

HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 540: Kiểm toán các ước tính kế toán (Bao gồm ước tính kế toán về giá trị hợp lý và các thuyết minh liên quan)

(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”) liên quan đến các ước tính kế toán, bao gồm ước tính kế toán về giá trị hợp lý và các thuyết minh liên quan trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính. Cụ thể, Chuẩn mực này mở rộng cách áp dụng Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, số 330 và các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác liên quan đến các ước tính kế toán. Chuẩn mực này cũng quy định và hướng dẫn về các sai sót trong từng ước tính kế toán, và dấu hiệu về sự thiên lệch của Ban Giám đốc.

Bản chất của các ước tính kế toán

02. Một số khoản mục trên báo cáo tài chính không thể được đo lường chính xác mà chỉ có thể ước tính. Trong Chuẩn mực này, các khoản mục đó trên báo cáo tài chính được gọi là ước tính kế toán. Nội dung và độ tin cậy của các thông tin có thể có để hỗ trợ cho Ban Giám đốc lập ước tính kế toán có thể khác nhau đáng kể, làm ảnh hưởng đến mức độ không chắc chắn của các ước tính kế toán. Mức độ không chắc chắn đó lại ảnh hưởng đến rủi ro có sai sót trọng yếu của các ước tính kế toán, kể cả việc ước tính kế toán dễ bị ảnh hưởng bởi sự thiên lệch cố ý hay vô ý của Ban Giám đốc (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A11 Chuẩn mực này).
03. Mục tiêu đo lường của các ước tính kế toán có thể thay đổi tùy thuộc vào khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và tùy thuộc vào khoản mục được trình bày trên báo cáo tài chính. Mục tiêu đo lường của một số ước tính kế toán là nhằm dự đoán kết quả của một hoặc nhiều giao dịch, sự kiện hoặc điều kiện dẫn đến yêu cầu phải có ước tính kế toán đó. Các ước tính kế toán khác, bao gồm một số ước tính kế toán về giá trị hợp lý, lại có mục tiêu đo lường khác và được thể hiện bằng giá trị của một giao dịch hiện tại hoặc một khoản mục trên báo cáo tài chính dựa vào các điều kiện phổ biến tại thời điểm đo lường, như giá thị trường ước tính của một loại tài sản hoặc nợ phải trả cụ thể. Ví dụ, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể quy định việc đo lường giá trị hợp lý phải dựa trên một giao dịch hiện tại giả định giữa các bên có hiểu biết và sẵn sàng tham gia vào một giao dịch ngang giá (đôi khi gọi là “các bên tham gia thị trường” hoặc tương đương), thay vì một giao dịch tại một thời điểm trong quá khứ hoặc trong tương lai (các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác nhau có thể có định nghĩa khác nhau về giá trị hợp lý).
04. Sự khác biệt giữa kết quả thực tế của một ước tính kế toán và số liệu đã ghi nhận hoặc thuyết minh ban đầu trong báo cáo tài chính không nhất thiết bị coi là sai sót trong báo cáo tài chính. Điều này đặc biệt đúng đối với các ước tính kế toán về giá trị hợp lý, vì kết quả thực tế có thể kiểm chứng được luôn chịu ảnh hưởng của các

sự kiện hoặc điều kiện xảy ra sau ngày thực hiện ước tính kế toán cho mục đích lập và trình bày báo cáo tài chính.

05. *Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán liên quan đến báo cáo tài chính.*

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc và xử lý các mối quan hệ liên quan với kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán khi xem xét các ước tính kế toán trong quá trình kiểm toán.

Mục tiêu

06. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc:
- (a) Các ước tính kế toán, bao gồm ước tính kế toán về giá trị hợp lý, đã ghi nhận hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính có hợp lý theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không;
 - (b) Các thuyết minh liên quan trong báo cáo tài chính có đầy đủ theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

Giải thích thuật ngữ

07. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
- (a) Ước tính kế toán: Là một giá trị tiền tệ gần đúng trong trường hợp không có phương pháp đo lường chính xác. Thuật ngữ này được sử dụng cho một giá trị được đo lường theo giá trị hợp lý khi có sự không chắc chắn trong ước tính và cũng được sử dụng cho các giá trị khác cần ước tính. Khi chuẩn mực này chỉ đề cập đến các ước tính kế toán được đo lường theo giá trị hợp lý, thuật ngữ “Ước tính kế toán về giá trị hợp lý” được sử dụng;
 - (b) Giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên: Là giá trị hoặc khoảng giá trị mà kiểm toán viên ước tính được dựa trên các bằng chứng kiểm toán để sử dụng trong việc đánh giá giá trị ước tính của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán;
 - (c) Sự không chắc chắn trong các ước tính: Là khả năng dễ xảy ra sự thiếu chính xác vốn có trong giá trị đo lường của ước tính kế toán và các thuyết minh liên quan;
 - (d) Sự thiên lệch của Ban Giám đốc: Là sự thiếu khách quan của Ban Giám đốc trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính;
 - (e) Giá trị ước tính của Ban Giám đốc: Là giá trị của ước tính kế toán được Ban Giám đốc lựa chọn để ghi nhận hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính;
 - (f) Kết quả của ước tính kế toán: Là giá trị tiền tệ thực tế có được từ việc thực hiện các giao dịch, sự kiện hoặc điều kiện được lập ước tính kế toán.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

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

08. Theo quy định tại đoạn 05 - 06 và 11 - 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, khi thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan nhằm tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ của đơn vị, kiểm toán viên phải tìm hiểu các vấn đề sau để có cơ sở xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu đối với các ước tính kế toán (xem hướng dẫn tại đoạn A12 Chuẩn mực này):
- (a) Các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng đối với các ước tính kế toán, kể cả các thuyết minh liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A13 - A15 Chuẩn mực này);
 - (b) Cách thức Ban Giám đốc xác định các giao dịch, sự kiện và điều kiện có thể dẫn đến sự cần thiết phải ghi nhận hoặc thuyết minh các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính. Khi tìm hiểu vấn đề này, kiểm toán viên phải phỏng vấn Ban Giám đốc về những thay đổi của hoàn cảnh có thể dẫn đến sự cần thiết phải đưa ra ước tính kế toán mới hoặc phải sửa đổi ước tính kế toán đã có (xem hướng dẫn tại đoạn A16 - A21 Chuẩn mực này);
 - (c) Cách thức Ban Giám đốc lập ước tính kế toán và hiểu biết về các dữ liệu làm cơ sở lập các ước tính đó, bao gồm (xem hướng dẫn tại đoạn A22 - A23 Chuẩn mực này):
 - (i) Phương pháp, kể cả mô hình (nếu có) được sử dụng để lập ước tính kế toán (xem hướng dẫn tại đoạn A24 - A26 Chuẩn mực này);
 - (ii) Các kiểm soát liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A27 - A28 Chuẩn mực này);
 - (iii) Ban Giám đốc có sử dụng chuyên gia hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A29 - A30 Chuẩn mực này);
 - (iv) Các giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán (xem hướng dẫn tại đoạn A31 - A36 Chuẩn mực này);
 - (v) Liệu đã có hoặc đáng lẽ phải có sự thay đổi trong các phương pháp lập ước tính kế toán so với kỳ trước hay không và nếu có thì tại sao (xem hướng dẫn tại đoạn A37 Chuẩn mực này);
 - (vi) Ban Giám đốc có đánh giá ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong ước tính kế toán hay không và nếu có thì đánh giá như thế nào (xem hướng dẫn tại đoạn A38 Chuẩn mực này).
09. Kiểm toán viên phải soát xét kết quả thực tế của các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính kỳ trước hoặc nếu phù hợp, soát xét việc thực hiện lại các ước tính đó cho mục đích lập và trình bày báo cáo tài chính kỳ hiện tại. Nội dung và phạm vi soát xét của kiểm toán viên có tính đến nội dung của các ước tính kế toán và việc liệu thông tin thu thập được từ việc soát xét có phù hợp để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong các ước tính kế toán được ghi nhận và thuyết minh trong báo cáo tài chính kỳ hiện tại hay không. Tuy nhiên, mục đích của việc soát xét

không phải do nghi vấn về các xét đoán đã được đưa ra trong các kỳ trước dựa vào thông tin có tại thời điểm đó (xem hướng dẫn tại đoạn A39 - A44 Chuẩn mực này).

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

10. Để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu theo quy định tại đoạn 25 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, kiểm toán viên phải đánh giá mức độ không chắc chắn trong ước tính kế toán (xem hướng dẫn tại đoạn A45 - A46 Chuẩn mực này).
11. Kiểm toán viên phải dựa vào xét đoán của mình để xác định xem có ước tính kế toán nào được đánh giá là có mức độ không chắc chắn cao làm phát sinh rủi ro đáng kể hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A47 - A51 Chuẩn mực này).

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

12. Căn cứ vào rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá, kiểm toán viên phải xác định (xem hướng dẫn tại đoạn A52 Chuẩn mực này):
 - (a) Liệu Ban Giám đốc đã áp dụng một cách thích hợp các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng liên quan đến ước tính kế toán hay chưa (xem hướng dẫn tại đoạn A53 - A56 Chuẩn mực này);
 - (b) Liệu các phương pháp lập ước tính kế toán có thích hợp và đã được áp dụng nhất quán hay chưa và liệu các thay đổi (nếu có) trong các ước tính kế toán hoặc trong phương pháp lập ước tính kế toán so với kỳ trước có phù hợp với hoàn cảnh thực tế hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A57 - A58 Chuẩn mực này).
13. Để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá theo quy định tại đoạn 05 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, kiểm toán viên phải thực hiện một hoặc một số các biện pháp sau đây, trong đó có tính đến nội dung của các ước tính kế toán (xem hướng dẫn tại đoạn A59 - A61 Chuẩn mực này):
 - (a) Xác định xem các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán có cung cấp bằng chứng kiểm toán liên quan đến ước tính kế toán hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A62 - A67 Chuẩn mực này);
 - (b) Kiểm tra cách thức Ban Giám đốc lập ước tính kế toán và các dữ liệu làm cơ sở cho việc lập ước tính kế toán. Khi kiểm tra, kiểm toán viên phải đánh giá liệu (xem hướng dẫn tại đoạn A68 - A70 Chuẩn mực này):
 - (i) Phương pháp đo lường được sử dụng có phù hợp với hoàn cảnh thực tế hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A71 - A76 Chuẩn mực này);
 - (ii) Các giả định mà Ban Giám đốc sử dụng có hợp lý theo mục tiêu đo lường của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A77 - A83 Chuẩn mực này);
 - (c) Kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đối với cách thức Ban Giám đốc lập ước tính kế toán, cùng với các thử nghiệm cơ bản thích hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A84 - A86 Chuẩn mực này);
 - (d) Xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính để đánh giá giá trị ước tính của Ban Giám đốc. Vì mục đích này (xem hướng dẫn tại đoạn A87 - A91 Chuẩn mực này):

- (i) Nếu kiểm toán viên sử dụng các giả định hoặc phương pháp khác với các giả định và phương pháp của Ban Giám đốc, kiểm toán viên phải tìm hiểu đầy đủ về các giả định và phương pháp của Ban Giám đốc để đảm bảo rằng kiểm toán viên đã tính đến tất cả các biến số có liên quan khi đưa ra giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính của mình và để đánh giá bất kỳ sự khác biệt đáng kể nào so với giá trị ước tính của Ban Giám đốc (xem hướng dẫn tại Đoạn A92 Chuẩn mực này);
 - (ii) Nếu kiểm toán viên kết luận rằng việc sử dụng một khoảng giá trị ước tính là thích hợp thì kiểm toán viên phải dựa vào các bằng chứng kiểm toán đã có để thu hẹp khoảng giá trị ước tính cho đến khi tất cả các kết quả trong khoảng giá trị ước tính đó được coi là hợp lý (xem hướng dẫn tại đoạn A93 - A95 Chuẩn mực này).
14. Để xác định các quy định tại đoạn 12 hoặc để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá theo quy định tại đoạn 13 của Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải xem xét liệu có cần phải có kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu liên quan đến một hay nhiều khía cạnh của các ước tính kế toán để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A96 - A101 Chuẩn mực này).

Thử nghiệm cơ bản tiếp theo để xử lý rủi ro đáng kể

Sự không chắc chắn trong ước tính

15. Đối với các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể, ngoài việc thực hiện các thử nghiệm cơ bản theo quy định tại đoạn 18 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, kiểm toán viên phải đánh giá (xem hướng dẫn tại đoạn A102 Chuẩn mực này):
- (a) Ban Giám đốc đã xem xét các giả định hoặc kết quả khác như thế nào và lý do Ban Giám đốc không chọn các giả định hoặc kết quả đó, hoặc Ban Giám đốc đã xử lý sự không chắc chắn trong ước tính như thế nào khi lập ước tính kế toán (xem hướng dẫn tại đoạn A103 - A106 Chuẩn mực này);
 - (b) Các giả định quan trọng được Ban Giám đốc sử dụng có hợp lý hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A107 - A109 Chuẩn mực này);
 - (c) Dự định và khả năng thực hiện các hành động cụ thể của Ban Giám đốc, khi kiểm toán viên xem xét tính hợp lý của các giả định quan trọng mà Ban Giám đốc sử dụng hoặc việc áp dụng thích hợp khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (xem hướng dẫn tại đoạn A110 Chuẩn mực này).
16. Nếu theo xét đoán của kiểm toán viên, Ban Giám đốc đã không xem xét đầy đủ các ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể, kiểm toán viên phải xây dựng một khoảng giá trị ước tính (nếu cần thiết) để đánh giá tính hợp lý của ước tính kế toán (xem hướng dẫn tại đoạn A111 - A112 Chuẩn mực này).

Tiêu chí ghi nhận và đo lường

17. Đối với các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể, kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc:

- (a) Quyết định của Ban Giám đốc về việc ghi nhận hay không ghi nhận các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính có tuân theo các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A113 - A114 Chuẩn mực này);
- (b) Cơ sở đo lường được chọn cho các ước tính kế toán có tuân theo các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A115 Chuẩn mực này).

Đánh giá tính hợp lý của ước tính kế toán và xác định sai sót

- 18. Dựa vào các bằng chứng kiểm toán, kiểm toán viên phải đánh giá các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính là hợp lý hay là bị sai sót theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (xem hướng dẫn tại đoạn A116 - A119 Chuẩn mực này).

Các thuyết minh liên quan đến ước tính kế toán

- 19. Kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc liệu các thuyết minh trong báo cáo tài chính liên quan đến các ước tính kế toán có tuân theo các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A120 - A121 Chuẩn mực này).
- 20. Đối với các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể, kiểm toán viên cũng phải đánh giá tính đầy đủ của thuyết minh về sự không chắc chắn của ước tính trong báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (xem hướng dẫn tại đoạn A122 - A123 Chuẩn mực này).

Các dấu hiệu về sự thiên lệch của Ban Giám đốc

- 21. Kiểm toán viên phải xem xét các xét đoán và quyết định của Ban Giám đốc khi lập ước tính kế toán nhằm xác định liệu có dấu hiệu về sự thiên lệch của Ban Giám đốc hay không. Khi kết luận về tính hợp lý của từng ước tính kế toán, bản thân các dấu hiệu về sự thiên lệch của Ban Giám đốc không phải là sai sót (xem hướng dẫn tại đoạn A124 - A125 Chuẩn mực này).

Giải trình bằng văn bản

- 22. Kiểm toán viên phải thu thập giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) về việc liệu họ có tin tưởng rằng các giả định quan trọng được sử dụng khi lập ước tính kế toán là hợp lý hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A126 - A127 Chuẩn mực này).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

- 23. 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 tài liệu, hồ sơ kiểm toán về:
 - (a) Cơ sở kết luận của kiểm toán viên về tính hợp lý của các ước tính kế toán và các thuyết minh liên quan làm phát sinh rủi ro đáng kể;
 - (b) Các dấu hiệu về sự thiên lệch của Ban Giám đốc (nếu có) (xem hướng dẫn tại đoạn A128 Chuẩn mực này).

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

Bản chất của các ước tính kế toán (hướng dẫn đoạn 02 Chuẩn mực này)

- A1. Do tính chất không chắc chắn vốn có của các hoạt động kinh doanh, một số khoản mục trong báo cáo tài chính chỉ có thể được ước tính. Hơn nữa, các tính chất đặc thù của một tài sản, một khoản nợ phải trả hoặc một thành phần của vốn chủ sở hữu, hoặc cơ sở hay phương pháp đo lường được quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể dẫn đến yêu cầu phải ước tính một khoản mục trong báo cáo tài chính. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể quy định cụ thể về các phương pháp đo lường và các thuyết minh cần thiết trong báo cáo tài chính. Phụ lục của Chuẩn mực này hướng dẫn việc đo lường và thuyết minh giá trị hợp lý theo các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác nhau.
- A2. Một số ước tính kế toán có tính chắc chắn tương đối thấp, có thể làm phát sinh ít rủi ro có sai sót trọng yếu hơn, ví dụ:
- (1) Ước tính kế toán phát sinh tại các đơn vị có hoạt động kinh doanh không phức tạp;
 - (2) Ước tính kế toán được lập và cập nhật thường xuyên vì liên quan đến các giao dịch có tính chất thường xuyên;
 - (3) Ước tính kế toán được lập từ dữ liệu có sẵn, như dữ liệu thực tế về lãi suất công bố hoặc giá chứng khoán giao dịch trên sàn. Những dữ liệu đó được coi là “có thể kiểm chứng được” khi lập ước tính kế toán về giá trị hợp lý;
 - (4) Ước tính kế toán về giá trị hợp lý trong trường hợp phương pháp đo lường quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng là đơn giản và dễ áp dụng cho tài sản hoặc nợ phải trả cần phải được đo lường theo giá trị hợp lý;
 - (5) Ước tính kế toán về giá trị hợp lý trong trường hợp mô hình để đo lường ước tính kế toán được sử dụng phổ biến hoặc được chấp nhận rộng rãi, với điều kiện các giả định hoặc dữ liệu đầu vào cho mô hình đó là có thể kiểm chứng được.
- A3. Tuy nhiên, một số ước tính kế toán có thể có mức độ không chắc chắn tương đối cao, đặc biệt khi ước tính đó dựa trên các giả định quan trọng, ví dụ:
- (1) Ước tính kế toán liên quan đến kết quả của vụ kiện tụng, tranh chấp;
 - (2) Ước tính kế toán về giá trị hợp lý đối với các công cụ tài chính phái sinh không được giao dịch rộng rãi;
 - (3) Ước tính kế toán về giá trị hợp lý yêu cầu sử dụng một mô hình được xây dựng cho đơn vị mang tính chuyên môn cao hoặc các giả định hoặc dữ liệu đầu vào được sử dụng cho ước tính đó không thể kiểm chứng được trên thị trường.
- A4. Mức độ không chắc chắn trong ước tính thay đổi tùy theo nội dung của ước tính kế toán, phạm vi sử dụng một phương pháp hoặc mô hình được chấp nhận rộng rãi và tính chủ quan của các giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán. Trong một số trường hợp, sự không chắc chắn trong ước tính kế toán có thể lớn đến mức không

đáp ứng được các tiêu chí ghi nhận theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và không thể lập được ước tính kế toán đó.

- A5. Không phải tất cả các khoản mục trong báo cáo tài chính cần phải đo lường theo giá trị hợp lý đều có sự không chắc chắn trong ước tính. Ví dụ, đối với một số khoản mục trong báo cáo tài chính, khi có một thị trường giao dịch mở cung cấp các thông tin sẵn có và đáng tin cậy về giá cả các giao dịch thực tế phát sinh trên thị trường, sự hiện hữu của các bản báo giá được công bố thường là bằng chứng kiểm toán tốt nhất về giá trị hợp lý. Tuy nhiên, ngay cả khi phương pháp đánh giá và dữ liệu được xác định rõ ràng thì vẫn có thể có sự không chắc chắn trong ước tính. Ví dụ, việc đánh giá các chứng khoán theo giá niêm yết trên thị trường giao dịch mở vẫn có thể phải điều chỉnh nếu số lượng chứng khoán đơn vị nắm giữ là lớn so với khối lượng niêm yết trên thị trường hoặc bị giới hạn về khả năng giao dịch. Ngoài ra, tình hình kinh tế chung tại thời điểm ước tính (như sự thiếu tính thanh khoản trên thị trường) có thể ảnh hưởng đến sự không chắc chắn trong ước tính.
- A6. Ngoài các ước tính kế toán về giá trị hợp lý, ví dụ khác về các trường hợp có thể cần ước tính kế toán, bao gồm:
- (1) Dự phòng nợ phải thu khó đòi;
 - (2) Hàng tồn kho lỗi thời;
 - (3) Nghĩa vụ bảo hành;
 - (4) Phương pháp khấu hao hoặc thời gian sử dụng hữu ích của tài sản;
 - (5) Dự phòng giá trị còn lại của một khoản đầu tư khi có sự không chắc chắn về khả năng thu hồi;
 - (6) Kết quả của các hợp đồng dài hạn;
 - (7) Chi phí phát sinh từ việc giải quyết các vụ kiện tụng, tranh chấp và các phán quyết của tòa án.
- A7. Ví dụ khác về các trường hợp có thể cần ước tính kế toán về giá trị hợp lý, bao gồm:
- (1) Các công cụ tài chính phức tạp không được giao dịch trong một thị trường giao dịch mở;
 - (2) Chi trả cổ tức bằng cổ phiếu;
 - (3) Bất động sản hoặc thiết bị chờ thanh lý;
 - (4) Các tài sản hoặc nợ phải trả được mua khi hợp nhất kinh doanh, bao gồm cả lợi thế thương mại và tài sản cố định vô hình;
 - (5) Các giao dịch có sự trao đổi phi tiền tệ của tài sản hoặc nợ phải trả giữa các bên độc lập, ví dụ sự trao đổi phi tiền tệ của các thiết bị nhà máy giữa các ngành kinh doanh khác nhau.
- A8. Việc ước tính thường liên quan đến các xét đoán dựa trên thông tin sẵn có tại thời điểm lập và trình bày báo cáo tài chính. Đối với nhiều ước tính kế toán, việc xét đoán bao gồm đưa ra giả định về các vấn đề không chắc chắn tại thời điểm ước tính. Kiểm toán viên không có trách nhiệm dự đoán các điều kiện, giao dịch hoặc sự kiện tương lai mà nếu biết được tại thời điểm kiểm toán thì có thể ảnh hưởng đáng kể

đến các hành động của Ban Giám đốc hoặc ảnh hưởng đến các giả định được Ban Giám đốc sử dụng.

Sự thiên lệch của Ban Giám đốc

- A9. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính yêu cầu phải khách quan, nghĩa là không thiên lệch. Tuy nhiên, ước tính kế toán là không chính xác và có thể chịu ảnh hưởng bởi xét đoán của Ban Giám đốc. Xét đoán đó có thể liên quan đến sự thiên lệch cố ý hay vô ý của Ban Giám đốc (ví dụ, do động cơ phải đạt được kết quả mong muốn). Khả năng ước tính kế toán chịu ảnh hưởng bởi sự thiên lệch của Ban Giám đốc sẽ tăng lên nếu ước tính được lập chứa đựng yếu tố chủ quan. Sự thiên lệch vô ý của Ban Giám đốc và khả năng xảy ra sự thiên lệch cố ý tiềm ẩn ngay trong các quyết định mang tính chủ quan thường phải có khi lập ước tính kế toán. Đối với các cuộc kiểm toán năm tiếp theo, dấu hiệu về sự thiên lệch của Ban Giám đốc được phát hiện trong quá trình kiểm toán các kỳ trước sẽ ảnh hưởng đến việc lập kế hoạch, xác định và đánh giá rủi ro của kiểm toán viên trong kỳ hiện tại.
- A10. Sự thiên lệch của Ban Giám đốc có thể khó phát hiện ở cấp độ tài khoản mà có thể chỉ được phát hiện khi xem xét tổng thể các nhóm ước tính kế toán hoặc xem xét tất cả các ước tính kế toán, hoặc khi quan sát một số kỳ kế toán. Mặc dù sự thiên lệch của Ban Giám đốc tiềm ẩn trong các quyết định chủ quan, nhưng khi thực hiện các xét đoán, Ban Giám đốc có thể không có ý định làm cho người sử dụng báo cáo tài chính hiểu sai. Tuy nhiên, nếu Ban Giám đốc có ý định làm cho người sử dụng báo cáo tài chính hiểu sai thì sự thiên lệch của Ban Giám đốc về bản chất là gian lận.

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

- A11. Các đơn vị trong lĩnh vực công có thể nắm giữ một khối lượng lớn tài sản chuyên dụng mà không có nguồn thông tin sẵn có và đáng tin cậy về các tài sản đó cho mục đích đo lường theo giá trị hợp lý hoặc làm cơ sở cho việc xác định giá trị hiện tại hoặc kết hợp cả hai. Thông thường, các tài sản chuyên dụng đó không tạo ra dòng tiền và không có thị trường giao dịch. Vì vậy, việc đo lường theo giá trị hợp lý thường yêu cầu phải ước tính và có thể phức tạp, và trong một số ít trường hợp có thể không ước tính được.

Thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan (hướng dẫn đoạn 08 Chuẩn mực này)

- A12. Các thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan theo quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực này giúp kiểm toán viên tìm hiểu về nội dung và loại ước tính kế toán mà đơn vị có thể có. Kiểm toán viên phải xem xét liệu hiểu biết thu thập được có đầy đủ để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến ước tính kế toán và để lập kế hoạch về nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo hay không.

Tìm hiểu các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (hướng dẫn đoạn 08(a) Chuẩn mực này)

- A13. Việc tìm hiểu các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng giúp kiểm toán viên xác định liệu khuôn khổ đó có các quy định sau hay không:
- (1) Các điều kiện nhất định đối với việc ghi nhận các ước tính kế toán hoặc các phương pháp đo lường ước tính kế toán (phần lớn các khuôn khổ về lập và trình

bày báo cáo tài chính quy định phải tổng hợp vào Bảng cân đối kế toán hoặc Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh các khoản mục, bao gồm các ước tính kế toán, đáp ứng các tiêu chí ghi nhận. Việc thuyết minh các chính sách kế toán hoặc trình bày bổ sung trong phần Thuyết minh báo cáo tài chính cũng không được coi là đã ghi nhận các khoản mục đó);

- (2) Các điều kiện nhất định cho phép hoặc yêu cầu phải đo lường theo giá trị hợp lý, ví dụ bằng cách xem xét ý định của Ban Giám đốc khi thực hiện những hành động nhất định đối với tài sản hoặc nợ phải trả;
- (3) Các khoản mục phải thuyết minh hoặc có thể thuyết minh.

Việc tìm hiểu này cũng cung cấp cho kiểm toán viên cơ sở để trao đổi với Ban Giám đốc về cách thức Ban Giám đốc áp dụng các quy định liên quan đến ước tính kế toán và để xác định liệu các quy định đó đã được áp dụng thích hợp hay chưa.

A14. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể hướng dẫn Ban Giám đốc xác định giá trị ước tính khi có các lựa chọn khác nhau. Ví dụ, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể quy định giá trị ước tính được chọn phải phản ánh xét đoán của Ban Giám đốc về kết quả thực tế có nhiều khả năng xảy ra nhất (Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác có thể sử dụng thuật ngữ khác để mô tả giá trị ước tính được xác định bằng cách này). Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cũng có thể yêu cầu sử dụng giá trị kỳ vọng theo phương pháp xác suất được chiết khấu. Trong một số trường hợp, Ban Giám đốc có thể trực tiếp lập được giá trị ước tính. Trường hợp khác, Ban Giám đốc có thể chỉ lập được giá trị ước tính đáng tin cậy sau khi xem xét các giả định hoặc kết quả thay thế khác mà từ đó giá trị ước tính có thể xác định được.

A15. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể yêu cầu phải thuyết minh thông tin về các giả định quan trọng được sử dụng để lập ước tính kế toán đặc biệt nhạy cảm. Hơn nữa, nếu ước tính kế toán có mức độ không chắc chắn cao, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể không cho phép ghi nhận ước tính kế toán đó trong báo cáo tài chính mà yêu cầu phải trình bày trong thuyết minh báo cáo tài chính.

Tìm hiểu cách thức Ban Giám đốc xác định sự cần thiết của ước tính kế toán (hướng dẫn đoạn 08(b) Chuẩn mực này)

A16. Khi lập và trình bày báo cáo tài chính, Ban Giám đốc phải xác định liệu một giao dịch, sự kiện hoặc điều kiện có dẫn đến sự cần thiết phải lập ước tính kế toán hay không và xác định rằng tất cả các ước tính kế toán cần thiết đã được ghi nhận, đo lường và thuyết minh trong báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

A17. Ban Giám đốc có thể xác định các giao dịch, sự kiện và điều kiện dẫn đến sự cần thiết phải lập ước tính kế toán dựa vào:

- (1) Kiến thức của Ban Giám đốc về hoạt động và ngành nghề của đơn vị;
- (2) Kiến thức của Ban Giám đốc về việc thực hiện các chiến lược kinh doanh trong kỳ hiện tại;

- (3) Kinh nghiệm tích lũy của Ban Giám đốc về việc lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị trong các kỳ trước (nếu có).

Kiểm toán viên có thể tìm hiểu về cách thức Ban Giám đốc xác định sự cần thiết của các ước tính kế toán chủ yếu thông qua việc phỏng vấn Ban Giám đốc. Khi quy trình quản lý của Ban Giám đốc có hệ thống (ví dụ khi đơn vị có bộ phận quản lý rủi ro), kiểm toán viên có thể thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro đối với các phương pháp và thông lệ mà Ban Giám đốc sử dụng cho việc kiểm tra định kỳ các tình huống yêu cầu lập ước tính kế toán và ước tính lại, nếu cần thiết. Tính đầy đủ của các ước tính kế toán thường là yếu tố quan trọng mà kiểm toán viên cần xem xét, đặc biệt là các ước tính kế toán liên quan đến nợ phải trả.

A18. Hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị khi thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro, cùng với các bằng chứng kiểm toán khác thu thập được trong quá trình kiểm toán sẽ giúp kiểm toán viên xác định các tình huống hoặc những thay đổi về hoàn cảnh thực tế có thể dẫn đến sự cần thiết phải lập ước tính kế toán.

A19. Việc phỏng vấn Ban Giám đốc về những thay đổi về hoàn cảnh thực tế có thể bao gồm các nội dung sau:

- (1) Đơn vị có tham gia vào các loại giao dịch mới có thể cần lập ước tính kế toán không;
- (2) Có thay đổi trong các điều khoản của giao dịch cần lập ước tính kế toán hay không;
- (3) Các chính sách kế toán liên quan đến ước tính kế toán đã thay đổi do sự thay đổi các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay vì lý do khác;
- (4) Có thay đổi nào về pháp lý hoặc thay đổi khác ngoài tầm kiểm soát của Ban Giám đốc dẫn đến việc Ban Giám đốc cần sửa đổi hoặc lập ước tính kế toán mới hay không;
- (5) Có xảy ra các điều kiện hoặc sự kiện mới có thể dẫn đến sự cần thiết phải lập ước tính kế toán mới hoặc sửa đổi ước tính kế toán cũ hay không.

A20. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên có thể phát hiện các giao dịch, sự kiện và điều kiện dẫn đến sự cần thiết phải lập ước tính kế toán mà Ban Giám đốc đã không phát hiện được. Đoạn 16 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 quy định các biện pháp xử lý trong trường hợp kiểm toán viên phát hiện được rủi ro có sai sót trọng yếu mà Ban Giám đốc đơn vị không phát hiện ra, kể cả xác định liệu có khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ liên quan đến quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị hay không.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A21. Đối với các đơn vị nhỏ, việc tìm hiểu cách thức Ban Giám đốc xác định sự cần thiết của ước tính kế toán thường ít phức tạp hơn vì các hoạt động kinh doanh thường hạn chế và các giao dịch ít phức tạp hơn. Hơn nữa, thường thì một người duy nhất, có thể là Giám đốc đồng thời là chủ sở hữu đơn vị, sẽ xác định sự cần thiết phải lập ước tính kế toán và kiểm toán viên có thể tập trung phỏng vấn người đó.

Tìm hiểu cách thức Ban Giám đốc lập ước tính kế toán (hướng dẫn đoạn 08(c) Chuẩn mực này)

A22. Để lập và trình bày báo cáo tài chính, Ban Giám đốc cũng cần xây dựng các quy trình cho việc lập ước tính kế toán, kể cả các kiểm soát nội bộ đầy đủ. Các quy trình đó bao gồm:

- (1) Lựa chọn các chính sách kế toán phù hợp và quy định các quy trình ước tính, bao gồm các phương pháp ước tính và định giá thích hợp, kể cả các mô hình (nếu có);
- (2) Tạo lập hoặc xác định các dữ liệu và giả định liên quan có ảnh hưởng đến các ước tính kế toán;
- (3) Xem xét theo định kỳ các tình huống dẫn đến yêu cầu phải lập ước tính kế toán hoặc thực hiện lại ước tính kế toán, nếu cần thiết.

A23. Khi tìm hiểu về cách thức Ban Giám đốc lập ước tính kế toán, ví dụ về các vấn đề kiểm toán viên có thể xem xét bao gồm:

- (1) Loại tài khoản hoặc giao dịch liên quan đến ước tính kế toán (ví dụ, liệu ước tính kế toán bắt nguồn từ việc ghi nhận các giao dịch diễn ra thường xuyên hay từ các giao dịch không thường xuyên hoặc bất thường);
- (2) Ban Giám đốc có sử dụng các kỹ thuật đo lường được thừa nhận để lập các ước tính kế toán cụ thể hay không và nếu có thì sử dụng như thế nào;
- (3) Các ước tính kế toán có được lập dựa trên dữ liệu có tại thời điểm giữa kỳ kế toán hay không và nếu có thì Ban Giám đốc đã xem xét ảnh hưởng của các sự kiện, giao dịch và thay đổi về hoàn cảnh xảy ra từ thời điểm giữa kỳ đến cuối kỳ hay chưa và xem xét như thế nào.

Phương pháp đo lường, kể cả mô hình được sử dụng (hướng dẫn đoạn 08(c)(i) Chuẩn mực này)

A24. Trong một số trường hợp, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể quy định phương pháp đo lường ước tính kế toán, ví dụ sử dụng một mô hình cụ thể để đo lường ước tính về giá trị hợp lý. Tuy nhiên, trong nhiều trường hợp, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng không quy định phương pháp đo lường, hoặc có thể quy định các phương pháp đo lường khác nhau.

A25. Khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng không quy định một phương pháp cụ thể phải sử dụng, các vấn đề mà kiểm toán viên có thể xem xét khi tìm hiểu về phương pháp hoặc mô hình (nếu có) được sử dụng để lập ước tính kế toán, bao gồm:

- (1) Cách thức Ban Giám đốc xem xét bản chất của tài sản hoặc nợ phải trả được ước tính khi lựa chọn một phương pháp cụ thể;
- (2) Liệu đơn vị có hoạt động trong một lĩnh vực, ngành nghề hoặc môi trường đặc thù có các phương pháp thông dụng riêng để lập một loại ước tính kế toán cụ thể hay không.

A26. Một số trường hợp có thể có rủi ro có sai sót trọng yếu cao hơn, ví dụ khi Ban Giám đốc đã tự xây dựng một mô hình để lập ước tính kế toán hoặc không sử dụng một phương pháp thông dụng trong ngành nghề hoặc môi trường đặc thù.

Các kiểm soát liên quan (hướng dẫn đoạn 08(c)(ii) Chuẩn mực này)

A27. Khi tìm hiểu về các kiểm soát liên quan, các vấn đề mà kiểm toán viên có thể xem xét bao gồm kinh nghiệm và năng lực chuyên môn của những người lập ước tính kế toán và các kiểm soát liên quan đến:

- (1) Cách thức Ban Giám đốc xác định tính đầy đủ, tính thích hợp và tính chính xác của dữ liệu được sử dụng để lập ước tính kế toán;
- (2) Việc Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) soát xét và phê duyệt các ước tính kế toán, bao gồm soát xét và phê duyệt các giả định hoặc dữ liệu đầu vào được sử dụng để lập ước tính kế toán;
- (3) Việc phân nhiệm giữa những người thực hiện các giao dịch thay mặt cho đơn vị và những người chịu trách nhiệm lập ước tính kế toán, bao gồm liệu việc phân công trách nhiệm có tính đến bản chất của đơn vị một cách hợp lý, có tính đến các sản phẩm hoặc dịch vụ của đơn vị hay không (ví dụ đối với một tổ chức tài chính lớn, sự phân nhiệm thích hợp có thể bao gồm một bộ phận độc lập chịu trách nhiệm lập ước tính và thẩm định lại giá trị hợp lý các sản phẩm tài chính đặc thù của đơn vị mà nhân viên của bộ phận đó được trả lương, thưởng không ràng buộc với các sản phẩm tài chính cần định giá).

A28. Tùy thuộc vào từng hoàn cảnh cụ thể, các kiểm soát khác cũng có thể liên quan đến việc lập ước tính kế toán. Ví dụ, nếu đơn vị được kiểm toán sử dụng các mô hình cụ thể để lập ước tính kế toán, Ban Giám đốc có thể quy định các chính sách và thủ tục cụ thể cho các mô hình đó. Các kiểm soát liên quan có thể bao gồm các kiểm soát được thiết lập đối với:

- (1) Việc thiết kế, xây dựng hoặc lựa chọn một mô hình cụ thể cho một mục đích cụ thể;
- (2) Việc sử dụng mô hình;
- (3) Việc duy trì và kiểm tra định kỳ tính toàn vẹn của mô hình.

Việc sử dụng chuyên gia của Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 08(c)(iii) Chuẩn mực này)

A29. Ban Giám đốc có thể có kinh nghiệm và năng lực chuyên môn cần thiết, hoặc đơn vị được kiểm toán có thể thuê những người như vậy để xác định giá trị ước tính. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, Ban Giám đốc có thể thuê chuyên gia để xác định hoặc trợ giúp việc xác định giá trị ước tính. Ví dụ, yêu cầu này có thể phát sinh do:

- (1) Tính đặc thù của vấn đề cần ước tính, ví dụ việc đo lường trữ lượng khoáng sản trong ngành công nghiệp khai khoáng;
- (2) Tính chất kỹ thuật của các mô hình cần thiết để đáp ứng các quy định có liên quan trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, như trong trường hợp đo lường theo giá trị hợp lý;
- (3) Tính chất bất thường hoặc không thường xuyên của điều kiện, giao dịch hoặc sự kiện cần phải lập ước tính kế toán.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A30. Tại các đơn vị nhỏ, trong các trường hợp cần phải lập ước tính kế toán, Giám đốc đồng thời là chủ sở hữu đơn vị thường có khả năng xác định giá trị ước tính cần thiết. Tuy nhiên, trong một số trường hợp vẫn cần có chuyên gia. Việc thảo luận với Giám đốc đồng thời là chủ sở hữu đơn vị ngay từ giai đoạn đầu quá trình kiểm toán về bản chất các ước tính kế toán, tính đầy đủ của các ước tính kế toán cần thiết và sự thỏa đáng của quy trình ước tính có thể giúp Giám đốc đồng thời là chủ sở hữu đơn vị quyết định có cần sử dụng chuyên gia hay không.

Các giả định (hướng dẫn đoạn 08(c)(iv) Chuẩn mực này)

A31. Các giả định là phần không thể tách rời của ước tính kế toán. Khi tìm hiểu về các giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán, ví dụ về các vấn đề mà kiểm toán viên có thể xem xét bao gồm:

- (1) Nội dung của các giả định và giả định nào là giả định quan trọng;
- (2) Cách thức Ban Giám đốc đánh giá liệu các giả định có đầy đủ và phù hợp hay không (nghĩa là xem xét liệu tất cả các biến số có liên quan đã được tính đến hay chưa);
- (3) Cách thức Ban Giám đốc xác định liệu các giả định được sử dụng có nhất quán với nhau hay không;
- (4) Liệu các giả định có liên quan đến các vấn đề trong tầm kiểm soát của Ban Giám đốc (như giả định về kế hoạch bảo dưỡng có thể ảnh hưởng đến ước tính về thời gian sử dụng hữu ích của tài sản) và các giả định đó có phù hợp với kế hoạch kinh doanh và môi trường bên ngoài của đơn vị hay không; hay các giả định nằm ngoài tầm kiểm soát của Ban Giám đốc (như giả định về lãi suất, tỷ lệ tử vong, các phán quyết của tòa án, hay là sự biến động và thời gian của các dòng tiền tương lai);
- (5) Nội dung và phạm vi của tài liệu, hồ sơ (nếu có) dẫn chứng cho các giả định.

Các giả định có thể do một chuyên gia lập hoặc xác định nhằm hỗ trợ Ban Giám đốc trong việc lập ước tính kế toán. Các giả định này khi được Ban Giám đốc sử dụng sẽ trở thành giả định của Ban Giám đốc.

A32. Mặc dù thuật ngữ “dữ liệu đầu vào” thường được sử dụng để chỉ dữ liệu mà các giả định cụ thể được áp dụng cho dữ liệu đó nhưng trong một số trường hợp, các giả định cũng có thể được coi là dữ liệu đầu vào, ví dụ khi Ban Giám đốc sử dụng một mô hình để lập ước tính kế toán.

A33. Ban Giám đốc có thể chứng minh cho các giả định bằng nhiều loại thông tin được thu thập từ các nguồn bên trong và bên ngoài đơn vị mà tính thích hợp và độ tin cậy của các thông tin này sẽ khác nhau. Trong một số trường hợp, một giả định có thể dựa một cách đáng tin cậy vào thông tin từ các nguồn bên ngoài đơn vị (như lãi suất công bố hoặc các dữ liệu thống kê khác) hay từ các nguồn bên trong đơn vị (như thông tin quá khứ hoặc các điều kiện trước đây của đơn vị). Trong trường hợp khác, một giả định có thể mang tính chủ quan hơn, như khi đơn vị không có kinh nghiệm hoặc không có các nguồn bên ngoài để thu thập thông tin.

A34. Đối với ước tính kế toán về giá trị hợp lý, các giả định thường phản ánh hoặc nhất quán với thông tin mà các bên có hiểu biết, sẵn sàng tham gia vào giao dịch ngang

giá (đôi khi gọi là “các bên tham gia thị trường” hoặc tương đương) sử dụng để xác định giá trị hợp lý khi trao đổi một tài sản hoặc thanh toán một khoản nợ phải trả. Các giá định cụ thể cũng thay đổi tùy thuộc vào đặc điểm của tài sản hoặc nợ phải trả được định giá, phương pháp định giá được sử dụng (như phương pháp thị trường hoặc phương pháp thu nhập) và các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

A35. Đối với ước tính kế toán về giá trị hợp lý, các giả định hoặc dữ liệu đầu vào có thể thay đổi tùy thuộc vào nguồn và cơ sở của chúng, như sau:

- (a) Các giả định hoặc dữ liệu đầu vào phản ánh thông tin mà các bên tham gia thị trường sử dụng khi định giá tài sản hoặc nợ phải trả được xây dựng dựa trên dữ liệu về thị trường thu thập được từ các nguồn độc lập với đơn vị báo cáo (đôi khi được gọi là “dữ liệu đầu vào kiểm chứng được” hoặc tương đương);
- (b) Các giả định hoặc dữ liệu đầu vào phản ánh xét đoán riêng của đơn vị về giả định mà các bên tham gia thị trường sử dụng khi định giá tài sản hoặc nợ phải trả được xây dựng dựa trên thông tin tốt nhất có được trong từng trường hợp (đôi khi được gọi là “dữ liệu đầu vào không kiểm chứng được” hoặc tương đương);

Tuy nhiên, trên thực tế, sự phân biệt giữa (a) và (b) không phải lúc nào cũng rõ ràng. Hơn nữa, Ban Giám đốc có thể cần lựa chọn từ một số giả định khác nhau mà các bên tham gia thị trường khác nhau sử dụng.

A36. Mức độ chủ quan (như liệu một giả định hoặc một dữ liệu đầu vào có kiểm chứng được hay không) có ảnh hưởng đến mức độ không chắc chắn trong ước tính và do đó, ảnh hưởng đến đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu đối với một ước tính kế toán cụ thể.

Thay đổi trong phương pháp lập ước tính kế toán (hướng dẫn đoạn 08(c)(v) Chuẩn mực này)

A37. Khi đánh giá cách thức Ban Giám đốc lập ước tính kế toán, kiểm toán viên cần tìm hiểu liệu đã có hoặc đáng lẽ phải có sự thay đổi trong phương pháp lập ước tính kế toán so với kỳ trước hay không. Phương pháp ước tính cụ thể có thể cần phải thay đổi cho phù hợp với những thay đổi của môi trường hoặc hoàn cảnh thực tế ảnh hưởng đến đơn vị hoặc theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Nếu Ban Giám đốc đã thay đổi phương pháp lập ước tính kế toán thì điều quan trọng là Ban Giám đốc phải chứng minh được rằng phương pháp mới thích hợp hơn hoặc đáp ứng được những thay đổi đó. Ví dụ, nếu Ban Giám đốc thay đổi cơ sở lập ước tính kế toán từ phương pháp định giá trên giá thị trường sang phương pháp sử dụng mô hình, kiểm toán viên phải xem xét tính hợp lý của các giả định của Ban Giám đốc về thị trường có phù hợp với hoàn cảnh kinh tế cụ thể hay không.

Sự không chắc chắn trong ước tính kế toán (hướng dẫn đoạn 08(c)(vi) Chuẩn mực này)

A38. Khi tìm hiểu liệu Ban Giám đốc có đánh giá ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong ước tính hay không và nếu có thì đánh giá như thế nào, ví dụ về các vấn đề mà kiểm toán viên có thể xem xét bao gồm:

- (1) Liệu Ban Giám đốc đã xem xét các giả định hoặc kết quả khác hay chưa và nếu có thì xem xét như thế nào, bằng cách như tiến hành phân tích độ nhạy để xác định ảnh hưởng của các thay đổi trong giả định đối với một ước tính kế toán;
- (2) Cách thức Ban Giám đốc xác định ước tính kế toán khi việc phân tích đem lại một số kết quả khác nhau;
- (3) Liệu Ban Giám đốc có theo dõi kết quả thực tế của các ước tính kế toán đã được lập trong kỳ trước hay không và liệu Ban Giám đốc có xử lý một cách thích hợp đối với kết quả thực tế thu được dựa trên thủ tục giám sát hay không.

Soát xét ước tính kế toán kỳ trước (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

- A39. Kết quả thực tế của một ước tính kế toán thường có sự khác biệt so với ước tính kế toán đã ghi nhận trong báo cáo tài chính kỳ trước. Bằng cách thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro để xác định và tìm hiểu nguyên nhân sự khác biệt đó, kiểm toán viên có thể thu thập:
- (1) Thông tin về tính hữu hiệu của quy trình lập ước tính kỳ trước của Ban Giám đốc, từ đó kiểm toán viên có thể xét đoán tính hữu hiệu của quy trình hiện tại;
 - (2) Bằng chứng kiểm toán liên quan đến việc thực hiện lại các ước tính kế toán kỳ trước trong kỳ hiện tại;
 - (3) Bằng chứng kiểm toán về các vấn đề có thể cần phải thuyết minh trong báo cáo tài chính, như sự không chắc chắn trong ước tính.
- A40. Việc soát xét các ước tính kế toán kỳ trước cũng có thể giúp kiểm toán viên xác định các hoàn cảnh hoặc điều kiện làm tăng khả năng ước tính kế toán chịu ảnh hưởng của sự thiên lệch của Ban Giám đốc hoặc cho thấy khả năng có sự thiên lệch của Ban Giám đốc trong kỳ hiện tại. Sự hoài nghi nghề nghiệp của kiểm toán viên giúp phát hiện các hoàn cảnh hoặc điều kiện đó và xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo.
- A41. Đoạn 32(b)(ii) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 cũng quy định kiểm toán viên phải thực hiện soát xét hồi tố đối với các đánh giá và giả định của Ban Giám đốc liên quan đến các ước tính kế toán quan trọng. Việc soát xét này là một phần trong số các công việc mà kiểm toán viên phải tiến hành theo quy định để thiết kế và thực hiện các thủ tục soát xét các ước tính kế toán nhằm phát hiện sự thiên lệch của Ban Giám đốc mà sự thiên lệch đó có thể cho thấy rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận và để xử lý rủi ro Ban Giám đốc không chế kiểm soát. Trên thực tế, việc kiểm toán viên soát xét các ước tính kế toán kỳ trước như một thủ tục đánh giá rủi ro theo quy định của Chuẩn mực này có thể được tiến hành cùng với việc soát xét theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240.
- A42. Kiểm toán viên có thể xét đoán rằng cần soát xét chi tiết hơn đối với các ước tính kế toán được xác định trong quá trình kiểm toán kỳ trước là có mức độ không chắc chắn cao trong ước tính, hoặc đối với các ước tính kế toán đã thay đổi đáng kể so với kỳ trước. Mặt khác, đối với các ước tính kế toán phát sinh từ việc ghi nhận các giao dịch có tính chất thường xuyên, kiểm toán viên có thể xét đoán rằng việc thực hiện các thủ tục phân tích như thủ tục đánh giá rủi ro là đã đầy đủ cho mục đích soát xét.
- A43. Đối với các ước tính kế toán về giá trị hợp lý và các ước tính kế toán khác dựa vào điều kiện tại ngày đo lường, có thể có sự khác biệt lớn giữa giá trị hợp lý ghi nhận

trên báo cáo tài chính của kỳ trước so với kết quả thực tế hoặc so với giá trị ước tính lại cho mục đích báo cáo kỳ này. Sự khác biệt này là do mục tiêu đo lường của các ước tính kế toán này dựa trên giá trị tại một thời điểm nào đó mà giá trị đó có thể thay đổi đáng kể và nhanh chóng khi môi trường hoạt động của đơn vị thay đổi. Vì vậy, kiểm toán viên có thể tập trung soát xét để thu thập các thông tin liên quan đến việc phát hiện và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu. Ví dụ, trong một số trường hợp, việc tìm hiểu những thay đổi trong các giả định của các bên tham gia thị trường mà các thay đổi đó ảnh hưởng đến kết quả thực tế của một ước tính kế toán về giá trị hợp lý trong kỳ trước có thể không cung cấp thông tin thích hợp cho mục đích kiểm toán. Trường hợp này, kiểm toán viên có thể tập trung vào tìm hiểu tính hữu hiệu của quy trình ước tính của Ban Giám đốc trong kỳ trước mà kiểm toán viên có thể dựa vào đó để xét đoán về tính hữu hiệu của quy trình ước tính kỳ này.

A44. Sự khác biệt giữa kết quả thực tế của một ước tính kế toán và giá trị ước tính đã ghi nhận trong báo cáo tài chính kỳ trước không nhất thiết thể hiện sai sót trong báo cáo tài chính kỳ trước. Tuy nhiên, sự khác biệt đó sẽ bị coi là một sai sót nếu phát sinh từ thông tin mà Ban Giám đốc đã có hoặc đáng lẽ phải được Ban Giám đốc thu thập và xem xét khi lập báo cáo tài chính kỳ trước. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể hướng dẫn cách phân biệt giữa các thay đổi trong ước tính kế toán bị coi là sai sót với các thay đổi không phải là sai sót và phương pháp kế toán cần phải áp dụng.

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

Sự không chắc chắn trong ước tính kế toán (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

A45. Mức độ không chắc chắn trong ước tính kế toán có thể chịu ảnh hưởng của các yếu tố như:

- (1) Mức độ mà ước tính kế toán phụ thuộc vào xét đoán;
- (2) Độ nhạy cảm của ước tính đối với các thay đổi trong giả định;
- (3) Sự tồn tại của các kỹ thuật đo lường được thừa nhận có thể làm giảm mức độ không chắc chắn trong ước tính (mặc dù tính chủ quan của các giả định sử dụng làm dữ liệu đầu vào vẫn có thể làm phát sinh sự không chắc chắn trong ước tính);
- (4) Độ dài khoảng thời gian dự đoán và tính thích hợp của các dữ liệu quá khứ được dùng để dự đoán các sự kiện tương lai;
- (5) Sự sẵn có của các thông tin đáng tin cậy từ các nguồn bên ngoài;
- (6) Mức độ mà ước tính kế toán được dựa trên cơ sở các dữ liệu đầu vào có thể kiểm chứng được hay không kiểm chứng được.

Mức độ không chắc chắn của ước tính kế toán có thể ảnh hưởng đến khả năng để xảy ra sự thiên lệch trong ước tính đó.

A46. Khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu, các vấn đề kiểm toán viên xem xét có thể bao gồm:

- (1) Mức độ ảnh hưởng thực tế hoặc kỳ vọng của một ước tính kế toán;
- (2) Giá trị của ước tính kế toán được ghi nhận (giá trị ước tính của Ban Giám đốc) so với giá trị mà kiểm toán viên cho rằng cần phải ghi nhận;

- (3) Liệu Ban Giám đốc có sử dụng chuyên gia để lập ước tính kế toán không;
- (4) Kết quả của việc soát xét các ước tính kế toán kỳ trước.

Mức độ không chắc chắn cao trong ước tính kế toán và các rủi ro đáng kể (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

A47. Ví dụ về các ước tính kế toán có thể có mức độ không chắc chắn cao bao gồm:

- (1) Các ước tính kế toán phụ thuộc nhiều vào xét đoán, ví dụ xét đoán về kết quả của vụ kiện đang tiến hành hay giá trị và thời gian của các dòng tiền tương lai phụ thuộc vào những sự kiện không chắc chắn sẽ xảy ra trong nhiều năm tới;
- (2) Ước tính kế toán không được tính toán bằng các kỹ thuật đo lường được thừa nhận;
- (3) Ước tính kế toán mà kết quả soát xét của kiểm toán viên về các ước tính tương tự được lập trong báo cáo tài chính kỳ trước có sự khác biệt đáng kể giữa giá trị ước tính ban đầu và kết quả thực tế sau đó;
- (4) Ước tính kế toán về giá trị hợp lý được xác định từ việc sử dụng một mô hình mang tính đặc thù cao do đơn vị tự xây dựng hay dựa trên những dữ liệu đầu vào không kiểm chứng được.

A48. Một ước tính kế toán có vẻ như không trọng yếu vẫn có thể tiềm ẩn khả năng dẫn đến sai sót trọng yếu do sự không chắc chắn gắn với ước tính đó; cụ thể là, độ lớn về mặt giá trị của ước tính kế toán được ghi nhận hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính có thể không phải là dấu hiệu của sự không chắc chắn trong ước tính đó.

A49. Trong một số trường hợp, mức độ không chắc chắn trong ước tính quá cao sẽ dẫn đến việc không thể đưa ra ước tính kế toán hợp lý. Do đó, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể không cho phép ước tính kế toán đó được ghi nhận trong báo cáo tài chính hoặc được đo lường theo giá trị hợp lý. Trong trường hợp đó, các rủi ro đáng kể không chỉ liên quan đến việc liệu ước tính kế toán có phải được ghi nhận hay không, hay liệu ước tính đó có phải được đo lường theo giá trị hợp lý hay không, mà còn liên quan đến tính đầy đủ của các thuyết minh. Với các ước tính kế toán như vậy, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể yêu cầu phải thuyết minh ước tính kế toán và mức độ không chắc chắn cao liên quan đến ước tính kế toán đó (xem đoạn A120- A123 Chuẩn mực này).

A50. Theo quy định tại đoạn 29 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, nếu kiểm toán viên xác định rằng ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể, kiểm toán viên phải tìm hiểu về các kiểm soát của đơn vị được kiểm toán, bao gồm các hoạt động kiểm soát.

A51. Trong một số trường hợp, sự không chắc chắn trong ước tính kế toán có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 570 quy định và hướng dẫn đối với những trường hợp đó.

Biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

A52. Đoạn 05 - 06 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 quy định kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán với nội dung, lịch trình và phạm vi dựa

vào kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến các ước tính kế toán ở cả cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu. Đoạn A53 - A115 Chuẩn mực này hướng dẫn các biện pháp xử lý cụ thể ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

Áp dụng các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (hướng dẫn đoạn 12(a) Chuẩn mực này)

- A53. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể quy định các điều kiện nhất định đối với việc ghi nhận ước tính kế toán và các phương pháp lập ước tính kế toán và các thuyết minh cần thiết. Các quy định đó có thể phức tạp và yêu cầu sử dụng xét đoán chuyên môn. Dựa vào hiểu biết thu thập được khi thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro, kiểm toán viên phải chú ý đến các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng mà có thể bị áp dụng sai hoặc có thể bị hiểu theo những cách khác nhau.
- A54. Kiểm toán viên dựa vào hiểu biết của mình về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị để xác định liệu Ban Giám đốc đã áp dụng một cách thích hợp các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay chưa. Ví dụ, kiểm toán viên có thể cần lưu ý đặc biệt đến tính chất của đơn vị được kiểm toán và các hoạt động của đơn vị khi xem xét việc đo lường giá trị hợp lý của một số khoản mục, như tài sản cố định vô hình được mua trong quá trình hợp nhất doanh nghiệp.
- A55. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể cần phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung như kiểm tra hiện trạng thực tế của tài sản để xác định liệu Ban Giám đốc có áp dụng một cách thích hợp các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.
- A56. Việc áp dụng các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng yêu cầu Ban Giám đốc phải xem xét các thay đổi về môi trường hoặc hoàn cảnh ảnh hưởng đến đơn vị. Ví dụ, sự ra đời thị trường giao dịch cho một loại tài sản hoặc nợ phải trả cụ thể có thể cho thấy việc sử dụng phương pháp dòng tiền chiết khấu để ước tính giá trị hợp lý của tài sản hoặc nợ phải trả đó, là không còn thích hợp.

Tính nhất quán trong phương pháp và cơ sở của sự thay đổi (hướng dẫn đoạn 12(b) Chuẩn mực này)

- A57. Kiểm toán viên cần phải xem xét sự thay đổi trong ước tính kế toán hoặc trong phương pháp lập ước tính kế toán so với kỳ trước, vì sự thay đổi nếu không phải do hoàn cảnh hoặc do sự xuất hiện của thông tin mới thì sẽ được coi là tùy tiện. Những thay đổi tùy tiện trong ước tính kế toán dẫn đến sự không nhất quán trong báo cáo tài chính theo thời gian và có thể dẫn đến sai sót trong báo cáo tài chính, hoặc là dấu hiệu của sự thiên lệch của Ban Giám đốc.
- A58. Dựa vào sự thay đổi của hoàn cảnh thực tế, Ban Giám đốc thường có thể đưa ra nhiều lý do cho sự thay đổi trong ước tính kế toán hoặc phương pháp lập ước tính kế toán từ kỳ này sang kỳ khác. Kiểm toán viên phải xét đoán lý do nào là xác đáng và tính đầy đủ của thông tin hỗ trợ cho lý lẽ của Ban Giám đốc về sự thay đổi của hoàn cảnh thực tế dẫn đến sự thay đổi trong ước tính kế toán hoặc phương pháp lập ước tính kế toán.

Biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

A59. Quyết định của kiểm toán viên về việc chọn một biện pháp riêng lẻ hoặc kết hợp với các biện pháp khác như trong đoạn 13 Chuẩn mực này để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu bị ảnh hưởng bởi các vấn đề như:

- (1) Tính chất của ước tính kế toán, kể cả việc ước tính đó phát sinh từ các giao dịch thường xuyên hay không thường xuyên;
- (2) Liệu các thủ tục có cung cấp cho kiểm toán viên đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không;
- (3) Rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá, kể cả việc liệu rủi ro đó có đáng kể hay không.

A60. Ví dụ, khi đánh giá tính hợp lý của dự phòng nợ phải thu khó đòi, thủ tục hiệu quả đối với kiểm toán viên có thể là soát xét các khoản thu tiền mặt sau ngày kết thúc kỳ kế toán, kết hợp với các thủ tục kiểm toán khác. Nếu mức độ không chắc chắn trong ước tính kế toán cao, như ước tính dựa trên một mô hình riêng của đơn vị với dữ liệu đầu vào không kiểm chứng được, kiểm toán viên có thể cần kết hợp các biện pháp xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá theo đoạn 13 để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

A61. Đoạn A62 - A95 Chuẩn mực này hướng dẫn bổ sung về biện pháp xử lý thích hợp cho từng trường hợp.

Các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán (hướng dẫn đoạn 13(a) Chuẩn mực này)

A62. Việc xác định liệu các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán có cung cấp bằng chứng kiểm toán về ước tính kế toán hay không có thể là biện pháp xử lý thích hợp khi các sự kiện đó được cho là sẽ:

- (1) Phát sinh;
- (2) Cung cấp bằng chứng kiểm toán khẳng định hoặc mâu thuẫn với ước tính kế toán.

A63. Các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán đôi khi có thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về một ước tính kế toán. Ví dụ, việc thanh lý toàn bộ hàng tồn kho của một sản phẩm không còn bán được trên thị trường ngay sau khi kết thúc kỳ kế toán có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán liên quan đến ước tính giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho đó. Trong trường hợp này, kiểm toán viên có thể không cần thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung đối với ước tính kế toán đó nếu bằng chứng kiểm toán thích hợp về các sự kiện đã được thu thập đầy đủ.

A64. Đối với một số ước tính kế toán, các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán có thể không cung cấp bằng chứng kiểm toán liên quan đến ước tính kế toán đó. Ví dụ, các điều kiện và sự kiện liên quan đến một số ước tính kế toán chỉ có thể được hình thành trong một khoảng thời gian dài. Hơn nữa, do mục tiêu đo lường của ước tính kế toán về giá trị hợp lý, thông tin sau khi kết thúc kỳ kế toán có thể không phản ánh các sự kiện hoặc điều kiện phát sinh tại ngày lập Bảng cân đối kế toán và do đó có thể không liên quan đến việc đo lường ước tính kế toán về giá

trị hợp lý. Đoạn 13 Chuẩn mực này quy định các biện pháp khác mà kiểm toán viên có thể thực hiện để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu.

- A65. Trong một số trường hợp, các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán mâu thuẫn với ước tính kế toán có thể cho thấy quy trình lập ước tính kế toán của Ban Giám đốc không hữu hiệu, hoặc Ban Giám đốc thiên lệch khi lập ước tính kế toán.
- A66. Kiểm toán viên có thể không áp dụng thủ tục soát xét các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán đối với một số ước tính kế toán cụ thể, nhưng kiểm toán viên vẫn phải tuân thủ Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560. Kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán được thiết kế để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp rằng tất cả các sự kiện phát sinh từ ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán cần phải điều chỉnh hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính đã được xác định và phản ánh thích hợp trong báo cáo tài chính, theo quy định tại đoạn 06 và 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560. Đối với một số ước tính kế toán không phải là ước tính về giá trị hợp lý, việc đo lường thường phụ thuộc vào kết quả của các điều kiện, giao dịch, hoặc sự kiện trong tương lai nên việc kiểm toán viên áp dụng Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560 là đặc biệt phù hợp.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

- A67. Khi khoảng thời gian từ ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán là tương đối dài, việc kiểm toán viên soát xét các sự kiện phát sinh trong khoảng thời gian này có thể là một phương pháp hữu hiệu đối với các ước tính kế toán không phải là ước tính về giá trị hợp lý. Biện pháp này đặc biệt phù hợp khi kiểm toán các đơn vị nhỏ có Giám đốc đồng thời là chủ sở hữu đơn vị, đặc biệt khi Ban Giám đốc không có các thủ tục kiểm soát chính thức đối với các ước tính kế toán.

Kiểm tra cách thức Ban Giám đốc lập ước tính kế toán (hướng dẫn đoạn 13(b) Chuẩn mực này)

- A68. Việc kiểm tra cách thức Ban Giám đốc lập ước tính kế toán và các dữ liệu làm cơ sở cho việc lập ước tính kế toán có thể là biện pháp thích hợp khi ước tính kế toán về giá trị hợp lý được lập theo một mô hình sử dụng dữ liệu đầu vào có thể kiểm chứng được và không thể kiểm chứng được. Phương pháp này cũng có thể thích hợp khi:

- (1) Ước tính kế toán xuất phát từ việc xử lý dữ liệu hàng ngày của hệ thống kế toán của đơn vị;
- (2) Soát xét của kiểm toán viên về các ước tính kế toán tương tự được lập trong báo cáo tài chính kỳ trước cho thấy quy trình lập ước tính kế toán của Ban Giám đốc trong kỳ hiện tại có thể hữu hiệu;
- (3) Ước tính kế toán dựa vào một tổng thể lớn các phần tử có cùng bản chất và từng phần tử không đáng kể khi đứng riêng lẻ.

- A69. Ví dụ, việc kiểm tra cách thức Ban Giám đốc lập ước tính kế toán có thể bao gồm:

- (1) Kiểm tra mức độ chính xác, đầy đủ và phù hợp của dữ liệu được sử dụng làm cơ sở để lập ước tính kế toán và liệu ước tính kế toán có được xác định đúng đắn thông qua việc sử dụng dữ liệu và các giả định của Ban Giám đốc hay không;

- (2) Xem xét nguồn, sự phù hợp và độ tin cậy của dữ liệu hoặc thông tin bên ngoài, bao gồm dữ liệu hoặc thông tin nhận được từ các chuyên gia bên ngoài đơn vị được Ban Giám đốc đơn vị thuê để giúp lập ước tính kế toán;
- (3) Tính toán lại ước tính kế toán và soát xét tính nhất quán của thông tin về ước tính kế toán;
- (4) Xem xét quy trình soát xét và phê duyệt của Ban Giám đốc.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A70. Tại các đơn vị nhỏ, quy trình lập ước tính kế toán có thể ít mang tính hệ thống hơn các đơn vị lớn. Các đơn vị nhỏ mà Ban Giám đốc tham gia trực tiếp vào việc quản lý có thể không có hướng dẫn chi tiết về các thủ tục kế toán, các sổ kế toán phức tạp, hoặc không có các quy định bằng văn bản. Thậm chí nếu đơn vị không có quy trình chính thức thì cũng không có nghĩa là Ban Giám đốc đơn vị không thể cung cấp cơ sở để kiểm toán viên kiểm tra ước tính kế toán.

Đánh giá phương pháp đo lường (hướng dẫn đoạn 13(b)(i) Chuẩn mực này)

A71. Nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng không quy định phương pháp đo lường, kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên môn để đánh giá liệu phương pháp được sử dụng, kể cả mô hình được áp dụng có phù hợp với hoàn cảnh thực tế hay không.

A72. Khi đánh giá phương pháp đo lường, các vấn đề mà kiểm toán viên có thể xem xét bao gồm:

- (1) Cơ sở của phương pháp được Ban Giám đốc chọn có hợp lý hay không;
- (2) Ban Giám đốc đã đánh giá đầy đủ và áp dụng phù hợp các tiêu chí, nếu có, được quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng để làm cơ sở cho phương pháp đã chọn hay không;
- (3) Phương pháp đo lường có phù hợp với hoàn cảnh thực tế, dựa vào tính chất của tài sản hoặc nợ phải trả được ước tính và các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng liên quan đến ước tính kế toán hay không;
- (4) Phương pháp đo lường có phù hợp với lĩnh vực, ngành nghề và môi trường mà đơn vị hoạt động hay không.

A73. Trong một số trường hợp, Ban Giám đốc có thể xác định rằng các phương pháp đo lường khác nhau có thể cho các khoảng giá trị ước tính khác nhau đáng kể. Trong trường hợp đó, việc tìm hiểu cách thức đơn vị được kiểm toán điều tra nguyên nhân của những sự khác biệt này có thể giúp kiểm toán viên đánh giá tính phù hợp của phương pháp đo lường được lựa chọn.

Đánh giá việc sử dụng các mô hình

A74. Trong một số trường hợp, đặc biệt khi lập ước tính kế toán về giá trị hợp lý, Ban Giám đốc có thể sử dụng mô hình. Liệu mô hình được sử dụng có phù hợp với hoàn cảnh hay không tùy thuộc vào một số yếu tố như: bản chất của đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, bao gồm ngành nghề hoạt động của đơn vị và tài sản hoặc khoản nợ phải trả được đo lường.

A75. Mức độ phù hợp của các vấn đề nêu tại đoạn A76 Chuẩn mực này tùy thuộc vào hoàn cảnh cụ thể, bao gồm liệu mô hình được sử dụng phổ biến trong một ngành hoặc lĩnh vực cụ thể hay là mô hình do đơn vị tự xây dựng. Trong một số trường hợp, đơn vị có thể sử dụng chuyên gia để xây dựng và thử nghiệm mô hình.

A76. Tùy vào hoàn cảnh cụ thể, ví dụ về các vấn đề kiểm toán viên có thể xem xét khi thử nghiệm mô hình bao gồm:

- (1) Mô hình đó có được phê duyệt trước khi sử dụng và có được kiểm tra định kỳ để đảm bảo vẫn phù hợp với mục đích sử dụng hay không. Quy trình phê duyệt của đơn vị có thể bao gồm việc đánh giá:
 - Sự đầy đủ về mặt lý thuyết và tính toàn vẹn về mặt toán học, bao gồm tính thích hợp của các thông số của mô hình;
 - Tính nhất quán và tính đầy đủ của các dữ liệu đầu vào của mô hình với các thông lệ thị trường;
 - Đầu ra của mô hình so với các giao dịch thực tế.
- (2) Có các chính sách và thủ tục thích hợp để kiểm soát sự thay đổi hay không;
- (3) Mô hình có được kiểm tra định kỳ về tính hiệu lực hay không, đặc biệt trong trường hợp các dữ liệu đầu vào mang tính chủ quan;
- (4) Các điều chỉnh thực hiện trên đầu ra của mô hình, kể cả trong trường hợp ước tính kế toán về giá trị hợp lý, có được điều chỉnh hay không, các điều chỉnh đó có phản ánh các giả định mà các bên tham gia thị trường sẽ sử dụng trong những hoàn cảnh tương tự hay không;
- (5) Các thông tin về mô hình, bao gồm các ứng dụng dự tính, các hạn chế và các thông số chính của mô hình, các dữ liệu đầu vào cần thiết, và kết quả của các phân tích về tính hợp lý của mô hình có được ghi chép đầy đủ hay không.

Các giả định của Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 13(b)(ii) Chuẩn mực này)

A77. Đánh giá của kiểm toán viên về các giả định của Ban Giám đốc chỉ dựa vào các thông tin mà kiểm toán viên có được tại thời điểm kiểm toán. Các thủ tục kiểm toán liên quan đến các giả định của Ban Giám đốc được thực hiện vì mục đích kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị chứ không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về các giả định đó.

A78. Ví dụ về những vấn đề kiểm toán viên có thể xem xét khi đánh giá tính hợp lý của các giả định của Ban Giám đốc bao gồm:

- (1) Từng giả định có hợp lý hay không;
- (2) Các giả định có phụ thuộc lẫn nhau và có nhất quán hay không;
- (3) Các giả định có hợp lý khi được xem xét một cách tổng thể hoặc trong mối liên hệ với các giả định khác được sử dụng cho cùng một ước tính kế toán hoặc cho các ước tính kế toán khác hay không;
- (4) Các giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán về giá trị hợp lý có phản ánh sự thích hợp với các giả định về thị trường có thể kiểm chứng được hay không.

A79. Các giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán có thể phản ánh điều mà Ban Giám đốc mong đợi, là kết quả của các mục tiêu và chiến lược cụ thể. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên có thể thực hiện các thủ tục kiểm toán để đánh giá tính hợp lý của các giả định đó, ví dụ bằng cách xem xét các giả định đó có nhất quán với:

- (1) Môi trường kinh tế nói chung và tình hình kinh tế của đơn vị được kiểm toán;
- (2) Các kế hoạch của đơn vị được kiểm toán;
- (3) Các giả định có liên quan của các kỳ trước, nếu phù hợp;
- (4) Thông tin về kinh nghiệm hoặc các điều kiện trước đây của đơn vị được kiểm toán có thể được coi là tiêu biểu cho các sự kiện hoặc điều kiện trong tương lai;
- (5) Các giả định khác của Ban Giám đốc có liên quan đến báo cáo tài chính.

A80. Tính hợp lý của các giả định được sử dụng có thể phụ thuộc vào ý định và khả năng thực hiện các hành động cụ thể của Ban Giám đốc. Ban Giám đốc lập và lưu lại các kế hoạch và dự định liên quan đến các tài sản hoặc nợ phải trả cụ thể và khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể yêu cầu Ban Giám đốc phải thực hiện điều này. Kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xét đoán về mức độ bằng chứng kiểm toán cần phải thu thập về ý định và khả năng của Ban Giám đốc. Các thủ tục mà kiểm toán viên có thể áp dụng bao gồm:

- (1) Xem xét kết quả thực hiện các ý định của Ban Giám đốc trong quá khứ;
- (2) Soát xét các kế hoạch bằng văn bản và các tài liệu khác, bao gồm các kế hoạch tài chính, giấy tờ ủy quyền và các biên bản đã được phê duyệt chính thức, nếu có thể;
- (3) Phỏng vấn Ban Giám đốc về lý do Ban Giám đốc thực hiện một hành động cụ thể;
- (4) Xem xét các sự kiện xảy ra từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán;
- (5) Đánh giá khả năng thực hiện một hành động cụ thể của đơn vị được kiểm toán trong hoàn cảnh kinh tế của đơn vị, bao gồm ảnh hưởng của những cam kết hiện tại của đơn vị.

Tuy nhiên, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể không cho phép xét đến các kế hoạch hoặc dự định của Ban Giám đốc khi lập ước tính kế toán. Đây là trường hợp phổ biến khi lập ước tính kế toán về giá trị hợp lý, vì mục tiêu đo lường yêu cầu các giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán phải phản ánh các giả định của các bên tham gia thị trường.

A81. Ngoài các vấn đề nêu trên, khi đánh giá tính hợp lý của các giả định mà Ban Giám đốc sử dụng để lập ước tính kế toán về giá trị hợp lý, các vấn đề khác mà kiểm toán viên có thể xem xét bao gồm:

- (1) Ban Giám đốc có sử dụng các dữ liệu đầu vào đặc thù của thị trường để xây dựng các giả định không và nếu có thì sử dụng như thế nào;
- (2) Liệu các giả định có nhất quán với các điều kiện thị trường có thể kiểm chứng được và có nhất quán với đặc điểm của tài sản hoặc nợ phải trả được đo lường theo giá trị hợp lý hay không;

- (3) Liệu nguồn của các giả định của các bên tham gia thị trường có phù hợp và đáng tin cậy hay không, và Ban Giám đốc lựa chọn các giả định để sử dụng như thế nào khi có một số giả định khác nhau của các bên tham gia thị trường;
- (4) Liệu Ban Giám đốc có xem xét các giả định được sử dụng hoặc thông tin về các giao dịch, tài sản hoặc nợ phải trả có thể so sánh được hay không và nếu có thì xem xét như thế nào.

A82. Ngoài ra, ước tính kế toán về giá trị hợp lý có thể bao gồm cả dữ liệu đầu vào kiểm chứng được và không kiểm chứng được. Khi ước tính kế toán về giá trị hợp lý dựa trên các dữ liệu đầu vào không kiểm chứng được, ví dụ về các vấn đề mà kiểm toán viên có thể xem xét bao gồm cách thức Ban Giám đốc giải thích, trình bày các vấn đề sau:

- (1) Xác định đặc điểm của các bên tham gia thị trường có liên quan đến ước tính kế toán;
- (2) Những sửa đổi do Ban Giám đốc thực hiện đối với chính các giả định của Ban Giám đốc để phản ánh quan điểm của họ về các giả định mà các bên tham gia thị trường sử dụng;
- (3) Liệu Ban Giám đốc có sử dụng những thông tin tốt nhất có được trong hoàn cảnh cụ thể hay không;
- (4) Các giả định của Ban Giám đốc đã tính đến các giao dịch, tài sản hoặc nợ phải trả có thể so sánh (nếu có) như thế nào.

Nếu có dữ liệu đầu vào không kiểm chứng được, kiểm toán viên có thể sẽ phải kết hợp việc đánh giá các giả định với các biện pháp khác để xử lý các rủi ro đã đánh giá quy định trong đoạn 13 Chuẩn mực này để thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên có thể cần thực hiện các thủ tục kiểm toán khác, ví dụ kiểm tra tài liệu, hồ sơ chứng minh cho việc Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) đã soát xét và phê duyệt ước tính kế toán.

A83. Khi đánh giá tính hợp lý của các giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán, kiểm toán viên có thể phát hiện một hoặc nhiều giả định quan trọng. Giả định quan trọng đó có thể cho thấy ước tính kế toán có mức độ không chắc chắn cao, do đó làm phát sinh rủi ro đáng kể. Các biện pháp bổ sung để xử lý các rủi ro đáng kể đó được hướng dẫn tại đoạn A102 - A115 Chuẩn mực này.

Kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát (hướng dẫn đoạn 13(c) Chuẩn mực này)

A84. Việc kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đối với cách thức Ban Giám đốc lập ước tính kế toán có thể là một biện pháp phù hợp khi quy trình của Ban Giám đốc được thiết kế, thực hiện và duy trì tốt, ví dụ:

- (1) Có các kiểm soát đối với việc Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) soát xét và phê duyệt các ước tính kế toán;
- (2) Ước tính kế toán được lập dựa trên quá trình xử lý dữ liệu hàng ngày của hệ thống kế toán của đơn vị được kiểm toán.

A85. Kiểm toán viên phải kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát trong trường hợp:

- (a) Khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, kiểm toán viên kỳ vọng rằng các kiểm soát đối với quy trình được thực hiện hiệu quả; hoặc
- (b) Nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản thì không thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu (theo quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330).

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A86. Các đơn vị nhỏ có thể có các kiểm soát đối với quy trình lập ước tính kế toán, tuy nhiên hình thức hoạt động của các kiểm soát này có thể khác nhau. Hơn nữa, các đơn vị nhỏ có thể xác định rằng một số loại kiểm soát nhất định là không cần thiết vì Ban Giám đốc tham gia trực tiếp vào việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Tuy nhiên, đối với một số đơn vị rất nhỏ, có thể không có nhiều kiểm soát mà kiểm toán viên có thể xác định được. Do đó, kiểm toán viên có thể sử dụng thử nghiệm cơ bản để xử lý các rủi ro đã đánh giá, như thực hiện một hoặc một số trong các biện pháp quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực này.

Xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính (hướng dẫn đoạn 13(d) Chuẩn mực này)

A87. Việc xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính để đánh giá giá trị ước tính của Ban Giám đốc có thể là một biện pháp thích hợp khi:

- (1) Ước tính kế toán không được lập dựa trên quá trình xử lý dữ liệu hàng ngày của hệ thống kế toán;
- (2) Kết quả soát xét của kiểm toán viên về các ước tính kế toán tương tự được lập trong báo cáo tài chính kỳ trước cho thấy quy trình hiện tại của Ban Giám đốc có thể không hiệu quả;
- (3) Các kiểm soát của đơn vị đối với quy trình xác định ước tính kế toán của Ban Giám đốc không được thiết kế tốt và không được thực hiện phù hợp;
- (4) Các sự kiện và giao dịch xảy ra từ ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán mâu thuẫn với giá trị ước tính của Ban Giám đốc;
- (5) Kiểm toán viên có các nguồn dữ liệu khác để lập giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính.

A88. Ngay cả khi các kiểm soát của đơn vị được kiểm toán được thiết kế tốt và được thực hiện hợp lý, việc xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính vẫn có thể là biện pháp hữu hiệu hoặc hiệu quả để xử lý các rủi ro đã đánh giá. Trong các trường hợp khác, kiểm toán viên có thể sử dụng phương pháp này để xác định liệu có cần thiết phải thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo hay không và nếu có thì xác định nội dung và phạm vi của các thủ tục đó như thế nào.

A89. Phương pháp mà kiểm toán viên sử dụng để xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính có thể thay đổi tùy theo việc phương pháp nào được coi là hiệu quả nhất trong hoàn cảnh thực tế. Ví dụ, kiểm toán viên có thể xây dựng một giá trị ước tính sơ bộ, sau đó đánh giá độ nhạy của giá trị đó đối với những thay đổi về giả định, nhằm đưa ra một khoảng giá trị ước tính để đánh giá giá trị ước tính của Ban

Giám đốc đơn vị. Hoặc kiểm toán viên có thể bắt đầu bằng cách xây dựng khoảng giá trị ước tính để từ đó xác định một giá trị ước tính, nếu được.

A90. Khả năng kiểm toán viên lập một giá trị ước tính thay vì một khoảng giá trị ước tính, phụ thuộc vào một số yếu tố, bao gồm mô hình được sử dụng, nội dung và phạm vi của dữ liệu sẵn có và tính không chắc chắn của ước tính kế toán. Hơn nữa, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể ảnh hưởng đến quyết định xây dựng một giá trị ước tính hoặc một khoảng giá trị ước tính. Khuôn khổ này có thể quy định giá trị ước tính được sử dụng sau khi xem xét các kết quả và giả định khác, hoặc quy định một phương pháp đo lường cụ thể (ví dụ, sử dụng giá trị kỳ vọng theo phương pháp xác suất được chiết khấu).

A91. Kiểm toán viên có thể xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính bằng nhiều cách khác nhau, ví dụ bằng cách:

- (1) Sử dụng mô hình, ví dụ mô hình được sử dụng phổ biến trong một ngành hoặc lĩnh vực cụ thể, hoặc mô hình do đơn vị tự xây dựng hoặc do kiểm toán viên tự xây dựng;
- (2) Mở rộng các xem xét của Ban Giám đốc về các giả định hoặc kết quả thay thế, ví dụ bằng cách đưa ra những giả định khác;
- (3) Tuyển dụng hoặc thuê một cá nhân có chuyên môn thích hợp để xây dựng hoặc sử dụng mô hình, hoặc cung cấp các giả định phù hợp;
- (4) Tham khảo các điều kiện, giao dịch hoặc sự kiện có thể so sánh khác, hoặc khi thích hợp, tham khảo các thị trường của các tài sản hoặc nợ phải trả có thể so sánh.

Tìm hiểu các giả định hoặc phương pháp của Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 13(d)(i) Chuẩn mực này)

A92. Khi kiểm toán viên lập giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính và sử dụng các giả định hoặc phương pháp khác với các giả định hoặc phương pháp của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, đoạn 13(d)(i) Chuẩn mực này quy định kiểm toán viên phải tìm hiểu đầy đủ về các giả định và phương pháp của Ban Giám đốc khi lập ước tính kế toán. Việc tìm hiểu này sẽ cung cấp cho kiểm toán viên thông tin có thể phù hợp để kiểm toán viên xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính thích hợp, đồng thời giúp kiểm toán viên hiểu và đánh giá những khác biệt đáng kể với giá trị ước tính của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán. Ví dụ, nguyên nhân của sự khác biệt có thể do kiểm toán viên sử dụng các giả định khác nhưng có hiệu lực tương đương với các giả định của Ban Giám đốc. Điều này có thể cho thấy ước tính kế toán rất nhạy cảm với một số giả định nhất định và có mức độ không chắc chắn cao, cho thấy ước tính kế toán có thể là một rủi ro đáng kể. Mặt khác, sự khác biệt có thể là kết quả của một sai sót thực tế của Ban Giám đốc. Tùy thuộc vào hoàn cảnh cụ thể, kiểm toán viên có thể thấy cần thảo luận với Ban Giám đốc về cơ sở và tính hợp lý của các giả định và sự khác biệt, nếu có, trong phương pháp lập ước tính kế toán để giúp kiểm toán viên đưa ra các kết luận.

Thu hẹp khoảng giá trị ước tính (hướng dẫn đoạn 13(d)(ii) Chuẩn mực này)

A93. Khi kiểm toán viên kết luận rằng cần sử dụng một khoảng giá trị ước tính (khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên) để đánh giá tính hợp lý của giá trị ước tính của Ban Giám đốc, đoạn 13(d)(ii) Chuẩn mực này quy định rằng khoảng giá trị ước tính

đó phải bao gồm tất cả các “kết quả hợp lý” chứ không phải là tất cả các kết quả có thể xảy ra. Khoảng giá trị ước tính không thể hữu ích nếu bao gồm tất cả các kết quả có thể xảy ra, vì khoảng giá trị ước tính đó sẽ quá rộng để có thể hiệu quả cho mục đích kiểm toán. Khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên chỉ hữu ích và hiệu quả khi khoảng giá trị đó đủ hẹp để cho phép kiểm toán viên kết luận liệu ước tính kế toán có sai sót hay không.

- A94. Thông thường, khoảng giá trị ước tính được thu hẹp bằng hoặc thấp hơn mức trọng yếu thực hiện là phù hợp cho mục đích đánh giá tính hợp lý của giá trị ước tính của Ban Giám đốc. Tuy nhiên, trong một số ngành đặc thù, có thể không thu hẹp được khoảng giá trị ước tính xuống mức đó. Điều này không nhất thiết cản trở việc ghi nhận ước tính kế toán, tuy nhiên lại có thể cho thấy mức độ không chắc chắn cao trong ước tính kế toán đó làm phát sinh rủi ro đáng kể. Các biện pháp bổ sung để xử lý rủi ro đáng kể được hướng dẫn tại đoạn A102 - A115 Chuẩn mực này.
- A95. Khoảng giá trị ước tính có thể được thu hẹp để tất cả các kết quả trong khoảng giá trị ước tính đó đều được coi là hợp lý, bằng cách:
- Loại bỏ khỏi khoảng giá trị ước tính các kết quả lớn nhất và nhỏ nhất trong khoảng mà theo xét đoán của kiểm toán viên là khó có khả năng xảy ra;
 - Tiếp tục thu hẹp khoảng giá trị ước tính dựa vào bằng chứng kiểm toán sẵn có cho đến khi kiểm toán viên kết luận rằng tất cả các kết quả trong khoảng giá trị ước tính được coi là hợp lý. Trong một số ít trường hợp, kiểm toán viên có thể thu hẹp khoảng giá trị ước tính cho đến khi thu thập được bằng chứng kiểm toán chỉ ra một giá trị ước tính.

Cần nhắc sự cần thiết phải có kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu liên quan (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

- A96. Theo quy định tại đoạn 08(e) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 300, khi lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên phải hiểu rõ về nội dung, lịch trình, phạm vi của các nguồn lực cần thiết để thực hiện cuộc kiểm toán. *Kiểm toán viên cũng có thể phải cân nhắc huy động* sự tham gia của những người có kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu, nếu cần. Ngoài ra, đoạn 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220 quy định thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải đảm bảo cho nhóm kiểm toán và các chuyên gia không thuộc nhóm kiểm toán có trình độ chuyên môn và năng lực phù hợp để thực hiện cuộc kiểm toán. Trong quá trình kiểm toán các ước tính kế toán, bằng kinh nghiệm của mình và dựa vào hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán, kiểm toán viên có thể xác định cần phải có các kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu về một hoặc một vài khía cạnh của các ước tính kế toán.
- A97. Khi xem xét liệu có cần phải có các kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu hay không, các vấn đề có thể ảnh hưởng đến việc xem xét của kiểm toán viên bao gồm:
- Bản chất của tài sản, nợ phải trả hay nguồn vốn cần được ước tính trong doanh nghiệp hay ngành nghề cụ thể (ví dụ: mỏ khoáng sản, tài sản nông nghiệp, công cụ tài chính phức hợp);
 - Mức độ không chắc chắn cao trong ước tính;
 - Những tính toán phức tạp hay các mô hình chuyên dụng được sử dụng, ví dụ khi ước tính giá trị hợp lý trong trường hợp không có thị trường có thể kiểm chứng được;

- (4) Mức độ phức tạp trong các quy định liên quan đến các ước tính kế toán của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng; liệu có những quy định nào có thể có cách hiểu khác nhau hoặc có sự áp dụng không nhất quán hoặc đang được xây dựng;
- (5) Các thủ tục kiểm toán viên dự định thực hiện để xử lý các rủi ro đã được đánh giá.
- A98. Phần lớn các ước tính kế toán, kể cả các ước tính không chắc chắn, có thể không cần phải có kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu. Ví dụ, kiểm toán viên sẽ không cần đến kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu khi đánh giá dự phòng các khoản phải thu khó đòi.
- A99. Tuy nhiên, kiểm toán viên có thể không có kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu cần thiết khi vấn đề liên quan không thuộc lĩnh vực kế toán hay kiểm toán và có thể phải cần đến chuyên gia của doanh nghiệp kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 620 quy định và hướng dẫn cách xác định sự cần thiết của việc tuyển dụng hay thuê chuyên gia của doanh nghiệp kiểm toán và trách nhiệm của kiểm toán viên khi sử dụng công việc của chuyên gia.
- A100. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể thấy cần đến kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu liên quan đến lĩnh vực kế toán và kiểm toán. Những cá nhân có kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu có thể được doanh nghiệp kiểm toán tuyển dụng hoặc ký hợp đồng thuê từ một tổ chức bên ngoài doanh nghiệp kiểm toán. Khi những cá nhân này thực hiện các thủ tục kiểm toán trong cuộc kiểm toán, họ trở thành thành viên nhóm kiểm toán và do đó phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220.
- A101. Tùy thuộc vào hiểu biết và kinh nghiệm của kiểm toán viên trong việc làm việc với chuyên gia của doanh nghiệp kiểm toán hay với những cá nhân có kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu, kiểm toán viên có thể cân nhắc có nên thảo luận các vấn đề như quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng với các cá nhân liên quan để xem liệu công việc của họ có phù hợp với mục tiêu kiểm toán hay không.

Thử nghiệm cơ bản tiếp theo để xử lý rủi ro đáng kể (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

- A102. Khi kiểm toán các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể, các thử nghiệm cơ bản tiếp theo của kiểm toán viên được tập trung vào việc đánh giá các nội dung sau:
- (a) Cách thức Ban Giám đốc đánh giá ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong ước tính kế toán và ảnh hưởng có thể có của sự không chắc chắn đó đến tính phù hợp của việc ghi nhận các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính;
- (b) Tính đầy đủ của các thuyết minh liên quan.

Sự không chắc chắn trong ước tính

Việc Ban Giám đốc xem xét sự không chắc chắn trong ước tính (hướng dẫn đoạn 15(a) Chuẩn mực này)

- A103. Ban Giám đốc có thể đánh giá các giả định hoặc kết quả khác của các ước tính kế toán bằng một số phương pháp, tùy theo hoàn cảnh cụ thể. Một trong các phương

pháp đó là phương pháp phân tích độ nhạy, bao gồm việc đánh giá xem các giá trị tiền tệ của một ước tính kế toán thay đổi thế nào khi các giả định thay đổi. Các ước tính kế toán được đo lường theo giá trị hợp lý vẫn có thể có chênh lệch vì các bên tham gia thị trường khác nhau sẽ sử dụng những giả định khác nhau. Phương pháp phân tích độ nhạy có thể dẫn đến việc xây dựng một số các tình huống về kết quả thực tế, đôi khi được mô tả là một loạt các kết quả của Ban Giám đốc, ví dụ các tình huống “bi quan” hay “lạc quan”.

- A104. Phương pháp phân tích độ nhạy có thể cho thấy một ước tính kế toán không nhạy cảm với thay đổi của một số giả định cụ thể nào đó, mà chỉ nhạy cảm với một hoặc một số giả định mà kiểm toán viên sẽ phải tập trung chú ý vào các giả định này.
- A105. Hướng dẫn này không nhằm mục đích khuyến nghị một phương pháp cụ thể nào để xử lý sự không chắc chắn trong ước tính (như phương pháp phân tích độ nhạy) là thích hợp hơn so với các phương pháp khác, hay khuyến nghị Ban Giám đốc cần phải xem xét các giả định hoặc kết quả khác bằng một quy trình chi tiết và được hỗ trợ bằng các tài liệu chứng minh phạm vi rộng. Hướng dẫn này chỉ tập trung vào việc xác định xem liệu Ban Giám đốc đã đánh giá sự không chắc chắn có thể ảnh hưởng đến các ước tính kế toán quan trọng hay chưa, mà không quan trọng xem cách thức thực hiện đánh giá như thế nào. Do đó, khi Ban Giám đốc chưa xem xét các giả định hoặc kết quả khác, kiểm toán viên có thể cần thảo luận với Ban Giám đốc và yêu cầu cung cấp bằng chứng về việc Ban Giám đốc đã giải quyết ảnh hưởng của sự không chắc chắn đến các ước tính kế toán như thế nào.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

- A106. Các đơn vị nhỏ có thể sử dụng các phương tiện đơn giản để đánh giá sự không chắc chắn trong ước tính. Bên cạnh việc soát xét các tài liệu có sẵn, kiểm toán viên có thể phỏng vấn Ban Giám đốc để thu thập thêm các bằng chứng kiểm toán khác về việc Ban Giám đốc xem xét các giả định hoặc kết quả khác. Ngoài ra, Ban Giám đốc có thể không có chuyên môn để xem xét các kết quả khác hay để đánh giá sự không chắc chắn trong các ước tính kế toán. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên có thể giải thích cho Ban Giám đốc về quy trình hoặc các phương pháp đánh giá khác sẵn có và hồ sơ, tài liệu liên quan. Tuy nhiên, điều này không làm thay đổi trách nhiệm của Ban Giám đốc đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

Các giả định quan trọng (hướng dẫn đoạn 15(b) Chuẩn mực này)

- A107. Một giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán có thể được coi là quan trọng nếu một thay đổi hợp lý trong giả định đó có thể ảnh hưởng trọng yếu đến việc đo lường ước tính kế toán.
- A108. Đối với các giả định quan trọng được xây dựng dựa vào kiến thức của Ban Giám đốc, kiểm toán viên có thể thu thập bằng chứng để chứng minh cho các giả định này từ quy trình quản lý rủi ro và phân tích chiến lược của Ban Giám đốc. Ngay cả khi đơn vị không có một quy trình chính thức (ví dụ trong trường hợp các đơn vị nhỏ), kiểm toán viên cũng có thể đánh giá các giả định thông qua việc thảo luận và phỏng vấn Ban Giám đốc, kết hợp với các thủ tục kiểm toán khác để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

A109. Khi đánh giá các giả định của Ban Giám đốc, kiểm toán viên cần thực hiện các hướng dẫn tại đoạn A77 - A83 Chuẩn mực này.

Dự định và khả năng của Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 15(c) Chuẩn mực này)

A110. Khi xem xét các giả định, các dự định và khả năng của Ban Giám đốc, kiểm toán viên cần thực hiện các hướng dẫn tại đoạn A13 và đoạn A80 Chuẩn mực này.

Xây dựng khoảng giá trị ước tính (hướng dẫn đoạn 16 Chuẩn mực này)

A111. Khi lập báo cáo tài chính, Ban Giám đốc có thể hài lòng về việc đã xử lý thỏa đáng các ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, theo xét đoán của kiểm toán viên, kiểm toán viên có thể cho rằng những nỗ lực của Ban Giám đốc là chưa đủ, ví dụ khi:

- (1) Kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp thông qua đánh giá cách thức Ban Giám đốc xử lý ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong ước tính;
- (2) Kiểm toán viên vẫn cần phải xác định thêm về mức độ không chắc chắn của một ước tính kế toán, ví dụ khi kiểm toán viên nhận thấy có sự chênh lệch lớn về kết quả của các ước tính kế toán tương tự trong những trường hợp tương tự;
- (3) Kiểm toán viên không thu thập được bằng chứng kiểm toán khác thông qua việc soát xét các sự kiện đến ngày lập báo cáo kiểm toán;
- (4) Có thể có dấu hiệu cho thấy Ban Giám đốc có sự thiên lệch khi lập các ước tính kế toán.

A112. Khi xem xét việc xác định khoảng giá trị ước tính, kiểm toán viên cần thực hiện các hướng dẫn tại đoạn A87 - A95 Chuẩn mực này.

Tiêu chí ghi nhận và đo lường

Ghi nhận các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính (hướng dẫn đoạn 17(a) Chuẩn mực này)

A113. Khi Ban Giám đốc đã ghi nhận một ước tính kế toán trong báo cáo tài chính, kiểm toán viên cần tập trung đánh giá xem việc đo lường ước tính kế toán đó đã đầy đủ và đáng tin cậy để đáp ứng tiêu chí ghi nhận của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay chưa.

A114. Với những ước tính kế toán chưa được ghi nhận trong báo cáo tài chính, kiểm toán viên cần tập trung đánh giá xem các tiêu chí ghi nhận của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng thực tế đã thỏa mãn hay chưa. Ngay cả khi một ước tính kế toán chưa được ghi nhận và kiểm toán viên kết luận rằng điều đó là hợp lý, báo cáo tài chính vẫn có thể cần có những thuyết minh rõ ràng về tình huống cụ thể đó. Kiểm toán viên cũng có thể thấy cần thu hút sự chú ý của người sử dụng báo cáo kiểm toán đối với sự không chắc chắn đáng kể, bằng cách trình bày thêm đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” trong báo cáo kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 706 quy định và hướng dẫn cách trình bày đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh”.

Cơ sở đo lường của các ước tính kế toán (hướng dẫn đoạn 17(b) Chuẩn mực này)

A115. Với các ước tính kế toán về giá trị hợp lý, một số khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính quy định rằng việc có thể đo lường giá trị hợp lý một cách tin cậy là điều kiện tiên quyết đối với việc yêu cầu hoặc cho phép ghi nhận và thuyết minh theo giá trị hợp lý. Trong một số trường hợp, điều kiện này có thể được bỏ qua, ví dụ khi không có phương pháp hay cơ sở phù hợp để đo lường giá trị hợp lý. Trong những trường hợp như vậy, để xem xét việc sử dụng giá trị hợp lý theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, kiểm toán viên phải tập trung vào đánh giá xem cơ sở của việc Ban Giám đốc quyết định bỏ qua điều kiện tiên quyết đó có phù hợp hay không.

Đánh giá tính hợp lý của các ước tính kế toán và xác định sai sót (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A116. Dựa trên các bằng chứng kiểm toán thu thập được, kiểm toán viên có thể kết luận rằng bằng chứng về giá trị của một ước tính kế toán có sự khác biệt so với giá trị ước tính của Ban Giám đốc đơn vị. Khi có bằng chứng kiểm toán chứng minh cho một giá trị ước tính, số chênh lệch giữa giá trị ước tính của kiểm toán viên và giá trị ước tính của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sẽ cấu thành một sai sót. Khi kiểm toán viên kết luận rằng việc sử dụng khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên đã cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, giá trị ước tính của Ban Giám đốc nằm ngoài khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên sẽ bị coi là không có bằng chứng hỗ trợ. Trong trường hợp đó, sai sót sẽ lớn hơn hoặc bằng số chênh lệch giữa giá trị ước tính của Ban Giám đốc và giá trị gần nhất trong khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên.

A117. Khi Ban Giám đốc đơn vị thay đổi một ước tính kế toán, hoặc thay đổi phương pháp lập ước tính so với kỳ trước dựa trên đánh giá chủ quan của họ rằng hoàn cảnh đã thay đổi, dựa trên các bằng chứng kiểm toán, kiểm toán viên có thể kết luận rằng ước tính kế toán đó đã bị sai sót do thay đổi chủ quan của Ban Giám đốc, hoặc coi đó là một dấu hiệu có thể có sự thiên lệch của Ban Giám đốc (xem đoạn A124 - A125 Chuẩn mực này).

A118. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450 quy định và hướng dẫn cách phân biệt các loại sai sót khác nhau cho mục đích đánh giá ảnh hưởng của những sai sót không được điều chỉnh đối với báo cáo tài chính. Liên quan đến các ước tính kế toán, một sai sót, bất kể do gian lận hay nhầm lẫn, có thể bắt nguồn từ:

- (1) Sai sót hiển nhiên không có nghi vấn (sai sót thực tế);
- (2) Những khác biệt bắt nguồn từ đánh giá của Ban Giám đốc về các ước tính kế toán mà kiểm toán viên cho rằng không hợp lý, hoặc việc lựa chọn hay áp dụng các chính sách kế toán mà kiểm toán viên cho rằng không phù hợp (sai sót xét đoán);
- (3) Việc kiểm toán viên đã đưa ra được một ước tính tốt nhất về sai sót cho tổng thể, dựa trên việc suy rộng sai sót phát hiện từ các mẫu kiểm toán ra toàn bộ tổng thể lấy mẫu (sai sót dự tính).

Trong một số trường hợp liên quan đến ước tính kế toán, một sai sót có thể bắt nguồn từ việc kết hợp các tình huống trên, do đó, việc xác định tách biệt là rất khó hoặc có khi không thực hiện được.

A119. Khi kiểm toán các ước tính kế toán được ghi nhận trong báo cáo tài chính, kiểm toán viên đều cần có những cân nhắc giống nhau để đánh giá tính hợp lý của các ước tính kế toán và các thuyết minh liên quan trong báo cáo tài chính, kể cả các ước tính và thuyết minh đó là bắt buộc theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay là do Ban Giám đốc tự nguyện thực hiện.

Các thuyết minh liên quan đến ước tính kế toán

Thuyết minh theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (hướng dẫn đoạn 19 Chuẩn mực này)

A120. Việc trình bày báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng bao gồm đầy đủ các thuyết minh về các vấn đề trọng yếu. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể cho phép, hoặc quy định các thuyết minh liên quan đến ước tính kế toán, và một số đơn vị có thể tự nguyện trình bày thêm các thông tin trong phần thuyết minh báo cáo tài chính. Ví dụ về những thuyết minh này có thể bao gồm:

- (1) Các giả định được sử dụng;
- (2) Phương pháp ước tính được sử dụng, kể cả các mô hình được áp dụng;
- (3) Cơ sở của việc lựa chọn phương pháp ước tính;
- (4) Ảnh hưởng của việc thay đổi phương pháp ước tính so với kỳ trước;
- (5) Nguồn gốc và ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong ước tính.

Những thuyết minh trên là phù hợp để giúp người sử dụng báo cáo tài chính hiểu về các ước tính kế toán được ghi nhận hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính và kiểm toán viên cần thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để xem những thuyết minh đó đã tuân thủ các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay chưa.

A121. Trong một số trường hợp, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể yêu cầu phải thuyết minh cụ thể liên quan đến sự không chắc chắn của các ước tính kế toán. Ví dụ, một số khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính quy định phải thuyết minh các nội dung sau:

- (1) Những giả định chính và các nguyên nhân có thể dẫn đến sự không chắc chắn trong ước tính có rủi ro đáng kể làm phát sinh những điều chỉnh trọng yếu đối với giá trị ghi sổ của tài sản và nợ phải trả. Quy định này có thể được thể hiện bằng các cụm từ như “Nguồn gốc của sự không chắc chắn trong ước tính” hoặc “Các ước tính kế toán quan trọng”;
- (2) Khoảng giá trị của kết quả có thể có và các giả định đã sử dụng để xác định khoảng giá trị;
- (3) Những thông tin liên quan đến tầm quan trọng của các ước tính kế toán về giá trị hợp lý đối với tình hình tài chính và kết quả hoạt động của đơn vị;
- (4) Các thông tin định tính như khả năng xảy ra rủi ro và rủi ro phát sinh như thế nào, mục tiêu của đơn vị, các chính sách và thủ tục để quản lý rủi ro, các phương pháp để đo lường rủi ro và những thay đổi về thông tin định tính so với các kỳ trước.
- (5) Các thông tin định lượng như mức độ dễ xảy ra rủi ro của đơn vị được kiểm toán, dựa trên các thông tin nội bộ được cung cấp cho cán bộ quản lý chủ chốt, bao gồm rủi ro tín dụng, rủi ro thanh khoản và rủi ro thị trường.

Thuyết minh về sự không chắc chắn trong ước tính đối với các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể (hướng dẫn đoạn 20 Chuẩn mực này)

- A122. Liên quan đến các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể, ngay cả khi các thuyết minh đã tuân thủ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, kiểm toán viên vẫn có thể kết luận rằng thuyết minh về sự không chắc chắn trong ước tính là chưa đầy đủ so với hoàn cảnh thực tế và thông tin hiện có. Đánh giá của kiểm toán viên về tính đầy đủ của thuyết minh về mức độ không chắc chắn của ước tính càng quan trọng thì khoảng kết quả có thể có của ước tính kế toán càng có mức độ trọng yếu cao hơn (xem thêm đoạn A94 Chuẩn mực này).
- A123. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể thấy cần khuyến khích Ban Giám đốc đơn vị thuyết minh trong báo cáo tài chính về các tình huống liên quan đến sự không chắc chắn trong ước tính. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 quy định và hướng dẫn về các ảnh hưởng đến ý kiến kiểm toán khi kiểm toán viên cho rằng thuyết minh của Ban Giám đốc trong báo cáo tài chính về sự không chắc chắn trong ước tính là chưa đầy đủ hoặc sai lệch.

Các dấu hiệu về sự thiên lệch của Ban Giám đốc (hướng dẫn đoạn 21 Chuẩn mực này)

- A124. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên có thể nhận thấy những nhận định và quyết định của Ban Giám đốc có dấu hiệu thiên lệch. Những dấu hiệu này có thể khiến kiểm toán viên phải xem xét xem rủi ro kiểm toán đã được đánh giá đúng hay chưa và các biện pháp để giảm thiểu rủi ro kiểm toán có còn phù hợp hay không. Kiểm toán viên có thể phải cân nhắc đến việc thay đổi hoặc bổ sung các thủ tục kiểm toán trong giai đoạn còn lại của cuộc kiểm toán. Hơn thế nữa, những dấu hiệu này còn ảnh hưởng đến đánh giá của kiểm toán viên về việc tổng thể báo cáo tài chính có còn chứa đựng sai sót trọng yếu hay không, như quy định và hướng dẫn tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700.
- A125. Ví dụ về các dấu hiệu có thể có sự thiên lệch của Ban Giám đốc với các ước tính kế toán, bao gồm:
- (1) Thay đổi một ước tính kế toán, hoặc phương pháp ước tính dựa vào đánh giá chủ quan của Ban Giám đốc rằng hoàn cảnh đã thay đổi;
 - (2) Sử dụng một giả định của chính đơn vị đối với ước tính kế toán về giá trị hợp lý trong khi giả định đó không nhất quán với các giả định có thể kiểm chứng được trên thị trường;
 - (3) Lựa chọn hay xây dựng một tập hợp các giả định quan trọng mang lại giá trị ước tính có lợi cho mục tiêu của Ban Giám đốc;
 - (4) Lựa chọn giá trị ước tính có thể cho thấy sự lạc quan hoặc bi quan.

Giải trình bằng văn bản (hướng dẫn đoạn 22 Chuẩn mực này)

- A126. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 580 quy định và hướng dẫn việc sử dụng các giải trình bằng văn bản. Tùy thuộc vào bản chất, mức trọng yếu và mức độ không chắc chắn trong ước tính, các giải trình bằng văn bản về ước tính kế toán được ghi nhận và thuyết minh trên báo cáo tài chính có thể bao gồm:
- (1) Giải trình về tính hợp lý của quy trình đo lường, bao gồm cả các mô hình và các giả định liên quan được Ban Giám đốc sử dụng để xác định ước tính kế toán theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, và tính nhất quán trong việc áp dụng các quy trình ước tính;

- (2) Giải trình về việc các giả định đã phản ánh hợp lý về dự định và khả năng của Ban Giám đốc để thực hiện các hành động cụ thể thay mặt cho đơn vị, liên quan đến các ước tính kế toán và thuyết minh;
- (3) Giải trình về việc các thuyết minh liên quan đến ước tính kế toán là đầy đủ và phù hợp theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
- (4) Giải trình về việc không có các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán cần phải điều chỉnh ước tính kế toán và thuyết minh trong báo cáo tài chính.

A127. Đối với các ước tính kế toán không được ghi nhận hoặc thuyết minh trên báo cáo tài chính, các giải trình bằng văn bản có thể bao gồm:

- (1) Giải trình về tính hợp lý của các cơ sở mà Ban Giám đốc sử dụng để xác định rằng ước tính kế toán chưa đáp ứng các tiêu chí của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng để ghi nhận hoặc thuyết minh (xem thêm đoạn A114 Chuẩn mực này);
- (2) Giải trình về tính hợp lý của các cơ sở mà Ban Giám đốc sử dụng khi quyết định bỏ qua giả định liên quan đến việc sử dụng giá trị hợp lý theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, đối với những ước tính kế toán không được đo lường hay trình bày theo giá trị hợp lý (xem thêm đoạn A115 Chuẩn mực này).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán (hướng dẫn đoạn 23 Chuẩn mực này)

A128. Việc ghi chép và lưu lại tài liệu về những dấu hiệu có thể có sự thiên lệch của Ban Giám đốc đã phát hiện trong quá trình kiểm toán sẽ giúp kiểm toán viên kết luận liệu những đánh giá rủi ro và các biện pháp xử lý liên quan có còn phù hợp với hoàn cảnh không, và cũng giúp kiểm toán viên đánh giá liệu tổng thể báo cáo tài chính có còn chứa đựng sai sót trọng yếu hay không (xem đoạn A125 Chuẩn mực này về các ví dụ về những dấu hiệu có thể có sự thiên lệch của Ban Giám đốc).

ĐO LƯỜNG VÀ THUYẾT MINH GIÁ TRỊ HỢP LÝ THEO CÁC KHUÔN KHỔ VỀ LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH KHÁC NHAU

Mục đích của phụ lục này là để hiểu chung về việc đo lường và thuyết minh giá trị hợp lý theo các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác nhau.

1. Các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác nhau sẽ yêu cầu hoặc cho phép cách đo lường và thuyết minh giá trị hợp lý khác nhau trên báo cáo tài chính. Các khuôn khổ cũng khác nhau về độ chi tiết của các hướng dẫn đi kèm về cơ sở để đo lường tài sản và nợ phải trả hoặc các thuyết minh liên quan. Có khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đưa ra những quy định mang tính nguyên tắc, một số khuôn khổ khác lại đưa ra các hướng dẫn chung, một vài khuôn khổ thậm chí không có hướng dẫn. Ngoài ra, còn có các thông lệ về đo lường và thuyết minh giá trị hợp lý dành riêng cho một số ngành đặc thù.
2. Định nghĩa về giá trị hợp lý cũng có thể khác nhau giữa các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác nhau, hoặc một khuôn khổ cũng có thể có những định nghĩa khác nhau cho mỗi loại tài sản, nợ phải trả hoặc thuyết minh khác nhau. Ví dụ, Chuẩn mực kế toán quốc tế số 39 định nghĩa “giá trị hợp lý là giá trị một tài sản được trao đổi hay một khoản nợ được thanh toán theo nguyên tắc ngang giá giữa hai chủ thể có đầy đủ hiểu biết và tự nguyện tham gia giao dịch”. Khái niệm về giá trị hợp lý thường đề cập đến các giao dịch hiện tại chứ không phải các giao dịch trong quá khứ hay tương lai. Theo đó, quá trình đo lường giá trị hợp lý chính là việc xác định giá ước tính mà giao dịch có thể được thực hiện. Bên cạnh đó, các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác nhau có thể sử dụng các thuật ngữ như “giá trị riêng của đơn vị”, “giá trị sử dụng” hay các thuật ngữ tương tự, nhưng vẫn thuộc phạm vi của khái niệm giá trị hợp lý trong Chuẩn mực này.
3. Các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể quy định cách xử lý những thay đổi về giá trị hợp lý qua các thời kỳ theo các cách khác nhau. Ví dụ, một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính quy định những thay đổi về đo lường giá trị hợp lý đối với một số tài sản hoặc nợ phải trả nhất định phải được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu, trong khi có khuôn khổ khác lại quy định phải ghi nhận những thay đổi đó vào kết quả hoạt động kinh doanh. Theo một số khuôn khổ, việc quyết định có sử dụng phương pháp kế toán theo giá trị hợp lý hay không, hoặc áp dụng như thế nào tùy thuộc vào dự định thực hiện các hành động cụ thể của Ban Giám đốc liên quan đến một tài sản hoặc khoản nợ phải trả nhất định.
4. Các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác nhau có thể yêu cầu phản ánh giá trị đo lường và thuyết minh giá trị hợp lý trong báo cáo tài chính một cách bắt buộc hoặc cho phép việc này ở các mức độ khác nhau. Các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể:
 - (a) Quy định các yêu cầu về phản ánh giá trị đo lường, trình bày và thuyết minh các thông tin nhất định trong báo cáo tài chính hoặc trong thuyết minh báo cáo tài chính hoặc trong các thông tin bổ sung;
 - (b) Cho phép áp dụng các phương pháp đo lường nhất định về giá trị hợp lý do đơn vị tùy chọn hoặc chỉ khi đáp ứng được một số tiêu chí nhất định;

- (c) Quy định các phương pháp cụ thể để xác định giá trị hợp lý, ví dụ, phương pháp đánh giá độc lập hoặc phương pháp chiết khấu dòng tiền;
 - (d) Cho phép lựa chọn một phương pháp xác định giá trị hợp lý trong các phương pháp phù hợp (các tiêu chí để lựa chọn phương pháp có thể được quy định hoặc không được quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính); hoặc
 - (e) Không có hướng dẫn về phương pháp đo lường và thuyết minh giá trị hợp lý ngoài các phương pháp đang được sử dụng theo thông lệ, như thông lệ của ngành.
5. Có khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính giả định rằng giá trị hợp lý có thể được đo lường đáng tin cậy đối với các tài sản và nợ phải trả để làm cơ sở cho việc quy định hoặc cho phép đo lường hoặc thuyết minh giá trị hợp lý. Trong một số trường hợp, giả định này sẽ là không phù hợp khi một tài sản hoặc nợ phải trả không có giá niêm yết trên thị trường và các phương pháp ước tính giá trị hợp lý khác là không phù hợp hoặc không thể thực hiện được. Có khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể quy định một hệ thống các phương pháp xác định giá trị hợp lý, trong đó phân loại các yếu tố đầu vào sử dụng để ước tính giá trị hợp lý, từ các “yếu tố đầu vào có thể kiểm chứng được” một cách rõ ràng dựa trên giá niêm yết và các thị trường năng động đến các “yếu tố đầu vào không thể kiểm chứng được” đòi hỏi phải có các xét đoán chủ quan của đơn vị về các giả định mà các bên tham gia thị trường có thể sử dụng.
 6. Có khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính yêu cầu phải có những điều chỉnh hoặc sửa đổi nhất định về thông tin định giá, hoặc yêu cầu có những lưu ý cụ thể đối với một số tài sản hay nợ phải trả nào đó. Ví dụ, việc hạch toán một khoản bất động sản đầu tư cần có những điều chỉnh nhất định đối với giá thị trường, chẳng hạn như điều chỉnh giá bán ước tính lúc đóng cửa, điều chỉnh liên quan đến vị trí hay điều kiện của bất động sản, hay những vấn đề khác. Tương tự, nếu như thị trường của một loại tài sản nào đó không phải là một thị trường sôi động, giá niêm yết của tài sản đó có thể phải điều chỉnh hoặc sửa đổi cho phù hợp với giá trị hợp lý. Ví dụ, giá niêm yết trên thị trường của tài sản có thể không thể hiện giá trị hợp lý của nó nếu như đó là một thị trường ít có hoạt động trao đổi mua bán, hoặc thị trường còn mới mẻ, hoặc chỉ có một lượng ít được giao dịch trên thị trường so với tổng số giao dịch. Trong những thị trường như vậy, giá thị trường cần phải được điều chỉnh. Những nguồn thông tin thị trường khác nhau có thể được sử dụng để đưa ra các điều chỉnh hoặc sửa đổi. Ngoài ra, trong một số trường hợp, khoản thế chấp (ví dụ thế chấp cho một khoản nợ) có thể phải được xem xét khi xác định giá trị hợp lý hoặc tồn thất có thể có của tài sản hoặc nợ phải trả.
 7. Trong hầu hết các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, cơ sở của việc xác định giá trị hợp lý là việc giả định rằng đơn vị đang hoạt động liên tục, không có ý định hoặc nhu cầu thanh lý, thu gọn quy mô hoạt động hoặc phải thực hiện giao dịch không có lợi. Vì vậy, trong trường hợp này, giá trị hợp lý sẽ không phải là khoản mà đơn vị sẽ được nhận hoặc sẽ phải trả trong những giao dịch bắt buộc, thanh lý không mong muốn, hoặc bán tài sản tịch biên. Mặt khác, những điều kiện kinh tế thông thường hoặc những điều kiện kinh tế cụ thể ảnh hưởng đến lĩnh vực hoạt động của đơn vị có thể gây ra sự đóng băng trên thị trường và đòi hỏi giá trị hợp lý phải được xác định dựa trên việc giảm giá, có thể là giảm giá nghiêm trọng. Tuy

nhiên, một đơn vị cần phải xem xét các điều kiện kinh tế hoặc tình hình sản xuất khi xác định giá trị hợp lý của tài sản hoặc nợ phải trả nếu như khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho phép hoặc yêu cầu điều này và khuôn khổ đó có thể có hoặc không có hướng dẫn cụ thể cách thực hiện. Ví dụ, việc Ban Giám đốc có kế hoạch thanh lý nhanh một tài sản cho một mục đích kinh doanh cụ thể có thể liên quan đến việc xác định giá trị hợp lý của tài sản đó.

Sự phổ biến của việc đo lường giá trị hợp lý

8. Các phương pháp đo lường và thuyết minh dựa trên giá trị hợp lý đang dần trở nên phổ biến trong các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính. Giá trị hợp lý có thể xuất hiện và ảnh hưởng đến báo cáo tài chính theo một số cách khác nhau, bao gồm việc đo lường giá trị hợp lý của:
 - (a) Các tài sản hoặc nợ phải trả như chứng khoán có thể bán được hoặc các khoản nợ để thực hiện một nghĩa vụ dưới dạng một công cụ tài chính nào đó được so sánh với giá thị trường trên cơ sở thường xuyên hoặc định kỳ;
 - (b) Các cấu phần cụ thể của vốn chủ sở hữu, ví dụ như kế toán cho việc ghi nhận, đo lường, và trình bày của các công cụ tài chính nhất định có tính chất vốn, ví dụ như trái phiếu có thể chuyển đổi thành cổ phiếu thông thường;
 - (c) Các tài sản hoặc nợ phải trả phát sinh khi sáp nhập doanh nghiệp. Ví dụ, việc xác định lợi thế thương mại phát sinh từ việc mua lại một doanh nghiệp thường dựa trên kết quả đo lường giá trị hợp lý của các tài sản và nợ phải trả có thể xác định được của doanh nghiệp đó và giá trị hợp lý của số tiền thanh toán đã định;
 - (d) Các tài sản và nợ phải trả được điều chỉnh về giá trị hợp lý một lần. Một số khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể yêu cầu phải đo lường giá trị hợp lý để lượng hoá và điều chỉnh giá trị của một tài sản hoặc một nhóm tài sản trong quá trình xác định mức độ tổn thất tài sản, ví dụ kiểm tra tổn thất lợi thế thương mại phát sinh từ việc hợp nhất kinh doanh dựa trên giá trị hợp lý của một đơn vị cụ thể đang hoạt động hoặc một đơn vị báo cáo, giá trị hợp lý của đơn vị đó được phân bổ cho các nhóm tài sản và nợ phải trả của doanh nghiệp hoặc đơn vị báo cáo đó để xác định một lợi thế thương mại làm tiêu chuẩn để so sánh với lợi thế thương mại đã ghi nhận;
 - (e) Tổng hợp tài sản và nợ phải trả. Trong một số trường hợp, việc đo lường giá trị của một nhóm tài sản hoặc nợ phải trả dựa trên tổng giá trị hợp lý của các tài sản và nợ phải trả trong nhóm. Ví dụ, theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho một doanh nghiệp cụ thể, việc đo lường giá trị của một danh mục khoản vay phải dựa trên giá trị hợp lý của các nhóm khoản vay hình thành nên danh mục đó;
 - (f) Thông tin được công bố trong thuyết minh báo cáo tài chính hoặc trình bày dưới dạng thông tin bổ sung, nhưng không được ghi nhận trên báo cáo tài chính./.
