**HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM**

**Chuẩn mực kiểm toán số 500: Bằng chứng kiểm toán**

*(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC*

*ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)*

**I/ QUY ĐỊNH CHUNG**

### Phạm vi áp dụng

1. *Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn các yếu tố cấu thành bằng chứng kiểm toán trong một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính, quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên* và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) *trong việc thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra các kết luận hợp lý làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán.*
2. *Chuẩn mực kiểm toán này được áp dụng cho tất cả các bằng chứng kiểm toán thu thập được trong quá trình kiểm toán. Các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác quy định và hướng dẫn về những khía cạnh cụ thể của cuộc kiểm toán (ví dụ Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 - “Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị”), hoặc về bằng chứng kiểm toán được thu thập liên quan đến một vấn đề cụ thể (ví dụ Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 570 - “Hoạt động liên tục”), hoặc về các thủ tục cụ thể để thu thập bằng chứng kiểm toán (ví dụ Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 520 – “Thủ tục phân tích”), và việc đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của các bằng chứng kiểm toán đã thu thập (ví dụ Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 – “Mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán khi thực hiện kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam” và Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 – “Biện pháp xử lý của kiểm toán viên đối với rủi ro đã đánh giá”).*
3. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thu thập và xử lý bằng chứng kiểm toán.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán và xử lý các mối quan hệ liên quan đến quá trình cung cấp và thu thập bằng chứng kiểm toán.

## Mục tiêu

1. *Mục tiêu của kiểm toán viên* và doanh nghiệp kiểm toán *là thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán để giúp kiểm toán viên thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra các kết luận hợp lý làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán.*

## Giải thích thuật ngữ

1. *Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:*
   1. Tài liệu, sổ kế toán: Là các ghi chép ban đầu và các chứng từ, tài liệu đi kèm như séc, chứng từ chuyển khoản điện tử; hóa đơn; hợp đồng; Sổ Cái và sổ chi tiết, chứng từ ghi sổ hàng ngày và các điều chỉnh khác cho báo cáo tài chính không được phản ánh trong chứng từ ghi sổ hàng ngày; và các tài liệu như bảng phân bổ chi phí, bảng tính toán, đối chiếu và thuyết minh;
   2. Tính thích hợp (của bằng chứng kiểm toán): Là tiêu chuẩn đánh giá về chất lượng của các bằng chứng kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán phải đảm bảo phù hợp và đáng tin cậy để hỗ trợ cho kiểm toán viên đưa ra các kết luận làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán;
   3. Bằng chứng kiểm toán: Là tất cả các *tài liệu,* thông tin do kiểm toán viên thu thập được liên quan đến cuộc kiểm toán và dựa trên các *tài liệu,* thông tin này, kiểm toán viên đưa ra kết luận và từ đó hình thành ý kiến kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán bao gồm những *tài liệu,* thông tin chứa đựng trong các *tài liệu,* sổ kế toán, kể cả báo cáo tài chính và những *tài liệu,* thông tin khác;
   4. Chuyên gia của đơn vị được kiểm toán: Là một cá nhân hoặc một tổ chức có kinh nghiệm chuyên môn trong một lĩnh vực riêng biệt ngoài lĩnh vực kế toán, kiểm toán, mà công việc của chuyên gia trong lĩnh vực đó được đơn vị được kiểm toán sử dụng trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính;
   5. Tính đầy đủ (của bằng chứng kiểm toán): Là tiêu chuẩn đánh giá về số lượng bằng chứng kiểm toán. Số lượng bằng chứng kiểm toán cần thu thập chịu ảnh hưởng bởi đánh giá của kiểm toán viên đối với rủi ro có sai sót trọng yếu và chất lượng của mỗi bằng chứng kiểm toán.

**II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC**

**Yêu cầu**

#### **Bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp**

1. *Kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán phù hợp với từng hoàn cảnh nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A25 Chuẩn mực này).*

#### ***Tài liệu,* thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán**

1. *Khi thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên phải xem xét tính phù hợp và độ tin cậy của* tài liệu, *thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A26 - A33 Chuẩn mực này).*
2. *Nếu* tài liệu, *thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán được tạo lập nhờ sử dụng công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán, tùy thuộc vào tầm quan trọng của công việc của chuyên gia đối với mục đích kiểm toán, kiểm toán viên phải thực hiện các việc sau ở phạm vi cần thiết để (xem hướng dẫn tại đoạn A34 - A36 Chuẩn mực này):*
   1. Đánh giá năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia đó (xem hướng dẫn tại đoạn A37 - A43 Chuẩn mực này);
   2. Tìm hiểu về công việc của chuyên gia đó (xem hướng dẫn tại đoạn A44 - A47 Chuẩn mực này);
   3. Đánh giá tính thích hợp của công việc của chuyên gia được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán cho cơ sở dẫn liệu có liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A48 Chuẩn mực này).
3. *Khi sử dụng* tài liệu, *thông tin do đơn vị được kiểm toán tạo ra, kiểm toán viên phải đánh giá liệu* tài liệu, *thông tin đó có đủ tin cậy cho mục đích kiểm toán hay không, bao gồm (khi cần thiết):* 
   1. Thu thập bằng chứng kiểm toán về tính chính xác và tính đầy đủ của *tài liệu,* thông tin (xem hướng dẫn tại đoạn A49 - A50 Chuẩn mực này);
   2. Đánh giá liệu *tài liệu,* thông tin có đủ chính xác và chi tiết cho mục đích kiểm toán hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A51 Chuẩn mực này).

#### **Lựa chọn phần tử kiểm tra để thu thập bằng chứng kiểm toán**

1. Khi thiết kế các thử nghiệm kiểm soát và kiểm tra chi tiết, kiểm toán viên phải xác định phương pháp hiệu quả để lựa chọn các phần tử kiểm tra nhằm đạt được mục đích của thủ tục kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A52 - A56 Chuẩn mực này).

#### **Tính không nhất quán, hoặc những hoài nghi về độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán**

1. Kiểm toán viên phải xác định các điều chỉnh hoặc bổ sung cần thiết đối với các thủ tục kiểm toán để giải quyết các vấn đề sau và phải xem xét ảnh hưởng (nếu có) của vấn đề sau đây đến các khía cạnh khác của cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A57 Chuẩn mực này):
   1. Bằng chứng kiểm toán thu thập được từ nguồn này không nhất quán với bằng chứng thu thập được từ nguồn khác; hoặc
   2. Kiểm toán viên hoài nghi về độ tin cậy của *tài liệu,* thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán.

**III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG**

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

#### **Bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp** (hướng dẫn đoạn 06 Chuẩn mực này)

1. Bằng chứng kiểm toán rất cần thiết để giúp kiểm toán viên đưa ra ý kiến và lập báo cáo kiểm toán. Bản chất của bằng chứng kiểm toán là mang tính tích lũy và được thu thập chủ yếu từ việc thực hiện các thủ tục kiểm toán trong suốt cuộc kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán cũng có thể bao gồm các *tài liệu,* thông tin có được từ các nguồn khác, như từ các cuộc kiểm toán trước (trừ khi kiểm toán viên cho rằng các sự kiện phát sinh từ khi kết thúc cuộc kiểm toán trước có thể làm *tài liệu,* thông tin đó không còn phù hợp với cuộc kiểm toán hiện tại, theo quy định tại đoạn 09 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315) hoặc từ thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán trong việc xem xét chấp nhận khách hàng. Các ghi chép về kế toán (chứng từ, sổ kế toán…) của đơn vị được kiểm toán là một nguồn bằng chứng kiểm toán chủ yếu và quan trọng, ngoài các nguồn khác từ bên trong và bên ngoài đơn vị. Các *tài liệu,* thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán có thể được lập bởi một chuyên gia do đơn vị được kiểm toán tuyển dụng hoặc thuê. Bằng chứng kiểm toán còn bao gồm *tài liệu,* thông tin hỗ trợ, chứng minh cho cơ sở dẫn liệu của Ban Giám đốc và cả những *tài liệu,* thông tin trái chiều với cơ sở dẫn liệu đó. Ngoài ra, trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể sử dụng sự thiếu *tài liệu,* thông tin như một bằng chứng kiểm toán (ví dụ khi Ban Giám đốc từ chối giải trình cácvấn đề mà kiểm toán viên yêu cầu).
2. Phần lớn công việc mà kiểm toán viên thực hiện nhằm hình thành ý kiến kiểm toán là thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán. Ngoài thủ tục phỏng vấn, các thủ tục kiểm toán khác để thu thập bằng chứng kiểm toán gồm kiểm tra, quan sát, xác nhận, tính toán lại, thực hiện lại và các thủ tục phân tích, thường được thực hiện kết hợp với nhau. Mặc dù thủ tục phỏng vấn có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán quan trọng, kể cả cung cấp bằng chứng về sai sót nhưng nếu chỉ phỏng vấn thì chưa đủ để cung cấp bằng chứng kiểm toán về việc không có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu hoặc về tính hữu hiệu của các kiểm soát.
3. Như đã giải thích trong đoạn 05 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, kiểm toán viên đạt được sự đảm bảo hợp lý khi đã thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm giảm rủi ro kiểm toán (là rủi ro mà kiểm toán viên đưa ra ý kiến không thích hợp khi báo cáo tài chính còn có những sai sót trọng yếu) đến một mức độ thấp có thể chấp nhận được.
4. Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán có mối liên hệ tương quan. “Đầy đủ” là tiêu chuẩn đánh giá về số lượng của bằng chứng kiểm toán. Số lượng của bằng chứng kiểm toán cần thu thập chịu ảnh hưởng bởi đánh giá của kiểm toán viên đối với rủi ro có sai sót (rủi ro được đánh giá ở mức độ càng cao thì cần càng nhiều bằng chứng kiểm toán) và đồng thời chịu ảnh hưởng bởi chất lượng của bằng chứng kiểm toán đó (chất lượng mỗi bằng chứng kiểm toán càng cao thì cần càng ít bằng chứng kiểm toán). Tuy nhiên, nhiều bằng chứng kiểm toán được thu thập không có nghĩa là chất lượng bằng chứng kiểm toán được đảm bảo.
5. “Thích hợp” là tiêu chuẩn thể hiện chất lượng của bằng chứng kiểm toán, bao gồmsự phù hợp và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán trong việc giúp kiểm toán viên đưa ra các kết luận làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán. Độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán chịu ảnh hưởng bởi nguồn gốc, nội dung của bằng chứng kiểm toán và phụ thuộc vào hoàn cảnh cụ thể mà kiểm toán viên đã thu thập được bằng chứng đó.
6. Đoạn 26 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 yêu cầu kiểm toán viên đưa ra kết luận về tính đầy đủ, thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập. Kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định liệu đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm giảm rủi ro kiểm toán đến một mức độ thấp có thể chấp nhận được hay chưa và từ đó đưa ra kết luận làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 nêu ra các vấn đề như nội dung các thủ tục kiểm toán, tính kịp thời của việc lập và trình bày báo cáo tài chính, và sự cân bằng giữa lợi ích và chi phí. Đây là các yếu tố phù hợp khi kiểm toán viên đưa ra xét đoán chuyên môn về việc liệu đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay chưa.

#### *Nguồn gốc của bằng chứng kiểm toán*

1. Một số bằng chứng kiểm toán được thu thập bằng cách thực hiện các thủ tục kiểm toán để kiểm tra tài liệu, sổ kế toán, ví dụ qua việc phân tích, soát xét và thực hiện lại các thủ tục đã được đơn vị thực hiện trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính; đối chiếu các loại *tài liệu,* thông tin liên quan và việc sử dụng các *tài liệu,* thông tin đó. Qua việc thực hiện các thủ tục kiểm toán đó, kiểm toán viên có thể xác định rằng các tài liệu,sổ kế toán đã nhất quán và thống nhất với báo cáo tài chính.
2. Việc xem xét các bằng chứng kiểm toán có tính nhất quán được thu thập từ các nguồn khác nhau hoặc có nội dung khác nhau thường giúp kiểm toán viên đạt được sự đảm bảo cao hơn so với việc xem xét riêng lẻ các bằng chứng kiểm toán. Ví dụ, *tài liệu,* thông tin chứng thực thu thập được từ một nguồn độc lập bên ngoài đơn vị có thể làm tăng mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên đạt được từ các bằng chứng kiểm toán thu được từ nội bộ đơn vị được kiểm toán, như bằng chứng trong các tài liệu*,* sổ kế toán, biên bản họp, hoặc giải trình của Ban Giám đốc.
3. Thông tin từ các nguồn độc lập ngoài đơn vị được kiểm toán mà kiểm toán viên có thể sử dụng làm bằng chứng kiểm toán bao gồm xác nhận từ bên thứ ba, báo cáo của các chuyên gia phân tích, và dữ liệu có thể so sánh về các đối thủ cạnh tranh.

*Các thủ tục kiểm toán nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán*

1. Theo quy định và hướng dẫn tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 và 330, bằng chứng kiểm toán được sử dụng để đưa ra kết luận làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán được thu thập bằng cách:
   1. Thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro;
   2. Thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo, bao gồm:
      1. Thử nghiệm kiểm soát theo yêu cầu của các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, hoặc theo lựa chọn của kiểm toán viên;
      2. Thử nghiệm cơ bản, bao gồm các kiểm tra chi tiết và các thủ tục phân tích cơ bản.
2. Các thủ tục kiểm toán được mô tả trong các đoạn A14 - A25 dưới đây có thể được sử dụng như các thủ tục đánh giá rủi ro, thử nghiệm kiểm soát hoặc thử nghiệm cơ bản, tùy thuộc vào hoàn cảnh mà kiểm toán viên áp dụng các thủ tục này. Như đã hướng dẫn trong đoạn A35 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, trong một số trường hợp nhất định, bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước cũng có thể cung cấp bằng chứng cho cuộc kiểm toán hiện tại nếu kiểm toán viên thực hiện các thủ tục kiểm toán để chứng minh các bằng chứng kiểm toán từ các cuộc kiểm toán trước vẫn tiếp tục phù hợp cho cuộc kiểm toán hiện tại.
3. Nội dung và lịch trình của các thủ tục kiểm toán được áp dụng có thể bị ảnh hưởng bởi thực tế là một số dữ liệu kế toán và các *tài liệu,* thông tin khác có thể chỉ có ở dạng điện tử hoặc chỉ có tại một thời điểm nhất định. Ví dụ, các chứng từ gốc (như đơn đặt hàng và hóa đơn) có thể chỉ tồn tại ở dạng điện tử khi đơn vị sử dụng thương mại điện tử, hoặc có thể đã bị loại bỏ sau khi quét ảnh trong trường hợp đơn vị sử dụng hệ thống xử lý hình ảnh để hỗ trợ việc lưu trữ và tra cứu.
4. Các *tài liệu,* thông tin điện tử nhất định có thể không khôi phục được sau một khoảng thời gian nhất định, ví dụ nếu các tệp dữ liệu đã bị thay đổi và không có dữ liệu sao lưu. Do đó, tùy theo chính sách lưu trữ *tài liệu,* thông tin của đơn vị, kiểm toán viên có thể thấy cần thiết phải yêu cầu đơn vị lưu trữ một số *tài liệu,* thông tin để kiểm toán viên soát xét hoặc kiểm toán viên sẽ thực hiện các thủ tục kiểm toán tại thời điểm có sẵn *tài liệu,* thông tin đó.

Kiểm tra

1. Việc kiểm tra bao gồm kiểm tra tài liệu,sổ kế toán hoặc chứng từ, có thể từ trong hoặc ngoài đơn vị; ở dạng giấy, dạng điện tử, hoặc các dạng thức khác; hoặc kiểm tra tài sản hiện vật. Việc kiểm tra tài liệu,sổ kế toán và chứng từ cung cấp các bằng chứng kiểm toán có độ tin cậy khác nhau, tùy thuộc vào nội dung, nguồn gốc của bằng chứng kiểm toán và tùy thuộc vào tính hữu hiệu của các kiểm soát đối với quá trình tạo lập ra tài liệu,sổ kế toán và chứng từ thuộc nội bộ đơn vị. Ví dụ về thủ tục kiểm tra trong thử nghiệm kiểm soát là kiểm tra tài liệu, sổ kế toán và chứng từ để thu thập bằng chứng về việc phê duyệt.
2. Một số chứng từ là bằng chứng kiểm toán trực tiếp về sự hiện hữu của một tài sản, ví dụ một chứng từ cấu thành một công cụ tài chính như cổ phiếu hoặc trái phiếu. Việc kiểm tra các chứng từ này có thể không nhất thiết cung cấp bằng chứng kiểm toán về quyền sở hữu hay giá trị. Ngoài ra, việc kiểm tra một hợp đồng đã được thực hiện có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán liên quan đến việc áp dụng các chính sách kế toán của đơn vị, như việc ghi nhận doanh thu.
3. Việc kiểm tra các tài sản hữu hình có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy về sự hiện hữu của các tài sản đó, nhưng có thể không cung cấp bằng chứng về quyền và nghĩa vụ của đơn vị hay giá trị của tài sản. Việc kiểm tra các khoản mục hàng tồn kho riêng rẽ có thể đi kèm với việc quan sát kiểm kê hàng tồn kho.

Quan sát

1. Quan sát là việc theo dõi một quy trình hoặc thủ tục do người khác thực hiện, ví dụ như kiểm toán viên quan sát nhân viên của đơn vị được kiểm toán thực hiện kiểm kê, hoặc quan sát việc thực hiện các hoạt động kiểm soát. Việc quan sát cung cấp bằng chứng kiểm toán về việc thực hiện một quy trình hoặc thủ tục, nhưng chỉ giới hạn ở thời điểm quan sát và thực tế là việc quan sát của kiểm toán viên có thể ảnh hưởng đến cách thức thực hiện quy trình hoặc thủ tục đó. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 501 quy định và hướng dẫn chi tiết hơn về việc quan sát kiểm kê hàng tồn kho.

Xác nhận từ bên ngoài

1. Xác nhận từ bên ngoài là bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên thu thập được dưới hình thức thư phúc đáp trực tiếp của bên thứ ba (bên xác nhận) ở dạng thư giấy, thư điện tử hoặc một dạng khác. Thủ tục xác nhận từ bên ngoài thường được sử dụng để xác minh các cơ sở dẫn liệu liên quan đến các số dư tài khoản nhất định và các yếu tố của các số dư tài khoản đó. Tuy nhiên, việc xác nhận từ bên ngoài không chỉ giới hạn cho các số dư tài khoản. Ví dụ, kiểm toán viên có thể đề nghị xác nhận về các điều khoản của hợp đồng hoặc các giao dịch của đơn vị với bên thứ ba; đề nghị xác nhận có thể được thiết kế để tìm hiểu liệu đã có thay đổi nào đối với hợp đồng hay chưa và nội dung của các thay đổi đó, nếu có. Các thủ tục xác nhận từ bên ngoài cũng được sử dụng để thu thập bằng chứng kiểm toán về sự không hiện hữu của những điều kiện nhất định, ví dụ, không có một “thỏa thuận phụ” có thể ảnh hưởng đến việc ghi nhận doanh thu (xem hướng dẫn chi tiết trong Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 505).

Tính toán lại

1. Tính toán lại là việc kiểm tra độ chính xác về mặt toán học của các số liệu. Tính toán lại có thể được thực hiện thủ công hoặc tự động.

Thực hiện lại

1. Thực hiện lại là việc kiểm toán viên thực hiện một cách độc lập các thủ tục hoặc các kiểm soát đã được đơn vị thực hiện trước đó như một phần kiểm soát nội bộ của đơn vị.

Thủ tục phân tích

1. Thủ tục phân tích bao gồm đánh giá thông tin tài chính qua việc phân tích các mối quan hệ giữa dữ liệu tài chính và phi tài chính. Thủ tục phân tích cũng bao gồm việc kiểm tra, khi cần thiết, các biến động và các mối quan hệ xác định không nhất quán với các *tài liệu,* thông tin liên quan khác hoặc có sự chênh lệch lớn so với các giá trị dự kiến (xem quy định và hướng dẫn chi tiết trong Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 520).

Phỏng vấn

1. Phỏng vấn là việc tìm kiếm thông tin tài chính và phi tài chính từ những người có hiểu biết bên trong hoặc bên ngoài đơn vị. Phỏng vấn được sử dụng rộng rãi trong suốt quá trình kiểm toán bên cạnh các thủ tục kiểm toán khác. Phỏng vấn có thể có nhiều hình thức, từ phỏng vấn bằng văn bản chính thức đến phỏng vấn bằng lời không chính thức. Việc đánh giá các câu trả lời phỏng vấn là một phần không thể tách rời của quá trình phỏng vấn.
2. Các câu trả lời phỏng vấn có thể cung cấp cho kiểm toán viên những thông tin mà trước đây kiểm toán viên chưa có hoặc cung cấp bằng chứng kiểm toán chứng thực. Ngoài ra, các câu trả lời phỏng vấn có thể cung cấp thông tin khác biệt đáng kể với các *tài liệu,* thông tin khác mà kiểm toán viên đã thu thập được, ví dụ thông tin về khả năng Ban Giám đốc khống chế kiểm soát. Trong một số trường hợp, các câu trả lời phỏng vấn cung cấp cơ sở để kiểm toán viên sửa đổi hoặc thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung.
3. Trong trường hợp phỏng vấn về ý định của Ban Giám đốc, việc chứng thực bằng chứng thu thập được thông qua việc phỏng vấn là rất quan trọng nhưng các *tài liệu,* thông tin có sẵn để hỗ trợ cho ý định của Ban Giám đốc thường bị hạn chế. Trong trường hợp này, kiểm toán viên cần tìm hiểu về những việc mà Ban Giám đốc đã làm để thực hiện các ý định của mình, các lý do Ban Giám đốc lựa chọn thực hiện một hành động cụ thể, và khả năng Ban Giám đốc theo đuổi hành động cụ thể đó để cung cấp các *tài liệu,* thông tin chứng thực cho bằng chứng thu thập được thông qua phỏng vấn.
4. Đối với một số vấn đề, kiểm toán viên có thể thấy cần phải có được giải trình bằng văn bản từ Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) để xác nhận các câu trả lời phỏng vấn bằng lời (xem quy định và hướng dẫn chi tiết trong Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 580).

#### **Tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán**

*Tính phù hợp và độ tin cậy* (hướng dẫn đoạn 07 Chuẩn mực này)

1. Như đã hướng dẫn trong đoạn A1 Chuẩn mực này, mặc dù bằng chứng kiểm toán chủ yếu được thu thập từ các thủ tục kiểm toán được thực hiện trong suốt quá trình kiểm toán, bằng chứng kiểm toán cũng có thể bao gồm *tài liệu,* thông tin thu thập được từ các nguồn khác, ví dụ từ các cuộc kiểm toán trước (trong các trường hợp nhất định) và từ các thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán đối với việc chấp nhận và duy trì khách hàng. Chất lượng của bằng chứng kiểm toán chịu ảnh hưởng của tính phù hợp và độ tin cậy của *tài liệu,* thông tin làm cơ sở cho bằng chứng kiểm toán.

Tính phù hợp

1. Tính phù hợp đề cập đến mối quan hệ logic với, hoặc liên quan tới, mục đích của thủ tục kiểm toán và trong một số trường hợp là cơ sở dẫn liệu được xem xét. Tính phù hợp của *tài liệu,* thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán có thể chịu ảnh hưởng của định hướng kiểm tra. Ví dụ, nếu mục đích của một thủ tục kiểm toán là nhằm kiểm tra liệu giá trị hoặc sự hiện hữu của các khoản phải trả có bị phản ánh cao hơn thực tế hay không, thì thủ tục kiểm toán phù hợp có thể là kiểm tra các khoản phải trả đã được ghi nhận trên sổ kế toán. Mặt khác, khi mục đích của thủ tục kiểm toán là nhằm kiểm tra liệu giá trị hoặc sự hiện hữu của các khoản phải trả có bị phản ánh thấp hơn thực tế hay không thì việc kiểm tra các khoản phải trả đã được ghi nhận trên sổ kế toán sẽ là không phù hợp, mà thủ tục kiểm toán phù hợp có thể là kiểm tra các *tài liệu,* thông tin như các khoản chi sau ngày khoá sổ lập báo cáo tài chính, các hóa đơn chưa thanh toán, báo cáo của nhà cung cấp, và báo cáo về các hàng hóa đã nhận nhưng chưa đối chiếu.
2. Một số thủ tục kiểm toán có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán phù hợp cho một số cơ sở dẫn liệu nhất định nhưng lại không phù hợp cho các cơ sở dẫn liệu khác. Ví dụ, việc kiểm tra các tài liệu liên quan đến việc thu tiền của các khoản phải thu sau ngày kết thúc kỳ kế toán có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán về sự hiện hữu và giá trị, nhưng không hẳn là bằng chứng về tính đúng kỳ. Tương tự, việc thu thập bằng chứng kiểm toán về một cơ sở dẫn liệu cụ thể (như sự hiện hữu của hàng tồn kho), không thay thế cho việc thu thập bằng chứng kiểm toán về một cơ sở dẫn liệu khác (như giá trị của hàng tồn kho đó). Mặt khác, bằng chứng kiểm toán từ các nguồn khác nhau hoặc có nội dung khác nhau có thể cũng phù hợp cho cùng một cơ sở dẫn liệu.
3. Thử nghiệm kiểm soát được thiết kế để đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát trong việc ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Việc thiết kế thử nghiệm kiểm soát nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp bao gồm việc xác định các điều kiện (tính chất hoặc thuộc tính) cho thấy kiểm soát đã được thực hiện, và các điều kiện sai lệch cho thấy kiểm soát không được thực hiện theo đúng như đã thiết kế. Kiểm toán viên sau đó có thể kiểm tra sự hiện hữu hoặc không hiện hữu của các điều kiện này.
4. Các thử nghiệm cơ bản được thiết kế nhằm phát hiện ra các sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Thử nghiệm cơ bản bao gồm kiểm tra chi tiết và thủ tục phân tích cơ bản. Việc thiết kế các thử nghiệm cơ bản bao gồm việc xác định các điều kiện dẫn đến sai sót trong cơ sở dẫn liệu và liên quan đến mục đích của thử nghiệm này.

#### Độ tin cậy

1. Độ tin cậy của *tài liệu,* thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán và độ tin cậy của chính bằng chứng kiểm toán đó chịu ảnh hưởng của nguồn gốc, nội dung và hoàn cảnh mà *tài liệu,* thông tin được thu thập, bao gồm các kiểm soát đối với việc tạo lập và lưu trữ *tài liệu,* thông tin khi thích hợp. Vì thế, có một số ngoại lệ trong các nguyên tắc đánh giá độ tin cậy của các loại bằng chứng kiểm toán khác nhau. Thậm chí khi *tài liệu,* thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán được thu thập từ các nguồn bên ngoài đơn vị thì cũng có thể có trường hợp làm ảnh hưởng đến độ tin cậy của các *tài liệu,* thông tin đó. Ví dụ, *tài liệu,* thông tin thu thập được từ một nguồn độc lập ngoài đơn vị có thể không đáng tin cậy nếu nguồn *tài liệu,* thông tin đó không đầy đủ hoặc chuyên gia của đơn vị được kiểm toán có thể thiếu khách quan. Mặc dù có những ngoại lệ nhất định nhưng việc đánh giá về độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán có thể dựa trên các nguyên tắc sau:
2. Độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán tăng lên khi bằng chứng kiểm toán được thu thập từ các nguồn độc lập bên ngoài đơn vị;
3. Độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán được tạo ra trong nội bộ đơn vị tăng lên khi các kiểm soát liên quan, kể cả các kiểm soát đối với việc tạo lập và lưu trữ các bằng chứng đó, được thực hiện hiệu quả;
4. Bằng chứng kiểm toán do kiểm toán viên trực tiếp thu thập (ví dụ bằng chứng thu thập được nhờ quan sát việc áp dụng một kiểm soát) đáng tin cậy hơn so với bằng chứng kiểm toán được thu thập gián tiếp hoặc do suy luận (ví dụ phỏng vấn về việc áp dụng một kiểm soát);
5. Bằng chứng kiểm toán dạng văn bản, có thể là trên giấy tờ, phương tiện điện tử, hoặc các dạng khác, đáng tin cậy hơn bằng chứng được thu thập bằng lời (ví dụ, biên bản họp được ghi đồng thời trong quá trình diễn ra cuộc họp đáng tin cậy hơn việc trình bày bằng lời sau đó về các vấn đề đã được thảo luận trong cuộc họp);
6. Bằng chứng kiểm toán là các chứng từ, tài liệu gốc đáng tin cậy hơn bằng chứng kiểm toán là bản copy, bản fax hoặc các tài liệu được quay phim, số hóa hoặc được chuyển thành bản điện tử mà độ tin cậy của các tài liệu này có thể phụ thuộc vào các kiểm soát đối với việc tạo lập và lưu trữ *tài liệu,* thông tin.
7. Đoạn 05(a) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 520 quy định chi tiết hơn về độ tin cậy của dữ liệu được sử dụng cho mục đích thiết kế thủ tục phân tích trong các thử nghiệm cơ bản.
8. Đoạn 13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 quy định về các trường hợp mà kiểm toán viên có lý do để tin rằng một tài liệu nào đó có thể không xác thực, hoặc có thể đã bị sửa đổi mà việc sửa đổi đó không được thông báo cho kiểm toán viên.

#### *Độ tin cậy của tài liệu, thông tin do chuyên gia của đơn vị được kiểm toán tạo ra* (hướng dẫn đoạn 08 Chuẩn mực này)

1. Việc lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán có thể cần đến chuyên môn trong một lĩnh vực khác ngoài kế toán, kiểm toán, ví dụ như việc tính toán thống kê bảo hiểm, định giá, hoặc dữ liệu kỹ thuật. Đơn vị được kiểm toán có thể tuyển dụng hoặc thuê chuyên gia trong các lĩnh vực này để có đủ chuyên môn cần thiết cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính, nếu không sẽ làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu.
2. Khi *tài liệu,* thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán được tạo ra nhờ sử dụng công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán thì kiểm toán viên cần thực hiện theo quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực này. Ví dụ, một cá nhân hoặc tổ chức có thể có chuyên môn trong việc áp dụng các mô hình để ước tính giá trị hợp lý của chứng khoán khi không có *tài liệu,* thông tin thị trường cho các chứng khoán này. Nếu cá nhân hoặc tổ chức sử dụng chuyên môn để đưa ra ước tính mà đơn vị được kiểm toán sử dụng ước tính này trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính thì cá nhân hoặc tổ chức đó là chuyên gia của đơn vị được kiểm toán và được áp dụng theo quy định của đoạn 08 Chuẩn mực này. Mặt khác, nếu cá nhân hoặc tổ chức chỉ cung cấp dữ liệu về giá của các giao dịch riêng không phải của đơn vị mà đơn vị sử dụng dữ liệu này trong các phương pháp ước tính riêng của đơn vị thì *tài liệu,* thông tin đó nếu được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán, sẽ áp dụng theo quy định tại đoạn 07 Chuẩn mực này, mà không được coi là việc sử dụng chuyên gia của đơn vị được kiểm toán.
3. Nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán theo quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực này có thể chịu ảnh hưởng của các vấn đề như:
4. Bản chất và độ phức tạp của vấn đề có sự tham gia của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán;
5. Rủi ro có sai sót trọng yếu của vấn đề;
6. Tính sẵn có của các nguồn bằng chứng kiểm toán thay thế;
7. Nội dung, phạm vi và mục tiêu công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán;
8. Chuyên gia của đơn vị được kiểm toán do đơn vị tuyển dụng hay do đơn vị thuê để cung cấp các dịch vụ liên quan;
9. Phạm vi mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể kiểm soát hoặc mức độ ảnh hưởng của Ban Giám đốc đối với công việc của chuyên gia;
10. Chuyên gia của đơn vị được kiểm toán có tuân thủ các tiêu chuẩn kỹ thuật hoặc các yêu cầu khác về chuyên môn của ngành nghề hay không;
11. Nội dung và phạm vi kiểm soát của đơn vị được kiểm toán đối với công việc của chuyên gia của đơn vị;
12. Kiến thức và kinh nghiệm của kiểm toán viên về lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán;
13. Kinh nghiệm trước đây của kiểm toán viên về công việc của chuyên gia đó.

Năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 08(a) Chuẩn mực này)

1. Năng lực được thể hiện thông qua hiểu biết và trình độ chuyên môn của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán. Khả năng của chuyên gia được thể hiện thông qua việc chuyên gia sử dụng năng lực đó trong từng trường hợp cụ thể. Các yếu tố ảnh hưởng đến khả năng của chuyên gia có thể bao gồm vị trí địa lý, thời gian và các nguồn lực sẵn có. Tính khách quan là tác động có thể có của sự thiên lệch, sự xung đột về lợi ích hoặc ảnh hưởng của những người khác đến xét đoán chuyên môn của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán. Năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán, và bất kỳ kiểm soát nào của đơn vị đối với công việc của chuyên gia đó, đều là những yếu tố quan trọng ảnh hưởng đến độ tin cậy của *tài liệu,* thông tin do chuyên gia tạo ra.
2. Thông tin về năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán có thể có từ nhiều nguồn, như:
3. Kinh nghiệm cá nhân về công việc trước đó của chuyên gia;
4. Thảo luận với chuyên gia;
5. Thảo luận với những người khác biết rõ về công việc của chuyên gia;
6. Hiểu biết về các văn bằng, chứng chỉ của chuyên gia, cơ quan hoặc tổ chức nghề nghiệp mà chuyên gia là thành viên, giấy phép hành nghề hoặc các hình thức chứng nhận bên ngoài khác;
7. Các bài báo hoặc sách đã được xuất bản của chuyên gia;
8. Chuyên gia của doanh nghiệp kiểm toán (nếu có) hỗ trợ kiểm toán viên thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về *tài liệu,* thông tin do chuyên gia của đơn vị được kiểm toán tạo ra.
9. Những vấn đề liên quan đến đánh giá năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia bao gồm việc liệu công việc của chuyên gia có phải tuân thủ các chuẩn mực về kỹ thuật, yêu cầu về nghề nghiệp hoặc yêu cầu của ngành hay không; như chuẩn mực đạo đức yêu cầu đối với hội viên của tổ chức nghề nghiệp hay hiệp hội chuyên ngành, tiêu chuẩn tín chỉ của tổ chức cấp bằng, hoặc các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định.
10. Những vấn đề khác có thể liên quan đến năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia bao gồm:
11. Tính phù hợp giữa năng lực của chuyên gia với vấn đề có sử dụng công việc của chuyên gia, bao gồm bất kỳ lĩnh vực nào thuộc phạm vi chuyên môn của chuyên gia đó. Ví dụ, một chuyên gia có thể có kinh nghiệm về tính phí bảo hiểm tài sản và tai nạn, nhưng lại không có nhiều kinh nghiệm chuyên môn về tính toán phí bảo hiểm nhân thọ;
12. Năng lực của chuyên gia liên quan đến yêu cầu về kế toán, kiểm toán, như kiến thức về các giả định và phương pháp kế toán, kể cả các mô hình (nếu có) là phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
13. Những sự kiện không dự tính trước, sự thay đổi của các điều kiện, hoặc bằng chứng kiểm toán thu thập được từ kết quả của các thủ tục kiểm toán cho thấy cần phải xem xét lại đánh giá ban đầu về năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán khi cuộc kiểm toán đang được tiến hành.
14. Có nhiều trường hợp có thể ảnh hưởng đến tính khách quan của chuyên gia, như nguy cơ do tư lợi, nguy cơ về sự bào chữa, nguy cơ về sự quen thuộc, nguy cơ tự kiểm tra và nguy cơ bị đe dọa. Các biện pháp bảo vệ có thể loại trừ hoặc giảm thiểu những nguy cơ này và có thể do yếu tố bên ngoài tạo ra (ví dụ tiêu chuẩn nghề nghiệp của chuyên gia, yêu cầu của pháp luật và các quy định), hoặc do môi trường làm việc của chuyên gia tạo ra (ví dụ những chính sách và thủ tục về kiểm soát chất lượng).
15. Mặc dù các biện pháp bảo vệ không thể loại bỏ tất cả các nguy cơ ảnh hưởng đến tính khách quan của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán, các nguy cơ như nguy cơ bị đe dọa có thể ít ảnh hưởng đến chuyên gia được đơn vị thuê hơn so với chuyên gia được đơn vị tuyển dụng, và tính hữu hiệu của các biện pháp bảo vệ như các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng có thể lớn hơn. Vì thực tế luôn hiện hữu nguy cơ ảnh hưởng đến tính khách quan đối với nhân viên của đơn vị nên chuyên gia được đơn vị tuyển dụng cũng không thể được coi là khách quan hơn so với các nhân viên khác của đơn vị.
16. Khi đánh giá tính khách quan của chuyên gia được đơn vị thuê, kiểm toán viên có thể cần phải thảo luận với Ban Giám đốc và chuyên gia đó về lợi ích và mối quan hệ có thể ảnh hưởng đến tính khách quan của chuyên gia, và các biện pháp bảo vệ được áp dụng, bao gồm các yêu cầu nghề nghiệp áp dụng cho chuyên gia và đánh giá liệu các biện pháp bảo vệ có đầy đủ hay không. Các lợi ích và mối quan hệ có thể ảnh hưởng đến tính khách quan của chuyên gia bao gồm:
17. Các lợi ích tài chính;
18. Các mối quan hệ kinh doanh và quan hệ cá nhân;
19. Các dịch vụ khác do chuyên gia cung cấp.

##### Tìm hiểu về công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 08(b) Chuẩn mực này)

1. Hiểu biết về công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán bao gồm hiểu biết về lĩnh vực chuyên môn có liên quan. Hiểu biết về lĩnh vực chuyên môn liên quan có thể đạt được cùng với quyết định của kiểm toán viên về việc liệu kiểm toán viên có đủ chuyên môn cần thiết để đánh giá công việc của chuyên gia đó hay phải cần đến chuyên gia của doanh nghiệp kiểm toán để thực hiện việc đánh giá này (xem quy định tại đoạn 07 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 620).
2. Những khía cạnh thuộc lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán mà kiểm toán viên cần hiểu biết, bao gồm:
3. Lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia có những phần chuyên sâu liên quan đến cuộc kiểm toán hay không;
4. Các chuẩn mực nghề nghiệp, các chuẩn mực khác và những yêu cầu của pháp luật và các quy định phải áp dụng;
5. Giả định và phương pháp mà chuyên gia của đơn vị được kiểm toán áp dụng, tính phổ biến của các giả định và phương pháp trong lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia và sự phù hợp với mục đích lập báo cáo tài chính;
6. Nội dung của *tài liệu,* thông tin hoặc dữ liệu nội bộ và bên ngoài mà chuyên gia của đơn vị được kiểm toán sử dụng.
7. Trong trường hợp chuyên gia được đơn vị thuê, thông thường sẽ có một hợp đồng hoặc một dạng văn bản thỏa thuận khác giữa đơn vị và chuyên gia. Khi tìm hiểu về công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán, việc đánh giá hợp đồng hoặc thỏa thuận đó có thể giúp kiểm toán viên xác định tính thích hợp của các vấn đề sau cho mục đích kiểm toán:
8. Nội dung, phạm vi và mục tiêu công việc của chuyên gia;
9. Vai trò và trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán và chuyên gia;
10. Nội dung, lịch trình, phạm vi trao đổi giữa Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán và chuyên gia, kể cả loại hình báo cáo mà chuyên gia cung cấp.
11. Trong trường hợp chuyên gia được đơn vị tuyển dụng, thông thường sẽ không có hợp đồng hoặc văn bản thỏa thuận như đã nêu trên. Phỏng vấn chuyên gia và các thành viên Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể là phương pháp thích hợp nhất để kiểm toán viên có được những hiểu biết cần thiết.

##### Đánh giá tính thích hợp của công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán (hướng dẫn đoạn 08(c) Chuẩn mực này)

1. Khi đánh giá tính thích hợp của công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán cho cơ sở dẫn liệu liên quan, kiểm toán viên cần lưu ý các vấn đề như:
2. Tính phù hợp và tính hợp lý của các phát hiện và kết luận của chuyên gia, và tính nhất quán của các phát hiện và kết luận này với các bằng chứng kiểm toán khác, và liệu các phát hiện và kết luận đó đã được phản ánh một cách thích hợp trong báo cáo tài chính hay chưa;
3. Tính phù hợp và tính hợp lý của các giả định và phương pháp quan trọng được chuyên gia sử dụng;
4. Tính phù hợp, đầy đủ và chính xác của các nguồn dữ liệu được chuyên gia sử dụng.

#### *Thông tin do đơn vị được kiểm toán tạo lập và được sử dụng cho mục đích kiểm toán* (hướng dẫn đoạn 09(a) - (b) Chuẩn mực này)

1. Để giúp kiểm toán viên thu thập được bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy, *tài liệu,* thông tin do đơn vị được kiểm toán tạo lập được sử dụng khi tiến hành các thủ tục kiểm toán cần phải đầy đủ và chính xác. Ví dụ, tính hữu hiệu của việc kiểm toán doanh thu bằng cách nhân giá niêm yết với khối lượng hàng bán sẽ chịu ảnh hưởng của tính chính xác của thông tin về giá và tính đầy đủ, chính xác của dữ liệu về khối lượng hàng bán. Tương tự, nếu kiểm toán viên dự định kiểm tra một tổng thể để tìm bằng chứng về một đặc điểm nào đó (ví dụ kiểm tra các khoản chi để tìm bằng chứng về việc phê duyệt các khoản chi), kết quả kiểm tra sẽ có độ tin cậy thấp hơn nếu tổng thể được lựa chọn phần tử để kiểm tra là không đầy đủ.
2. Việc thu thập bằng chứng kiểm toán về tính chính xác và đầy đủ của *tài liệu,* thông tin có thể được thực hiện đồng thời với thủ tục kiểm toán thực tế được áp dụng cho *tài liệu,* thông tin đó khi việc thu thập bằng chứng kiểm toán này là một phần không thể tách rời của thủ tục kiểm toán. Trong một số trường hợp khác, kiểm toán viên có thể đã thu thập được bằng chứng kiểm toán về tính chính xác và đầy đủ của *tài liệu,* thông tin bằng cách áp dụng thử nghiệm kiểm soát đối với việc tạo lập và lưu trữ *tài liệu,* thông tin đó. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể quyết định cần phải có các thủ tục kiểm toán bổ sung.
3. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể dự định sử dụng *tài liệu,* thông tin do đơn vị được kiểm toán cung cấp cho các mục đích kiểm toán khác. Ví dụ, kiểm toán viên có thể dự định sử dụng các tiêu chuẩn đánh giá về hiệu quả hoạt động của đơn vị để thực hiện thủ tục phân tích, hoặc sử dụng *tài liệu,* thông tin do đơn vị tạo ra để giám sát các hoạt động, như báo cáo của kiểm toán viên nội bộ. Trong trường hợp đó, tính thích hợp của bằng chứng kiểm toán được thu thập chịu ảnh hưởng của việc liệu *tài liệu,* thông tin có đủ chính xác hoặc đủ chi tiết cho mục đích kiểm toán hay không. Ví dụ, các tiêu chuẩn đánh giá về hiệu quả hoạt động do Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sử dụng có thể không đủ chính xác để phát hiện ra các sai sót trọng yếu.

**Lựa chọn phần tử kiểm tra để thu thập bằng chứng kiểm toán** (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

1. Một thử nghiệm hiệu quả sẽ cung cấp bằng chứng kiểm toán thích hợp ở mức độ, mà nếu được sử dụng cùng với các bằng chứng kiểm toán khác thu thập được, sẽ đầy đủ cho mục đích kiểm toán. Khi lựa chọn phần tử để kiểm tra, theo quy định tại đoạn 07 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải xác định tính phù hợp và độ tin cậy của *tài liệu,* thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán; ngoài ra tính hiệu quả cũng là một lưu ý quan trọng khi lựa chọn phần tử để kiểm tra. Các phương pháp mà kiểm toán viên sử dụng để lựa chọn phần tử kiểm tra gồm:
   1. Chọn tất cả các phần tử (kiểm tra 100%);
   2. Lựa chọn các phần tử cụ thể;
   3. Lấy mẫu kiểm toán.

Việc áp dụng một hoặc kết hợp nhiều phương pháp này có thể phù hợp tùy thuộc vào từng trường hợp cụ thể, như rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến cơ sở dẫn liệu đang được kiểm tra, tính khả thi và hiệu quả của các phương pháp khác nhau.

*Chọn tất cả các phần tử*

1. Kiểm toán viên có thể kết luận rằng việc kiểm tra toàn bộ tổng thể các phần tử cấu thành một nhóm giao dịch hoặc số dư tài khoản (hoặc một nhóm trong tổng thể đó) là thích hợp nhất. Kiểm tra 100% thường không áp dụng đối với thử nghiệm kiểm soát nhưng thường được áp dụng đối với kiểm tra chi tiết. Kiểm tra 100% có thể thích hợp khi:
2. Tổng thể được cấu thành từ một số ít các phần tử có giá trị lớn;
3. Có rủi ro đáng kể mà các phương pháp khác không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp; hoặc
4. Tính chất lặp đi lặp lại của việc tính toán hoặc quy trình khác được thực hiện tự động bởi một hệ thốngthông tin giúp việc kiểm tra 100% sẽ tiết kiệm chi phí hơn.

*Lựa chọn các phần tử cụ thể*

1. Kiểm toán viên có thể quyết định lựa chọn các phần tử cụ thể từ một tổng thể. Các yếu tố ảnh hưởng đến việc đưa ra quyết định này bao gồm: hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị, các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá và đặc điểm của tổng thể được kiểm tra. Việc lựa chọn các phần tử cụ thể theo xét đoán của kiểm toán viên chịu ảnh hưởng của rủi ro ngoài lấy mẫu. Các phần tử cụ thể được chọn có thể bao gồm:
2. *Các phần tử có giá trị lớn hoặc các phần tử đặc biệt:* Kiểm toán viên có thể quyết định lựa chọn một số phần tử cụ thể trong một tổng thể do các phần tử này có giá trị lớn hoặc có một số tính chất khác, như các phần tử có nghi ngờ, bất thường, có nguy cơ rủi ro cao hoặc đã từng bị nhầm lẫn;
3. *Tất cả các phần tử có giá trị cao hơn một giá trị nhất định*: Kiểm toán viên có thể quyết định kiểm tra tất cả các phần tử có giá trị được ghi nhận cao hơn một giá trị nhất định nhằm xác minh một phần lớn trong tổng giá trị của một nhóm giao dịch hoặc số dư tài khoản;
4. *Các phần tử để thu thập tài liệu, thông tin*: Kiểm toán viên có thể kiểm tra các phần tử để thu thập *tài liệu,* thông tin về các vấn đề như bản chất của đơn vị hoặc bản chất của các giao dịch.
5. Mặc dù việc lựa chọn các phần tử nhất định từ một nhóm giao dịch hoặc số dư tài khoản để kiểm tra thường là một phương pháp hiệu quả để thu thập bằng chứng kiểm toán nhưng đây không phải là phương pháp lấy mẫu kiểm toán. Kết quả của các thủ tục kiểm toán được áp dụng cho các phần tử được lựa chọn theo cách này không thể được suy rộng cho toàn bộ tổng thể; do đó, việc lựa chọn các phần tử cụ thể để kiểm tra không cung cấp bằng chứng kiểm toán về phần còn lại của tổng thể.

*Lấy mẫu kiểm toán*

1. Việc lấy mẫu kiểm toán được thiết kế để giúp đưa ra kết luận về toàn bộ tổng thể dựa trên kết quả kiểm tra mẫu được rút ra từ tổng thể đó. Lấy mẫu kiểm toán được quy định và hướng dẫn cụ thể trong Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 530.

#### **Tính không nhất quán, hoặc những hoài nghi về độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán** (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

1. Việc thu thập bằng chứng kiểm toán từ các nguồn khác nhau hoặc có nội dung khác nhau có thể cho thấy một bằng chứng kiểm toán cụ thể không đáng tin cậy, ví dụ khi bằng chứng kiểm toán được thu thập từ nguồn này lại không nhất quán với bằng chứng kiểm toán được thu thập từ nguồn khác. Trường hợp này có thể xảy ra khi các câu trả lời phỏng vấn của Ban Giám đốc, kiểm toán nội bộ và những người khác không nhất quán, hoặc khi câu trả lời phỏng vấn của Ban quản trị được đưa ra để chứng thực cho các câu trả lời phỏng vấn của Ban Giám đốc lại không nhất quán với câu trả lời của Ban Giám đốc. Đoạn 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230 đưa ra yêu cầu cụ thể về tài liệu,hồ sơ kiểm toán nếu kiểm toán viên phát hiện thông tin không nhất quán với kết luận cuối cùng của kiểm toán viên về một vấn đề quan trọng./.

\*\*\*\*\*