

HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mực kiểm toán số 600: Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn (Kể cả công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên)

(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. Các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam được áp dụng cả cho cuộc kiểm toán tập đoàn. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn những vấn đề mà kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) cần lưu ý khi kiểm toán tập đoàn, đặc biệt là cuộc kiểm toán tập đoàn có sự tham gia của các kiểm toán viên đơn vị thành viên.
02. Kiểm toán viên có thể vận dụng các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này khi làm việc với các kiểm toán viên khác trong một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính không phải là báo cáo tài chính tập đoàn, ví dụ khi một kiểm toán viên có thể cần đến sự tham gia của một kiểm toán viên khác để quan sát việc kiểm kê hàng tồn kho hoặc kiểm tra tài sản cố định tại một địa điểm ở xa.
03. Theo quy định của pháp luật hoặc vì lý do khác, kiểm toán viên đơn vị thành viên có thể phải đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính của đơn vị thành viên. Nhóm kiểm toán tập đoàn có thể quyết định sử dụng bằng chứng kiểm toán làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính của đơn vị thành viên để làm bằng chứng kiểm toán cho cuộc kiểm toán tập đoàn, tuy nhiên vẫn phải áp dụng các quy định của Chuẩn mực này (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).
04. Theo quy định tại đoạn 14 - 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn cần phải đảm bảo rằng những cá nhân tham gia cuộc kiểm toán tập đoàn, kể cả kiểm toán viên đơn vị thành viên, đều phải có năng lực chuyên môn và khả năng phù hợp. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn cũng phải chịu trách nhiệm trong việc hướng dẫn, giám sát và thực hiện công việc kiểm toán của nhóm kiểm toán tập đoàn.
05. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn phải áp dụng các quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220 cho dù nhóm kiểm toán tập đoàn hay một kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của một đơn vị thành viên. Chuẩn mực này giúp thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn đáp ứng các quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220 khi các kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên.
06. Rủi ro kiểm toán là hệ quả của rủi ro báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu và rủi ro mà kiểm toán viên không phát hiện được những sai sót này (đoạn A32 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200). Trong một cuộc kiểm toán tập đoàn, rủi ro này còn bao gồm: (a) rủi ro mà kiểm toán viên đơn vị thành viên có thể không phát hiện ra sai sót trong thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên mà từ đó có thể dẫn đến sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn, và (b) rủi ro nhóm

kiểm toán tập đoàn có thể không phát hiện ra sai sót này. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn các vấn đề mà nhóm kiểm toán tập đoàn cần xem xét khi xác định nội dung, lịch trình và phạm vi tham gia vào các thủ tục đánh giá rủi ro và các thủ tục kiểm toán tiếp theo do kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên. Mục đích của sự tham gia này là để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính tập đoàn.

07. *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 tập đoàn.*

Đơn vị được kiểm toán (tập đoàn, các đơn vị thành viên), các đơn vị, cá nhân có liên quan đến việc kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn, có sử dụng công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với doanh nghiệp kiểm toán và kiểm toán viên tập đoàn trong quá trình kiểm toán.

Mục tiêu

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

- (a) Quyết định có chấp nhận thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn hay không;
- (b) Khi chấp nhận thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn:
 - (i) Trao đổi rõ ràng với các kiểm toán viên đơn vị thành viên về phạm vi và lịch trình thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên và những phát hiện của họ;
 - (ii) Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên và quy trình hợp nhất để đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính tập đoàn có được lập và trình bày *trung thực và hợp lý*, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

Giải thích thuật ngữ

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

- (a) Đơn vị thành viên: Là một bộ phận hoặc đơn vị kinh doanh có thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* do Ban Tổng Giám đốc/Ban Giám đốc tập đoàn hoặc Ban Giám đốc đơn vị thành viên lập và thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* đó phải được bao gồm trong báo cáo tài chính tập đoàn (xem hướng dẫn tại đoạn A2 - A4 Chuẩn mực này);
- (b) Kiểm toán viên đơn vị thành viên: Là kiểm toán viên thực hiện *kiểm toán* hoặc *soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên để phục vụ cho mục đích kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn, theo yêu cầu của nhóm kiểm toán tập đoàn (xem hướng dẫn tại đoạn A7 Chuẩn mực này);
- (c) Ban Giám đốc đơn vị thành viên: Là Ban Giám đốc chịu trách nhiệm lập và trình bày thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên đó;

- (d) Mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên: Là mức trọng yếu do nhóm kiểm toán tập đoàn xác định để áp dụng đối với một đơn vị thành viên;
- (e) Tập đoàn: Là đơn vị bao gồm các đơn vị thành viên mà thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của các đơn vị thành viên được bao gồm toàn bộ hoặc một phần trong báo cáo tài chính của tập đoàn. Một tập đoàn phải có ít nhất hai đơn vị thành viên, bao gồm cả công ty mẹ;
- (f) Kiểm toán tập đoàn: Là kiểm toán báo cáo tài chính của tập đoàn;
- (g) Ý kiến kiểm toán tập đoàn: Là ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính của tập đoàn;
- (h) Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn: Là thành viên Ban Giám đốc chịu trách nhiệm về hợp đồng kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn và việc thực hiện hợp đồng này, thay mặt cho doanh nghiệp kiểm toán ký báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính tập đoàn. Khi có từ hai doanh nghiệp kiểm toán trở lên thực hiện cuộc kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn, các thành viên Ban Giám đốc phụ trách cuộc kiểm toán của các doanh nghiệp kiểm toán đó và các nhóm kiểm toán của họ phải tạo nên một thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn và nhóm kiểm toán tập đoàn. Tuy nhiên, Chuẩn mực này không giải quyết mối quan hệ giữa các doanh nghiệp kiểm toán cùng thực hiện cuộc kiểm toán tập đoàn hay công việc được thực hiện bởi một doanh nghiệp kiểm toán trong mối quan hệ với công việc của doanh nghiệp kiểm toán kia;
- (i) Nhóm kiểm toán tập đoàn: Bao gồm các thành viên Ban Giám đốc (kể cả thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn) và các thành viên khác chịu trách nhiệm xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể của tập đoàn, trao đổi với các kiểm toán viên đơn vị thành viên, thực hiện kiểm tra quy trình hợp nhất và đánh giá các kết luận rút ra từ bằng chứng kiểm toán làm cơ sở cho việc đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính tập đoàn;
- (j) Báo cáo tài chính tập đoàn: Là báo cáo tài chính bao gồm toàn bộ hoặc một phần thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của các đơn vị thành viên trong tập đoàn. Thuật ngữ “Báo cáo tài chính tập đoàn” để chỉ báo cáo tài chính hợp nhất được lập từ báo cáo tài chính của công ty mẹ và các công ty con hoặc báo cáo tài chính tổng hợp được lập từ báo cáo tài chính của các đơn vị thành viên không có công ty mẹ nhưng đều chịu sự kiểm soát chung;
- (k) Ban Giám đốc tập đoàn: Là Ban Tổng Giám đốc/Ban Giám đốc chịu trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn;
- (l) Các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn: Là các kiểm soát được thiết kế, thực hiện và duy trì bởi Ban Giám đốc tập đoàn đối với toàn bộ việc lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn;
- (m) Đơn vị thành viên quan trọng: Là đơn vị thành viên mà nhóm kiểm toán tập đoàn xác định là (i) có ảnh hưởng đáng kể về mặt tài chính đối với tập đoàn, hoặc (ii) tùy theo bản chất hay hoàn cảnh cụ thể, đơn vị thành viên đó có thể tạo ra rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu cho báo cáo tài chính của tập đoàn (xem hướng dẫn tại đoạn A5 - A6 Chuẩn mực này).

10. “Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng” được đề cập có nghĩa là khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho báo cáo tài chính tập đoàn. “Quy trình hợp nhất” bao gồm:
- (a) Ghi nhận, đo lường, trình bày và thuyết minh thông tin tài chính về các đơn vị thành viên trong báo cáo tài chính tập đoàn bằng phương pháp hợp nhất toàn bộ, hợp nhất từng phần, hoặc phương pháp vốn chủ sở hữu hoặc phương pháp giá gốc;
 - (b) Tổng hợp các thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên không có công ty mẹ nhưng chịu sự kiểm soát chung vào báo cáo tài chính tổng hợp của tập đoàn.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Trách nhiệm

11. Theo quy định tại đoạn 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn chịu trách nhiệm về việc hướng dẫn, giám sát và thực hiện cuộc kiểm toán tập đoàn tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định được áp dụng và đảm bảo rằng báo cáo kiểm toán được lập phù hợp với tình hình thực tế của cuộc kiểm toán. Do đó, báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính của tập đoàn không được đề cập đến kiểm toán viên đơn vị thành viên, trừ khi pháp luật và các quy định có yêu cầu. Nếu pháp luật và các quy định có yêu cầu như vậy thì báo cáo kiểm toán tập đoàn phải chỉ rõ rằng việc đề cập đến kiểm toán viên đơn vị thành viên trong báo cáo kiểm toán tập đoàn không làm giảm trách nhiệm của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn và của doanh nghiệp kiểm toán tập đoàn đối với ý kiến kiểm toán tập đoàn (xem hướng dẫn tại đoạn A8 - A9 Chuẩn mực này).

Chấp nhận và duy trì

12. Khi áp dụng Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn phải xác định liệu có thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến quy trình hợp nhất và các thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán tập đoàn hay không. Vì mục đích này, nhóm kiểm toán tập đoàn phải tìm hiểu đầy đủ về tập đoàn, các đơn vị thành viên và môi trường hoạt động của các đơn vị thành viên để xác định các đơn vị thành viên quan trọng. Khi các kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên quan trọng đó, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn phải đánh giá liệu nhóm kiểm toán tập đoàn có thể tham gia vào công việc của các kiểm toán viên đơn vị thành viên đó ở mức độ cần thiết để thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A10 - A12 Chuẩn mực này).
13. Nếu thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn kết luận rằng:
- (a) Nhóm kiểm toán tập đoàn không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp do những hạn chế từ phía Ban Giám đốc tập đoàn;

- (b) Việc không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp có thể dẫn đến việc từ chối đưa ra ý kiến kiểm toán đối với báo cáo tài chính tập đoàn theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705;

thì thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn phải:

- Không chấp nhận hợp đồng kiểm toán trong trường hợp là khách hàng mới, hoặc rút khỏi hợp đồng kiểm toán trong trường hợp là khách hàng cũ nếu việc rút khỏi này được pháp luật và các quy định cho phép; hoặc
- Từ chối đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính tập đoàn sau khi đã thực hiện việc kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn đến mức độ có thể, nếu pháp luật và các quy định không cho phép kiểm toán viên từ chối hoặc rút khỏi hợp đồng kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A13 - A19 Chuẩn mực này).

Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán

14. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn phải thoả thuận về các điều khoản của hợp đồng kiểm toán tập đoàn theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 (xem hướng dẫn tại đoạn A20 - A21 Chuẩn mực này).

Chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán

15. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán tập đoàn theo quy định tại đoạn 07 - 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 300.
16. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn phải soát xét chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán tập đoàn (xem hướng dẫn tại đoạn A22 Chuẩn mực này).

Tìm hiểu về tập đoàn, các đơn vị thành viên trong tập đoàn và môi trường hoạt động

17. Theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, kiểm toán viên phải xác định và đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua việc tìm hiểu về đơn vị và môi trường hoạt động của đơn vị. Nhóm kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn phải:
- (a) Tăng cường hiểu biết đã thu thập được trong giai đoạn đánh giá chấp nhận khách hàng hoặc duy trì hợp đồng kiểm toán về tập đoàn, các đơn vị thành viên trong tập đoàn và môi trường hoạt động, kể cả các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn;
 - (b) Tìm hiểu về quy trình hợp nhất, bao gồm cả những hướng dẫn được Ban Giám đốc tập đoàn đưa ra cho các đơn vị thành viên (xem hướng dẫn tại đoạn A23 - A29 Chuẩn mực này).
18. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải có đầy đủ hiểu biết để:
- (a) Khẳng định hoặc thay đổi lại những nhận định ban đầu về các đơn vị thành viên có thể là đơn vị thành viên quan trọng;
 - (b) Đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn, kể cả rủi ro do gian lận hay nhầm lẫn, theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 (xem hướng dẫn tại đoạn A30 - A31 Chuẩn mực này).

Hiểu biết về kiểm toán viên đơn vị thành viên

19. Nếu nhóm kiểm toán tập đoàn dự định yêu cầu một kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của một đơn vị thành viên, nhóm kiểm toán tập đoàn phải có hiểu biết về những vấn đề sau (xem hướng dẫn tại đoạn A32 - A35 Chuẩn mực này):
- (a) Liệu kiểm toán viên đó có hiểu và tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan đến kiểm toán tập đoàn và đặc biệt là có độc lập hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A37 Chuẩn mực này);
 - (b) Năng lực chuyên môn của kiểm toán viên đó (xem hướng dẫn tại đoạn A38 Chuẩn mực này);
 - (c) Liệu nhóm kiểm toán tập đoàn có thể tham gia vào công việc của kiểm toán viên đó ở mức độ cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không;
 - (d) Liệu kiểm toán viên đó có hoạt động trong môi trường pháp lý có thể giám sát tích cực các kiểm toán viên hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A36 Chuẩn mực này).
20. Nếu một kiểm toán viên đơn vị thành viên không đáp ứng được các yêu cầu về tính độc lập liên quan đến kiểm toán tập đoàn, hoặc nhóm kiểm toán tập đoàn đặc biệt chú ý đến những vấn đề khác được nêu trong đoạn 19(a) - (c) Chuẩn mực này thì nhóm kiểm toán tập đoàn phải tự thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp liên quan đến thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên, *thay vì* yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên đó (xem hướng dẫn tại đoạn A39 - A41 Chuẩn mực này).

Mức trọng yếu

21. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định (xem hướng dẫn tại đoạn A42 Chuẩn mực này):
- (a) Mức trọng yếu tổng thể cho báo cáo tài chính tập đoàn khi xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể của tập đoàn;
 - (b) Mức hoặc các mức trọng yếu chi tiết được áp dụng cho các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh cụ thể, trong trường hợp báo cáo tài chính tập đoàn có các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh mà mức độ sai sót thấp hơn mức trọng yếu tổng thể áp dụng cho báo cáo tài chính tập đoàn nhưng có thể ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính tập đoàn;
 - (c) Mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên được áp dụng cho các đơn vị thành viên mà các kiểm toán viên đơn vị thành viên sẽ kiểm toán hoặc soát xét vì mục đích kiểm toán tập đoàn. Để giảm xuống một mức độ thấp hợp lý khả năng tổng hợp các sai sót không được điều chỉnh và không được phát hiện trong báo cáo tài chính tập đoàn vượt quá mức trọng yếu tổng thể của báo cáo tài chính tập đoàn, mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên phải thấp hơn mức trọng yếu tổng thể của báo cáo tài chính tập đoàn (xem hướng dẫn tại đoạn A43 - A44 Chuẩn mực này);

- (d) Mức giá trị mà sai sót có giá trị cao hơn mức đó không được coi là sai sót không đáng kể đối với báo cáo tài chính tập đoàn (xem hướng dẫn tại đoạn A45 Chuẩn mực này).
22. Khi các kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện kiểm toán cho mục đích kiểm toán tập đoàn, nhóm kiểm toán tập đoàn phải đánh giá sự phù hợp của mức trọng yếu thực hiện được xác định đối với đơn vị thành viên (xem hướng dẫn tại đoạn A46 Chuẩn mực này).
23. Nếu một đơn vị thành viên phải được kiểm toán theo yêu cầu của pháp luật và các quy định hoặc vì lý do khác và nhóm kiểm toán tập đoàn quyết định sử dụng kết quả cuộc kiểm toán của đơn vị thành viên để cung cấp bằng chứng kiểm toán cho cuộc kiểm toán tập đoàn, nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định các nội dung sau có đáp ứng các yêu cầu của Chuẩn mực này hay không:
- (a) Mức trọng yếu tổng thể cho báo cáo tài chính của đơn vị thành viên;
 - (b) Mức trọng yếu thực hiện đối với đơn vị thành viên.

Biện pháp xử lý đối với các rủi ro đã đánh giá

24. Theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý phù hợp đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá của báo cáo tài chính. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định loại công việc mà nhóm kiểm toán tập đoàn, hoặc các kiểm toán viên đơn vị thành viên sẽ thực hiện thay cho nhóm kiểm toán tập đoàn, để kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên (xem đoạn 26 - 29 Chuẩn mực này). Nhóm kiểm toán tập đoàn cũng phải xác định nội dung, lịch trình và phạm vi tham gia của nhóm vào công việc của các kiểm toán viên đơn vị thành viên (xem đoạn 30 - 31 Chuẩn mực này).
25. Nếu nội dung, lịch trình và phạm vi của công việc cần thực hiện để kiểm tra quy trình hợp nhất hoặc kiểm tra thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên được xác định dựa trên kỳ vọng rằng các kiểm soát áp dụng cho cả tập đoàn đang hoạt động hữu hiệu, hoặc nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản thì không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu thì nhóm kiểm toán tập đoàn phải kiểm tra, hoặc yêu cầu một kiểm toán viên đơn vị thành viên kiểm tra tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát đó.

Xác định loại công việc cần thực hiện đối với thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của các đơn vị thành viên (xem hướng dẫn tại đoạn A47 Chuẩn mực này)

Các đơn vị thành viên quan trọng

26. Đối với đơn vị thành viên được xác định là quan trọng do có ảnh hưởng đáng kể về mặt tài chính đối với tập đoàn thì nhóm kiểm toán tập đoàn, hoặc kiểm toán viên đơn vị thành viên thay mặt cho nhóm kiểm toán tập đoàn phải thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên đó và sử dụng mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên .
27. Đối với đơn vị thành viên được xác định là quan trọng do bản chất hay hoàn cảnh cụ thể mà đơn vị thành viên đó có thể tạo ra rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu cho báo cáo tài chính của tập đoàn thì nhóm kiểm toán tập đoàn, hoặc kiểm toán viên đơn vị thành viên thay mặt cho nhóm kiểm toán tập đoàn phải thực hiện một hoặc các công việc sau:

- (a) Kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên và sử dụng mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên;
- (b) Kiểm toán một hay nhiều số dư tài khoản, nhóm giao dịch hoặc các thuyết minh liên quan đến khả năng xảy ra rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn (xem hướng dẫn tại đoạn A48 Chuẩn mực này);
- (c) Các thủ tục kiểm toán cụ thể liên quan đến khả năng xảy ra rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn (xem hướng dẫn tại đoạn A49 Chuẩn mực này).

Các đơn vị thành viên không quan trọng

28. Đối với các đơn vị thành viên được xác định là không quan trọng, nhóm kiểm toán tập đoàn phải thực hiện các thủ tục phân tích ở cấp độ tập đoàn (xem hướng dẫn tại đoạn A50 Chuẩn mực này)

29. Nếu nhóm kiểm toán tập đoàn cho rằng sẽ không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán từ:

- (a) Các công việc được thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên quan trọng;
- (b) Các công việc được thực hiện đối với các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn và quy trình hợp nhất;
- (c) Các thủ tục phân tích được thực hiện ở cấp độ tập đoàn,

thì nhóm kiểm toán tập đoàn phải lựa chọn các đơn vị thành viên không quan trọng và phải thực hiện (hoặc yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện) một hoặc các công việc sau đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của từng đơn vị thành viên được lựa chọn (xem hướng dẫn tại đoạn A51 - A53 Chuẩn mực này):

- (1) Kiểm toán thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên và sử dụng mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên;
- (2) Kiểm toán một hay nhiều số dư tài khoản, nhóm giao dịch hoặc các thuyết minh;
- (3) Soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên và sử dụng mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên;
- (4) Các thủ tục khác.

Nhóm kiểm toán tập đoàn phải thay đổi việc lựa chọn các đơn vị thành viên trong mỗi kỳ kiểm toán.

Tham gia vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên (xem hướng dẫn tại đoạn A54 - A55 Chuẩn mực này)

Các đơn vị thành viên quan trọng – Đánh giá rủi ro

30. Nếu một kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của một đơn vị thành viên quan trọng, nhóm kiểm toán tập đoàn phải tham gia vào quá trình đánh giá rủi ro của kiểm toán viên đơn vị thành viên để xác định các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn. Nội dung, lịch trình và phạm vi của việc tham gia này tùy thuộc vào hiểu biết của nhóm kiểm toán tập đoàn về kiểm toán viên đơn vị thành viên, tuy nhiên, tối thiểu nhóm kiểm toán tập đoàn phải tham gia vào các nội dung sau:

- (a) Thảo luận với kiểm toán viên đơn vị thành viên hoặc Ban Giám đốc đơn vị thành viên về các hoạt động kinh doanh của đơn vị thành viên có ảnh hưởng quan trọng đối với tập đoàn;
- (b) Thảo luận với kiểm toán viên đơn vị thành viên về khả năng xảy ra sai sót trọng yếu trong các thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên do gian lận hoặc nhầm lẫn;
- (c) Soát xét các tài liệu ghi chép của kiểm toán viên đơn vị thành viên về các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được xác định trong báo cáo tài chính tập đoàn. Các tài liệu này phản ánh kết luận của kiểm toán viên đơn vị thành viên về các rủi ro đáng kể đó.

Các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được xác định trong báo cáo tài chính tập đoàn - Các thủ tục kiểm toán tiếp theo

31. Nếu các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn đã được xác định tại một đơn vị thành viên do kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét*, nhóm kiểm toán tập đoàn phải đánh giá mức độ phù hợp của các thủ tục kiểm toán tiếp theo để xử lý các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được xác định trong báo cáo tài chính tập đoàn. Dựa vào hiểu biết về kiểm toán viên đơn vị thành viên, nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định có cần thiết phải tham gia vào các thủ tục kiểm toán tiếp theo hay không.

Quy trình hợp nhất

32. Theo đoạn 17 Chuẩn mực này, nhóm kiểm toán tập đoàn phải tìm hiểu về các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn và quy trình hợp nhất, kể cả các hướng dẫn do Ban Giám đốc tập đoàn ban hành cho các đơn vị thành viên. Theo đoạn 25 Chuẩn mực này, nhóm kiểm toán tập đoàn, hoặc kiểm toán viên đơn vị thành viên theo yêu cầu của nhóm kiểm toán tập đoàn, phải kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn nếu nội dung, lịch trình và phạm vi của công việc cần thực hiện để kiểm tra quy trình hợp nhất hoặc kiểm tra thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên được xác định dựa trên kỳ vọng rằng các kiểm soát áp dụng cho cả tập đoàn đang hoạt động hữu hiệu, hoặc nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản thì không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.
33. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với quy trình hợp nhất để xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá trong báo cáo tài chính tập đoàn phát sinh từ quy trình hợp nhất. Việc này bao gồm đánh giá xem liệu tất cả thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên đã được bao gồm trong báo cáo tài chính tập đoàn hay chưa.
34. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải đánh giá tính phù hợp, tính đầy đủ và tính chính xác của các bút toán điều chỉnh và phân loại lại khi hợp nhất, và phải đánh giá xem có tồn tại các yếu tố gây rủi ro gian lận hoặc có dấu hiệu về sự thiên lệch của Ban Giám đốc tập đoàn hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A56 Chuẩn mực này).
35. Nếu thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của một đơn vị thành viên chưa được lập theo các chính sách kế toán được áp dụng cho báo cáo tài chính tập đoàn, nhóm kiểm toán tập đoàn phải đánh giá xem thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên đó đã được điều chỉnh phù hợp với mục đích lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn hay chưa.

36. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định xem các thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* được xác định khi trao đổi với kiểm toán viên đơn vị thành viên (xem đoạn 41(c) Chuẩn mực này) có phải là thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* được tổng hợp vào báo cáo tài chính tập đoàn hay không.
37. Nếu báo cáo tài chính tập đoàn bao gồm báo cáo tài chính của một đơn vị thành viên có ngày kết thúc kỳ kế toán khác với ngày kết thúc kỳ kế toán của tập đoàn, nhóm kiểm toán tập đoàn phải đánh giá xem báo cáo tài chính đã được điều chỉnh phù hợp theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng chưa.

Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán

38. Khi nhóm kiểm toán tập đoàn hoặc các kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên, nhóm kiểm toán tập đoàn hoặc các kiểm toán viên đơn vị thành viên phải thực hiện các thủ tục được thiết kế để xác định các sự kiện xảy ra tại các đơn vị thành viên trong giai đoạn từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán của đơn vị thành viên đến ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính tập đoàn, và có thể cần điều chỉnh hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính tập đoàn.
39. Khi kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện những công việc khác ngoài việc kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên, nhóm kiểm toán tập đoàn phải yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên thông báo cho nhóm kiểm toán tập đoàn nếu kiểm toán viên đơn vị thành viên nhận thấy những sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán mà các sự kiện đó có thể cần điều chỉnh hoặc thuyết minh trên báo cáo tài chính tập đoàn.

Trao đổi với kiểm toán viên đơn vị thành viên

40. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải trao đổi kịp thời với kiểm toán viên đơn vị thành viên về những yêu cầu của nhóm. Những vấn đề được trao đổi phải bao gồm những công việc cần thực hiện, việc sử dụng kết quả của công việc đó, hình thức và nội dung trao đổi của kiểm toán viên đơn vị thành viên với nhóm kiểm toán tập đoàn. Nội dung trao đổi còn phải bao gồm (xem hướng dẫn tại đoạn A57, A58, A60 Chuẩn mực này):
 - (a) Yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên xác nhận rằng họ sẽ hợp tác với nhóm kiểm toán tập đoàn, trên cơ sở biết được bối cảnh mà nhóm kiểm toán tập đoàn sẽ sử dụng kết quả công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên (xem hướng dẫn tại đoạn A59 Chuẩn mực này);
 - (b) Chuẩn mực và các quy định về đạo đức có liên quan đến kiểm toán tập đoàn, đặc biệt là các yêu cầu về tính độc lập;
 - (c) Khi thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên thì phải trao đổi với kiểm toán viên đơn vị thành viên về mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên (và mức hoặc các mức trọng yếu, nếu có, đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh) và mức giá trị mà sai sót có giá trị cao hơn mức đó không được coi là sai sót không đáng kể đối với báo cáo tài chính tập đoàn;
 - (d) Các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được xác định trong báo cáo tài chính tập đoàn, do gian lận hoặc nhầm lẫn, liên quan tới công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên trao đổi kịp thời về bất kỳ rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu nào khác liên quan đến báo cáo tài chính tập đoàn, do gian lận hoặc nhầm lẫn tại

đơn vị thành viên và biện pháp xử lý của kiểm toán viên đơn vị thành viên đối với các rủi ro đó;

- (e) 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 được. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên trao đổi kịp thời về các bên liên quan chưa được Ban Giám đốc tập đoàn hoặc nhóm kiểm toán tập đoàn xác định trước đó. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải quyết định có thông báo về các bên liên quan mới được phát hiện này với các kiểm toán viên đơn vị thành viên khác hay không.

41. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên trao đổi về các vấn đề liên quan đến kết luận của nhóm kiểm toán tập đoàn về cuộc kiểm toán tập đoàn. Nội dung trao đổi phải bao gồm (xem hướng dẫn tại đoạn A60 Chuẩn mực này):

- (a) Kiểm toán viên đơn vị thành viên có tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức có liên quan đến kiểm toán tập đoàn không, kể cả tính độc lập và năng lực chuyên môn;
- (b) Kiểm toán viên đơn vị thành viên có tuân thủ các yêu cầu của nhóm kiểm toán tập đoàn không;
- (c) Xác định các thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên mà kiểm toán viên đơn vị thành viên đã kiểm toán hoặc soát xét;
- (d) Thông tin về các trường hợp *đơn vị thành viên* không tuân thủ pháp luật và các quy định có thể làm phát sinh sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn;
- (e) Danh sách những sai sót không được điều chỉnh trong thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên (danh sách này không cần bao gồm những sai sót có giá trị thấp hơn mức giá trị được coi là sai sót không đáng kể do nhóm kiểm toán tập đoàn thông báo (xem đoạn 40(c) Chuẩn mực này);
- (f) Những dấu hiệu cho thấy sự thiên lệch của Ban Giám đốc;
- (g) Mô tả về bất kỳ khiếm khuyết nghiêm trọng nào phát hiện được trong kiểm soát nội bộ ở cấp độ đơn vị thành viên;
- (h) Những vấn đề quan trọng khác mà kiểm toán viên đơn vị thành viên đã hoặc sẽ trao đổi với Ban quản trị của đơn vị thành viên, bao gồm gian lận hoặc cáo buộc gian lận có sự tham gia của Ban Giám đốc đơn vị thành viên, của những nhân viên có vai trò quan trọng trong kiểm soát nội bộ ở cấp độ đơn vị thành viên hoặc các trường hợp khác mà các gian lận đó có thể gây ra sai sót trọng yếu cho thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên;
- (i) Bất kỳ vấn đề nào khác có thể liên quan đến kiểm toán tập đoàn, hoặc những vấn đề mà kiểm toán viên đơn vị thành viên muốn nhóm kiểm toán tập đoàn lưu ý, kể cả những vấn đề ngoại lệ được trình bày trong văn bản giải trình mà kiểm toán viên đơn vị thành viên yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị lập;
- (j) Những phát hiện, kết luận hoặc ý kiến tổng thể của kiểm toán viên đơn vị thành viên.

Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán thu thập được

Đánh giá việc trao đổi thông tin của kiểm toán viên đơn vị thành viên và tính đầy đủ của công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên

42. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải đánh giá việc trao đổi thông tin của kiểm toán viên đơn vị thành viên (xem đoạn 41 Chuẩn mực này). Nhóm kiểm toán tập đoàn phải:
- (a) Thảo luận với kiểm toán viên đơn vị thành viên, Ban Giám đốc đơn vị thành viên hoặc Ban Giám đốc tập đoàn, nếu cần, về những vấn đề quan trọng phát sinh từ việc đánh giá này;
 - (b) Xác định xem có cần soát xét những phần liên quan khác trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên đơn vị thành viên không (xem hướng dẫn tại đoạn A61 Chuẩn mực này).
43. Nếu nhóm kiểm toán tập đoàn kết luận rằng công việc mà kiểm toán viên đơn vị thành viên đã làm là chưa đầy đủ, nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định các thủ tục kiểm toán bổ sung cần thực hiện và trách nhiệm thực hiện các thủ tục đó thuộc về kiểm toán viên đơn vị thành viên hay nhóm kiểm toán tập đoàn.

Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán

44. Theo quy định tại đoạn 17 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, kiểm toán viên phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm giảm rủi ro kiểm toán xuống một mức thấp có thể chấp nhận được, từ đó cho phép kiểm toán viên đưa ra các kết luận phù hợp để làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải đánh giá xem liệu đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp từ các thủ tục kiểm toán được thực hiện đối với quy trình hợp nhất, từ công việc mà nhóm kiểm toán tập đoàn và các kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán tập đoàn hay chưa (xem hướng dẫn tại đoạn A62 Chuẩn mực này).
45. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn phải đánh giá ảnh hưởng của bất kỳ sai sót nào không được điều chỉnh (kể cả sai sót do nhóm kiểm toán tập đoàn phát hiện hoặc sai sót được các kiểm toán viên đơn vị thành viên trao đổi) đối với ý kiến kiểm toán tập đoàn và bất kỳ trường hợp nào không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A63 Chuẩn mực này).

Trao đổi với Ban Giám đốc và Ban quản trị tập đoàn

Trao đổi với Ban Giám đốc tập đoàn

46. Nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định những khiếm khuyết nào được phát hiện trong kiểm soát nội bộ cần phải trao đổi với Ban quản trị và Ban Giám đốc tập đoàn theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 265. Khi đưa ra quyết định này, nhóm kiểm toán tập đoàn phải xem xét:
- (a) Những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ của cả tập đoàn mà nhóm kiểm toán tập đoàn phát hiện được;
 - (b) Những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ mà nhóm kiểm toán tập đoàn phát hiện được tại các đơn vị thành viên;

(c) Những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ mà các kiểm toán viên đơn vị thành viên đã lưu ý với nhóm kiểm toán tập đoàn.

47. Nếu gian lận được nhóm kiểm toán tập đoàn phát hiện hoặc được kiểm toán viên đơn vị thành viên lưu ý với nhóm kiểm toán tập đoàn (xem đoạn 41(h) Chuẩn mực này), hoặc có thông tin cho thấy có gian lận, nhóm kiểm toán tập đoàn phải trao đổi kịp thời việc này với cấp quản lý phù hợp của tập đoàn để thông báo cho các cá nhân chịu trách nhiệm chính trong việc phát hiện và ngăn ngừa gian lận về các vấn đề liên quan tới trách nhiệm của họ (xem hướng dẫn tại đoạn A64 Chuẩn mực này).
48. Theo yêu cầu của pháp luật và các quy định hoặc vì lý do khác, kiểm toán viên đơn vị thành viên có thể phải đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính của đơn vị thành viên. Trường hợp này, nhóm kiểm toán tập đoàn phải yêu cầu Ban Giám đốc tập đoàn thông báo cho Ban Giám đốc đơn vị thành viên về bất kỳ vấn đề nào mà nhóm kiểm toán tập đoàn biết được và cho rằng có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính của đơn vị thành viên mà Ban Giám đốc đơn vị thành viên có thể chưa biết về vấn đề đó. Nếu Ban Giám đốc tập đoàn từ chối trao đổi với Ban Giám đốc đơn vị thành viên về vấn đề đó, nhóm kiểm toán tập đoàn phải thảo luận việc này với Ban quản trị tập đoàn. Nếu vấn đề vẫn chưa được giải quyết, sau khi xem xét về tính bảo mật theo quy định của pháp luật, nhóm kiểm toán tập đoàn phải cân nhắc xem có cần khuyến nghị kiểm toán viên đơn vị thành viên không nên phát hành báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính của đơn vị thành viên cho tới khi vấn đề được giải quyết hay không.

Trao đổi với Ban quản trị tập đoàn

49. Ngoài các vấn đề phải trao đổi theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260 và các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác, nhóm kiểm toán tập đoàn phải trao đổi với Ban quản trị tập đoàn về những vấn đề sau (xem hướng dẫn tại đoạn A66 Chuẩn mực này):
- (a) Khái quát về loại công việc cần được thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên;
 - (b) Khái quát về nội dung mà nhóm kiểm toán tập đoàn dự kiến tham gia vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên quan trọng;
 - (c) Những trường hợp mà nhóm kiểm toán tập đoàn đánh giá là có nghi ngờ về chất lượng công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên;
 - (d) Bất kỳ hạn chế nào gặp phải trong quá trình kiểm toán tập đoàn, ví dụ, việc tiếp cận thông tin của nhóm kiểm toán tập đoàn bị hạn chế;
 - (e) Gian lận hoặc cáo buộc gian lận liên quan đến Ban Giám đốc tập đoàn, Ban Giám đốc đơn vị thành viên, các nhân viên có vai trò quan trọng đối với các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn hoặc các trường hợp khác mà gian lận đó gây ra sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

50. Theo quy định tại đoạn 08 - 11 và hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230, nhóm kiểm toán tập đoàn phải lập và lưu trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán những vấn đề sau:

- (a) Bản phân tích về các đơn vị thành viên, trong đó chỉ rõ các đơn vị thành viên quan trọng và loại công việc được thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên đó;
- (b) Nội dung, lịch trình và phạm vi tham gia của nhóm kiểm toán tập đoàn vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên đối với các đơn vị thành viên quan trọng, bao gồm việc nhóm kiểm toán tập đoàn soát xét các nội dung có liên quan trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên đơn vị thành viên và những kết luận được rút ra dựa vào các tài liệu, hồ sơ đó;
- (c) Trao đổi bằng văn bản giữa nhóm kiểm toán tập đoàn và kiểm toán viên đơn vị thành viên về những yêu cầu của nhóm kiểm toán tập đoàn.

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

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

Các đơn vị thành viên là đối tượng phải kiểm toán theo quy định của pháp luật hoặc vì lý do khác (hướng dẫn đoạn 03 Chuẩn mực này)

- A1. Để quyết định xem có phải sử dụng kết quả của các cuộc kiểm toán đơn vị thành viên theo quy định của pháp luật hoặc vì lý do khác để cung cấp bằng chứng kiểm toán cho cuộc kiểm toán tập đoàn hay không, các yếu tố có thể ảnh hưởng đến quyết định của nhóm kiểm toán tập đoàn bao gồm:
- (1) Những khác biệt giữa khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng khi lập báo cáo tài chính của đơn vị thành viên so với khuôn khổ được áp dụng khi lập báo cáo tài chính tập đoàn;
 - (2) Những khác biệt giữa các chuẩn mực kiểm toán và các chuẩn mực khác được kiểm toán viên đơn vị thành viên áp dụng so với các chuẩn mực kiểm toán và các chuẩn mực khác được áp dụng khi kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn;
 - (3) Việc kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị thành viên có được hoàn thành đúng hạn và phù hợp với kỳ hạn lập và trình bày báo cáo tài chính của tập đoàn hay không.

Giải thích thuật ngữ

Đơn vị thành viên (hướng dẫn đoạn 09(a) Chuẩn mực này)

- A2. Cơ cấu tổ chức của một tập đoàn ảnh hưởng đến cách xác định các đơn vị thành viên của tập đoàn. Ví dụ, hệ thống báo cáo tài chính tập đoàn có thể dựa vào một cơ cấu tổ chức *lập báo cáo tài chính* bởi (1) Công ty mẹ và các công ty con, công ty liên doanh, đơn vị được đầu tư và được hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu hoặc phương pháp giá gốc; (2) Hội sở chính và các bộ phận kinh doanh và các chi nhánh; (3) Kết hợp cả hai hình thức trên. Tuy nhiên, một số tập đoàn có thể tổ chức lập báo cáo tài chính theo lĩnh vực kinh doanh, theo sản phẩm hoặc dịch vụ (hoặc nhóm sản phẩm, dịch vụ), hoặc khu vực địa lý. Trong trường hợp này, bộ phận hoặc đơn vị kinh doanh có thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* do Ban Giám đốc tập đoàn hoặc Ban Giám đốc đơn vị thành viên lập mà thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* đó phải được bao gồm toàn bộ hoặc một phần trong báo cáo tài chính tập đoàn, có thể được phân loại theo lĩnh vực kinh doanh, sản phẩm hoặc dịch vụ (hoặc nhóm sản phẩm, dịch vụ), hoặc khu vực địa lý.

- A3. *Thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của các đơn vị thành viên được tổng hợp trong báo cáo tài chính của tập đoàn có thể được tổng hợp theo nhiều cấp độ khác nhau, khi đó, việc xác định đơn vị thành viên theo từng cấp độ nhất định có thể sẽ phù hợp hơn là xác định riêng lẻ.*
- A4. Các đơn vị thành viên được tổng hợp theo từng cấp độ nhất định có thể cấu thành một loại đơn vị thành viên cho mục đích kiểm toán tập đoàn, tuy nhiên, đơn vị thành viên đó cũng có thể lập báo cáo tài chính tập đoàn, trong đó, hợp nhất thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên của chính nó (tức là một “tập đoàn con”). Do đó, Chuẩn mực này có thể được áp dụng cho các thành viên Ban Giám đốc phụ trách cuộc kiểm toán của từng tập đoàn con và từng nhóm kiểm toán tập đoàn con khác nhau trong một tập đoàn lớn.

Đơn vị thành viên quan trọng (hướng dẫn đoạn 09(m) Chuẩn mực này)

- A5. Khi ảnh hưởng đáng kể về mặt tài chính của một đơn vị thành viên tăng lên, rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn thường tăng theo. Nhóm kiểm toán tập đoàn có thể áp dụng một tỷ lệ phần trăm trên một tiêu chí được lựa chọn để hỗ trợ việc xác định các đơn vị thành viên có ảnh hưởng đáng kể về mặt tài chính. Nhóm kiểm toán tập đoàn cần sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định tiêu chí và tỷ lệ phần trăm áp dụng cho tiêu chí đó. Dựa vào đặc điểm và tình hình cụ thể của tập đoàn, các tiêu chí thích hợp có thể bao gồm tài sản, nợ phải trả, các luồng lưu chuyển tiền tệ, lợi nhuận hoặc doanh thu của tập đoàn. Ví dụ, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể coi những đơn vị thành viên có số liệu vượt quá 15% tiêu chí được lựa chọn là những đơn vị thành viên quan trọng. Tuy nhiên, một tỷ lệ cao hơn hoặc thấp hơn có thể được coi là thích hợp tùy theo từng trường hợp cụ thể.
- A6. Nhóm kiểm toán tập đoàn cũng có thể xác định một đơn vị thành viên có khả năng gây ra rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu cho báo cáo tài chính tập đoàn do bản chất hay hoàn cảnh cụ thể của đơn vị thành viên đó (đó là những rủi ro mà kiểm toán viên phải đặc biệt lưu ý theo quy định tại đoạn 27 - 29 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315). Ví dụ, một đơn vị thành viên có thể chịu trách nhiệm về giao dịch ngoại hối và vì thế dễ làm phát sinh rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu về ngoại tệ cho tập đoàn, mặc dù đơn vị thành viên đó không có ảnh hưởng đáng kể về mặt tài chính đối với tập đoàn.

Kiểm toán viên đơn vị thành viên (hướng dẫn đoạn 09(b) Chuẩn mực này)

- A7. Một thành viên trong nhóm kiểm toán tập đoàn có thể thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của một đơn vị thành viên cho mục đích kiểm toán tập đoàn theo yêu cầu của nhóm kiểm toán tập đoàn. Trong trường hợp này, thành viên đó của nhóm kiểm toán tập đoàn cũng là một kiểm toán viên đơn vị thành viên.

Trách nhiệm (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

- A8. Mặc dù các kiểm toán viên đơn vị thành viên có thể thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên cho mục đích kiểm toán tập đoàn và phải chịu trách nhiệm đối với những phát hiện, kết luận hoặc ý kiến kiểm toán tổng thể nhưng thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn và doanh nghiệp kiểm toán tập đoàn vẫn phải chịu trách nhiệm về ý kiến kiểm toán tập đoàn.

- A9. Theo quy định tại đoạn 20 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705, khi ý kiến kiểm toán tập đoàn không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần vì nhóm kiểm toán tập đoàn không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của một hoặc nhiều đơn vị thành viên, thì đoạn “Cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần” trong báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính tập đoàn cần trình bày rõ lý do không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp mà không được đề cập tới kiểm toán viên đơn vị thành viên, trừ khi việc đề cập đó là cần thiết để giải thích hợp lý về tình hình thực tế.

Chấp nhận và duy trì

Tìm hiểu tại giai đoạn chấp nhận hoặc duy trì hợp đồng kiểm toán tập đoàn (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

- A10. Trong trường hợp một hợp đồng *kiểm toán* mới, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể tìm hiểu về tập đoàn, các đơn vị thành viên và môi trường hoạt động từ:
- (1) Thông tin do Ban Giám đốc tập đoàn cung cấp;
 - (2) Trao đổi với Ban Giám đốc tập đoàn;
 - (3) Trao đổi với nhóm kiểm toán tập đoàn trước đó, trao đổi với Ban Giám đốc đơn vị thành viên hoặc kiểm toán viên đơn vị thành viên, nếu có thể.
- A11. Nhóm kiểm toán tập đoàn có thể tìm hiểu về các vấn đề sau đây:
- (1) Cơ cấu tập đoàn, cả về mặt tổ chức và pháp lý (như cách thức tổ chức hệ thống lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn);
 - (2) Các hoạt động kinh doanh của các đơn vị thành viên có ảnh hưởng đáng kể đến tập đoàn, bao gồm ngành, lĩnh vực kinh doanh, môi trường pháp lý, môi trường kinh tế và chính trị;
 - (3) Việc sử dụng các tổ chức cung cấp dịch vụ, như các trung tâm dịch vụ chung cho tập đoàn;
 - (4) Mô tả các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn;
 - (5) Sự phức tạp của quy trình hợp nhất;
 - (6) Các kiểm toán viên đơn vị thành viên không thuộc doanh nghiệp kiểm toán tập đoàn hoặc mạng lưới của doanh nghiệp kiểm toán tập đoàn có thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của bất cứ đơn vị thành viên nào hay không, và lý do Ban Giám đốc tập đoàn chỉ định từ hai doanh nghiệp kiểm toán trở lên *cùng kiểm toán tập đoàn*;
 - (7) Liệu nhóm kiểm toán tập đoàn:
 - Có được tiếp cận không hạn chế với Ban quản trị và Ban Giám đốc tập đoàn, Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị thành viên, thông tin của đơn vị thành viên, và các kiểm toán viên đơn vị thành viên (bao gồm các tài liệu, hồ sơ kiểm toán liên quan mà nhóm kiểm toán tập đoàn yêu cầu) hay không;
 - Có thể thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên hay không.

A12. Trong trường hợp duy trì hợp đồng kiểm toán với khách hàng, khả năng thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp của nhóm kiểm toán tập đoàn có thể bị ảnh hưởng bởi các thay đổi đáng kể, ví dụ:

- (1) Thay đổi về cơ cấu tập đoàn (ví dụ, mở rộng, thanh lý, tái cơ cấu, hoặc thay đổi trong cách thức tổ chức hệ thống lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn);
- (2) Thay đổi trong các hoạt động kinh doanh của các đơn vị thành viên có ảnh hưởng đáng kể đến tập đoàn;
- (3) Thay đổi về cơ cấu và thành phần Ban quản trị và Ban Giám đốc tập đoàn, hoặc Ban quản trị và Ban Giám đốc của các đơn vị thành viên quan trọng;
- (4) Những mối quan tâm của nhóm kiểm toán tập đoàn về tính chính trực và năng lực chuyên môn của Ban Giám đốc tập đoàn hoặc đơn vị thành viên;
- (5) Thay đổi trong các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn;
- (6) Thay đổi trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

Kỳ vọng thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

A13. Một tập đoàn có thể chỉ bao gồm các đơn vị thành viên mà các đơn vị đó không được coi là đơn vị thành viên quan trọng. Trong trường hợp này, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn có thể kỳ vọng thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán tập đoàn nếu nhóm kiểm toán tập đoàn có thể:

- (a) Thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của một số đơn vị thành viên;
- (b) Tham gia vào công việc do kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên khác ở mức độ cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

Tiếp cận thông tin (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

A14. Việc tiếp cận thông tin của nhóm kiểm toán tập đoàn có thể bị hạn chế do các điều kiện thực tế mà Ban Giám đốc tập đoàn không thể giải quyết được, ví dụ, dữ liệu phải bảo mật theo quy định của pháp luật, hoặc kiểm toán viên đơn vị thành viên từ chối không cho nhóm kiểm toán tập đoàn tiếp cận các tài liệu, hồ sơ kiểm toán liên quan mà nhóm kiểm toán tập đoàn yêu cầu. Việc tiếp cận này cũng có thể bị hạn chế do Ban Giám đốc tập đoàn.

A15. Trong trường hợp việc tiếp cận thông tin bị hạn chế do các điều kiện thực tế, nhóm kiểm toán tập đoàn vẫn có thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp; tuy nhiên, khả năng này ít xảy ra hơn khi tầm quan trọng của đơn vị thành viên tăng lên. Ví dụ, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể không tiếp cận được với Ban quản trị, Ban Giám đốc, hoặc kiểm toán viên của đơn vị thành viên (kể cả không tiếp cận được các tài liệu, hồ sơ kiểm toán liên quan mà nhóm kiểm toán tập đoàn yêu cầu) mà đơn vị thành viên đó được hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu. Nếu đơn vị thành viên đó không phải là đơn vị thành viên quan trọng và nhóm kiểm toán tập đoàn có một bộ báo cáo tài chính đầy đủ của đơn vị thành viên, kể cả báo cáo kiểm toán, và được tiếp cận thông tin về đơn vị thành viên đó do Ban Giám đốc tập đoàn lưu giữ, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể kết luận rằng thông tin này đã cung cấp đầy đủ bằng

chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến đơn vị thành viên đó. Tuy nhiên, nếu đơn vị thành viên đó là một đơn vị thành viên quan trọng thì nhóm kiểm toán tập đoàn sẽ không thể tuân thủ các quy định của Chuẩn mực này liên quan đến các điều kiện thực tế của việc kiểm toán tập đoàn. Ví dụ, nhóm kiểm toán tập đoàn sẽ không thể tuân thủ các quy định tại đoạn 30 và 31 Chuẩn mực này về việc tham gia vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên. Do đó, nhóm kiểm toán tập đoàn sẽ không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến đơn vị thành viên đó. Ảnh hưởng của việc nhóm kiểm toán tập đoàn không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp phải được xem xét theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705.

- A16. Nhóm kiểm toán tập đoàn sẽ không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nếu Ban Giám đốc tập đoàn hạn chế nhóm kiểm toán tập đoàn hoặc kiểm toán viên đơn vị thành viên trong việc tiếp cận thông tin của một đơn vị thành viên quan trọng.
- A17. Mặc dù nhóm kiểm toán tập đoàn vẫn có thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp kể cả khi Ban Giám đốc tập đoàn hạn chế họ tiếp cận thông tin của một đơn vị thành viên được coi là không quan trọng nhưng lý do của sự hạn chế đó có thể ảnh hưởng đến ý kiến kiểm toán tập đoàn. Ví dụ, vấn đề này có thể ảnh hưởng đến độ tin cậy của các câu trả lời của Ban Giám đốc tập đoàn đối với các câu hỏi phỏng vấn của nhóm kiểm toán tập đoàn và các giải trình của Ban Giám đốc tập đoàn với nhóm kiểm toán tập đoàn.
- A18. Pháp luật và các quy định có thể nghiêm cấm việc thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn và *doanh nghiệp kiểm toán tập đoàn* từ chối hoặc rút khỏi hợp đồng kiểm toán. Ví dụ, doanh nghiệp kiểm toán có thể được bổ nhiệm thực hiện kiểm toán trong một khoảng thời gian nhất định và bị nghiêm cấm rút khỏi hợp đồng kiểm toán trước khi kết thúc khoảng thời gian đó. Tương tự, kiểm toán viên có thể không được phép từ chối hoặc rút khỏi cuộc kiểm toán do các quy định về kiểm toán trong lĩnh vực công hoặc liên quan đến lợi ích công chúng. Trong trường hợp đó, Chuẩn mực này vẫn áp dụng cho kiểm toán tập đoàn, và ảnh hưởng của việc nhóm kiểm toán tập đoàn không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp phải được xem xét theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705.
- A19. Phụ lục 01 của Chuẩn mực này cung cấp ví dụ về báo cáo kiểm toán đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ do nhóm kiểm toán tập đoàn không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến một đơn vị thành viên quan trọng được hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu, nhưng theo xét đoán của nhóm kiểm toán tập đoàn thì ảnh hưởng của vấn đề này là trọng yếu nhưng không lan tỏa.

Các điều khoản của hợp đồng kiểm toán (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

- A20. Theo quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210, các điều khoản của hợp đồng kiểm toán phải xác định rõ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Hợp đồng kiểm toán tập đoàn có thể bổ sung các điều khoản sau:
- (1) Việc trao đổi thông tin giữa nhóm kiểm toán tập đoàn và các kiểm toán viên đơn vị thành viên phải không bị hạn chế (trong phạm vi pháp luật và các quy định cho phép);

- (2) Thông tin trao đổi quan trọng giữa các kiểm toán viên đơn vị thành viên, Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị thành viên, kể cả thông tin trao đổi về các khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ, cũng phải được trao đổi với nhóm kiểm toán tập đoàn;
- (3) Thông tin trao đổi quan trọng giữa các cơ quan quản lý và các đơn vị thành viên liên quan đến các vấn đề về lập và trình bày báo cáo tài chính phải được trao đổi với nhóm kiểm toán tập đoàn;
- (4) Nếu xét thấy cần thiết, nhóm kiểm toán tập đoàn phải được phép:
 - Tiếp cận thông tin của đơn vị thành viên, tiếp cận với Ban quản trị đơn vị thành viên, Ban Giám đốc đơn vị thành viên và các kiểm toán viên đơn vị thành viên (bao gồm các tài liệu, hồ sơ kiểm toán có liên quan mà nhóm kiểm toán tập đoàn yêu cầu);
 - Thực hiện hoặc yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên.

A21. Sau khi thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn và *doanh nghiệp kiểm toán* đã chấp nhận hợp đồng kiểm toán tập đoàn, những vấn đề sau đây sẽ dẫn đến việc không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp và do đó có thể ảnh hưởng đến ý kiến kiểm toán tập đoàn:

- (1) Có hạn chế trong việc tiếp cận của nhóm kiểm toán tập đoàn với thông tin của đơn vị thành viên, Ban quản trị đơn vị thành viên, Ban Giám đốc đơn vị thành viên, hoặc các kiểm toán viên đơn vị thành viên (bao gồm các tài liệu, hồ sơ kiểm toán có liên quan mà nhóm kiểm toán tập đoàn yêu cầu); hoặc
- (2) Có hạn chế trong công việc cần được thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên.

Trong những trường hợp ngoại lệ, những hạn chế nêu trên thậm chí có thể dẫn đến việc rút khỏi hợp đồng kiểm toán, nếu pháp luật và các quy định cho phép.

Chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán (hướng dẫn đoạn 16 Chuẩn mực này)

A22. Việc soát xét chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán tập đoàn là một phần quan trọng trong trách nhiệm chỉ đạo công tác kiểm toán tập đoàn của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn.

Tìm hiểu về tập đoàn, các đơn vị thành viên trong tập đoàn và môi trường hoạt động

Những vấn đề mà nhóm kiểm toán tập đoàn cần tìm hiểu (hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

A23. Đoạn A17 - A41 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 hướng dẫn các vấn đề mà kiểm toán viên có thể xem xét khi tìm hiểu các yếu tố ngành nghề, pháp lý và các yếu tố bên ngoài khác ảnh hưởng đến đơn vị được kiểm toán, bao gồm khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng; đặc điểm của đơn vị; các chiến lược, mục tiêu và các rủi ro kinh doanh có liên quan và việc đo lường và đánh giá kết quả hoạt động của đơn vị. Phụ lục 02 của Chuẩn mực này hướng dẫn các vấn đề cụ thể mà kiểm toán viên tập đoàn có thể tìm hiểu, kể cả quy trình hợp nhất.

Hướng dẫn được Ban Giám đốc tập đoàn đưa ra cho các đơn vị thành viên (hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

A24. Nhằm đạt được tính thống nhất và khả năng so sánh của thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính*, Ban Giám đốc tập đoàn thường đưa ra các hướng dẫn cho các đơn vị thành viên. Những hướng dẫn này quy định cụ thể các yêu cầu đối với thông tin tài chính của các đơn vị thành viên được đưa vào báo cáo tài chính tập đoàn và thường bao gồm các hướng dẫn về thủ tục lập và trình bày báo cáo tài chính và một bộ báo cáo mẫu (*bao gồm cả các báo cáo ngoài bộ báo cáo tài chính được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng*). Một bộ báo cáo mẫu thường bao gồm các mẫu chuẩn để cung cấp các thông tin tài chính dùng để tổng hợp hoặc hợp nhất vào báo cáo tài chính tập đoàn. Tuy nhiên, bộ báo cáo mẫu thường không chỉ là bộ báo cáo tài chính đầy đủ được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

A25. Nội dung hướng dẫn của Ban Giám đốc tập đoàn thường bao gồm:

- (1) Các chính sách kế toán được áp dụng;
- (2) Các quy định của pháp luật và các yêu cầu thuyết minh khác được áp dụng cho báo cáo tài chính tập đoàn, bao gồm:
 - Xác định và lập báo cáo bộ phận;
 - Các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan;
 - Các giao dịch trong nội bộ tập đoàn và lợi nhuận chưa thực hiện;
 - Các số dư tài khoản trong nội bộ tập đoàn.
- (3) Thời hạn báo cáo.

A26. Hiểu biết của nhóm kiểm toán tập đoàn về các hướng dẫn có thể bao gồm:

- (1) Tính rõ ràng và thực tế của các hướng dẫn để hoàn thành bộ báo cáo mẫu;
- (2) Các hướng dẫn có các đặc điểm sau hay không:
 - Mô tả đầy đủ các đặc điểm của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
 - Cung cấp đầy đủ thông tin về các thuyết minh để đảm bảo tuân thủ các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, ví dụ, thuyết minh về các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, thông tin bộ phận;
 - Cung cấp đầy đủ thông tin để xác định các bút toán điều chỉnh khi hợp nhất, ví dụ: các giao dịch trong nội bộ tập đoàn, các khoản lợi nhuận chưa thực hiện và các số dư tài khoản trong nội bộ tập đoàn;
 - Cung cấp đầy đủ thông tin về việc Ban Giám đốc đơn vị thành viên phê duyệt báo cáo tài chính.

Gian lận (hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

A27. Theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240, kiểm toán viên phải xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận và phải thiết kế, thực hiện những biện pháp xử lý thích hợp đối với rủi ro đã

đánh giá. Thông tin được sử dụng để xác định rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn do gian lận có thể gồm:

- (1) Đánh giá của Ban Giám đốc tập đoàn về rủi ro báo cáo tài chính tập đoàn có thể có sai sót trọng yếu do gian lận;
- (2) Quá trình Ban Giám đốc tập đoàn xác định và xử lý rủi ro do gian lận trong tập đoàn, bao gồm bất kỳ rủi ro do gian lận cụ thể nào được Ban Giám đốc tập đoàn xác định, hoặc các số dư tài khoản, nhóm giao dịch hoặc thuyết minh có khả năng chứa đựng rủi ro do gian lận;
- (3) Liệu có đơn vị thành viên đặc thù nào có khả năng xảy ra rủi ro do gian lận hay không;
- (4) Cách thức Ban quản trị tập đoàn giám sát các quy trình mà Ban Giám đốc tập đoàn thực hiện để xác định và xử lý rủi ro do gian lận trong tập đoàn và các kiểm soát mà Ban Giám đốc tập đoàn đã thiết lập để giảm thiểu những rủi ro này;
- (5) Câu trả lời của Ban quản trị tập đoàn, Ban Giám đốc tập đoàn, kiểm toán nội bộ (và Ban Giám đốc đơn vị thành viên, kiểm toán viên đơn vị thành viên, và những người khác, nếu thích hợp) cho các câu hỏi phỏng vấn của nhóm kiểm toán tập đoàn về việc họ có biết về bất kỳ gian lận thực tế, nghi ngờ hoặc cáo buộc gian lận nào gây ảnh hưởng đến đơn vị thành viên hoặc tập đoàn hay không.

Thảo luận giữa các thành viên nhóm kiểm toán tập đoàn và các kiểm toán viên đơn vị thành viên về rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính của tập đoàn, kể cả rủi ro do gian lận (hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

A28. Các thành viên chủ chốt của nhóm kiểm toán phải thảo luận về khả năng xảy ra sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán do gian lận hoặc nhầm lẫn, đặc biệt chú trọng tới những rủi ro do gian lận. Trong một cuộc kiểm toán tập đoàn, các cuộc thảo luận nhóm kiểm toán theo quy định đoạn 15 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 và đoạn 10 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 cũng có thể bao gồm cả kiểm toán viên đơn vị thành viên. Quyết định của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn về đối tượng tham gia thảo luận, cách thức, thời điểm và phạm vi thảo luận chịu ảnh hưởng của các yếu tố như kinh nghiệm làm việc trước đây với tập đoàn.

A29. Các cuộc thảo luận như trên tạo cơ hội để:

- (1) Chia sẻ hiểu biết về các đơn vị thành viên và môi trường hoạt động, kể cả các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn;
- (2) Trao đổi thông tin về các rủi ro kinh doanh của các đơn vị thành viên hoặc tập đoàn;
- (3) Trao đổi ý kiến về việc báo cáo tài chính tập đoàn có khả năng chứa đựng sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn như thế nào và ở đâu, Ban Giám đốc tập đoàn và Ban Giám đốc đơn vị thành viên có thể sai phạm trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính gian lận và che giấu hành vi gian lận đó như thế nào và tài sản của các đơn vị thành viên có thể bị biến thủ như thế nào;
- (4) Xác định các thông lệ được Ban Giám đốc tập đoàn hoặc đơn vị thành viên thực hiện mà những thông lệ đó có thể bị thiên lệch hoặc được thiết kế để xử lý

những khoản thu nhập có thể dẫn đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính gian lận, như thông lệ về ghi nhận doanh thu không tuân thủ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

- (5) Xem xét các yếu tố bên trong và bên ngoài đã xác định có ảnh hưởng tới tập đoàn mà có thể tạo ra động cơ hoặc áp lực cho Ban Giám đốc tập đoàn, Ban Giám đốc đơn vị thành viên hoặc những người khác thực hiện hành vi gian lận, tạo ra cơ hội thực hiện hành vi gian lận, hoặc cho thấy văn hóa hoặc môi trường cho phép Ban Giám đốc tập đoàn, Ban Giám đốc đơn vị thành viên hoặc những người khác hợp lý hóa hành vi gian lận của mình;
- (6) Xem xét rủi ro Ban Giám đốc tập đoàn hoặc Ban Giám đốc đơn vị thành viên có thể không chế kiểm soát;
- (7) Xem xét liệu các chính sách kế toán nhất quán có được áp dụng để lập và trình bày báo cáo tài chính của các đơn vị thành viên cho mục đích lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn hay không. Nếu các chính sách kế toán không nhất quán thì phải xem xét cách thức phát hiện và điều chỉnh những khác biệt trong các chính sách kế toán như thế nào (nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng yêu cầu);
- (8) Thảo luận về gian lận đã được phát hiện tại các đơn vị thành viên hoặc thông tin cho thấy sự tồn tại của gian lận ở đơn vị thành viên;
- (9) Chia sẻ những thông tin có thể cho thấy hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, ví dụ: hành vi hối lộ hoặc chuyển giá không phù hợp.

Các yếu tố dẫn đến rủi ro (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A30. Phụ lục 03 của Chuẩn mực này cung cấp ví dụ về các điều kiện hoặc sự kiện mà khi xảy ra riêng lẻ hay đồng thời có thể cho thấy rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn, kể cả rủi ro do gian lận.

Đánh giá rủi ro (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A31. Để đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn, nhóm kiểm toán tập đoàn dựa vào những thông tin sau:

- (1) Thông tin thu thập được từ việc tìm hiểu về tập đoàn, các đơn vị thành viên và môi trường hoạt động và về quy trình hợp nhất, bao gồm bằng chứng kiểm toán thu thập được khi đánh giá việc thiết kế và thực hiện các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn và các kiểm soát liên quan đến việc hợp nhất;
- (2) Thông tin thu thập được từ các kiểm toán viên đơn vị thành viên.

Hiểu biết về kiểm toán viên đơn vị thành viên (hướng dẫn đoạn 19 - 20 Chuẩn mực này)

A32. Nhóm kiểm toán tập đoàn chỉ tìm hiểu về kiểm toán viên đơn vị thành viên khi họ dự định đề nghị kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên cho mục đích kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn. Ví dụ, nhóm kiểm toán tập đoàn không cần phải tìm hiểu về kiểm toán viên của những đơn vị thành viên mà nhóm kiểm toán tập đoàn dự định chỉ thực hiện các thủ tục phân tích ở cấp độ tập đoàn.

Các thủ tục mà nhóm kiểm toán tập đoàn thực hiện để tìm hiểu về kiểm toán viên đơn vị thành viên và các nguồn bằng chứng kiểm toán (hướng dẫn đoạn 19 Chuẩn mực này)

A33. Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục mà nhóm kiểm toán tập đoàn thực hiện để tìm hiểu về kiểm toán viên đơn vị thành viên chịu ảnh hưởng của các yếu tố như kinh nghiệm hoặc hiểu biết trước đây về kiểm toán viên đơn vị thành viên và mức độ mà nhóm kiểm toán tập đoàn và kiểm toán viên đơn vị thành viên phải tuân thủ các chính sách và thủ tục chung, ví dụ:

- (1) Liệu nhóm kiểm toán tập đoàn và kiểm toán viên đơn vị thành viên có áp dụng chung các chính sách và thủ tục trong các công việc sau hay không:
 - Thực hiện kiểm toán (ví dụ: phương pháp luận kiểm toán);
 - Kiểm soát chất lượng; hoặc
 - Giám sát.
- (2) Tính nhất quán hoặc tương đồng của:
 - Pháp luật và các quy định;
 - Giám sát nghề nghiệp, kỷ luật và đảm bảo chất lượng;
 - Giáo dục và đào tạo;
 - Các tổ chức nghề nghiệp và chuẩn mực nghề nghiệp; hoặc
 - Ngôn ngữ và văn hóa.

A34. Các yếu tố *hướng dẫn tại đoạn A33 Chuẩn mực này* tương tác với nhau và không loại trừ lẫn nhau. Ví dụ, để tìm hiểu về kiểm toán viên đơn vị thành viên A - người áp dụng nhất quán các chính sách và thủ tục chung về kiểm soát chất lượng, giám sát, phương pháp luận kiểm toán chung với nhóm kiểm toán tập đoàn hoặc cùng hoạt động tại Việt Nam, phạm vi các thủ tục của nhóm kiểm toán tập đoàn có thể hẹp hơn so với phạm vi các thủ tục để tìm hiểu về kiểm toán viên đơn vị thành viên B - người không áp dụng nhất quán các chính sách và thủ tục chung về kiểm soát chất lượng, giám sát, phương pháp luận kiểm toán chung hoặc hoạt động ở nước ngoài. Nội dung của các thủ tục được thực hiện liên quan đến kiểm toán viên đơn vị thành viên A và B cũng có thể khác nhau.

A35. Nhóm kiểm toán tập đoàn có thể tìm hiểu về kiểm toán viên đơn vị thành viên bằng một số cách khác nhau. Ví dụ, trong năm đầu tiên có sự tham gia của kiểm toán viên đơn vị thành viên, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể:

- (1) Đánh giá kết quả của hệ thống giám sát kiểm soát chất lượng khi nhóm kiểm toán tập đoàn và kiểm toán viên đơn vị thành viên cùng thuộc một doanh nghiệp kiểm toán hoặc cùng mạng lưới, cùng hoạt động và tuân thủ các chính sách và thủ tục giám sát chung (theo quy định tại đoạn 54 Chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1);
- (2) Gặp gỡ và thảo luận với kiểm toán viên đơn vị thành viên về các vấn đề nêu trong đoạn 19(a) - (c) Chuẩn mực này;
- (3) Đề nghị kiểm toán viên đơn vị thành viên xác nhận bằng văn bản về những vấn đề nêu trong đoạn 19(a) - (c) Chuẩn mực này. Phụ lục 04 Chuẩn mực này cung cấp ví dụ về Thư xác nhận của kiểm toán viên đơn vị thành viên;

- (4) Yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên trả lời các câu hỏi về những vấn đề nêu trong đoạn 19(a) - (c) Chuẩn mực này;
- (5) Trao đổi với các đồng nghiệp trong doanh nghiệp kiểm toán về kiểm toán viên đơn vị thành viên, hoặc trao đổi với bên thứ ba đáng tin cậy có hiểu biết về kiểm toán viên đơn vị thành viên; hoặc
- (6) Thu thập xác nhận của tổ chức nghề nghiệp mà kiểm toán viên đơn vị thành viên là hội viên, các cơ quan có thẩm quyền nơi cấp giấy chứng nhận đăng ký hành nghề cho kiểm toán viên đơn vị thành viên, hoặc các bên thứ ba khác.

Trong những năm tiếp theo, việc tìm hiểu về kiểm toán viên đơn vị thành viên có thể dựa vào kinh nghiệm trước đó của nhóm kiểm toán tập đoàn với kiểm toán viên đơn vị thành viên. Nhóm kiểm toán tập đoàn có thể đề nghị kiểm toán viên đơn vị thành viên xác nhận liệu có thay đổi gì liên quan đến những vấn đề nêu trong đoạn 19(a) - (c) Chuẩn mực này so với năm trước hay không.

- A36. Khi có các cơ quan giám sát độc lập được thành lập để giám sát hoạt động kiểm toán và chất lượng kiểm toán, hiểu biết về môi trường pháp lý có thể giúp nhóm kiểm toán tập đoàn đánh giá tính độc lập và năng lực chuyên môn của kiểm toán viên đơn vị thành viên. Nhóm kiểm toán tập đoàn có thể thu thập thông tin về môi trường pháp lý từ kiểm toán viên đơn vị thành viên hoặc từ các cơ quan giám sát độc lập.

Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan đến kiểm toán tập đoàn (hướng dẫn đoạn 19(a) Chuẩn mực này)

- A37. Khi thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên cho mục đích kiểm toán tập đoàn, kiểm toán viên đơn vị thành viên phải tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan đến kiểm toán tập đoàn. Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp đó có thể khác biệt hoặc có bổ sung thêm so với chuẩn mực và quy định áp dụng cho kiểm toán viên đơn vị thành viên khi thực hiện kiểm toán theo luật định. Vì thế, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể tìm hiểu liệu kiểm toán viên đơn vị thành viên có hiểu và tuân thủ đầy đủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp liên quan đến kiểm toán tập đoàn để hoàn thành trách nhiệm của mình trong cuộc kiểm toán tập đoàn hay không.

Năng lực chuyên môn của kiểm toán viên đơn vị thành viên (hướng dẫn đoạn 19(b) Chuẩn mực này)

- A38. Để hiểu biết về năng lực chuyên môn của kiểm toán viên đơn vị thành viên, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể xem xét liệu kiểm toán viên đơn vị thành viên có các đặc điểm sau đây hay không:

- (1) Hiểu biết đầy đủ về các chuẩn mực kiểm toán và các chuẩn mực khác áp dụng cho kiểm toán tập đoàn để hoàn thành trách nhiệm của mình trong cuộc kiểm toán tập đoàn;
- (2) Có các kỹ năng đặc biệt (ví dụ: kiến thức về ngành đặc thù) cần thiết để thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của một đơn vị thành viên đặc thù;
- (3) Có hiểu biết đầy đủ về khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng để hoàn thành trách nhiệm của mình trong cuộc kiểm toán tập đoàn (hướng dẫn của Ban Giám đốc tập đoàn cho các đơn vị thành viên thường mô tả

các đặc điểm của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng).

Sử dụng hiểu biết của nhóm kiểm toán tập đoàn về kiểm toán viên đơn vị thành viên (hướng dẫn đoạn 20 Chuẩn mực này)

- A39. Trường hợp kiểm toán viên đơn vị thành viên không đáp ứng được các yêu cầu về tính độc lập liên quan đến kiểm toán tập đoàn thì việc nhóm kiểm toán tập đoàn tham gia vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên hoặc thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro bổ sung hoặc thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên cũng không thể khắc phục được thực tế là kiểm toán viên đơn vị thành viên không đảm bảo được tính độc lập.
- A40. Tuy nhiên, với các công việc đã nêu ở đoạn A39 Chuẩn mực này, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể khắc phục được những lo ngại về năng lực chuyên môn của kiểm toán viên đơn vị thành viên (ví dụ: thiếu kiến thức về ngành đặc thù), hoặc kiểm toán viên đơn vị thành viên không hoạt động trong môi trường có thể giám sát tích cực các kiểm toán viên.
- A41. Khi pháp luật và các quy định không cho phép tiếp cận với các phần liên quan của tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên đơn vị thành viên, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên khắc phục vấn đề này bằng cách lập biên bản/bản ghi nhớ có các thông tin liên quan để *cung cấp cho nhóm kiểm toán tập đoàn*.

Mức trọng yếu (hướng dẫn đoạn 21 - 23 Chuẩn mực này)

A42. Theo quy định tại đoạn 10 - 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320, kiểm toán viên phải:

- (a) Xác định (khi xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể):
- (i) Mức trọng yếu tổng thể đối với báo cáo tài chính;
 - (ii) Mức hoặc các mức trọng yếu chi tiết áp dụng cho các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh cụ thể nếu trong trường hợp cụ thể của đơn vị được kiểm toán, các nhóm giao dịch, số dư các tài khoản hoặc thuyết minh đó có sai sót với mức thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính nhưng có thể ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính;
- (b) Xác định mức trọng yếu thực hiện.

Trong trường hợp kiểm toán tập đoàn, nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định mức trọng yếu tổng thể đối với báo cáo tài chính của tập đoàn và mức trọng yếu đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên. Mức trọng yếu tổng thể đối với báo cáo tài chính tập đoàn được sử dụng khi xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể của tập đoàn.

A43. Để giảm xuống một mức độ thấp hợp lý khả năng tổng hợp các sai sót không được điều chỉnh và không được phát hiện trong báo cáo tài chính tập đoàn vượt quá mức trọng yếu tổng thể đối với báo cáo tài chính tập đoàn, mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên phải thấp hơn mức trọng yếu tổng thể đối với báo cáo tài chính tập đoàn. Nhóm kiểm toán tập đoàn có thể xác lập các mức trọng yếu khác nhau đối với các đơn vị thành viên khác nhau. Mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên không nhất thiết phải bằng một phần số học của mức trọng yếu tổng thể đối với báo cáo tài chính

tập đoàn, và vì thế tổng hợp các mức trọng yếu đối với các đơn vị thành viên khác nhau có thể vượt quá mức trọng yếu tổng thể đối với báo cáo tài chính tập đoàn. Mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên được sử dụng khi xây dựng chiến lược kiểm toán tổng thể cho đơn vị thành viên.

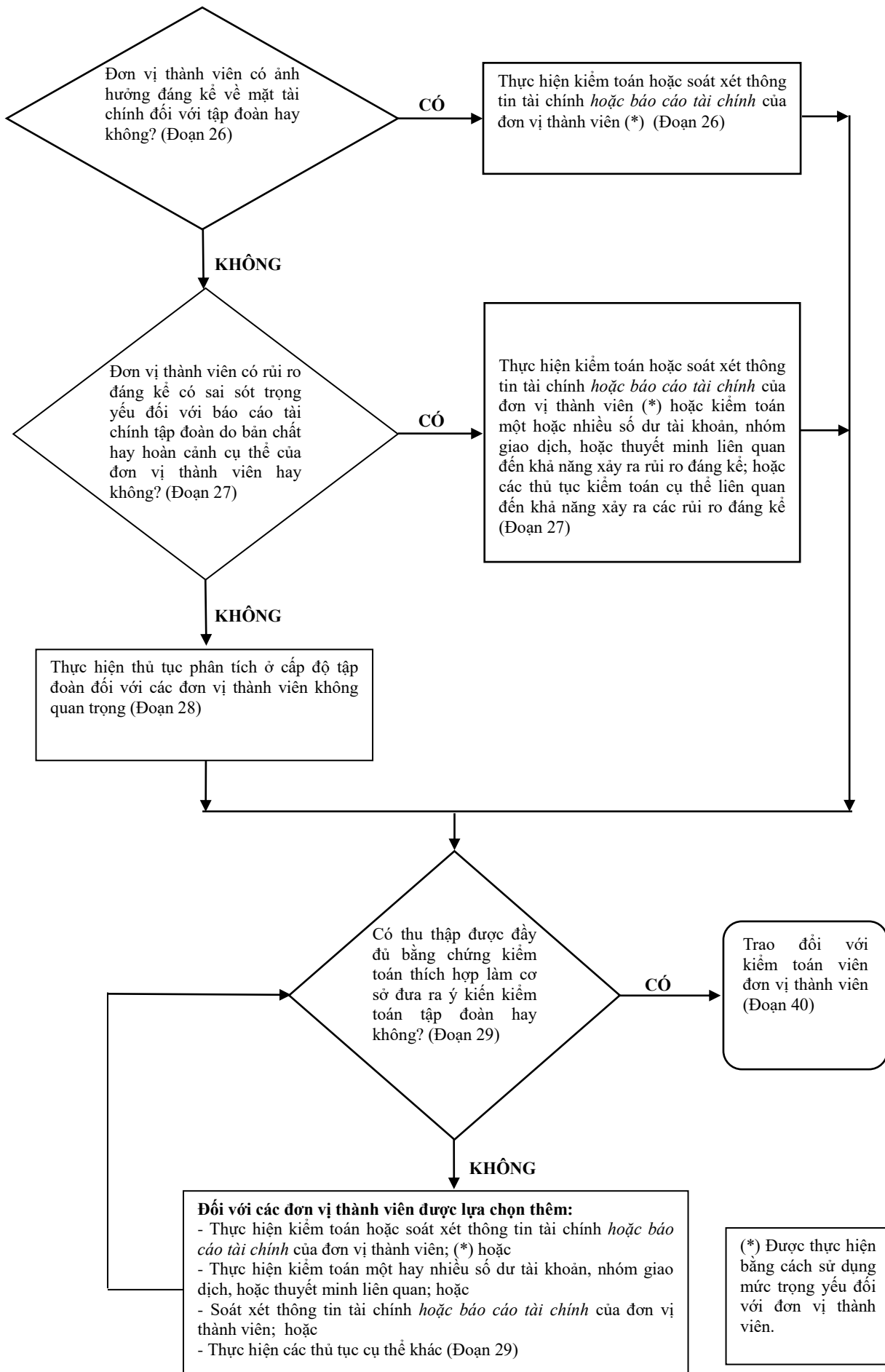
- A44. Mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên được xác định cho các đơn vị thành viên có thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* được kiểm toán hoặc soát xét như một phần của cuộc kiểm toán tập đoàn theo quy định tại đoạn 26, 27(a) và đoạn 29 Chuẩn mực này. Mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên được kiểm toán viên đơn vị thành viên sử dụng để đánh giá liệu từng sai sót hoặc tổng hợp các sai sót được phát hiện nhưng không được điều chỉnh, có trọng yếu hay không.
- A45. Ngoài mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên, nhóm kiểm toán tập đoàn phải xác định mức giá trị cho các sai sót. Các sai sót được phát hiện trong thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên có giá trị cao hơn mức giá trị này phải được trao đổi với nhóm kiểm toán tập đoàn.
- A46. Trường hợp kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của một đơn vị thành viên, kiểm toán viên đơn vị thành viên (hoặc nhóm kiểm toán tập đoàn) phải xác định mức trọng yếu thực hiện ở cấp độ đơn vị thành viên. Việc này để giảm xuống một mức độ thấp hợp lý khả năng tổng hợp các sai sót không được điều chỉnh và không được phát hiện trong thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên vượt quá mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên. Trong thực tế, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể sử dụng mức trọng yếu thực hiện mà kiểm toán viên đơn vị thành viên đã xác định để làm mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên đó. Khi đó, kiểm toán viên đơn vị thành viên sử dụng mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên để đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên và thiết kế các thủ tục kiểm toán tiếp theo để xử lý các rủi ro đã đánh giá và đánh giá xem liệu từng sai sót hoặc tổng hợp các sai sót đã được phát hiện có trọng yếu hay không.

Biện pháp xử lý đối với các rủi ro đã đánh giá

Xác định loại công việc phải thực hiện đối với thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của đơn vị thành viên (hướng dẫn đoạn 26 - 27 Chuẩn mực này)

- A47. Việc nhóm kiểm toán tập đoàn xác định loại công việc phải thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên và sự tham gia của nhóm kiểm toán tập đoàn vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên chịu ảnh hưởng của các yếu tố sau:
- (a) Tầm quan trọng của đơn vị thành viên;
 - (b) Rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được phát hiện trong báo cáo tài chính tập đoàn;
 - (c) Đánh giá của nhóm kiểm toán tập đoàn về việc thiết kế các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn và xác định liệu các kiểm soát này đã được thực hiện hay chưa;
 - (d) Hiểu biết của nhóm kiểm toán tập đoàn về kiểm toán viên đơn vị thành viên.

Sơ đồ dưới đây cho thấy tầm quan trọng của đơn vị thành viên ảnh hưởng như thế nào tới quyết định của nhóm kiểm toán tập đoàn về loại công việc phải thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên.



Các đơn vị thành viên quan trọng (hướng dẫn đoạn 27(b) - 27(c) Chuẩn mực này)

- A48. Nhóm kiểm toán tập đoàn có thể xác định một đơn vị thành viên là quan trọng vì đơn vị thành viên đó có rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đối với báo cáo tài chính tập đoàn do bản chất hoặc hoàn cảnh cụ thể của đơn vị đó. Trường hợp này, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể xác định các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh chịu ảnh hưởng của các rủi ro đáng kể này. Khi đó, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể quyết định thực hiện, hoặc đề nghị kiểm toán viên đơn vị thành viên chỉ thực hiện kiểm toán các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh đó. Ví dụ, trong trường hợp mô tả tại đoạn A6 Chuẩn mực này, việc *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên có thể chỉ giới hạn ở việc kiểm toán các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thuyết minh bị ảnh hưởng bởi hoạt động kinh doanh ngoại hối của đơn vị thành viên đó. Trường hợp nhóm kiểm toán tập đoàn đề nghị kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện kiểm toán một hoặc nhiều nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh cụ thể, việc trao đổi thông tin của nhóm kiểm toán tập đoàn (xem đoạn 40 Chuẩn mực này) phải tính đến thực tế là nhiều khoản mục trong báo cáo tài chính có liên quan với nhau.
- A49. Nhóm kiểm toán tập đoàn có thể thiết kế các thủ tục kiểm toán để xử lý rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn. Ví dụ, trường hợp có rủi ro đáng kể là hàng tồn kho bị lỗi thời, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể thực hiện, hoặc đề nghị kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện các thủ tục kiểm toán cụ thể đối với việc đánh giá hàng tồn kho tại đơn vị thành viên nắm giữ một khối lượng lớn hàng tồn kho có khả năng bị lỗi thời mặc dù đơn vị thành viên đó không phải là đơn vị thành viên quan trọng.

Các đơn vị thành viên không quan trọng (hướng dẫn đoạn 28 - 29 Chuẩn mực này)

- A50. Tùy thuộc vào hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán, thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên có thể được tổng hợp ở nhiều cấp độ khác nhau cho mục đích thực hiện các thủ tục phân tích. Kết quả của các thủ tục phân tích chứng thực cho các kết luận của nhóm kiểm toán tập đoàn rằng không có rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu nào của thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* được tổng hợp của các đơn vị thành viên không quan trọng.
- A51. Quyết định của nhóm kiểm toán tập đoàn về việc chọn bao nhiêu đơn vị thành viên theo quy định tại đoạn 29 Chuẩn mực này, chọn những đơn vị thành viên nào và loại công việc phải thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của từng đơn vị thành viên được lựa chọn có thể chịu ảnh hưởng của các yếu tố sau:
- (1) Phạm vi của bằng chứng kiểm toán kỳ vọng sẽ thu thập được từ thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên quan trọng;
 - (2) Đơn vị thành viên mới được thành lập hay được mua lại;
 - (3) Có những thay đổi đáng kể ở đơn vị thành viên hay không;
 - (4) Kiểm toán nội bộ đã thực hiện công việc tại đơn vị thành viên hay chưa và ảnh hưởng của công việc đó đến cuộc kiểm toán tập đoàn;
 - (5) Các đơn vị thành viên có áp dụng các hệ thống và quy trình chung không;
 - (6) Tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn;

- (7) Các biến động bất thường được phát hiện nhờ các thủ tục phân tích được thực hiện ở cấp độ tập đoàn;
- (8) Ảnh hưởng đáng kể về mặt tài chính hoặc rủi ro của đơn vị thành viên đó so với các đơn vị thành viên khác cùng loại;
- (9) Đơn vị thành viên đó có phải là đối tượng phải kiểm toán bắt buộc theo pháp luật và các quy định hay vì một lý do khác.

Khi lựa chọn các đơn vị thành viên *không quan trọng*, việc đưa vào một yếu tố không thể dự đoán trước có thể làm tăng khả năng phát hiện sai sót trọng yếu đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên. Việc lựa chọn các đơn vị thành viên thường được thay đổi theo chu kỳ.

- A52. Việc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của một đơn vị thành viên có thể được thực hiện theo *Chuẩn mực về soát xét số 2400 (“Soát xét báo cáo tài chính”)* hoặc *Chuẩn mực về soát xét số 2410 (“Soát xét báo cáo tài chính giữa niên độ”)*(*), tùy theo từng trường hợp. Nhóm kiểm toán tập đoàn cũng có thể thực hiện thêm các thủ tục bổ sung để hỗ trợ cho việc soát xét. ((*) *Xem ghi chú tại cuối Chuẩn mực này*).
- A53. Như đã hướng dẫn tại đoạn A13 Chuẩn mực này, một tập đoàn có thể chỉ bao gồm các đơn vị thành viên không quan trọng. Trường hợp này, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán tập đoàn thông qua việc xác định loại công việc phải thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên theo quy định tại đoạn 29 Chuẩn mực này. Nhóm kiểm toán tập đoàn khó có khả năng thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán nếu nhóm kiểm toán tập đoàn hoặc kiểm toán viên đơn vị thành viên chỉ thử nghiệm các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn và thực hiện các thủ tục phân tích đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên.

Tham gia vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên (hướng dẫn đoạn 30 - 31 Chuẩn mực này)

- A54. Các yếu tố có thể ảnh hưởng đến sự tham gia của nhóm kiểm toán tập đoàn vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên bao gồm:
- (a) Tầm quan trọng của đơn vị thành viên;
 - (b) Rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được phát hiện đối với báo cáo tài chính của tập đoàn;
 - (c) Hiểu biết của nhóm kiểm toán tập đoàn về kiểm toán viên đơn vị thành viên.

Trường hợp một đơn vị thành viên là quan trọng hoặc đã phát hiện được các rủi ro đáng kể, nhóm kiểm toán tập đoàn phải thực hiện các thủ tục đã được quy định trong đoạn 30 - 31 Chuẩn mực này. Trường hợp đơn vị thành viên không quan trọng, nội dung, lịch trình và phạm vi tham gia của nhóm kiểm toán tập đoàn vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên sẽ thay đổi dựa trên hiểu biết của nhóm kiểm toán tập đoàn về kiểm toán viên đơn vị thành viên đó. Việc xác định đơn vị thành viên không phải là đơn vị thành viên quan trọng sẽ trở nên thứ yếu khi nhóm kiểm toán tập đoàn lo ngại về năng lực chuyên môn của kiểm toán viên đơn vị thành viên. Ví dụ, một đơn vị thành viên không được coi là quan trọng nhưng nhóm kiểm toán tập đoàn vẫn có thể quyết định tham gia vào việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên đơn

vị thành viên, vì nhóm kiểm toán tập đoàn lo ngại về năng lực chuyên môn của kiểm toán viên đơn vị thành viên (ví dụ, thiếu những hiểu biết về ngành đặc thù), hoặc kiểm toán viên đơn vị thành viên không hoạt động trong môi trường pháp lý chặt chẽ có thể giám sát tích cực các kiểm toán viên.

- A55. Dựa trên hiểu biết của nhóm kiểm toán tập đoàn về kiểm toán viên đơn vị thành viên, các hình thức tham gia vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên ngoài các hình thức quy định trong đoạn 30 - 31 và 42 Chuẩn mực này, bao gồm:
- (a) Họp với Ban Giám đốc đơn vị thành viên hoặc các kiểm toán viên đơn vị thành viên để tìm hiểu về đơn vị thành viên và môi trường hoạt động của đơn vị;
 - (b) Soát xét chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán của kiểm toán viên đơn vị thành viên;
 - (c) Thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro để phát hiện và đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu tại đơn vị thành viên. Các thủ tục này có thể được thực hiện cùng với kiểm toán viên đơn vị thành viên hoặc do nhóm kiểm toán tập đoàn thực hiện;
 - (d) Thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo. Các thủ tục này có thể được thiết kế và thực hiện cùng với kiểm toán viên đơn vị thành viên hoặc do nhóm kiểm toán tập đoàn thực hiện;
 - (e) Tham dự vào cuộc họp tổng kết hoặc các cuộc họp quan trọng khác giữa kiểm toán viên đơn vị thành viên và Ban Giám đốc đơn vị thành viên;
 - (f) Soát xét những phần có liên quan khác của tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên đơn vị thành viên.

Quy trình hợp nhất

Các bút toán điều chỉnh và phân loại lại khi hợp nhất (hướng dẫn đoạn 34 Chuẩn mực này)

A56. Quy trình hợp nhất có thể yêu cầu phải điều chỉnh lại các số liệu đã báo cáo trong báo cáo tài chính tập đoàn mà không qua hệ thống xử lý giao dịch thông thường, và có thể không phải là đối tượng của các kiểm soát nội bộ như các thông tin tài chính khác. Đánh giá của nhóm kiểm toán tập đoàn về tính thích hợp, tính đầy đủ và tính chính xác của các bút toán điều chỉnh có thể bao gồm:

- (1) Đánh giá liệu các bút toán điều chỉnh quan trọng có phản ánh phù hợp về các sự kiện và giao dịch liên quan hay không;
- (2) Xác định liệu các bút toán điều chỉnh quan trọng đã được tính toán và xử lý chính xác và được Ban Giám đốc tập đoàn và Ban Giám đốc đơn vị thành viên (trong phạm vi phù hợp) phê duyệt hay chưa;
- (3) Xác định liệu các bút toán điều chỉnh quan trọng có đủ chứng từ phù hợp để chứng minh và có được ghi chép đầy đủ hay không;
- (4) Kiểm tra việc đối chiếu và loại trừ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn, lợi nhuận chưa thực hiện, các số dư tài khoản trong nội bộ tập đoàn.

Trao đổi với kiểm toán viên đơn vị thành viên (hướng dẫn đoạn 40 - 41 Chuẩn mực này)

A57. Nếu không có sự trao đổi thông tin hai chiều hiệu quả giữa nhóm kiểm toán tập đoàn và kiểm toán viên đơn vị thành viên, có thể xảy ra rủi ro là nhóm kiểm toán tập đoàn không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở cho ý kiến

kiểm toán tập đoàn. Việc trao đổi rõ ràng và kịp thời về các yêu cầu của nhóm kiểm toán tập đoàn sẽ hình thành cơ sở cho sự trao đổi thông tin hai chiều hiệu quả giữa nhóm kiểm toán tập đoàn và kiểm toán viên đơn vị thành viên.

- A58. Các yêu cầu của nhóm kiểm toán tập đoàn thường được trao đổi với kiểm toán viên đơn vị thành viên thông qua “Thư hướng dẫn”. Phụ lục 05 của Chuẩn mực này hướng dẫn các vấn đề được yêu cầu trao đổi và bổ sung có thể được trình bày trong Thư hướng dẫn. Việc trao đổi của kiểm toán viên đơn vị thành viên với nhóm kiểm toán tập đoàn thường được thực hiện bằng biên bản hoặc báo cáo về công việc đã thực hiện. Tuy nhiên, việc trao đổi giữa nhóm kiểm toán tập đoàn và kiểm toán viên đơn vị thành viên có thể không nhất thiết phải bằng văn bản. Ví dụ, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể gặp kiểm toán viên đơn vị thành viên để thảo luận về các rủi ro đáng kể đã được phát hiện hoặc soát xét những phần có liên quan của tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên đơn vị thành viên. Tuy nhiên, những yêu cầu về tài liệu, hồ sơ của Chuẩn mực này và các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác vẫn được áp dụng.
- A59. Ví dụ, khi hợp tác với nhóm kiểm toán tập đoàn, kiểm toán viên đơn vị thành viên sẽ cung cấp cho nhóm kiểm toán tập đoàn quyền tiếp cận với tài liệu, hồ sơ kiểm toán liên quan nếu pháp luật và các quy định cho phép.
- A60. Khi một thành viên của nhóm kiểm toán tập đoàn cũng là kiểm toán viên đơn vị thành viên, mục tiêu của nhóm kiểm toán tập đoàn là trao đổi rõ ràng với kiểm toán viên đơn vị thành viên có thể đạt được bằng các hình thức khác ngoài việc trao đổi bằng văn bản cụ thể. Ví dụ:
- (1) Việc kiểm toán viên đơn vị thành viên được tiếp cận với chiến lược kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán có thể được coi là đầy đủ theo quy định tại đoạn 40 Chuẩn mực này về trao đổi theo yêu cầu của nhóm kiểm toán tập đoàn;
 - (2) Việc nhóm kiểm toán tập đoàn được soát xét tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên đơn vị thành viên có thể được coi là đầy đủ theo quy định tại đoạn 41 Chuẩn mực này về trao đổi các vấn đề liên quan đến kết luận của nhóm kiểm toán tập đoàn.

Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán thu thập được

Soát xét tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên đơn vị thành viên (hướng dẫn đoạn 42(b) Chuẩn mực này)

- A61. Việc xác định những tài liệu nào trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên đơn vị thành viên là có liên quan đến cuộc kiểm toán tập đoàn có thể thay đổi tùy theo từng trường hợp. Thông thường, các tài liệu cần tập trung soát xét sẽ là các tài liệu, hồ sơ kiểm toán liên quan đến các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn. Phạm vi soát xét có thể bị ảnh hưởng bởi thực tế là tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên đơn vị thành viên đã được doanh nghiệp kiểm toán đơn vị thành viên soát xét hay chưa.

Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán (hướng dẫn đoạn 44 - 45 Chuẩn mực này)

- A62. Nếu nhóm kiểm toán tập đoàn kết luận rằng chưa thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán tập đoàn, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện các thủ tục bổ sung. Nếu việc này không khả thi, nhóm kiểm toán tập đoàn có thể thực hiện các thủ tục

riêng của nhóm đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên.

- A63. Đánh giá của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn về ảnh hưởng tổng hợp của các sai sót (kể cả sai sót được nhóm kiểm toán tập đoàn phát hiện và được kiểm toán viên đơn vị thành viên thông báo) cho phép thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn xác định liệu tổng thể báo cáo tài chính tập đoàn có sai sót trọng yếu hay không.

Trao đổi với Ban Giám đốc và Ban quản trị tập đoàn

Trao đổi với Ban Giám đốc tập đoàn (hướng dẫn đoạn 46 - 48 Chuẩn mực này)

- A64. Đoạn 40 - 42 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 quy định về việc trao đổi về gian lận với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán và nếu Ban Giám đốc đơn vị có liên quan đến gian lận thì phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị.
- A65. Ban Giám đốc tập đoàn có thể cần giữ bí mật những thông tin nhạy cảm trọng yếu nhất định. Ví dụ về các vấn đề có thể quan trọng đối với báo cáo tài chính của đơn vị thành viên mà Ban Giám đốc đơn vị thành viên có thể không nhận biết được bao gồm:
- (1) Khả năng xảy ra kiện tụng và tranh chấp;
 - (2) Kế hoạch cắt giảm các tài sản quan trọng;
 - (3) Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán;
 - (4) Các thỏa thuận pháp lý quan trọng.

Trao đổi với Ban quản trị tập đoàn (hướng dẫn đoạn 49 Chuẩn mực này)

- A66. Các vấn đề mà nhóm kiểm toán tập đoàn trao đổi với Ban quản trị tập đoàn có thể bao gồm cả các vấn đề được kiểm toán viên đơn vị thành viên thông báo cho nhóm kiểm toán tập đoàn mà nhóm kiểm toán tập đoàn xét thấy đó là các vấn đề quan trọng thuộc trách nhiệm của Ban quản trị tập đoàn. Việc trao đổi với Ban quản trị tập đoàn diễn ra tại những thời điểm khác nhau trong suốt quá trình kiểm toán tập đoàn. Ví dụ, các vấn đề quy định trong đoạn 49(a) - (b) Chuẩn mực này có thể được trao đổi sau khi nhóm kiểm toán tập đoàn đã xác định công việc cần thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên. Mặt khác, vấn đề quy định trong đoạn 49(c) Chuẩn mực này có thể được trao đổi khi kết thúc cuộc kiểm toán và các vấn đề được nêu trong đoạn 49(d) - (e) Chuẩn mực này có thể được trao đổi khi các vấn đề đó phát sinh.

Ghi chú: () Chuẩn mực về soát xét số 2400 và số 2410 nêu tại đoạn A52 Chuẩn mực này sẽ được ban hành sau.*

(Hướng dẫn đoạn A19 Chuẩn mực này)

VÍ DỤ VỀ Ý KIẾN KIỂM TOÁN DẠNG NGOẠI TRỪ KHI NHÓM KIỂM TOÁN TẬP ĐOÀN KHÔNG THỂ THU THẬP ĐẦY ĐỦ BẰNG CHỨNG KIỂM TOÁN THÍCH HỢP ĐỂ LÀM CƠ SỞ CHO Ý KIẾN KIỂM TOÁN TẬP ĐOÀN

Trong ví dụ này, nhóm kiểm toán tập đoàn không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến một đơn vị thành viên quan trọng được hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu (được ghi nhận với giá trị 15 tỷ đồng trong Bảng cân đối kế toán có tổng giá trị tài sản là 60 tỷ đồng) vì nhóm kiểm toán tập đoàn không được tiếp cận với tài liệu, sổ kế toán, Ban Giám đốc hoặc kiểm toán viên của đơn vị thành viên.

Nhóm kiểm toán tập đoàn đã xem xét báo cáo tài chính tại ngày 31/12/20x1 đã được kiểm toán và báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính của đơn vị thành viên, và xem xét các thông tin tài chính liên quan đến đơn vị thành viên do Ban Giám đốc tập đoàn cung cấp.

Theo xét đoán của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn, ảnh hưởng của việc không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp đối với báo cáo tài chính tập đoàn là trọng yếu, nhưng không lan tỏa.

Công ty kiểm toán

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: ... /20x2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính hợp nhất

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất kèm theo của Tập đoàn ABC và các công ty con, được lập ngày..., từ trang...đến trang..., bao gồm Bảng cân đối kế toán hợp nhất tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu hợp nhất (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất cho năm tài chính kết thúc cùng ngày và Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Tập đoàn chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính hợp nhất của Tập đoàn theo các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính hợp nhất dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi phải tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện việc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính hợp nhất của Tập đoàn có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính hợp nhất. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính hợp nhất do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên xem xét kiểm soát nội bộ của Tập đoàn liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Tập đoàn. Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc Tập đoàn cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính hợp nhất.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp để làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán ngoại trừ của chúng tôi.

Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Khoản đầu tư của Tập đoàn ABC vào Công ty XYZ, một công ty liên doanh với nước ngoài được mua lại trong năm và được hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu, được ghi nhận với giá trị là 15 tỷ đồng trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất tại ngày 31/12/20x1, và phần sở hữu của Tập đoàn ABC trong khoản thu nhập ròng là 1 tỷ đồng của XYZ được bao gồm trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất của Tập đoàn cho năm tài chính kết thúc cùng ngày. Chúng tôi không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp về giá trị ghi sổ của khoản đầu tư của Tập đoàn ABC vào Công ty XYZ tại ngày 31/12/20x1 cũng như phần sở hữu của Tập đoàn ABC trong khoản thu nhập ròng của Công ty XYZ cho năm đó vì chúng tôi không được tiếp cận với thông tin tài chính và báo cáo tài chính, Ban Giám đốc và kiểm toán viên của Công ty XYZ. Do đó, chúng tôi không thể xác định liệu có cần thiết phải điều chỉnh các số liệu này hay không.

Ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Theo ý kiến của chúng tôi, ngoại trừ những ảnh hưởng (nếu có) của vấn đề được nêu trong đoạn “Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ”, báo cáo tài chính hợp nhất đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, tình hình tài chính của Tập đoàn ABC và các công ty con tại ngày 31/12/20x1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất.

Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định

[Hình thức và nội dung của mục này của báo cáo kiểm toán sẽ thay đổi tùy thuộc vào các trách nhiệm báo cáo khác của kiểm toán viên.]

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán

Tổng Giám đốc

(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(Chữ ký, họ và tên)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Nếu theo xét đoán của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn, ảnh hưởng của việc không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp đối với báo cáo tài chính tập đoàn là trọng yếu và lan tỏa, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn phải từ chối đưa ra ý kiến theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705.

(Hướng dẫn đoạn A23 Chuẩn mực này)

VÍ DỤ VỀ CÁC VẤN ĐỀ MÀ NHÓM KIỂM TOÁN TẬP ĐOÀN CÓ THỂ TÌM HIỂU

Ví dụ sau đây bao gồm các vấn đề mà nhóm kiểm toán tập đoàn có thể tìm hiểu, tuy nhiên, không phải tất cả các vấn đề này đều liên quan đến mọi cuộc kiểm toán tập đoàn và các ví dụ này cũng có thể chưa hoàn toàn đầy đủ.

Các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn

1. Các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn có thể bao gồm sự kết hợp của các kiểm soát sau:
 - (1) Các cuộc họp thường xuyên giữa Ban Giám đốc tập đoàn và Ban Giám đốc đơn vị thành viên để thảo luận việc phát triển kinh doanh và đánh giá kết quả hoạt động;
 - (2) Giám sát hoạt động và kết quả tài chính của các đơn vị thành viên, bao gồm các thủ tục báo cáo thường xuyên; điều này giúp Ban Giám đốc tập đoàn giám sát kết quả hoạt động thực tế của các đơn vị thành viên so với kế hoạch và có những biện pháp thích hợp;
 - (3) Quy trình đánh giá rủi ro của Ban Giám đốc tập đoàn, bao gồm xác định, phân tích và quản lý các rủi ro kinh doanh, kể cả rủi ro do gian lận, có thể dẫn đến sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn;
 - (4) Giám sát, kiểm soát, đối chiếu và loại trừ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn, lợi nhuận chưa thực hiện và các số dư tài khoản trong nội bộ tập đoàn;
 - (5) Quy trình giám sát tính kịp thời và đánh giá tính chính xác và tính đầy đủ của thông tin tài chính và *báo cáo tài chính* nhận được từ các đơn vị thành viên;
 - (6) Hệ thống công nghệ thông tin trung tâm được kiểm soát bởi cùng một hệ thống kiểm soát công nghệ thông tin chung cho toàn bộ hoặc một phần tập đoàn;
 - (7) Các hoạt động kiểm soát trong một hệ thống công nghệ thông tin chung cho toàn bộ hoặc một số đơn vị thành viên;
 - (8) Giám sát các kiểm soát, bao gồm các hoạt động của kiểm toán nội bộ và các chương trình tự đánh giá;
 - (9) Các chính sách và thủ tục nhất quán, bao gồm cẩm nang hướng dẫn các thủ tục lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn;
 - (10) Các chương trình áp dụng cho cả tập đoàn như chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp và các chương trình ngăn ngừa gian lận;
 - (11) Sự phân công quyền hạn và trách nhiệm cho Ban Giám đốc đơn vị thành viên.
2. Ví dụ, kiểm toán nội bộ có thể được coi là một phần của các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn khi chức năng kiểm toán nội bộ được thực hiện tập trung. Đoạn 09 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 610 quy định về việc đánh giá của nhóm kiểm toán tập đoàn về năng lực và tính khách quan của kiểm toán viên nội bộ khi nhóm kiểm toán tập đoàn dự định sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ.

Quy trình hợp nhất

3. Hiểu biết của nhóm kiểm toán tập đoàn về quy trình hợp nhất có thể bao gồm các vấn đề sau:

Các vấn đề liên quan đến khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng:

- (1) Mức độ hiểu biết của Ban Giám đốc đơn vị thành viên về khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
- (2) Quy trình xác định và hạch toán kế toán cho các đơn vị thành viên theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
- (3) Quy trình xác định các bộ phận báo cáo cho mục đích báo cáo bộ phận theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
- (4) Quy trình xác định các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan cho mục đích báo cáo theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
- (5) Các chính sách kế toán được áp dụng cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn, các thay đổi so với năm tài chính trước và các thay đổi là kết quả do việc áp dụng các chuẩn mực mới hoặc được sửa đổi theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
- (6) Các thủ tục để xử lý đối với trường hợp đơn vị thành viên có kỳ kế toán năm khác với kỳ kế toán năm của tập đoàn.

Các vấn đề liên quan đến quy trình hợp nhất:

- (7) Quy trình Ban Giám đốc tập đoàn tìm hiểu về các chính sách kế toán được các đơn vị thành viên áp dụng, và nếu có thể, đảm bảo rằng các chính sách kế toán nhất quán được áp dụng cho việc lập thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên để sử dụng cho báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn, và đảm bảo rằng những khác biệt trong các chính sách kế toán được xác định và điều chỉnh khi cần thiết theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Các chính sách kế toán nhất quán là các nguyên tắc, cơ sở, quy ước, quy định và thông lệ cụ thể được tập đoàn áp dụng, dựa trên khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, mà các đơn vị thành viên sử dụng các chính sách này để báo cáo các giao dịch tương tự một cách nhất quán. Các chính sách này thường được mô tả trong cẩm nang hướng dẫn các thủ tục lập và trình bày báo cáo tài chính và bộ báo cáo mẫu do Ban Giám đốc tập đoàn phát hành;
- (8) Quy trình của Ban Giám đốc tập đoàn để đảm bảo các đơn vị thành viên lập và trình bày báo cáo tài chính đầy đủ, chính xác và kịp thời phục vụ cho việc hợp nhất;
- (9) Quy trình quy đổi thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên có đơn vị tiền tệ khác theo đơn vị tiền tệ của báo cáo tài chính tập đoàn;
- (10) Cách thức tổ chức công nghệ thông tin cho việc hợp nhất, bao gồm các giai đoạn thủ công và tự động của quy trình và các kiểm soát thủ công và tự động tại các giai đoạn khác nhau của quy trình hợp nhất;

(11) Quy trình Ban Giám đốc tập đoàn thu thập thông tin về các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán.

Các vấn đề liên quan đến các bút toán điều chỉnh hợp nhất:

(12) Quy trình ghi chép các bút toán điều chỉnh hợp nhất, bao gồm việc lập, phê duyệt và xử lý các bút toán ghi sổ có liên quan và kinh nghiệm của những người chịu trách nhiệm về việc hợp nhất;

(13) Các bút toán điều chỉnh hợp nhất theo yêu cầu của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(14) Lý do kinh tế của các sự kiện và giao dịch làm phát sinh các bút toán điều chỉnh hợp nhất;

(15) Tần suất, bản chất và quy mô của các giao dịch giữa các đơn vị thành viên;

(16) Các thủ tục giám sát, kiểm soát, đối chiếu và loại trừ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn, các khoản lợi nhuận chưa thực hiện và các số dư tài khoản trong nội bộ tập đoàn;

(17) Các bước đã thực hiện để xác định giá trị hợp lý của tài sản được mua và các khoản nợ phải trả, các thủ tục phân bổ lợi thế thương mại (khi thích hợp) và kiểm tra tổn thất lợi thế thương mại, theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(18) Các thỏa thuận với một cổ đông chi phối hoặc các cổ đông thiểu số liên quan đến các khoản lỗ của một đơn vị thành viên (ví dụ, nghĩa vụ của cổ đông thiểu số trong việc bù đắp các khoản lỗ này).

VÍ DỤ VỀ CÁC ĐIỀU KIỆN HOẶC SỰ KIỆN CÓ THỂ CHO THẤY RỦI RO CÓ SAI SÓT TRONG YẾU TRONG BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẬP ĐOÀN

Ví dụ sau đây bao gồm các điều kiện hoặc sự kiện; tuy nhiên, không phải tất cả các điều kiện hoặc sự kiện đều liên quan đến mọi cuộc kiểm toán tập đoàn và các ví dụ này cũng có thể chưa hoàn toàn đầy đủ.

- (1) Cơ cấu tập đoàn phức tạp, đặc biệt là khi thường xuyên có các giao dịch mua bán, giải thể hoặc tái cơ cấu tổ chức;
- (2) Cơ cấu quản trị doanh nghiệp không tốt, bao gồm các quy trình ra quyết định không minh bạch;
- (3) Không có các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn hoặc các kiểm soát đó không hiệu quả, kể cả trường hợp không có đủ thông tin của Ban Giám đốc tập đoàn về việc giám sát và kết quả giám sát hoạt động của các đơn vị thành viên;
- (4) Các đơn vị thành viên đang hoạt động tại nước ngoài - nơi có thể gặp phải các yếu tố như có sự can thiệp bất thường của Chính phủ vào các lĩnh vực như thương mại và chính sách tài khoá, các hạn chế về tiền tệ và chi trả cổ tức và các biến động về tỷ giá hối đoái;
- (5) Hoạt động kinh doanh của các đơn vị thành viên chứa đựng rủi ro cao như có các hợp đồng dài hạn hoặc hợp đồng mua bán công cụ tài chính mới hoặc phức tạp;
- (6) Những vấn đề không chắc chắn liên quan đến thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên phải được tổng hợp trong báo cáo tài chính tập đoàn theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, ví dụ liệu có tồn tại các đơn vị có mục đích đặc biệt hoặc đơn vị không kinh doanh hay không và thông tin của các đơn vị đó có cần được tổng hợp hay hợp nhất trong báo cáo tài chính tập đoàn hay không;
- (7) Các mối quan hệ và giao dịch bất thường với các bên liên quan;
- (8) Trước đây đã có trường hợp số dư của các tài khoản giữa các đơn vị trong nội bộ tập đoàn không khớp nhau hoặc không được đối chiếu khi hợp nhất;
- (9) Sự tồn tại của các giao dịch phức tạp được hạch toán tại nhiều đơn vị thành viên;
- (10) Các chính sách kế toán mà các đơn vị thành viên áp dụng không nhất quán với các chính sách kế toán áp dụng cho báo cáo tài chính tập đoàn;
- (11) Việc các đơn vị thành viên có thời điểm kết thúc năm tài chính khác nhau có thể bị lợi dụng để làm sai lệch thời điểm của các giao dịch;
- (12) Trước đây đã có trường hợp bút toán điều chỉnh hợp nhất không được phê duyệt hoặc bút toán điều chỉnh hợp nhất không đầy đủ;
- (13) Lập kế hoạch về thuế có lợi cho tập đoàn, hoặc có các giao dịch lớn làm tăng lợi nhuận trong các đơn vị được hưởng ưu đãi về thuế;
- (14) Thường xuyên thay đổi kiểm toán viên thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị thành viên.

VÍ DỤ VỀ THƯ XÁC NHẬN CỦA KIỂM TOÁN VIÊN ĐƠN VỊ THÀNH VIÊN

Dưới đây không phải là mẫu “Thư xác nhận” chuẩn. Thư xác nhận của kiểm toán viên đơn vị thành viên này có thể khác với thư xác nhận của kiểm toán viên đơn vị thành viên khác và có thể khác nhau giữa kỳ này với kỳ khác.

Thư xác nhận thường được thu thập trước khi nhóm kiểm toán tập đoàn bắt đầu xem xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên.

Công ty kiểm toán XYZ (*Công ty kiểm toán đơn vị thành viên*)

Địa chỉ, điện thoại, fax...

THƯ XÁC NHẬN

Kính gửi: [Ông/Bà thành viên Ban Giám đốc
phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tập đoàn]

Thư xác nhận này được cung cấp để phục vụ cuộc kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn của [tên công ty mẹ] cho năm tài chính kết thúc [ngày... tháng... năm...] nhằm mục đích đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính *hợp nhất* (tổng hợp) của tập đoàn có phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của tập đoàn tại [ngày... tháng... năm...], cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

Chúng tôi xác nhận đã nhận được hướng dẫn của Ông/Bà vào [ngày...tháng...năm], trong đó đề nghị chúng tôi thực hiện các công việc cụ thể đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của [tên đơn vị thành viên] cho năm tài chính kết thúc [ngày... tháng... năm...].

Chúng tôi xác nhận rằng:

1. Chúng tôi *đảm bảo* đã tuân thủ các hướng dẫn, trừ các hướng dẫn [nêu cụ thể các hướng dẫn] vì các lý do sau đây [nêu cụ thể lý do];
2. Các hướng dẫn đã rõ ràng và chúng tôi đã hiểu các hướng dẫn đó, trừ các hướng dẫn sau đây đề nghị Ông/Bà làm rõ thêm [nêu cụ thể các hướng dẫn];
3. Chúng tôi sẽ hợp tác với Ông/Bà và đồng ý để Ông/Bà tiếp cận các tài liệu, hồ sơ kiểm toán có liên quan.

Chúng tôi thừa nhận rằng:

1. Thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của [tên đơn vị thành viên] sẽ được bao gồm trong báo cáo tài chính tập đoàn của [tên công ty mẹ].
2. Ông/Bà có thể cần thiết phải tham gia trực tiếp vào công việc mà Ông/Bà đã đề nghị chúng tôi thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của [tên đơn vị thành viên] cho năm tài chính kết thúc [ngày..., tháng..., năm...].

- Ông/Bà dự định đánh giá và, nếu thấy thích hợp, sử dụng kết quả công việc của chúng tôi cho mục đích kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn của [tên tập đoàn].

Liên quan đến công việc mà chúng tôi sẽ thực hiện đối với thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của [tên đơn vị thành viên], một [mô tả đơn vị thành viên đó, ví dụ, công ty con do công ty mẹ sở hữu toàn bộ, công ty con, công ty liên doanh, công ty nhận đầu tư được hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu hoặc phương pháp giá gốc] của [tên công ty mẹ], chúng tôi xác nhận những điểm sau đây:

- Chúng tôi hiểu đầy đủ về [nêu rõ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan] để hoàn thành trách nhiệm của chúng tôi trong việc kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn và chúng tôi sẽ tuân thủ các quy định đó. Cụ thể là, đối với [tên công ty mẹ] và các đơn vị thành viên khác trong tập đoàn, chúng tôi đảm bảo tính độc lập theo [nêu rõ các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp có liên quan] và tuân thủ các yêu cầu được áp dụng của [tham chiếu đến các quy định] do [tên của cơ quan quản lý nhà nước] ban hành.
- Chúng tôi hiểu đầy đủ về các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam và [nêu các chuẩn mực khác áp dụng cho việc kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn] để hoàn thành trách nhiệm của chúng tôi trong việc kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn và chúng tôi sẽ thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của [tên đơn vị thành viên] cho năm tài chính kết thúc [ngày..., tháng..., năm...] theo các chuẩn mực đó.
- Chúng tôi có những kỹ năng đặc biệt (ví dụ: hiểu biết về ngành đặc thù) cần thiết để thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên đặc thù.
- Chúng tôi hiểu đầy đủ về [nêu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hoặc cảm nang hướng dẫn về các thủ tục lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn] để hoàn thành trách nhiệm của chúng tôi trong việc kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn.

Chúng tôi sẽ thông báo với Ông/Bà bất kỳ thay đổi nào trong những nội dung được trình bày trên đây trong thời gian chúng tôi thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của [tên đơn vị thành viên]

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(*Chữ ký, họ và tên, đóng dấu*)

Kiểm toán viên phụ trách

(*Chữ ký, họ và tên*)

CÁC VẤN ĐỀ ĐƯỢC YÊU CẦU TRAO ĐỔI VÀ BỔ SUNG TRONG THƯ HƯỚNG DẪN CỦA NHÓM KIỂM TOÁN TẬP ĐOÀN

Các vấn đề mà Chuẩn mực kiểm toán này yêu cầu phải trao đổi với kiểm toán viên đơn vị thành viên được trình bày in nghiêng dưới đây.

Những vấn đề liên quan đến việc lập kế hoạch kiểm toán liên quan đến kiểm toán tập đoàn của kiểm toán viên đơn vị thành viên:

- (1) *Yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên, khi biết được các trường hợp mà nhóm kiểm toán tập đoàn sẽ sử dụng công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên, xác nhận rằng kiểm toán viên đơn vị thành viên sẽ hợp tác với nhóm kiểm toán tập đoàn;*
- (2) Lịch trình hoàn thành cuộc kiểm toán;
- (3) Ngày gặp dự kiến giữa Ban Giám đốc tập đoàn và nhóm kiểm toán tập đoàn và ngày họp dự kiến với Ban Giám đốc đơn vị thành viên và kiểm toán viên đơn vị thành viên;
- (4) Danh sách những người liên hệ chủ chốt;
- (5) *Công việc do kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện, việc sử dụng công việc đó, và các thỏa thuận để phối hợp công việc tại giai đoạn đầu của cuộc kiểm toán và trong suốt quá trình kiểm toán, kể cả sự tham gia dự kiến của nhóm kiểm toán tập đoàn vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên;*
- (6) *Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan đến cuộc kiểm toán tập đoàn và cụ thể là yêu cầu về tính độc lập;*
- (7) *Trong trường hợp kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của đơn vị thành viên, mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên (và nếu có thể, mức hoặc các mức trọng yếu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh cụ thể), và mức giá trị mà sai sót có giá trị cao hơn mức đó được coi là sai sót đáng kể đối với báo cáo tài chính tập đoàn;*
- (8) *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 được biết, và yêu cầu kiểm toán viên đơn vị thành viên thông báo kịp thời cho nhóm kiểm toán tập đoàn về các bên liên quan đã không được Ban Giám đốc tập đoàn hoặc nhóm kiểm toán tập đoàn xác định trước đó;*
- (9) Công việc phải thực hiện đối với các giao dịch trong nội bộ tập đoàn, các khoản lợi nhuận chưa thực hiện và các số dư tài khoản trong nội bộ tập đoàn;
- (10) Hướng dẫn về các trách nhiệm báo cáo bắt buộc khác, ví dụ, báo cáo về việc khẳng định của Ban Giám đốc tập đoàn về tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ;
- (11) Hướng dẫn cụ thể về việc soát xét các sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán, nếu thời điểm nhóm kiểm toán tập đoàn đưa ra kết luận về báo cáo tài chính tập đoàn không trùng với thời điểm hoàn thành kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của các đơn vị thành viên.

Các vấn đề liên quan đến việc thực hiện công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên

- (12) Các phát hiện từ việc thực hiện thử nghiệm kiểm soát của nhóm kiểm toán tập đoàn về một hệ thống xử lý chung cho toàn bộ hoặc một số đơn vị thành viên, và các thử nghiệm kiểm soát do kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện;
- (13) *Rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn đã được phát hiện trong báo cáo tài chính tập đoàn, có liên quan đến công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên, và đề nghị kiểm toán viên đơn vị thành viên thông báo kịp thời về bất kỳ rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu nào do gian lận hoặc nhầm lẫn trong báo cáo tài chính tập đoàn, được phát hiện tại đơn vị thành viên và biện pháp xử lý của kiểm toán viên đơn vị thành viên đối với các rủi ro đó;*
- (14) Các phát hiện của kiểm toán nội bộ, dựa trên công việc được thực hiện đối với các kiểm soát tại đơn vị thành viên hoặc liên quan đến đơn vị thành viên;
- (15) Yêu cầu phải thông báo kịp thời về bằng chứng kiểm toán đã thu thập được từ việc *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của các đơn vị thành viên mà bằng chứng đó mâu thuẫn với các bằng chứng kiểm toán mà ban đầu nhóm kiểm toán tập đoàn sử dụng để làm cơ sở cho việc đánh giá rủi ro ở cấp độ tập đoàn;
- (16) Yêu cầu phải giải trình bằng văn bản về sự tuân thủ của Ban Giám đốc đơn vị thành viên đối với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, hoặc xác nhận rằng những khác biệt giữa các chính sách kế toán áp dụng cho việc lập thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên và các chính sách kế toán áp dụng cho báo cáo tài chính tập đoàn đã được thuyết minh;
- (17) Các vấn đề mà kiểm toán viên đơn vị thành viên phải ghi chép và lưu lại trong hồ sơ, tài liệu.

Thông tin khác

- (18) Yêu cầu phải báo cáo kịp thời cho nhóm kiểm toán tập đoàn các vấn đề sau đây:
- Các vấn đề quan trọng về kế toán, lập và trình bày báo cáo tài chính và kiểm toán, kể cả các ước tính kế toán và các xét đoán liên quan;
 - Các vấn đề liên quan đến khả năng hoạt động liên tục của đơn vị thành viên;
 - Các vấn đề liên quan đến các vụ kiện tụng và tranh chấp;
 - Các khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ đã được kiểm toán viên đơn vị thành viên phát hiện khi thực hiện *kiểm toán hoặc soát xét* thông tin tài chính *hoặc báo cáo tài chính* của đơn vị thành viên và các thông tin cho thấy sự tồn tại của gian lận;
- (19) Yêu cầu phải thông báo cho nhóm kiểm toán tập đoàn càng sớm càng tốt về tất cả những sự kiện quan trọng hoặc bất thường;
- (20) *Yêu cầu phải trao đổi các vấn đề đã liệt kê trong đoạn 41 Chuẩn mực này với nhóm kiểm toán tập đoàn sau khi đã hoàn thành công việc kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của đơn vị thành viên./*
