sửa chữa được những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ đã được trao đổi từ trước có thể trở thành một khiếm khuyết nghiêm trọng cần trao đổi với Ban quản trị. Việc này có xảy ra hay không tùy thuộc vào xét đoán của kiểm toán viên trong trường hợp đó.



A25. Trong một số trường hợp, Ban quản trị có thể muốn biết chi tiết về những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên đã trao đổi với Ban Giám đốc, hoặc muốn được thông báo ngắn gọn về bản chất của những khiếm khuyết khác. Kiểm toán viên cũng có thể thấy thích hợp khi thông báo cho Ban quản trị về việc trao đổi những khiếm khuyết khác với Ban Giám đốc. Trong cả hai trường hợp, kiểm toán viên có thể báo cáo bằng lời hoặc bằng văn bản với Ban quản trị khi thích hợp.

A26. Đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260 quy định những vấn đề cần lưu ý liên quan đến việc trao đổi với Ban quản trị khi tất cả thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán.

*Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công* (hướng dẫn đoạn 09 - 10 Chuẩn mực này)

A27. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, kiểm toán viên có thể có thêm trách nhiệm trao đổi những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên đã phát hiện trong quá trình kiểm toán với cách thức trao đổi, mức độ chi tiết phải trao đổi và với các bên mà Chuẩn mực này chưa quy định và hướng dẫn. Ví dụ, những khiếm khuyết nghiêm trọng có thể phải trao đổi với cơ quan giám sát hoặc cơ quan quản lý. Pháp luật và các quy định hoặc cơ quan có thẩm quyền cũng có thể yêu cầu kiểm toán viên khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công phải báo cáo về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ, cho dù những khiếm khuyết đó có thể có ảnh hưởng nghiêm trọng đến mức độ nào. Ngoài ra, pháp luật và các quy định có thể yêu cầu kiểm toán viên khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công phải báo cáo về những vấn đề liên quan đến kiểm soát nội bộ với phạm vi rộng hơn so với những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ cần trao đổi theo Chuẩn mực này, ví dụ, những kiểm soát liên quan đến việc tuân thủ pháp luật, các quy định, hoặc các điều khoản của hợp đồng hoặc thỏa thuận tài trợ.

*Nội dung của văn bản trao đổi về những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ* (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

A28. Khi giải thích những ảnh hưởng tiềm tàng của những khiếm khuyết nghiêm trọng, kiểm toán viên không cần định lượng những ảnh hưởng đó. Những khiếm khuyết nghiêm trọng có thể được nhóm lại với nhau cho mục đích báo cáo nếu thích hợp. Kiểm toán viên cũng có thể đưa vào văn bản trao đổi những gợi ý về hành động sửa chữa các khiếm khuyết, biện pháp xử lý thực tế hoặc dự kiến của Ban Giám đốc, và đề cập đến việc kiểm toán viên có thực hiện các bước để kiểm tra xem Ban Giám đốc có thực hiện những biện pháp xử lý hay không.

A29. Kiểm toán viên có thể đưa thêm những nội dung sau vào văn bản trao đổi:

- (1) Một đoạn nói rõ rằng nếu kiểm toán viên thực hiện thêm các thủ tục kiểm tra đối với kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên có thể phát hiện thêm những khiếm khuyết cần báo cáo, hoặc chỉ ra một số khiếm khuyết đã báo cáo nhưng thực tế có thể lại không cần phải báo cáo;
- (2) Một đoạn nói rõ là văn bản trao đổi đó được cung cấp cho những mục đích của Ban quản trị, và có thể không phù hợp cho các mục đích khác.

A30. Pháp luật và các quy định có thể yêu cầu kiểm toán viên hoặc Ban Giám đốc cung cấp cho cơ quan quản lý nhà nước có thẩm quyền một bản sao văn bản trao đổi về

những khiếm khuyết nghiêm trọng. Trong trường hợp này, văn bản trao đổi của kiểm toán viên có thể cần nêu rõ tên cơ quan quản lý nhà nước có thẩm quyền đó./.

\*\*\*\*\*