

HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 550: Các bên 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 tới các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan trong một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính. Chuẩn mực này hướng dẫn cụ thể hơn các Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, số 330 và số 240 liên quan đến rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan.

Bản chất các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan

02. Nhiều giao dịch với các bên liên quan là những giao dịch kinh doanh thông thường. Trong trường hợp này các giao dịch với các bên liên quan có thể chứa đựng rủi ro có sai sót trọng yếu đối với báo cáo tài chính không cao hơn so với các giao dịch tương tự với các bên không liên quan. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, bản chất của các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan có thể dẫn đến rủi ro có sai sót trọng yếu đối với báo cáo tài chính cao hơn so với các giao dịch với các bên không liên quan. Ví dụ:

- (1) Các bên liên quan có thể hoạt động thông qua các mối quan hệ và cơ cấu tổ chức phức tạp làm tăng lên tương ứng về độ phức tạp của các giao dịch với các bên liên quan;
- (2) Hệ thống thông tin có thể không hiệu quả trong việc xác định hoặc tóm tắt các giao dịch và số dư chưa thanh toán giữa một đơn vị và các bên liên quan;
- (3) Các giao dịch với bên liên quan có thể không thực hiện được theo các điều khoản và điều kiện bình thường của thị trường, ví dụ, một số giao dịch với bên liên quan có thể được thực hiện mà không có sự trao đổi về lợi ích kinh tế.

Trách nhiệm của kiểm toán viên

03. Do các bên liên quan không độc lập với nhau, nhiều khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng đưa ra các quy định về hạch toán và thuyết minh cụ thể đối với các mối quan hệ, giao dịch và số dư với bên liên quan để người sử dụng báo cáo tài chính hiểu được bản chất và những ảnh hưởng tiềm tàng hoặc ảnh hưởng thực tế đối với báo cáo tài chính. Khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có các quy định đó, kiểm toán viên có trách nhiệm thực hiện các thủ tục kiểm toán để xác định, đánh giá và đưa ra biện pháp xử lý đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu phát sinh từ việc đơn vị được kiểm toán không thể hạch toán hoặc thuyết minh phù hợp về các mối quan hệ, giao dịch hoặc số dư với các bên liên quan theo các quy định đó.

04. Thậm chí nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có rất ít hoặc không có quy định nào về các bên liên quan, kiểm toán viên vẫn cần phải hiểu

đầy đủ về các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính, để có thể kết luận liệu báo cáo tài chính có (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này):

- (a) Đạt được sự phản ánh *trung thực và hợp lý* (theo khuôn khổ về trình bày hợp lý) (xem hướng dẫn tại đoạn A2 Chuẩn mực này); hoặc
- (b) Không đưa ra thông tin sai lệch (theo khuôn khổ về tuân thủ) (xem hướng dẫn tại đoạn A3 Chuẩn mực này).

05. Ngoài ra, hiểu được các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị với các bên liên quan giúp kiểm toán viên đánh giá xem liệu có một hay nhiều yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận theo quy định tại đoạn 24 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 hay không, vì gian lận có thể dễ dàng được thực hiện thông qua các bên liên quan.

06. Theo đoạn A52 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, do hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán, mặc dù cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, kiểm toán viên vẫn không thể tránh khỏi rủi ro về việc sẽ không phát hiện được một số sai sót trọng yếu của báo cáo tài chính. Đối với các bên liên quan, những ảnh hưởng tiềm tàng của các hạn chế vốn có về khả năng của kiểm toán viên trong việc phát hiện các sai sót trọng yếu là lớn hơn vì các lý do sau:

- (1) Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể không biết về sự tồn tại của tất cả các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, đặc biệt nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng không đưa ra quy định về các bên liên quan;
- (2) Các mối quan hệ với các bên liên quan có thể tạo ra cơ hội lớn hơn cho Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán để thực hiện hành vi thông đồng, bao che hoặc thao túng.

07. Việc lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán với thái độ hoài nghi nghề nghiệp theo quy định tại đoạn 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 là đặc biệt quan trọng trong bối cảnh có thể tồn tại các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan không được thông báo. Các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này giúp kiểm toán viên xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, và thiết kế thủ tục kiểm toán để xử lý các rủi ro đã được đánh giá.

08. *Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính và cung cấp dịch vụ liên quan.*

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

Mục tiêu

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

- (a) Tìm hiểu về các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, kể cả khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có hoặc không có quy

định về các bên liên quan, mà những hiểu biết đó phải đủ để kiểm toán viên có thể:

- (i) Nhận biết các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận (nếu có) phát sinh từ các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan để có thể xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận;
- (ii) Đưa ra kết luận, dựa vào bằng chứng kiểm toán đã thu thập, về việc liệu báo cáo tài chính, do ảnh hưởng của các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, đã:
 - a. Đạt được sự phản ánh *trung thực* và hợp lý (theo khuôn khổ về trình bày hợp lý); hoặc
 - b. Không đưa ra thông tin sai lệch (theo khuôn khổ về tuân thủ).
- (b) Thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc liệu các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan có được xác định, hạch toán và thuyết minh phù hợp trong báo cáo tài chính theo quy định hay không, khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có quy định về các bên liên quan.

Giải thích thuật ngữ

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

- (a) Giao dịch ngang giá (giao dịch giữa các bên không liên quan): Là một giao dịch được thực hiện dựa trên các điều khoản và điều kiện như giữa một bên sẵn sàng mua và một bên sẵn sàng bán, hai bên này không phải là các bên liên quan và hoạt động một cách độc lập và đều theo đuổi những lợi ích tốt nhất của mình;
- (b) Bên liên quan: Là các đối tượng gồm (xem hướng dẫn tại đoạn A4 - A7 Chuẩn mực này):
 - (i) Bên liên quan theo định nghĩa trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng; hoặc
 - (ii) Nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có rất ít hoặc không có quy định nào về bên liên quan thì bên liên quan là:
 - a. Một người hoặc đơn vị khác có quyền kiểm soát đối với đơn vị báo cáo hoặc có ảnh hưởng đáng kể đối với đơn vị báo cáo, trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua một hoặc nhiều bên trung gian;
 - b. Một đơn vị khác mà đơn vị báo cáo có quyền kiểm soát hoặc ảnh hưởng đáng kể, trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua một hoặc nhiều bên trung gian; hoặc
 - c. Một đơn vị khác chịu sự kiểm soát chung với đơn vị báo cáo thông qua việc có:
 - i. Sở hữu kiểm soát chung;
 - ii. Chủ sở hữu là các thành viên gia đình mật thiết; hoặc
 - iii. Có chung nhà quản lý chủ chốt.

Tuy nhiên, các đơn vị chịu sự quản lý chung của Nhà nước (như Ủy ban nhân dân các tỉnh, thành phố, khu vực hoặc quốc gia) không được coi là có liên quan, trừ khi các đơn vị đó tham gia vào các giao dịch quan trọng hoặc chia sẻ các nguồn lực ở một mức độ đáng kể với một đơn vị khác.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

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

11. Khi thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan trong quá trình kiểm toán theo quy định tại đoạn 05 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 và đoạn 16 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán và các hoạt động liên quan được nêu trong các đoạn 12 - 17 Chuẩn mực này để thu thập thông tin có liên quan tới việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A8 Chuẩn mực này).

Hiểu biết về các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan

12. Việc thảo luận của nhóm kiểm toán theo quy định tại đoạn 10 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 và đoạn 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 phải lưu ý đến khả năng báo cáo tài chính có thể có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn bắt nguồn từ các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan của đơn vị được kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A9 - A10 Chuẩn mực này).

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

- (a) Việc xác định các bên liên quan của đơn vị, kể cả các thay đổi từ kỳ trước (xem hướng dẫn tại đoạn A11 - A14 Chuẩn mực này);
- (b) Bản chất các mối quan hệ giữa đơn vị và các bên liên quan này;
- (c) Các giao dịch với các bên liên quan này phát sinh trong kỳ và hình thức, mục đích các giao dịch đó.

14. Kiểm toán viên phải phỏng vấn Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, các cá nhân khác trong đơn vị và thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro khác được coi là phù hợp để tìm hiểu về các kiểm soát (nếu có) đã được Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán thiết lập để (xem hướng dẫn tại đoạn A15 - A20 Chuẩn mực này):

- (a) Xác định, hạch toán và thuyết minh các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
- (b) Cho phép và phê duyệt những giao dịch và thỏa thuận quan trọng với các bên liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A21 Chuẩn mực này);
- (c) Cho phép và phê duyệt những hợp đồng và giao dịch quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường.

Duy trì sự cảnh giác đối với thông tin về các bên liên quan khi soát xét sổ kế toán hoặc tài liệu

15. Trong quá trình kiểm toán, khi kiểm tra sổ kế toán và tài liệu, kiểm toán viên phải duy trì sự cảnh giác đối với các thỏa thuận hoặc thông tin khác có thể cho thấy sự tồn tại của các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan mà Ban Giám đốc đơn vị

được kiểm toán chưa xác định hoặc thông báo cho kiểm toán viên trước đó (xem hướng dẫn tại đoạn A22 - A23 Chuẩn mực này).

Đặc biệt, kiểm toán viên phải kiểm tra các tài liệu sau đây để tìm ra dấu hiệu cho thấy sự tồn tại của các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chưa xác định hoặc thông báo cho kiểm toán viên trước đó:

- (a) Các xác nhận của ngân hàng hoặc xác nhận có giá trị pháp lý thu được từ kết quả của các thủ tục kiểm toán;
- (b) Biên bản các cuộc họp cổ đông và biên bản họp Ban quản trị;
- (c) Các sổ kế toán hoặc tài liệu khác mà kiểm toán viên cho là cần thiết trong từng trường hợp cụ thể của đơn vị được kiểm toán.

16. Khi thực hiện các thủ tục kiểm toán theo quy định tại đoạn 15 Chuẩn mực này hoặc thông qua các thủ tục kiểm toán khác, nếu phát hiện ra các giao dịch quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị thì kiểm toán viên phải phỏng vấn Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về (xem hướng dẫn tại đoạn A24 - A25 Chuẩn mực này):

- (a) Bản chất của các giao dịch này (xem hướng dẫn tại đoạn A26 Chuẩn mực này);
- (b) Việc tham gia của các bên liên quan vào các giao dịch này (xem hướng dẫn tại đoạn A27 Chuẩn mực này).

Trao đổi thông tin về các bên liên quan với nhóm kiểm toán

17. Kiểm toán viên phải trao đổi thông tin thu thập được về các bên liên quan của đơn vị được kiểm toán với các thành viên khác của nhóm kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A28 Chuẩn mực này).

Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan

18. 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 xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan và xác định xem có rủi ro nào trong số đó là rủi ro đáng kể hay không. Để xác định được điều này, kiểm toán viên phải coi các giao dịch quan trọng với các bên liên quan đã được xác định ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị là các giao dịch làm phát sinh rủi ro đáng kể.

19. Khi thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan gắn với các bên liên quan, nếu xác định được yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận (kể cả trường hợp tồn tại một bên liên quan có ảnh hưởng chi phối) thì kiểm toán viên phải xem xét thông tin đó khi xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 (xem hướng dẫn tại đoạn A6 và A29 - A30 Chuẩn mực này).

Biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan

20. Theo quy định tại đoạn 05 - 06 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 về việc xử lý các rủi ro đã được đánh giá, kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên

quan. Các thủ tục kiểm toán này phải bao gồm các thủ tục được quy định tại đoạn 21 – 24 Chuẩn mực này (xem hướng dẫn tại đoạn A31 - A34 Chuẩn mực này).

Xác định các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với các bên liên quan chưa được Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán xác định hay thông báo trước đó

21. Nếu kiểm toán viên phát hiện ra những thỏa thuận hoặc thông tin cho thấy sự tồn tại của các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan mà trước đó Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chưa xác định hoặc chưa thông báo cho kiểm toán viên, kiểm toán viên phải xác định xem các trường hợp đó có sự tồn tại của các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan hay không.
22. Nếu phát hiện ra các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với bên liên quan mà trước đó Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chưa xác định hoặc thông báo cho kiểm toán viên, kiểm toán viên phải:
 - (a) Trao đổi kịp thời thông tin có liên quan với các thành viên khác trong nhóm kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A35 Chuẩn mực này);
 - (b) Nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có quy định về các bên liên quan thì kiểm toán viên phải:
 - (i) Yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán xác định toàn bộ các giao dịch với các bên liên quan mới được phát hiện để kiểm toán viên thực hiện đánh giá thêm;
 - (ii) Phỏng vấn về lý do mà các kiểm soát của đơn vị đối với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan lại không thể phát hiện hoặc thông báo về các mối quan hệ hoặc giao dịch đó;
 - (c) Thực hiện các thủ tục kiểm toán cơ bản thích hợp đối với các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với các bên liên quan mới được xác định (xem hướng dẫn tại đoạn A36 Chuẩn mực này);
 - (d) Xem xét lại rủi ro có thể tồn tại các bên liên quan khác hoặc các giao dịch quan trọng khác với các bên liên quan, mà trước đó Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chưa xác định hoặc chưa thông báo cho kiểm toán viên, và thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán bổ sung khi cần thiết;
 - (e) Nếu việc không thông báo của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán được xác định là cố ý (và do đó cho thấy dấu hiệu của rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận) thì kiểm toán viên phải đánh giá các ảnh hưởng tiềm tàng đối với cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A37 Chuẩn mực này).

Các giao dịch quan trọng với các bên liên quan đã được xác định ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị

23. Đối với các giao dịch quan trọng với các bên liên quan đã được xác định ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị, kiểm toán viên phải:
 - (a) Kiểm tra các hợp đồng hoặc thỏa thuận chính, nếu có, và đánh giá liệu:
 - (i) Bản chất kinh tế của các giao dịch cho thấy các giao dịch này có được dàn xếp cho mục đích gian lận khi lập báo cáo tài chính hoặc che dấu hành vi biến thủ tài sản hay không (theo quy định tại đoạn 32(c) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 và xem hướng dẫn tại đoạn A38 - A39 Chuẩn mực này);

- (ii) Các điều khoản của các giao dịch có nhất quán với giải trình của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán hay không;
 - (iii) Các giao dịch có được hạch toán và thuyết minh phù hợp theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.
- (b) Thu thập bằng chứng kiểm toán cho thấy các giao dịch đã được cho phép và phê duyệt phù hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A40 - A41 Chuẩn mực này).

Xác nhận về việc các giao dịch với các bên liên quan được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong giao dịch ngang giá

24. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã xác nhận trong báo cáo tài chính rằng một giao dịch với bên liên quan được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong một giao dịch ngang giá, kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự xác nhận này (xem hướng dẫn tại đoạn A42 - A45 Chuẩn mực này).

Đánh giá về việc hạch toán và thuyết minh các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan đã được xác định

25. Để đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính theo quy định tại đoạn 10 - 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700, kiểm toán viên phải đánh giá liệu (xem hướng dẫn tại đoạn A46 Chuẩn mực này):

- (a) Các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan đã được xác định có được hạch toán và thuyết minh phù hợp theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A47 Chuẩn mực này);
- (b) Ảnh hưởng của các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan có:
 - (i) Làm cho báo cáo tài chính không được phản ánh *trung thực* và hợp lý (theo khuôn khổ về trình bày hợp lý); hoặc
 - (ii) Làm cho báo cáo tài chính bị sai lệch (theo khuôn khổ về tuân thủ).

Giải trình bằng văn bản

26. Nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có quy định về các bên liên quan, kiểm toán viên phải thu thập giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp), trong đó khẳng định (xem hướng dẫn tại đoạn A48 - A49 Chuẩn mực này):

- (a) Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) đã thông báo cho kiểm toán viên biết về việc xác định các bên liên quan của đơn vị và tất cả các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan mà họ biết;
- (b) Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) đã hạch toán và thuyết minh các mối quan hệ và giao dịch này phù hợp theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

Trao đổi với Ban quản trị

27. Trừ khi toàn bộ thành viên Ban quản trị đều là thành viên Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán (theo quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260), kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán những vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình kiểm toán về các bên liên quan của đơn vị (xem hướng dẫn tại đoạn A50 Chuẩn mực này).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

28. Theo quy định tại đoạn 08 - 11 và hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230, kiểm toán viên phải lưu trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán tên của các bên liên quan đã được xác định và bản chất của các mối quan hệ với các bên liên quan.

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

Trách nhiệm của kiểm toán viên

Các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính thiết lập các quy định tối thiểu về các bên liên quan (hướng dẫn đoạn 04 Chuẩn mực này)

A1. Một khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng thiết lập các quy định tối thiểu về bên liên quan là một khuôn khổ định nghĩa về một bên liên quan nhưng hẹp hơn nhiều so với định nghĩa tại đoạn 10(b)(ii) của Chuẩn mực này, làm cho quy định phải thông báo các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan theo khuôn khổ đó sẽ chỉ áp dụng đối với rất ít mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan.

Khuôn khổ về trình bày hợp lý (hướng dẫn đoạn 04(a) Chuẩn mực này)

A2. Khi áp dụng khuôn khổ về trình bày hợp lý (đoạn 13(a) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200), các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan có thể làm cho báo cáo tài chính không được trình bày *trung thực* và hợp lý, ví dụ thực trạng kinh tế của các mối quan hệ và giao dịch đó không được phản ánh phù hợp trong báo cáo tài chính. Ví dụ báo cáo tài chính không thể đạt được sự trình bày *trung thực* và hợp lý nếu đơn vị ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh một giao dịch bán tài sản cho một cổ đông nắm quyền kiểm soát với giá bán cao hơn hoặc thấp hơn giá trị thị trường của tài sản đó, trong khi giao dịch này có thể tạo nên một khoản góp vốn, hoàn vốn hoặc chi trả cổ tức.

Khuôn khổ về tuân thủ (hướng dẫn đoạn 04(b) Chuẩn mực này)

A3. Khi áp dụng khuôn khổ về tuân thủ, việc các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan có làm cho báo cáo tài chính bị gây hiểu sai hay không phụ thuộc vào hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán. Ví dụ, kể cả khi đơn vị không thuyết minh các giao dịch với các bên liên quan trong báo cáo tài chính là theo quy định của khuôn khổ về tuân thủ, theo pháp luật và các quy định liên quan, thì báo cáo tài chính vẫn có thể bị gây hiểu sai nếu phần lớn doanh thu của đơn vị có nguồn gốc từ các giao dịch với các bên liên quan và thực tế đó không được trình bày trong báo cáo tài chính. Tuy nhiên, theo quy định tại đoạn A12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700, rất ít khi kiểm toán viên coi báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về tuân thủ là gây hiểu sai nếu kiểm toán viên đã xác định rằng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đó là có thể chấp nhận được như quy định tại đoạn 06(a) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210.

Định nghĩa về các bên liên quan (hướng dẫn đoạn 10(b) Chuẩn mực này)

A4. Nhiều khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đã nêu ra các khái niệm về quyền kiểm soát và ảnh hưởng đáng kể. Mặc dù các khuôn khổ này có thể sử dụng các thuật ngữ khác nhau khi đề cập đến các khái niệm này nhưng nhìn chung, có thể định nghĩa như sau:

- (a) Kiểm soát: Là quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của một đơn vị nhằm thu được lợi ích kinh tế từ các hoạt động của đơn vị đó;
- (b) Ảnh hưởng đáng kể (có thể đạt được thông qua hình thức sở hữu cổ phần, quy chế hoặc thoả thuận): Là quyền tham gia vào việc đưa ra quyết định về chính sách tài chính và hoạt động của một đơn vị, nhưng không kiểm soát các chính sách đó.

A5. Sự tồn tại của các mối quan hệ sau đây có thể là dấu hiệu của kiểm soát hoặc ảnh hưởng đáng kể:

- (a) nắm giữ trực tiếp hoặc gián tiếp vốn chủ sở hữu hoặc các lợi ích tài chính khác trong đơn vị;
- (b) Đơn vị nắm giữ trực tiếp hoặc gián tiếp vốn chủ sở hữu hoặc các lợi ích tài chính khác trong các đơn vị khác;
- (c) Là thành viên Ban quản trị hoặc thành viên quản lý chủ chốt của đơn vị được kiểm toán (nghĩa là, các thành viên Ban Giám đốc *hoặc cấp quản lý phù hợp* trong đơn vị được kiểm toán, có quyền và trách nhiệm lập kế hoạch, chỉ đạo và kiểm soát các hoạt động của đơn vị);
- (d) Là một thành viên mật thiết trong gia đình của bất kỳ cá nhân nào được nêu trong đoạn (c) ở trên;
- (e) Có mối quan hệ kinh doanh quan trọng với bất kỳ cá nhân nào được nêu trong đoạn (c) ở trên.

Các bên liên quan có ảnh hưởng chi phối

A6. Do có khả năng thực hiện quyền kiểm soát hoặc tầm ảnh hưởng đáng kể, các bên liên quan có thể có ảnh hưởng chi phối đối với đơn vị được kiểm toán hoặc đối với Ban Giám đốc đơn vị. Kiểm toán viên cần xem xét hành vi đó khi xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận, như giải thích tại đoạn A29 - A30 Chuẩn mực này.

Đơn vị có mục đích đặc biệt được coi là bên liên quan

A7. Trong một số trường hợp, đơn vị có mục đích đặc biệt (đoạn A26 - A27 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 hướng dẫn về đặc điểm của đơn vị có mục đích đặc biệt) có thể là bên liên quan của đơn vị được kiểm toán vì có thể chịu sự kiểm soát của đơn vị được kiểm toán trên thực tế, kể cả khi đơn vị được kiểm toán chỉ sở hữu một phần rất nhỏ hoặc không sở hữu phần vốn nào trong đơn vị có mục đích đặc biệt.

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

Rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

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

A8. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, trách nhiệm của kiểm toán viên liên quan đến các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan có thể bị ảnh hưởng bởi các quy định của Kiểm toán Nhà nước, hoặc bởi các nghĩa vụ đối với các đơn vị công được quy định bởi pháp luật, các quy định hoặc cơ quan có thẩm quyền khác. Do đó, trách nhiệm của kiểm toán viên khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh

vực công có thể không giới hạn ở việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, mà kiểm toán viên có thể còn có trách nhiệm lớn hơn là phải xác định các rủi ro không tuân thủ các yêu cầu cụ thể trong việc thực hiện kinh doanh với các bên liên quan, do pháp luật, các quy định và cơ quan quản lý Nhà nước có thẩm quyền khác đặt ra. Ngoài ra, kiểm toán viên có thể cần phải lưu ý tới các yêu cầu đối với báo cáo tài chính lĩnh vực công về các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan có thể khác so với các yêu cầu đối với các lĩnh vực ngoài lĩnh vực công.

Tìm hiểu về các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan

Thảo luận trong nhóm kiểm toán (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

A9. Các vấn đề có thể được thảo luận trong nhóm kiểm toán bao gồm:

- (1) Bản chất và phạm vi các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan (có thể sử dụng tài liệu của kiểm toán viên về các bên liên quan đã được cập nhật sau mỗi cuộc kiểm toán);
- (2) Nhấn mạnh tầm quan trọng của việc duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt quá trình kiểm toán đối với khả năng xảy ra sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan;
- (3) Những tình huống hoặc điều kiện của đơn vị được kiểm toán có thể cho thấy sự tồn tại của các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan mà Ban Giám đốc đơn vị chưa xác định hoặc chưa thông báo cho kiểm toán viên (ví dụ, một cơ cấu tổ chức phức tạp, sử dụng các đơn vị có mục đích đặc biệt cho các giao dịch ngoài bảng cân đối kế toán, hoặc một hệ thống thông tin không phù hợp);
- (4) Các sổ kế toán hoặc tài liệu có thể cho thấy sự tồn tại các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan;
- (5) Sự quan tâm của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán trong việc xác định, hạch toán hợp lý và thuyết minh các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan (nếu khôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có quy định về các bên liên quan), và rủi ro trong việc Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không chế các kiểm soát liên quan.

A10. Ngoài ra, khi thảo luận về gian lận, nhóm kiểm toán cần đặc biệt lưu ý về cách thức mà các bên liên quan có thể dính líu tới hành vi gian lận. Ví dụ:

- (1) Cách thức mà các đơn vị có mục đích đặc biệt chịu sự kiểm soát của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể được sử dụng để tạo điều kiện cho việc thay đổi kết quả hoạt động;
- (2) Cách thức mà các giao dịch giữa đơn vị với một đối tác kinh doanh của một thành viên chủ chốt của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán được dàn xếp để dễ dàng biến thủ tài sản của đơn vị.

Xác định các bên liên quan của đơn vị (hướng dẫn đoạn 13(a) Chuẩn mực này)

A11. Khi khôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có quy định về các bên liên quan, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể có sẵn thông tin về các bên liên quan của đơn vị vì hệ thống thông tin của đơn vị cần ghi chép, xử lý

và tóm tắt các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan để đáp ứng các quy định về hạch toán và thuyết minh theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể có danh sách đầy đủ về các bên liên quan và những thay đổi kể từ kỳ trước. Đối với các cuộc kiểm toán các năm tiếp theo, việc phỏng vấn sẽ tạo cơ sở cho kiểm toán viên so sánh các thông tin do Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cung cấp với các tài liệu của kiểm toán viên về các bên liên quan đã có được từ các cuộc kiểm toán trước.

A12. Tuy nhiên, nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng không có quy định về các bên liên quan, đơn vị được kiểm toán có thể không có hệ thống thông tin như hướng dẫn tại đoạn A11 Chuẩn mực này và Ban Giám đốc đơn vị có thể không biết được đầy đủ về các bên liên quan. Tuy nhiên, kiểm toán viên vẫn phải thực hiện phỏng vấn theo quy định tại đoạn 13 Chuẩn mực này vì Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể biết về các đối tượng thoả mãn định nghĩa về bên liên quan được nêu trong Chuẩn mực này. Trường hợp này, việc kiểm toán viên phỏng vấn về cách xác định các bên liên quan của đơn vị có thể là một phần của thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 để thu thập các thông tin liên quan tới:

- (1) Cơ cấu sở hữu và cơ cấu quản lý của đơn vị;
- (2) Các loại hình đầu tư mà đơn vị đang thực hiện và có kế hoạch thực hiện;
- (3) Cơ cấu tổ chức và nguồn tài chính của đơn vị.

Khi có các mối quan hệ chịu sự kiểm soát chung, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có nhiều khả năng biết về các mối quan hệ này hơn nếu các quan hệ đó có tầm quan trọng về kinh tế đối với đơn vị. Việc phỏng vấn của kiểm toán viên có thể có hiệu quả hơn nếu tập trung vào việc xác định liệu các đối tượng mà đơn vị có các giao dịch quan trọng hoặc chia sẻ các nguồn tài chính ở một mức độ đáng kể, có phải là các bên liên quan hay không.

A13. Khi kiểm toán tập đoàn, đoạn 40(e) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 600 quy định nhóm kiểm toán tập đoàn phải cung cấp cho mỗi kiểm toán viên đơn vị thành viên danh sách các bên liên quan do Ban Giám đốc tập đoàn lập và bất kỳ bên liên quan nào khác mà nhóm kiểm toán tập đoàn biết. Nếu đơn vị được kiểm toán là đơn vị thành viên trong một tập đoàn, thông tin này cung cấp cơ sở hữu ích cho việc phỏng vấn của kiểm toán viên về việc xác định các bên liên quan của đơn vị.

A14. Kiểm toán viên cũng có thể thu thập được một số thông tin liên quan tới việc xác định các bên liên quan của đơn vị thông qua việc phỏng vấn Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán trong quá trình chấp nhận hoặc duy trì hợp đồng kiểm toán.

Các kiểm soát của đơn vị đối với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

A15. Ngoài Ban Giám đốc, những cá nhân khác trong đơn vị được kiểm toán cũng được coi là có thể biết về các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan của đơn vị và các kiểm soát của đơn vị đối với các mối quan hệ và giao dịch đó, có thể bao gồm:

- (1) Ban quản trị;

- (2) Nhân viên có trách nhiệm tạo lập, xử lý, hoặc ghi chép các giao dịch quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị, và những người giám sát hoặc theo dõi nhân viên đó;
- (3) Kiểm toán viên nội bộ;
- (4) Cán bộ nhân viên bộ phận tư vấn pháp lý của đơn vị.

A16. Theo hướng dẫn tại đoạn A2 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, cuộc kiểm toán được tiến hành trên cơ sở Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp), đã hiểu và thừa nhận rằng họ có trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, bao gồm cả sự trình bày hợp lý, đồng thời chịu trách nhiệm về các kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc và Ban quản trị xác định là cần thiết để đảm bảo việc lập và trình bày báo cáo tài chính không còn chứa đựng sai sót trọng yếu do nhầm lẫn hay gian lận. Do đó, khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có quy định về các bên liên quan, việc lập và trình bày báo cáo tài chính yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, dưới sự giám sát của Ban quản trị, phải thiết kế, thực hiện và duy trì các kiểm soát phù hợp đối với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan sao cho những mối quan hệ và giao dịch này được xác định, hạch toán phù hợp và thuyết minh theo quy định. Trong quá trình giám sát, Ban quản trị giám sát cách thức mà Ban Giám đốc đơn vị thực hiện trách nhiệm của mình đối với các kiểm soát đó. Bất kể quy định nào về bên liên quan mà khuôn khổ có thể đưa ra, trong vai trò giám sát của mình, Ban quản trị có thể thu thập thông tin từ Ban Giám đốc để hiểu được bản chất và tính hợp lý về mặt kinh tế của các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan của đơn vị.

A17. Để đáp ứng quy định tại đoạn 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam 315 về việc tìm hiểu môi trường kiểm soát, kiểm toán viên có thể xem xét các đặc điểm của môi trường kiểm soát có liên quan tới việc giảm thiểu rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, như:

- (1) Các quy định nội bộ về đạo đức để quản lý các trường hợp đơn vị được kiểm toán tham gia vào các loại giao dịch với các bên liên quan được phổ biến một cách thích hợp cho nhân viên của đơn vị và buộc họ phải thi hành;
- (2) Các chính sách và thủ tục để thông báo công khai và kịp thời về những lợi ích mà Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán có được trong các giao dịch với các bên liên quan;
- (3) Việc giao trách nhiệm cho người trong đơn vị để xác định, ghi chép, tổng hợp và thuyết minh các giao dịch với các bên liên quan;
- (4) Việc thông báo và thảo luận kịp thời giữa Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về các giao dịch quan trọng với các bên liên quan ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị, kể cả việc Ban quản trị đã thẩm định tính hợp lý về mặt kinh tế của các giao dịch đó hay chưa (ví dụ xin ý kiến của những chuyên gia tư vấn ngoài đơn vị);
- (5) Các hướng dẫn rõ ràng về việc phê duyệt giao dịch với các bên liên quan có xung đột lợi ích thực tế hoặc quan sát được, như sự phê duyệt của một hoặc một nhóm thành viên trong Ban quản trị bao gồm các cá nhân độc lập với Ban Giám đốc đơn vị;

- (6) Các cuộc kiểm tra định kỳ của kiểm toán viên nội bộ (nếu có);
- (7) Hành động mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chủ động thực hiện để giải quyết các vấn đề về công bố thông tin về các bên liên quan, như xin ý kiến tư vấn từ kiểm toán viên hoặc chuyên gia tư vấn pháp luật bên ngoài;
- (8) Các chính sách và thủ tục phát giác hành vi vi phạm (nếu có).

A18. Trong một số đơn vị, có thể có khiếm khuyết trong các kiểm soát hoặc không có kiểm soát nào đối với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, vì một số lý do như sau:

- (1) Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không nhận thấy tầm quan trọng của việc xác định và thông báo các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan;
- (2) Thiếu sự giám sát thích hợp của Ban quản trị;
- (3) Có tình coi nhẹ các kiểm soát đối với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan vì việc thông báo về các bên liên quan có thể làm lộ thông tin mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán coi là nhạy cảm, ví dụ, các giao dịch có liên quan đến các thành viên mật thiết trong gia đình của thành viên Ban Giám đốc đơn vị;
- (4) Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không hiểu đầy đủ các quy định về bên liên quan trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
- (5) Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng không có các quy định về công bố thông tin.

Khi có khiếm khuyết trong các kiểm soát hoặc không có kiểm soát nào đối với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, kiểm toán viên có thể không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan. Trường hợp này, theo quy định tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705, kiểm toán viên phải xem xét các ảnh hưởng có thể có đối với cuộc kiểm toán, kể cả ảnh hưởng đối với ý kiến kiểm toán.

A19. Theo quy định và hướng dẫn tại đoạn 31 và A4 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240, việc lập báo cáo tài chính gian lận thường bao gồm việc Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không chế các kiểm soát mà đáng ra các kiểm soát đó đang hoạt động hiệu quả. Rủi ro của việc Ban Giám đốc không chế kiểm soát là cao hơn nếu Ban Giám đốc có các mối quan hệ liên quan đến kiểm soát hoặc có ảnh hưởng đáng kể với các đối tác có quan hệ kinh doanh vì các mối quan hệ này có thể mang lại động lực và cơ hội lớn hơn cho Ban Giám đốc thực hiện hành vi gian lận. Ví dụ, các lợi ích tài chính của Ban Giám đốc trong các mối quan hệ với các bên liên quan nhất định có thể khuyến khích Ban Giám đốc không chế kiểm soát bằng cách: (a) chỉ đạo đơn vị ký kết hợp đồng các giao dịch vì lợi ích của các bên liên quan đi ngược lại những lợi ích của đơn vị, hoặc (b) thông đồng với các bên liên quan hoặc kiểm soát các hành động của bên liên quan. Ví dụ về hành vi gian lận có thể xảy ra bao gồm:

- (1) Tạo ra các điều khoản giao dịch giả mạo với các bên liên quan nhằm làm sai lệch tính hợp lý về mặt kinh tế của các giao dịch này;

- (2) Gian lận trong việc chuyển nhượng tài sản từ hoặc do Ban Giám đốc hoặc những người khác với giá chuyển nhượng cao hơn hoặc thấp hơn nhiều so với giá thị trường;
- (3) Tham gia vào các giao dịch phức tạp với các bên liên quan, như các đơn vị có mục đích đặc biệt, được lập ra để trình bày sai lệch tình hình tài chính hoặc kết quả hoạt động của đơn vị.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A20. Các đơn vị nhỏ thường có ít hoạt động kiểm soát hơn và có thể không có tài liệu ghi lại quá trình xử lý các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan. Một Giám đốc đồng thời là chủ doanh nghiệp có thể làm giảm hoặc làm tăng thêm một số rủi ro phát sinh từ các bên liên quan, thông qua việc tham gia chủ yếu vào các giao dịch. Đối với các đơn vị này, kiểm toán viên có thể tìm hiểu các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan và các kiểm soát đối với các mối quan hệ và giao dịch đó, thông qua việc phỏng vấn Ban Giám đốc kết hợp với các thủ tục khác, như quan sát hoạt động giám sát và soát xét của Ban Giám đốc và kiểm tra các tài liệu có liên quan.

“Cho phép” và “Phê duyệt” những giao dịch và thoả thuận quan trọng (hướng dẫn đoạn 14(b) Chuẩn mực này)

A21. “Cho phép” là việc một hoặc nhiều bên có thẩm quyền thích hợp (như Ban Giám đốc, Ban quản trị và các cổ đông của đơn vị được kiểm toán) chấp thuận cho đơn vị tham gia vào các giao dịch theo các tiêu chí được ấn định trước, mặc dù có thể mang tính xét đoán. “Phê duyệt” là việc các bên có thẩm quyền đó đồng ý các giao dịch mà đơn vị tham gia vào là thoả mãn các tiêu chí làm căn cứ của việc cho phép. Ví dụ về các kiểm soát mà đơn vị có thể lập ra để cho phép và phê duyệt các giao dịch và thoả thuận quan trọng với các bên liên quan, hoặc các giao dịch và thoả thuận quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường, bao gồm:

- (1) Giám sát các thủ tục kiểm soát để xác định các giao dịch và thoả thuận cần cho phép và phê duyệt;
- (2) Phê duyệt của Ban Giám đốc, Ban quản trị hoặc các cổ đông của đơn vị được kiểm toán (nếu có) đối với các điều khoản và điều kiện của các giao dịch và thoả thuận.

Duy trì sự cảnh giác đối với thông tin về các bên liên quan khi xem xét sổ sách hoặc tài liệu

Sổ kế toán hoặc tài liệu mà kiểm toán viên có thể kiểm tra (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

A22. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên có thể kiểm tra các sổ kế toán hoặc tài liệu có thể cung cấp thông tin về các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, ví dụ:

- (1) Xác nhận của bên thứ ba mà kiểm toán viên thu thập được (ngoài các xác nhận ngân hàng và xác nhận có giá trị pháp lý);
- (2) Các khoản kê khai thuế thu nhập doanh nghiệp;
- (3) Thông tin do đơn vị cung cấp cho các cơ quan quản lý có thẩm quyền;

- (4) Danh sách đăng ký cổ đông để xác định các cổ đông lớn của đơn vị;
- (5) Báo cáo của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về các xung đột lợi ích;
- (6) Các hồ sơ về đầu tư và về các chương trình trợ cấp hưu trí của đơn vị;
- (7) Các hợp đồng và thỏa thuận với thành viên chủ chốt trong Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán;
- (8) Các hợp đồng và thỏa thuận quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị;
- (9) Các hóa đơn và thư từ của chuyên gia tư vấn của đơn vị;
- (10) Các hợp đồng bảo hiểm nhân thọ được đơn vị chi trả;
- (11) Các hợp đồng quan trọng được đơn vị thỏa thuận lại trong kỳ;
- (12) Các báo cáo của kiểm toán nội bộ;
- (13) Các tài liệu liên quan tới việc báo cáo của doanh nghiệp với Ủy ban chứng khoán Nhà nước (ví dụ các bản cáo bạch).

Những thỏa thuận có thể cho thấy các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan chưa được xác định hoặc thông báo trước đó.

A23. “Thỏa thuận” là sự thống nhất một cách chính thức hoặc không chính thức giữa đơn vị và một hoặc nhiều bên khác về các mục đích như:

- (1) Xây dựng mối quan hệ kinh doanh thông qua các phương tiện và cơ cấu thích hợp;
- (2) Thực hiện các loại giao dịch nhất định theo các điều khoản và điều kiện cụ thể;
- (3) Cung cấp các dịch vụ được chỉ định hoặc hỗ trợ tài chính.

Ví dụ về những thỏa thuận có thể cho thấy các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan mà trước đó Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chưa xác định hoặc thông báo với kiểm toán viên, bao gồm:

- (4) Tham gia vào hợp đồng hợp tác với các bên khác mà không thành lập pháp nhân;
- (5) Các thỏa thuận cung cấp dịch vụ cho các bên nhất định theo các điều khoản và điều kiện ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị;
- (6) Các mối quan hệ giữa bên đảm bảo và bên được đảm bảo.

Xác định các giao dịch quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường (hướng dẫn đoạn 16 Chuẩn mực này)

A24. Việc thu thập thêm thông tin về các giao dịch quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị cho phép kiểm toán viên đánh giá xem liệu có yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận hay không và xác định rủi ro có sai sót trọng yếu, nếu khôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có quy định về các bên liên quan.

A25. Ví dụ về các giao dịch ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị có thể bao gồm:

- (1) Giao dịch phức tạp về vốn chủ sở hữu, như cơ cấu lại hoặc sáp nhập doanh nghiệp;
- (2) Giao dịch với các đơn vị tại các nước mà Luật doanh nghiệp có hiệu lực thấp;
- (3) Giao dịch cho thuê tài sản hoặc cung cấp dịch vụ quản lý cho bên khác mà không thu phí;
- (4) Giao dịch bán hàng với mức chiết khấu hoặc lợi nhuận lớn bất thường;
- (5) Giao dịch với thoả thuận quay vòng, ví dụ, giao dịch bán hàng với cam kết mua lại;
- (6) Giao dịch theo hợp đồng, trong đó có các điều khoản được thay đổi trước khi hết hạn.

Tìm hiểu về bản chất của các giao dịch quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường (hướng dẫn đoạn 16(a) Chuẩn mực này)

A26. Tìm hiểu về bản chất của các giao dịch quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị là việc tìm hiểu tính hợp lý về mặt kinh tế của các giao dịch và các điều khoản, điều kiện để thực hiện các giao dịch đó.

Tìm hiểu về sự tham gia của các bên liên quan (hướng dẫn đoạn 16(b) Chuẩn mực này)

A27. Một bên liên quan có thể tham gia vào một giao dịch quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị không chỉ bằng cách gây ảnh hưởng trực tiếp đối với các giao dịch thông qua việc trở thành một bên tham gia giao dịch, mà còn bằng cách gây ảnh hưởng gián tiếp lên giao dịch thông qua một bên trung gian. Ảnh hưởng đó có thể cho thấy sự tồn tại của yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận.

Trao đổi thông tin về các bên liên quan với nhóm kiểm toán (hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

A28. Các thông tin thích hợp về các bên liên quan có thể được trao đổi giữa các thành viên nhóm kiểm toán, gồm:

- (1) Việc xác định các bên liên quan của đơn vị;
- (2) Bản chất các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan;
- (3) Các mối quan hệ và giao dịch quan trọng hoặc phức tạp với các bên liên quan có thể cần đặc biệt lưu ý khi thực hiện kiểm toán, ví dụ giao dịch có lợi ích về tài chính của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán.

Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan

Các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận gắn với một bên liên quan có ảnh hưởng chi phối (hướng dẫn đoạn 19 Chuẩn mực này)

A29. Sự tập trung quyền quản lý vào một cá nhân hoặc một nhóm người mà không có các kiểm soát để làm giảm ảnh hưởng chi phối đó chính là một yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận (xem Phụ lục 01 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240). Các dấu hiệu về ảnh hưởng chi phối của một bên liên quan bao gồm:

- (1) Bên liên quan đã bác bỏ các quyết định kinh doanh quan trọng mà Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán đưa ra;
- (2) Các giao dịch quan trọng được trình cho bên liên quan phê duyệt lần cuối;
- (3) Có rất ít hoặc không có sự tranh luận nào giữa Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về các đề xuất của bên liên quan;
- (4) Các giao dịch có sự tham gia của bên liên quan (hoặc một thành viên gia đình mật thiết của bên liên quan) ít khi được rà soát và chấp thuận một cách độc lập.

Ảnh hưởng chi phối cũng có thể tồn tại trong một số trường hợp nếu bên liên quan đã giữ vai trò chính trong việc thành lập đơn vị và tiếp tục đóng vai trò chính trong việc quản lý đơn vị.

A30. Cùng với các yếu tố khác dẫn đến rủi ro, sự tồn tại của một bên liên quan có ảnh hưởng chi phối có thể cho thấy những rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu do gian lận. Ví dụ:

- (1) Mức độ thay đổi nhiều bất thường của các thành viên Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán hoặc các chuyên gia tư vấn có thể cho thấy hành vi kinh doanh phi đạo đức hoặc gian lận để phục vụ mục đích của các bên liên quan;
- (2) Việc sử dụng các cơ sở kinh doanh trung gian để thực hiện các giao dịch quan trọng không có căn cứ rõ ràng có thể cho thấy các bên liên quan có lợi ích trong các giao dịch đó thông qua việc kiểm soát các cơ sở kinh doanh trung gian đó vì mục đích gian lận;
- (3) Bằng chứng về sự tham gia quá mức, hoặc gây ảnh hưởng, của các bên liên quan vào việc lựa chọn chính sách kế toán hoặc quyết định các ước tính quan trọng có thể cho thấy khả năng báo cáo tài chính bị gian lận.

Biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan (hướng dẫn đoạn 20 Chuẩn mực này)

A31. Nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo mà kiểm toán viên có thể lựa chọn để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan phụ thuộc vào bản chất của rủi ro đó và hoàn cảnh của đơn vị. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 cung cấp thêm hướng dẫn về việc xem xét nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 quy định và hướng dẫn các biện pháp xử lý phù hợp đối với rủi ro sai sót có trọng yếu do gian lận đã đánh giá.

A32. Khi kiểm toán viên đánh giá có rủi ro đáng kể là Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã không hạch toán hoặc thuyết minh hợp lý về các giao dịch cụ thể với các bên liên quan theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (cho dù do nhầm lẫn hay gian lận), ví dụ về các thủ tục kiểm toán cơ bản mà kiểm toán viên có thể thực hiện bao gồm:

- (1) Xác nhận hoặc thảo luận về các khía cạnh cụ thể của các giao dịch với các bên trung gian như ngân hàng, công ty luật, tổ chức bảo lãnh, hoặc đại lý, nếu được và không bị pháp luật, các quy định hoặc các quy tắc đạo đức ngăn cấm;

- (2) Xác nhận về mục đích, điều khoản hoặc giá trị cụ thể của các giao dịch với các bên liên quan (thủ tục kiểm toán này có thể kém hiệu quả nếu kiểm toán viên đánh giá rằng đơn vị có thể gây ảnh hưởng tới các bên liên quan để đối phó với kiểm toán viên);
 - (3) Xem xét báo cáo tài chính hoặc các thông tin tài chính khác của các bên liên quan, khi có thể, để tìm bằng chứng về việc hạch toán các giao dịch trong sổ kế toán của các bên liên quan.
- A33. Nếu kiểm toán viên đánh giá một rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận là kết quả của sự tồn tại của bên liên quan có ảnh hưởng chi phối, ngoài các quy định chung của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240, kiểm toán viên có thể tiến hành các thủ tục kiểm toán sau để hiểu được các mối quan hệ kinh doanh mà bên liên quan đó có thể đã thiết lập trực tiếp hoặc gián tiếp với đơn vị và để quyết định tiến hành thêm các thủ tục kiểm toán cơ bản thích hợp:
- (1) Phỏng vấn và thảo luận với Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán;
 - (2) Phỏng vấn bên liên quan;
 - (3) Kiểm tra các hợp đồng quan trọng với bên liên quan;
 - (4) Tìm hiểu thông tin thích hợp, như thông qua Internet hoặc các cơ sở dữ liệu thông tin kinh doanh bên ngoài cụ thể;
 - (5) Soát xét các báo cáo của nhân viên cung cấp thông tin sai phạm, nếu có.
- A34. Tùy thuộc vào kết quả của các thủ tục đánh giá rủi ro, kiểm toán viên có thể cân nhắc chỉ cần thu thập bằng chứng kiểm toán mà không phải kiểm tra các kiểm soát của đơn vị đối với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nếu chỉ thực hiện các thủ tục kiểm toán cơ bản liên quan tới rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan. Ví dụ, khi có nhiều giao dịch nội bộ giữa đơn vị được kiểm toán và các đơn vị trực thuộc và một lượng thông tin đáng kể liên quan tới các giao dịch này được khởi tạo, ghi chép, xử lý hoặc lập báo cáo một cách tự động thông qua hệ thống tích hợp, kiểm toán viên có thể xác định rằng không thể thiết lập các thủ tục kiểm toán cơ bản có hiệu quả để giảm rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các giao dịch này xuống mức thấp có thể chấp nhận được. Trong trường hợp đó, để đáp ứng quy định tại đoạn 08(b) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 là thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát có liên quan, kiểm toán viên cần kiểm tra các kiểm soát của đơn vị đối với tính đầy đủ và độ chính xác của việc ghi chép các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan.

Xác định các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với các bên liên quan chưa được Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán xác định hay thông báo trước đó

Trao đổi thông tin với nhóm kiểm toán về các bên liên quan mới được xác định (hướng dẫn đoạn 22(a) Chuẩn mực này)

- A35. Việc trao đổi kịp thời với các thành viên nhóm kiểm toán về các bên liên quan mới được xác định sẽ giúp các thành viên xác định ảnh hưởng của thông tin này tới kết

quả và kết luận rút ra từ các thủ tục đánh giá rủi ro đã thực hiện, từ đó xác định sự cần thiết phải đánh giá lại rủi ro có sai sót trọng yếu.

Các thủ tục kiểm toán cơ bản đối với các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với các bên liên quan mới được xác định (hướng dẫn đoạn 22(c) Chuẩn mực này)

A36. Ví dụ về các thủ tục kiểm toán cơ bản mà kiểm toán viên có thể thực hiện đối với các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với các bên liên quan mới được xác định, bao gồm:

- (1) Phỏng vấn về bản chất của các mối quan hệ của đơn vị với các bên liên quan mới được xác định, bao gồm (nếu được và không bị pháp luật, các quy định hoặc các quy tắc đạo đức ngăn cấm) phỏng vấn các bên không thuộc đơn vị, những người được cho là có hiểu biết đáng kể về đơn vị và môi trường kinh doanh của đơn vị, như chuyên gia tư vấn pháp luật và các chuyên gia tư vấn khác, các đại lý giao dịch chính, các đại diện chính, đơn vị bảo lãnh, hoặc các đối tác kinh doanh thân thiết;
- (2) Tiến hành phân tích các ghi chép kế toán về các giao dịch với các bên liên quan mới được xác định. Việc phân tích đó có thể dễ dàng được thực hiện nhờ các kỹ thuật kiểm toán được máy tính trợ giúp;
- (3) Xác minh các điều khoản và điều kiện của các giao dịch với các bên liên quan mới được xác định, và đánh giá xem các giao dịch có được hạch toán và thuyết minh hợp lý theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cố ý không thông báo (hướng dẫn đoạn 22(e) Chuẩn mực này)

A37. Các quy định và hướng dẫn trong Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 về các trách nhiệm của kiểm toán viên liên quan đến gian lận trong một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính là phù hợp trong trường hợp Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cố ý không thông báo về các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với bên liên quan cho kiểm toán viên. Kiểm toán viên cũng có thể xem xét sự cần thiết phải đánh giá lại độ tin cậy của các câu trả lời của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán với các câu hỏi phỏng vấn của kiểm toán viên và giải trình của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán với kiểm toán viên.

Các giao dịch quan trọng với bên liên quan được xác định ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị

Đánh giá tính hợp lý về mặt kinh tế của các giao dịch quan trọng với bên liên quan (hướng dẫn đoạn 23 Chuẩn mực này)

A38. Khi đánh giá tính hợp lý về mặt kinh tế của các giao dịch quan trọng với bên liên quan ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên có thể xem xét những vấn đề sau:

- (1) Liệu giao dịch đó có:
 - Quá phức tạp không (ví dụ, giao dịch có thể bao gồm nhiều bên liên quan trong một tập đoàn);
 - Có các điều khoản giao dịch bất thường không (như giá cả, các mức lãi suất, các điều khoản bảo lãnh và thanh toán);

- Thiếu một lý do kinh tế hợp lý, rõ ràng cho việc xuất hiện giao dịch hay không;
 - Có sự tham gia của các bên liên quan chưa được xác định trước hay không;
 - Được xử lý bất bình thường không;
- (2) Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã thảo luận về bản chất của giao dịch và giải trình về giao dịch đó với Ban quản trị chưa;
- (3) Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có chú trọng nhiều vào một xử lý kế toán cụ thể hơn là chú trọng đúng mức tới bản chất kinh tế chính của giao dịch không.

Nếu giải thích của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán phần lớn không nhất quán với các điều khoản của giao dịch với các bên liên quan, theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500, kiểm toán viên cần xem xét độ tin cậy của những giải thích và giải trình của Ban Giám đốc đơn vị về các vấn đề quan trọng khác.

A39. Kiểm toán viên cũng có thể tìm hiểu tính hợp lý về mặt kinh tế của giao dịch đó từ góc độ của bên liên quan, vì điều này có thể giúp kiểm toán viên hiểu rõ hơn thực trạng của giao dịch và lý do thực hiện giao dịch. Từ góc độ của bên liên quan, nếu tính hợp lý về mặt kinh tế của giao dịch lại không nhất quán với bản chất kinh tế của giao dịch thì điều này có thể cho thấy sự tồn tại yếu tố gây rủi ro gian lận.

Cho phép và phê duyệt các giao dịch quan trọng với bên liên quan (hướng dẫn đoạn 23(b) Chuẩn mực này)

A40. Việc Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, Ban quản trị hoặc Đại hội đồng cổ đông/ Hội đồng thành viên cho phép và phê duyệt các giao dịch quan trọng với bên liên quan ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán chứng minh rằng các giao dịch này đã được xem xét đầy đủ bởi các cấp quản lý cần thiết trong đơn vị và các điều khoản, điều kiện giao dịch đã được phản ánh phù hợp trong báo cáo tài chính. Sự tồn tại của các giao dịch quan trọng với các bên liên quan mà các giao dịch đó không cần cho phép và phê duyệt có thể cho thấy rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn, nếu việc thảo luận với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị đơn vị được kiểm toán không đem lại những giải thích hợp lý. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên cần phải cảnh giác đối với các giao dịch khác có bản chất tương tự. Tuy nhiên, kể cả khi các giao dịch với các bên liên quan đã được cho phép và phê duyệt, kiểm toán viên vẫn chưa thể kết luận là không có sai sót trọng yếu do gian lận vì thủ tục cho phép và phê duyệt có thể không hiệu quả nếu có sự thông đồng giữa các bên liên quan hoặc nếu đơn vị chịu ảnh hưởng chi phối của một bên liên quan.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ

A41. Một đơn vị nhỏ có thể không có các kiểm soát theo các cấp độ cho phép và phê duyệt khác nhau như ở một đơn vị lớn. Do đó, khi kiểm toán một đơn vị nhỏ, kiểm toán viên có thể ít phụ thuộc hơn vào thủ tục cho phép và phê duyệt để làm bằng chứng kiểm toán cho tính hợp lệ của các giao dịch quan trọng với bên liên quan ngoài hoạt động kinh doanh thông thường của đơn vị. Thay vào đó, kiểm toán viên có thể cân nhắc thực hiện các thủ tục kiểm toán khác như: kiểm tra các tài liệu có liên quan, xác nhận các điều khoản cụ thể của các giao dịch với các bên liên quan,

hoặc quan sát sự tham gia của Giám đốc đồng thời là chủ doanh nghiệp vào các giao dịch đó.

Cơ sở dẫn liệu cho các giao dịch với các bên liên quan được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong một giao dịch ngang giá (hướng dẫn đoạn 24 Chuẩn mực này)

- A42. Mặc dù có thể có sẵn bằng chứng kiểm toán về việc giá của một giao dịch với bên liên quan được so sánh với giá của một giao dịch ngang giá tương tự như thế nào, tuy nhiên thực tế có những khó khăn làm hạn chế khả năng kiểm toán viên thu thập bằng chứng kiểm toán chứng minh rằng tất cả các yếu tố khác của giao dịch là tương đương với yếu tố của giao dịch ngang giá. Ví dụ, mặc dù có thể xác nhận rằng một giao dịch với bên liên quan đã được thực hiện theo giá thị trường nhưng kiểm toán viên có thể không xác định được liệu các điều khoản và điều kiện khác của giao dịch (như các điều khoản tín dụng, các khoản tiềm tàng và chi phí cụ thể) có tương đương với các điều khoản và điều kiện thường được thỏa thuận giữa các bên độc lập hay không. Do đó, có rủi ro sai sót trọng yếu khi Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán khẳng định rằng một giao dịch với bên liên quan được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong một giao dịch ngang giá.
- A43. Việc lập báo cáo tài chính yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chứng minh cho cơ sở dẫn liệu là một giao dịch với bên liên quan được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong một giao dịch ngang giá. Chứng minh của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cho cơ sở dẫn liệu này có thể bao gồm:
- (1) So sánh các điều khoản của giao dịch với bên liên quan với các điều khoản của một giao dịch giống hoặc tương tự với một hoặc nhiều bên không liên quan;
 - (2) Thuê một chuyên gia bên ngoài để xác định giá thị trường và xác nhận các điều khoản và điều kiện thị trường cho giao dịch;
 - (3) So sánh các điều khoản của giao dịch với các điều khoản thị trường đã biết cho các giao dịch tương tự trên thị trường tự do.
- A44. Để đánh giá việc chứng minh của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cho cơ sở dẫn liệu tại đoạn 43 Chuẩn mực này, kiểm toán viên có thể thực hiện một hoặc nhiều thủ tục sau đây:
- (1) Xem xét sự hợp lý trong quá trình chứng minh cơ sở dẫn liệu của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán;
 - (2) Xác minh nguồn dữ liệu nội bộ hoặc bên ngoài chứng minh cho cơ sở dẫn liệu và kiểm tra dữ liệu để xác định tính chính xác, đầy đủ và phù hợp của nguồn dữ liệu đó;
 - (3) Đánh giá tính hợp lý của các giả định quan trọng cho cơ sở dẫn liệu.
- A45. Một số khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính quy định phải thuyết minh các giao dịch với các bên liên quan mà các giao dịch đó không được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong các giao dịch ngang giá. Trong trường hợp đó, nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không thuyết minh về một giao dịch với bên liên quan trong báo cáo tài chính, có thể

ngầm hiểu là giao dịch đó được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong một giao dịch ngang giá.

Đánh giá việc hạch toán và thuyết minh các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan đã xác định

Lưu ý về tính trọng yếu khi đánh giá sai sót (hướng dẫn đoạn 25 Chuẩn mực này)

A46. Đoạn 11(a) và A16 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450 quy định kiểm toán viên phải xem xét quy mô và bản chất của một sai sót và các trường hợp cụ thể mà sai sót xảy ra, khi đánh giá xem sai sót có trọng yếu hay không. Tâm quan trọng của một giao dịch đối với người sử dụng báo cáo tài chính có thể không chỉ phụ thuộc vào giá trị của giao dịch mà còn dựa vào các yếu tố có liên quan cụ thể khác, như bản chất của mối quan hệ với bên liên quan.

Đánh giá các thuyết minh về bên liên quan (hướng dẫn đoạn 25(a) Chuẩn mực này)

A47. Khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính áp dụng có quy định phải thuyết minh về các bên liên quan, việc đánh giá các thuyết minh về bên liên quan có nghĩa là xem xét các trường hợp, tình huống thực tế của các quan hệ và giao dịch với các bên liên quan của đơn vị được kiểm toán có được tóm tắt và trình bày một cách phù hợp để dễ hiểu đối với người sử dụng hay không. Thuyết minh về các giao dịch với các bên liên quan có thể không dễ hiểu nếu:

- (a) Tính hợp lý về mặt kinh tế và những ảnh hưởng của các giao dịch đối với báo cáo tài chính là không rõ ràng hoặc bị trình bày sai lệch; hoặc
- (b) Các điều khoản, điều kiện, hoặc các yếu tố quan trọng khác của các giao dịch mà người sử dụng cần biết lại không được thuyết minh phù hợp.

Giải trình bằng văn bản (hướng dẫn đoạn 26 Chuẩn mực này)

A48. Các trường hợp kiểm toán viên có thể cần thu thập giải trình bằng văn bản của Ban quản trị, bao gồm:

- (1) Khi Ban quản trị đã phê duyệt các giao dịch với các bên liên quan cụ thể mà các giao dịch đó (a) ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, hoặc (b) có sự tham gia của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán;
- (2) Khi Ban quản trị đã giải trình bằng lời cho kiểm toán viên về chi tiết các giao dịch với các bên liên quan;
- (3) Khi Ban quản trị có các lợi ích tài chính hoặc các lợi ích khác trong các bên liên quan hoặc trong các giao dịch với các bên liên quan.

A49. Kiểm toán viên cũng có thể quyết định cần thu thập giải trình bằng văn bản đối với những khẳng định cụ thể của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, ví dụ giải trình về việc các giao dịch cụ thể với bên liên quan không bao gồm các “thỏa thuận phụ” không được thông báo.

Trao đổi với Ban quản trị (hướng dẫn đoạn 27 Chuẩn mực này)

A50. Việc trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về những vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình kiểm toán (đoạn A8 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230 hướng dẫn thêm về nội dung các vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình kiểm toán) liên quan đến các bên liên quan của đơn vị giúp kiểm toán viên có cùng cách hiểu với Ban quản trị về bản chất các vấn đề này và hướng giải quyết. Ví dụ

về các vấn đề quan trọng về bên liên quan mà kiểm toán viên có thể trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán, bao gồm:

- (1) Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không thông báo (cho dù cố ý hay vô ý) cho kiểm toán viên về các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với bên liên quan. Điều này có thể cảnh báo cho Ban quản trị về các mối quan hệ và giao dịch quan trọng với các bên liên quan mà Ban quản trị có thể không biết trước đó;
- (2) Việc xác định các giao dịch quan trọng với các bên liên quan chưa được cho phép và phê duyệt hợp lý có thể dẫn đến hành vi gian lận đáng ngờ;
- (3) Kiểm toán viên bất đồng với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về việc hạch toán và thuyết minh các giao dịch quan trọng với các bên liên quan theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
- (4) Hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định liên quan ngăn cấm hoặc hạn chế một số loại giao dịch cụ thể với các bên liên quan;
- (5) Các khó khăn trong việc xác định bên nắm quyền kiểm soát cao nhất đối với đơn vị được kiểm toán./.
