BỘ TÀI CHÍNH ---	CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM Độc lập - Tự do - Hạnh phúc ---
Số: 70/2015/TT-BTC	*Hà Nội, ngày 08 tháng 5 năm 2015*

THÔNG TƯ
BAN HÀNH CHUẨN MỰC ĐẠO ĐỨC NGHỀ NGHIỆP KẾ TOÁN, KIỂM TOÁN

Căn cứ Luật kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 ngày 29/3/2011;

Căn cứ Luật Kế toán số 03/2003/QH11 ngày 17/6/2003;

Căn cứ Nghị định số 17/2012/NĐ-CP ngày 13/3/2012 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật kiểm toán độc lập;

Căn cứ Nghị định số 129/2004/NĐ-CP ngày 31/5/2004 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Kế toán áp dụng trong hoạt động kinh doanh;

Căn cứ Nghị định số 215/2013/NĐ-CP ngày 23/12/2013 của Chính phủ quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của Bộ Tài chính;

Theo đề nghị của Chủ tịch Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam, Vụ trưởng Vụ Chế độ kế toán và kiểm toán,

Bộ trưởng Bộ Tài chính ban hành Thông tư ban hành Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán.

Điều 1. Ban hành kèm theo Thông tư này Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán.

Điều 2. Thông tư này áp dụng đối với người có chứng chỉ hành nghề kế toán, người có chứng chỉ kiểm toán viên, doanh nghiệp dịch vụ kế toán, doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài tại Việt Nam và các đối tượng được quy định cụ thể trong nội dung Chuẩn mực, như sau:

1. Phần A của Chuẩn mực áp dụng cho doanh nghiệp dịch vụ kế toán, doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài tại Việt Nam và người có chứng chỉ hành nghề kế toán, chứng chỉ kiểm toán viên.

2. Phần B của Chuẩn mực áp dụng cho doanh nghiệp dịch vụ kế toán, doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài tại Việt Nam và người có chứng chỉ hành nghề kế toán, chứng chỉ kiểm toán viên làm việc trong doanh nghiệp dịch vụ kế toán, doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài tại Việt Nam.

3. Phần C của Chuẩn mực áp dụng cho người có chứng chỉ hành nghề kế toán, chứng chỉ kiểm toán viên làm việc trong doanh nghiệp.

Điều 3. Thông tư này có hiệu lực thi hành kể từ ngày 01/01/2016.

Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán Việt Nam ban hành theo Quyết định số 87/2005/QĐ-BTC ngày 01/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính hết hiệu lực kể từ ngày 01/01/2016.

Điều 4. Vụ trưởng Vụ Chế độ kế toán và kiểm toán, doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài tại Việt Nam, kiểm toán viên, doanh nghiệp dịch vụ kế toán, người có chứng chỉ hành nghề kế toán và các tổ chức, cá nhân có liên quan chịu trách nhiệm thi hành Thông tư này./.

Nơi nhận:
- Văn phòng Tổng Bí thư;
- Văn phòng Quốc hội;
- Văn phòng Chủ tịch nước;
- Văn phòng TW và các Ban của Đảng;
- Văn phòng Chính phủ;
- Viện Kiểm sát NDTC, Toà án NDTC;
- Kiểm toán Nhà nước;
- Các Bộ, cơ quan ngang Bộ, cơ quan thuộc CP;
- UBND tỉnh, TP trực thuộc TW;
- Cục kiểm tra văn bản - Bộ Tư pháp;
- Các đơn vị thuộc và trực thuộc Bộ Tài chính;
- Hội Kế toán và kiểm toán Việt Nam;
- Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam;
- Các doanh nghiệp kiểm toán;
- Công báo; VP Ban chỉ đạo TW về PC tham nhũng;
- Website Chính phủ và Website Bộ Tài chính;
- Lưu: VT, Vụ CĐKT.

KT. BỘ TRƯỞNG
THỨ TRƯỞNG
Trần Xuân Hà

CHUẨN MỰC ĐẠO ĐỨC NGHỀ NGHIỆP KẾ TOÁN, KIỂM TOÁN

(Ban hành kèm theo Thông tư số 70/2015/TT-BTC ngày 08 tháng 5 năm 2015 của Bộ Tài chính)

Phần A
QUY ĐỊNH CHUNG VÀ CÁC NGUYÊN TẮC ĐẠO ĐỨC CƠ BẢN

CHƯƠNG 100 - GIỚI THIỆU VÀ CÁC NGUYÊN TẮC ĐẠO ĐỨC CƠ BẢN

Giới thiệu

100.1 Đặc điểm nổi bật của nghề kế toán, kiểm toán là việc chấp nhận trách nhiệm vì lợi ích của công chúng. Do vậy, trách nhiệm của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp không chỉ dừng lại ở việc đáp ứng các nhu cầu của khách hàng đơn lẻ hoặc doanh nghiệp nơi kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp làm việc mà còn phải nắm được và tuân thủ các quy định trong Chuẩn mực này vì lợi ích của công chúng. Trường hợp kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp không thể tuân thủ một số quy định nhất định trong Chuẩn mực này do pháp luật và các quy định có liên quan không cho phép, thì kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp vẫn phải tuân thủ các quy định khác trong Chuẩn mực này.

100.2 Chuẩn mực này gồm ba phần:

Phần A: Quy định chung và các nguyên tắc đạo đức cơ bản;

Phần B: Áp dụng cho kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề;

Phần C: Áp dụng cho kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp.

Phần A đưa ra các nguyên tắc đạo đức cơ bản về nghề nghiệp kế toán, kiểm toán, đồng thời, cung cấp một khuôn khổ mà kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải áp dụng để:

(a) Xác định các nguy cơ ảnh hưởng tới việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản;

(b) Đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ đó;

(c) Áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết, nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được. Các biện pháp bảo vệ là cần thiết khi kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp xác định rằng nguy cơ đó sẽ khiến cho một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin, sau khi xem xét các sự kiện và tình huống có sẵn cho kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp tại thời điểm đó, có thể kết luận một cách tương đối chắc chắn rằng các nguyên tắc đạo đức cơ bản bị vi phạm.

Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải sử dụng xét đoán chuyên môn của mình trong việc áp dụng Chuẩn mực này.

100.3 Phần B và C hướng dẫn việc áp dụng khuôn khổ *nêu tại phần A* trong các trường hợp nhất định. Các phần này đưa ra một số ví dụ về các biện pháp bảo vệ thích hợp nhằm khắc phục các nguy cơ ảnh hưởng tới việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Các phần này cũng đưa ra các tình huống dẫn đến các nguy cơ mà không biện pháp bảo vệ nào có thể khắc phục được, do vậy, cần phải tránh các tình huống hoặc mối quan hệ đó.

Phần B áp dụng cho kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề. Phần C áp dụng cho kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp. Tuy vậy, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề cũng có thể tham khảo Phần C trong một số tình huống nhất định.

100.4 Việc sử dụng từ "phải"; "cần phải" trong Chuẩn mực này nhấn mạnh yêu cầu mà theo đó, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp hay doanh nghiệp dịch vụ kế toán, doanh nghiệp kiểm

toán *(sau đây gọi tắt là "doanh nghiệp kế toán, kiểm toán)* phải tuân thủ, trừ các trường hợp ngoại lệ được nêu rõ trong Chuẩn mực này.

Các nguyên tắc đạo đức cơ bản

100.5 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản sau:

(a) *Tính chính trực:* Phải thẳng thắn, trung thực trong tất cả các mối quan hệ chuyên môn và kinh doanh;

(b) *Tính khách quan:* Không cho phép sự thiên vị, xung đột lợi ích hoặc bất cứ ảnh hưởng không hợp lý nào chi phối các xét đoán chuyên môn và kinh doanh của mình;

(c) *Năng lực chuyên môn và tính thận trọng:* Thể hiện, duy trì sự hiểu biết và kỹ năng chuyên môn cần thiết nhằm đảm bảo rằng khách hàng hoặc chủ doanh nghiệp được cung cấp dịch vụ chuyên môn có chất lượng dựa trên những kiến thức mới nhất về chuyên môn, pháp luật và kỹ thuật, đồng thời hành động một cách thận trọng và phù hợp với các chuẩn mực nghề nghiệp và kỹ thuật được áp dụng;

(d) *Tính bảo mật:* Phải bảo mật thông tin có được từ các mối quan hệ chuyên môn và kinh doanh, vì vậy, không được tiết lộ bất cứ thông tin nào cho bên thứ ba khi chưa được sự đồng ý của bên có thẩm quyền, trừ khi có quyền hoặc nghĩa vụ phải cung cấp thông tin theo yêu cầu của pháp luật hoặc cơ quan quản lý hoặc tổ chức nghề nghiệp, và cũng như không được sử dụng thông tin vì lợi ích cá nhân của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp hoặc của bên thứ ba;

(e) *Tư cách nghề nghiệp:* Phải tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan, tránh bất kỳ hành động nào làm giảm uy tín nghề nghiệp của mình.

Các Chương từ 110 - 150 Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn chi tiết về các nguyên tắc đạo đức cơ bản này.

Phương pháp tiếp cận dựa trên khuôn khổ

100.6 Môi trường làm việc của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể làm phát sinh các nguy cơ cụ thể đối với việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Việc xác định tất cả các tình huống có thể làm phát sinh nguy cơ đối với việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản và đưa ra những biện pháp bảo vệ thích hợp là điều không thể. Hơn nữa, bản chất của mỗi hợp đồng và công việc được giao có thể khác nhau, do đó, các nguy cơ phát sinh cũng sẽ khác nhau và đòi hỏi những biện pháp bảo vệ khác nhau. Vì vậy, Chuẩn mực này xây dựng một khuôn khổ, trong đó yêu cầu kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp xác định, đánh giá và khắc phục các nguy cơ ảnh hưởng tới việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Phương pháp tiếp cận dựa trên khuôn khổ sẽ hỗ trợ kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong việc tuân thủ các yêu cầu về đạo đức của Chuẩn mực này và trong việc thực hiện trách nhiệm hoạt động vì lợi ích của công chúng. Chuẩn mực này đề cập đến rất nhiều tình huống có thể làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản và không cho phép một kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp thực hiện một hành vi, kể cả khi hành vi đó không bị cấm một cách cụ thể.

100.7 Khi kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp xác định được các nguy cơ ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản và dựa trên việc đánh giá các nguy cơ đó, xác định rằng nguy cơ đó không ở mức có thể chấp nhận được, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải xác định liệu có biện pháp bảo vệ nào thích hợp không và có thể áp dụng các biện pháp đó để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được hay không. Để đưa ra kết luận này, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải sử dụng xét đoán chuyên môn và cân nhắc xem liệu một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin, sau khi xem xét các sự kiện và tình huống có sẵn cho kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp tại thời điểm đó, có thể kết luận một cách tương đối chắc

chắn rằng các nguy cơ sẽ được loại trừ hoặc làm giảm xuống mức có thể chấp nhận được bằng cách áp dụng các biện pháp bảo vệ, sao cho các nguyên tắc đạo đức cơ bản không bị vi phạm hay không.

100.8 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải đánh giá nguy cơ ảnh hưởng tới việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản trong các tình huống hay các mối quan hệ khi bản thân kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp biết hoặc được cho là phải biết các tình huống và mối quan hệ này.

100.9 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp sẽ phải dựa vào các yếu tố định lượng và định tính trong việc đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ. Khi áp dụng Chuẩn mực này, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể gặp phải những tình huống mà trong đó nguy cơ không thể bị loại trừ hoặc làm giảm xuống mức có thể chấp nhận được, hoặc do nguy cơ quá nghiêm trọng, hoặc do không có hoặc không thể áp dụng được biện pháp bảo vệ thích hợp. Trong tình huống như vậy, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải từ chối hoặc chấm dứt việc cung cấp dịch vụ hoặc, nếu cần thiết, ngừng cung cấp dịch vụ (trong trường hợp của kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề) hoặc ngừng làm việc với doanh nghiệp (trong trường hợp kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp).

100.10 Chương 290 và 291 Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn các điều khoản mà kiểm toán viên hành nghề phải tuân thủ khi phát hiện các vi phạm về tính độc lập theo quy định của Chuẩn mực này. Khi kiểm toán viên hành nghề phát hiện ra việc vi phạm bất cứ quy định nào khác của Chuẩn mực này, kiểm toán viên hành nghề phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của vi phạm và ảnh hưởng của vi phạm đó đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Kiểm toán viên hành nghề phải sử dụng tất cả các biện pháp phù hợp ngay khi có thể, để giải quyết một cách thỏa đáng hậu quả của vi phạm. Kiểm toán viên hành nghề phải xác định liệu có cần báo cáo vi phạm này cho những người có thể bị ảnh hưởng bởi vi phạm, tổ chức nghề nghiệp nơi họ là thành viên, cơ quan quản lý hoặc cơ quan giám sát có liên quan hay không.

100.11 Khi một kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp gặp phải tình huống bất thường mà việc áp dụng các quy định cụ thể trong Chuẩn mực này sẽ dẫn đến một kết quả sai lệch hoặc kết quả không vì lợi ích của công chúng thì kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp cần phải tham khảo ý kiến tư vấn của tổ chức nghề nghiệp nơi họ là thành viên hay cơ quan quản lý có liên quan.

Các nguy cơ và biện pháp bảo vệ

100.12 Nguy cơ có thể phát sinh từ các mối quan hệ và tình huống khác nhau. Khi một mối quan hệ hoặc tình huống làm phát sinh nguy cơ, nguy cơ đó có thể ảnh hưởng, hoặc có thể được coi là ảnh hưởng tới việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp. Một tình huống hoặc mối quan hệ có thể làm phát sinh nhiều hơn một nguy cơ, và một nguy cơ có thể gây ảnh hưởng tới việc tuân thủ nhiều hơn một nguyên tắc đạo đức cơ bản. Các nguy cơ sẽ thuộc ít nhất một trong các loại sau đây:

(a) *Nguy cơ do tư lợi:* Nguy cơ khi lợi ích tài chính hoặc lợi ích khác gây ảnh hưởng tới xét đoán hay hành xử của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp;

(b) *Nguy cơ tự kiểm tra:* Nguy cơ khi một kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp không đánh giá được một cách hợp lý kết quả xét đoán chuyên môn hay kết quả dịch vụ do chính họ hoặc do một cá nhân khác trong doanh nghiệp kế toán, kiểm toán hoặc trong doanh nghiệp, tổ chức nơi họ làm việc thực hiện trước đó, mà kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp sẽ dựa vào đó để hình thành xét đoán khi thực hiện các hoạt động hiện tại hoặc cung cấp dịch vụ hiện tại của mình;

(c) *Nguy cơ về sự bào chữa:* Nguy cơ khi một kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp tìm cách bênh vực khách hàng hoặc doanh nghiệp, tổ chức nơi mình làm việc tới mức làm ảnh hưởng tới tính khách quan của bản thân;

(d) *Nguy cơ từ sự quen thuộc:* Nguy cơ gây ra do quan hệ lâu dài hoặc thân thiết với khách hàng hoặc doanh nghiệp, tổ chức nơi mình làm việc, khiến kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp dễ thông cảm cho quyền lợi hoặc dễ dàng chấp nhận cho việc làm của họ;

(e) *Nguy cơ bị đe dọa:* Nguy cơ kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp bị ngăn cản hành xử một cách khách quan do các đe dọa có thực hoặc do cảm nhận thấy, bao gồm sức ép gây ảnh hưởng không hợp lý đến kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp.

Phần B của Chuẩn mực này hướng dẫn về các nguy cơ quy định tại đoạn 100.12 nêu trên đối với kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề và Phần C của Chuẩn mực này hướng dẫn về các nguy cơ này đối với kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp. Tuy vậy, cũng có thể tham khảo Phần C trong một số tình huống nhất định.

100.13 Các biện pháp bảo vệ là các hành động hoặc phương pháp khác nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được. Các biện pháp bảo vệ gồm hai nhóm sau:

(a) Các biện pháp bảo vệ do tổ chức nghề nghiệp quy định, do pháp luật và các quy định có liên quan điều chỉnh;

(b) Các biện pháp bảo vệ *được xây dựng* trong môi trường làm việc.

100.14 Các biện pháp bảo vệ do tổ chức nghề nghiệp quy định, do pháp luật và các quy định có liên quan điều chỉnh, gồm:

(1) Các yêu cầu về học vấn, đào tạo và kinh nghiệm làm việc trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán;

(2) Các yêu cầu về cập nhật kiến thức chuyên môn;

(3) Các quy định về quản trị doanh nghiệp;

(4) Các chuẩn mực nghề nghiệp;

(5) Sự giám sát của tổ chức nghề nghiệp hoặc cơ quan quản lý và các hình thức kỷ luật;

(6) Soát xét độc lập do bên thứ ba được trao quyền hợp pháp thực hiện đối với các báo cáo, tờ khai, thông báo hay thông tin do kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp cung cấp.

100.15 Phần B và C của Chuẩn mực này hướng dẫn các biện pháp bảo vệ *được xây dựng* trong môi trường làm việc của kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề và kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp.

100.16 Các biện pháp bảo vệ nhất định có thể làm tăng tính chắc chắn của việc xác định hoặc ngăn chặn những hành vi phi đạo đức. Các biện pháp bảo vệ này do tổ chức nghề nghiệp, pháp luật, cơ quan quản lý hay tổ chức nơi kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp làm việc đưa ra, bao gồm:

(1) Cơ chế tiếp nhận, giải quyết khiếu nại công khai và hiệu quả của tổ chức mà kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp làm việc, tổ chức nghề nghiệp hoặc cơ quan quản lý, cho phép các nhân viên, chủ doanh nghiệp và công chúng phản ánh về các hành vi không chuyên nghiệp hoặc phi đạo đức;

(2) Quy định rõ ràng về trách nhiệm báo cáo các vi phạm yêu cầu về đạo đức.

Xung đột về lợi ích

100.17 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể gặp phải xung đột về lợi ích trong khi thực hiện hoạt động chuyên môn. Xung đột về lợi ích có thể làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng đến tính khách quan và các nguyên tắc đạo đức cơ bản khác. Các nguy cơ này có thể phát sinh khi:

(1) Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp thực hiện hoạt động chuyên môn liên quan đến một vấn đề cụ thể cho hai hoặc nhiều bên bị xung đột về lợi ích liên quan đến vấn đề đó; hoặc

(2) Lợi ích của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp liên quan đến một vấn đề cụ thể bị xung đột với lợi ích của bên sử dụng dịch vụ chuyên môn do kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp cung cấp liên quan đến vấn đề đó.

100.18 Phần B và C của Chuẩn mực này sẽ lần lượt thảo luận về xung đột về lợi ích đối với kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề và kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp.

Cách giải quyết những xung đột về đạo đức

100.19 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể phải giải quyết những xung đột liên quan đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản.

100.20 Khi bắt đầu quá trình giải quyết xung đột một cách chính thức hay không chính thức, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp cần xem xét các yếu tố sau đây một cách riêng rẽ hoặc trong mối quan hệ với các yếu tố có liên quan:

(a) Các sự kiện có liên quan;

(b) Các vấn đề đạo đức có liên quan;

(c) Các nguyên tắc đạo đức cơ bản có liên quan đến vấn đề đang được giải quyết;

(d) Các thủ tục nội bộ đã được thiết lập;

(e) Các giải pháp thay thế.

Sau khi xem xét các yếu tố có liên quan, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải xác định cách giải quyết thích hợp sau khi đã cân nhắc hậu quả của từng giải pháp khả thi. Nếu vẫn không giải quyết được, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể tham khảo ý kiến những người thích hợp trong doanh nghiệp kế toán, kiểm toán hoặc doanh nghiệp, tổ chức nơi họ làm việc để được hỗ trợ tìm ra giải pháp.

100.21 Khi gặp phải vấn đề làm phát sinh xung đột với tổ chức hoặc trong nội bộ tổ chức đó, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải quyết định xem có nên tham khảo ý kiến Ban quản trị của tổ chức đó, như là Hội đồng Quản trị hoặc Ủy ban Kiểm toán hay không.

100.22 Để bảo vệ quyền lợi của mình, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp nên ghi chép lại nội dung, bản chất của vấn đề, chi tiết cuộc thảo luận và các quyết định có liên quan đến vấn đề đó.

100.23 Khi không thể giải quyết được các xung đột nghiêm trọng, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể tham khảo ý kiến tư vấn của tổ chức nghề nghiệp có liên quan hoặc chuyên gia tư vấn pháp luật. Nhìn chung, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể được hướng dẫn về các vấn đề đạo đức mà không vi phạm nguyên tắc bảo mật, bằng cách không nêu tên của khách hàng khi thảo luận với tổ chức nghề nghiệp có liên quan hoặc sử dụng đặc quyền bảo vệ do pháp luật quy định khi thảo luận với chuyên gia tư vấn pháp luật. Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật trong nhiều trường hợp

khác nhau. Ví dụ, khi phát hiện gian lận mà việc báo cáo về gian lận đó có thể vi phạm tính bảo mật của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật xem có cần phải báo cáo hay không.

100.24 Sau khi sử dụng tất cả các giải pháp có thể, nếu xung đột về đạo đức vẫn không được giải quyết thì kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải chấm dứt mối liên quan đến các vấn đề làm phát sinh xung đột đó, nếu có thể. Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải xác định liệu việc rút khỏi nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ hoặc công việc cụ thể, hoặc từ chối thực hiện hợp đồng dịch vụ, hoặc thôi việc ở doanh nghiệp kế toán, kiểm toán hay doanh nghiệp, tổ chức nơi họ làm việc có thích hợp hay không.

Thảo luận với Ban quản trị của khách hàng

100.25 Khi thảo luận với Ban quản trị của khách hàng theo quy định của Chuẩn mực này, tùy thuộc vào bản chất và mức độ quan trọng của tình huống và vấn đề cần thảo luận, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp hoặc doanh nghiệp kế toán, kiểm toán phải xác định (các) cá nhân phù hợp trong bộ máy quản trị của khách hàng để thảo luận. Nếu kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp hoặc doanh nghiệp kế toán, kiểm toán trao đổi với một bộ phận của Ban quản trị của khách hàng, ví dụ như Ủy ban Kiểm toán hoặc một cá nhân, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp hoặc doanh nghiệp kế toán, kiểm toán phải đánh giá sự cần thiết của việc trao đổi vấn đề với toàn bộ Ban quản trị của khách hàng để Ban quản trị của khách hàng được cung cấp thông tin đầy đủ.

CHƯƠNG 110 – TÍNH CHÍNH TRỰC

110.1 Nguyên tắc về tính chính trực yêu cầu tất cả kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải thẳng thắn và trung thực trong tất cả các mối quan hệ chuyên môn và kinh doanh. Tính chính trực cũng yêu cầu việc hành xử một cách công bằng và đáng tin cậy.

110.2 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp không được để bị gắn tên với các báo cáo, tờ khai, thông báo hoặc các thông tin khác mà họ cho rằng các thông tin đó:

(a) Có sai sót trọng yếu hoặc gây hiểu nhầm;

(b) Được đưa ra một cách thiếu thận trọng; hoặc

(c) Bỏ sót hoặc che đậy những thông tin cần thiết mà việc bỏ sót hoặc che đậy đó có thể dẫn tới việc thông tin bị hiểu nhầm.

Khi kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp nhận thấy họ đang bị gắn tên với các thông tin này, họ phải tiến hành các bước cần thiết để chấm dứt việc bị gắn tên với các thông tin đó.

110.3 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp được coi là không vi phạm quy định tại đoạn 110.2 nêu trên, nếu họ cung cấp một báo cáo có kết luận không phải là chấp nhận toàn phần để mô tả cho những vấn đề được liệt kê tại đoạn 110.2 nêu trên.

CHƯƠNG 120 – TÍNH KHÁCH QUAN

120.1 Nguyên tắc về tính khách quan yêu cầu tất cả kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp không để sự thiên vị, xung đột lợi ích hoặc ảnh hưởng không hợp lý của những đối tượng khác chi phối các xét đoán chuyên môn hay kinh doanh của mình.

120.2 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể gặp những tình huống ảnh hưởng tới tính khách quan. Việc xác định và chỉ rõ tất cả các tình huống đó là không khả thi. Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp không được thực hiện hoạt động chuyên môn hoặc cung cấp dịch vụ chuyên môn nếu gặp phải một tình huống hoặc một mối quan hệ tạo ra sự thiên vị hoặc ảnh hưởng không hợp lý đến xét đoán chuyên môn của mình liên quan đến dịch vụ đó.

CHƯƠNG 130 – NĂNG LỰC CHUYÊN MÔN VÀ TÍNH THẬN TRỌNG

130.1 Nguyên tắc về năng lực chuyên môn và tính thận trọng yêu cầu tất cả kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải:

(a) Duy trì kiến thức và kỹ năng chuyên môn ở mức cần thiết để đảm bảo cung cấp dịch vụ chuyên môn đạt chất lượng cho khách hàng hoặc chủ doanh nghiệp;

(b) Hành động thận trọng theo các quy định tại chuẩn mực nghề nghiệp và kỹ thuật phù hợp khi cung cấp các hoạt động hoặc dịch vụ chuyên môn.

130.2 Để cung cấp dịch vụ chuyên môn đạt chất lượng, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải thực hiện các xét đoán hợp lý khi áp dụng kiến thức và kỹ năng chuyên môn trong việc thực hiện dịch vụ đó. Năng lực chuyên môn được hình thành thông qua 2 giai đoạn:

(a) Đạt được năng lực chuyên môn;

(b) Duy trì năng lực chuyên môn.

130.3 Việc duy trì năng lực chuyên môn đòi hỏi kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải hiểu và nắm được những kiến thức mới nhất về kỹ thuật, chuyên môn và ngành nghề kinh doanh có liên quan. Việc cập nhật kiến thức chuyên môn giúp kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phát triển và duy trì khả năng cung cấp dịch vụ đạt chất lượng trong môi trường làm việc chuyên nghiệp.

130.4 Sự thận trọng bao gồm trách nhiệm hành động phù hợp với các yêu cầu của công việc một cách cẩn thận, kỹ lưỡng và kịp thời.

130.5 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải tiến hành các bước thích hợp để đảm bảo rằng các nhân viên thuộc quyền quản lý về mặt chuyên môn của họ được đào tạo và giám sát thích hợp.

130.6 Khi thích hợp, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải thông báo cho khách hàng, chủ doanh nghiệp hoặc đối tượng sử dụng dịch vụ hoặc hoạt động của họ biết về các hạn chế vốn có của các dịch vụ hoặc hoạt động đó.

CHƯƠNG 140 – TÍNH BẢO MẬT

140.1 Nguyên tắc về tính bảo mật yêu cầu kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp không được:

(a) Tiết lộ các thông tin có được từ mối quan hệ chuyên môn và kinh doanh ra ngoài doanh nghiệp kế toán, kiểm toán hay doanh nghiệp, tổ chức nơi họ làm việc khi chưa có sự đồng ý của người có thẩm quyền, trừ khi có quyền hoặc nghĩa vụ phải công bố theo quy định của pháp luật hoặc hướng dẫn của tổ chức nghề nghiệp;

(b) Sử dụng những thông tin mật có được từ mối quan hệ chuyên môn và kinh doanh để phục vụ lợi ích cá nhân hay lợi ích của bên thứ ba.

140.2 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải duy trì sự bảo mật thông tin ngay cả trong môi trường ngoài công việc, phải cảnh giác với rủi ro tiết lộ thông tin một cách không cố ý, đặc biệt đối với các đối tác thân thiết trong công việc kinh doanh hoặc đối với thành viên có quan hệ gia đình gần gũi hoặc trực tiếp.

140.3 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải duy trì sự bảo mật thông tin có được từ khách hàng tiềm năng hoặc đơn vị nơi họ có khả năng được tuyển dụng trong tương lai.

140.4 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải duy trì sự bảo mật thông tin trong nội bộ doanh nghiệp kế toán, kiểm toán hoặc doanh nghiệp, tổ chức nơi họ làm việc.

140.5 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải tiến hành các bước hợp lý để đảm bảo rằng các nhân viên thuộc quyền quản lý của họ, những người cung cấp ý kiến tư vấn hoặc hỗ trợ họ cũng tôn trọng trách nhiệm bảo mật của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp đó.

140.6 Việc tuân thủ các nguyên tắc về tính bảo mật vẫn cần thiết ngay cả sau khi kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp đã kết thúc mối quan hệ với khách hàng hay chủ doanh nghiệp. Khi một kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp thay đổi đơn vị làm việc hay tiếp nhận một khách hàng mới thì họ có thể sử dụng các kinh nghiệm làm việc trước đó nhưng không được sử dụng hay tiết lộ bất kỳ thông tin mật nào thu thập được hoặc nhận được từ các mối quan hệ chuyên môn hay kinh doanh trước đó.

140.7 Sau đây là những trường hợp mà kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp được yêu cầu hoặc có thể được yêu cầu cung cấp thông tin mật hoặc việc cung cấp thông tin là thích hợp:

(a) Việc cung cấp thông tin được pháp luật cho phép và được khách hàng hoặc chủ doanh nghiệp chấp thuận;

(b) Việc cung cấp thông tin theo yêu cầu của pháp luật, ví dụ:

(i) Cung cấp tài liệu hoặc chứng cứ khác trong quá trình tố tụng; hoặc

(ii) Cung cấp thông tin cho cơ quan có thẩm quyền thích hợp về một hành vi vi phạm pháp luật đã bị phát hiện;

(c) Có quyền hoặc nghĩa vụ chuyên môn phải cung cấp, mà quyền và nghĩa vụ này không bị cấm theo quy định của pháp luật, nhằm:

(i) Tuân thủ quy trình soát xét chất lượng của tổ chức nơi họ là thành viên hoặc tổ chức nghề nghiệp;

(ii) Cung cấp thông tin cho quá trình chất vấn hoặc kiểm tra của tổ chức nghề nghiệp nơi họ là thành viên hoặc cơ quan có thẩm quyền;

(iii) Bảo vệ quyền lợi của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong quá trình tố tụng; hoặc

(iv) Tuân thủ các quy định của chuẩn mực về chuyên môn và yêu cầu về đạo đức.

140.8 Khi quyết định có nên cung cấp thông tin mật hay không, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp cần xem xét các vấn đề sau:

(1) Liệu quyền lợi của các bên, bao gồm cả bên thứ ba mà quyền lợi của họ có thể bị ảnh hưởng, có bị tổn hại hay không nếu khách hàng hoặc chủ doanh nghiệp đồng ý để kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp cung cấp thông tin;

(2) Liệu kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có biết và có chứng cứ rõ ràng, trong điều kiện thực tế cho phép về các thông tin liên quan hay không. Khi không có chứng cứ rõ ràng cho các sự kiện, không có đầy đủ thông tin hoặc không có đủ bằng chứng cho các kết luận, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định hình thức cung cấp thông tin, nếu quyết định cung cấp;

(3) Cách thức công bố thông tin phù hợp và đối tượng tiếp nhận thông tin đó;

(4) Liệu đối tượng tiếp nhận thông tin có phải là đối tượng phù hợp không.

CHƯƠNG 150 – TƯ CÁCH NGHỀ NGHIỆP

150.1 Nguyên tắc về tư cách nghề nghiệp yêu cầu kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan và tránh bất kỳ hành vi nào mà họ biết hoặc cần phải biết rằng sẽ làm giảm uy tín nghề nghiệp của mình. Đó là các hành vi khiến cho bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin, sau khi xem xét các sự kiện và tình huống sẵn có cho kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp tại thời điểm đó, có thể kết luận một cách tương đối chắc chắn rằng những hành vi đó có ảnh hưởng tiêu cực đến uy tín nghề nghiệp.

150.2 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải tránh làm giảm uy tín nghề nghiệp khi quảng bá về bản thân và công việc của mình. Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải trung thực, thẳng thắn và không được:

(a) Cường điệu về các dịch vụ mà họ có thể thực hiện, về trình độ hay kinh nghiệm của bản thân; hoặc

(b) Đưa ra những thông tin, giới thiệu làm mất uy tín hay đưa ra những so sánh không có căn cứ về công việc của các bên khác.

Phần B
ÁP DỤNG CHO KẾ TOÁN VIÊN, KIỂM TOÁN VIÊN HÀNH NGHỀ

CHƯƠNG 200 – GIỚI THIỆU

Giới thiệu

200.1 Phần B của Chuẩn mực này hướng dẫn việc áp dụng khuôn khổ quy định trong Phần A vào một số tình huống cụ thể mà kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề gặp phải. Phần này sẽ không hướng dẫn tất cả các tình huống và các mối quan hệ làm phát sinh hoặc có thể làm phát sinh nguy cơ kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề không tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề được khuyến khích luôn cảnh giác với những tình huống và mối quan hệ như vậy.

200.2 Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề không được cố tình tham gia bất kỳ một loại hình kinh doanh, công việc hay hoạt động nào làm hoặc có thể làm ảnh hưởng đến tính chính trực, khách quan, uy tín nghề nghiệp và điều đó có thể dẫn tới sự mâu thuẫn với các nguyên tắc đạo đức cơ bản.

Nguy cơ và biện pháp bảo vệ

200.3 Có rất nhiều tình huống và mối quan hệ có thể làm phát sinh nguy cơ không tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Bản chất và mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ là khác nhau tùy thuộc vào việc liệu nguy cơ này phát sinh trong quá trình cung cấp dịch vụ cho: (i) Khách hàng kiểm toán hay không và liệu khách hàng đó có phải là đơn vị có lợi ích công chúng hay không; (ii) Khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo mà không phải là khách hàng kiểm toán hay không; (iii) Khách hàng sử dụng dịch vụ phi đảm bảo hay không.

Các nguy cơ được phân loại như sau:

(a) Nguy cơ do tư lợi;

(b) Nguy cơ tự kiểm tra;

(c) Nguy cơ về sự bào chữa;

(d) Nguy cơ từ sự quen thuộc;

(e) Nguy cơ bị đe dọa.

Phần A của Chuẩn mực này đã hướng dẫn chi tiết về các nguy cơ trên.

200.4 Ví dụ về các trường hợp có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi, bao gồm:

(1) Thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo có lợi ích tài chính trực tiếp tại khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo;

(2) Doanh nghiệp kế toán, kiểm toán quá phụ thuộc vào phí dịch vụ từ khách hàng;

(3) Thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo có quan hệ kinh doanh mật thiết với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo;

(4) Doanh nghiệp kế toán, kiểm toán quá quan tâm tới khả năng bị mất khách hàng quan trọng;

(5) Thành viên nhóm kiểm toán có thương lượng với khách hàng kiểm toán về cơ hội làm việc tại một vị trí cụ thể tại khách hàng kiểm toán này;

(6) Doanh nghiệp kiểm toán cung cấp dịch vụ đảm bảo trên cơ sở có thỏa thuận về phí tiềm tàng;

(7) Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phát hiện có sự nhầm lẫn đáng kể khi đánh giá kết quả một dịch vụ chuyên môn do chính thành viên của doanh nghiệp kế toán, kiểm toán nơi họ làm việc đã cung cấp trước đó.

200.5 Ví dụ về các trường hợp có thể làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra, bao gồm:

(1) Doanh nghiệp kiểm toán đưa ra báo cáo dịch vụ đảm bảo về hiệu quả hoạt động của hệ thống tài chính sau khi thiết kế và triển khai hệ thống đó;

(2) Doanh nghiệp kiểm toán chuẩn bị thông tin tài chính là đối tượng dịch vụ đảm bảo;

(3) Thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo năm trước liền kề hoặc hiện đang là Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng đó;

(4) Thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo năm trước liền kề hoặc hiện đang là nhân sự chủ chốt của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, có thể gây ảnh hưởng đáng kể tới đối tượng dịch vụ đảm bảo;

(5) Doanh nghiệp kiểm toán đồng thời thực hiện dịch vụ khác cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo có thể gây ảnh hưởng trực tiếp tới thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

200.6 Ví dụ về các trường hợp có thể làm phát sinh nguy cơ về sự bào chữa, bao gồm:

(1) Doanh nghiệp kiểm toán giúp quảng bá các loại cổ phiếu của khách hàng kiểm toán;

(2) Kiểm toán viên hành nghề là người bào chữa đại diện cho khách hàng kiểm toán trong vụ kiện hoặc khi giải quyết các tranh chấp với bên thứ ba.

200.7 Ví dụ về các trường hợp có thể làm phát sinh nguy cơ từ sự quen thuộc, bao gồm:

(1) Thành viên nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ có quan hệ gia đình gần gũi hoặc trực tiếp với Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng;

(2) Thành viên nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ có quan hệ gia đình gần gũi hoặc trực tiếp với nhân sự chủ chốt có ảnh hưởng đáng kể đối với đối tượng dịch vụ đảm bảo;

(3) Giám đốc, nhân sự cấp cao có ảnh hưởng đáng kể tới đối tượng dịch vụ đảm bảo hiện tại là thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ;

(4) Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề nhận quà biếu hoặc nhận sự ưu đãi từ khách hàng, trừ trường hợp có giá trị nhỏ;

(5) Nhân sự cấp cao của doanh nghiệp kiểm toán cung cấp dịch vụ trong nhiều năm cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo.

200.8 Ví dụ về các trường hợp có thể làm phát sinh nguy cơ bị đe dọa, bao gồm:

(1) Doanh nghiệp kế toán, kiểm toán bị khách hàng đe dọa chấm dứt hợp đồng dịch vụ;

(2) Khách hàng kiểm toán đe dọa sẽ không ký hợp đồng dịch vụ phi đảm bảo khác nếu doanh nghiệp kiểm toán không đồng ý với khách hàng về cách thức xử lý kế toán cho một giao dịch cụ thể;

(3) Doanh nghiệp kế toán, kiểm toán bị khách hàng đe dọa khởi tố;

(4) Doanh nghiệp kế toán, kiểm toán bị áp lực giảm phạm vi công việc một cách không hợp lý nhằm giảm phí;

(5) Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề chịu sức ép phải đồng ý với nhân viên của khách hàng có chuyên môn cao hơn trong một lĩnh vực cụ thể;

(6) Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề bị lãnh đạo doanh nghiệp mình đe dọa sẽ không thăng chức trừ khi phải đồng ý với cách xử lý không phù hợp các nghiệp vụ kế toán của khách hàng.

200.9 Các biện pháp bảo vệ có thể loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được gồm hai loại:

(a) Các biện pháp bảo vệ do tổ chức nghề nghiệp quy định, do pháp luật và các quy định có liên quan điều chỉnh;

(b) Các biện pháp bảo vệ được xây dựng trong môi trường làm việc.

Đoạn 100.14 Phần A Chuẩn mực này đưa ra một số ví dụ về các biện pháp bảo vệ do tổ chức nghề nghiệp quy định, do pháp luật và các quy định có liên quan điều chỉnh.

200.10 Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định phương pháp hợp lý nhất nhằm xử lý với các nguy cơ cao hơn mức có thể chấp nhận được, bằng cách áp dụng biện pháp bảo vệ để loại trừ hay làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được bằng việc từ chối thực hiện hoặc rút khỏi hợp đồng cung cấp dịch vụ. Khi thực hiện các xét đoán của mình, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải xem xét liệu một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin, sau khi xem xét các sự kiện và tình huống có sẵn cho kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề tại thời điểm đó, có thể kết luận một cách tương đối chắc chắn rằng, sau khi áp dụng các biện pháp bảo vệ, các nguy cơ đó sẽ bị loại trừ hoặc làm giảm xuống mức có thể chấp nhận được và các nguyên tắc đạo đức cơ bản không bị vi phạm hay không. Khi xem xét vấn đề này, cần phải xem xét đến các yếu tố như mức độ nghiêm trọng của nguy cơ, tính chất của hợp đồng cung cấp dịch vụ và cơ cấu tổ chức của doanh nghiệp kiểm toán.

200.11 Các biện pháp bảo vệ *được xây dựng* trong môi trường làm việc sẽ khác nhau tùy thuộc vào từng trường hợp, bao gồm các biện pháp bảo vệ ở cấp độ doanh nghiệp kế toán, kiểm toán và cho từng hợp đồng cụ thể.

200.12 Ví dụ về các biện pháp bảo vệ *được xây dựng* trong môi trường làm việc ở cấp độ doanh nghiệp kế toán, kiểm toán, bao gồm:

(1) Lãnh đạo doanh nghiệp kế toán, kiểm toán nhấn mạnh tầm quan trọng của việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản;

(2) Lãnh đạo doanh nghiệp kiểm toán yêu cầu các thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo hành động vì lợi ích của công chúng;

(3) Chính sách, thủ tục thực hiện và giám sát chất lượng hợp đồng dịch vụ;

(4) Quy định bằng văn bản về sự cần thiết của việc: (i) Xác định các nguy cơ ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản; (ii) Đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ này; và (iii) Áp dụng các biện pháp bảo vệ để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được, hoặc từ chối thực hiện hay rút khỏi hợp đồng dịch vụ có liên quan khi không có hoặc không thể áp dụng các biện pháp bảo vệ thích hợp;

(5) Chính sách và thủ tục nội bộ quy định bằng văn bản yêu cầu sự tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản;

(6) Chính sách và thủ tục hỗ trợ cho việc xác định các lợi ích hoặc các mối quan hệ giữa doanh nghiệp kế toán, kiểm toán hoặc giữa các thành viên nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ và khách hàng;

(7) Chính sách và thủ tục để giám sát và quản lý (nếu cần), sự phụ thuộc vào doanh thu từ một khách hàng riêng lẻ;

(8) Sử dụng thành viên Ban Giám đốc và các nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ khác nhau với cơ chế báo cáo riêng để thực hiện dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng đang sử dụng dịch vụ đảm bảo;

(9) Chính sách và thủ tục nghiêm cấm các thành viên không phải là thành viên nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ gây ảnh hưởng không phù hợp đến kết quả của hợp đồng dịch vụ;

(10) Trao đổi kịp thời về các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp kế toán, kiểm toán cũng như bất kỳ sự thay đổi trong các chính sách và thủ tục này đến Ban Giám đốc và nhân viên chuyên nghiệp, và thực hiện đào tạo, tập huấn đầy đủ về các chính sách và thủ tục này;

(11) Phân công một lãnh đạo cấp cao chịu trách nhiệm giám sát sự vận hành thích hợp hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kế toán, kiểm toán;

(12) Thông báo cho các thành viên Ban Giám đốc và nhân viên chuyên nghiệp về *danh sách* các khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo và các đơn vị có liên quan mà doanh nghiệp kiểm toán phải duy trì tính độc lập;

(13) Cơ chế kỷ luật nhằm nâng cao sự tuân thủ các chính sách và thủ tục;

(14) Chính sách và thủ tục công khai để khuyến khích và tạo điều kiện cho nhân viên trao đổi thông tin với các cấp quản lý trong doanh nghiệp kế toán, kiểm toán về các vấn đề liên quan đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản mà họ quan tâm.

200.13 Ví dụ về các biện pháp bảo vệ *được xây dựng* trong môi trường làm việc ở cấp độ hợp đồng cụ thể, bao gồm:

(1) Chỉ định một kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp khác không tham gia vào dịch vụ phi đảm bảo để soát xét lại các công việc mà nhóm dịch vụ đó đã làm và đưa ra ý kiến tư vấn, nếu cần thiết;

(2) Chỉ định một kiểm toán viên chuyên nghiệp không phải là thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo để soát xét lại các công việc mà nhóm dịch vụ đó đã làm và đưa ra ý kiến tư vấn, nếu cần thiết;

(3) Tham khảo ý kiến tư vấn từ bên thứ ba độc lập như thành viên Ban Giám đốc không tham gia trực tiếp điều hành, tổ chức nghề nghiệp hoặc một kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp khác;

(4) Thảo luận với Ban quản trị của khách hàng các vấn đề đạo đức;

(5) Thông tin cho Ban quản trị của khách hàng về tính chất và mức phí của dịch vụ cung cấp;

(6) Mời một doanh nghiệp kế toán, kiểm toán khác thực hiện hoặc thực hiện lại toàn bộ hoặc một phần của hợp đồng dịch vụ;

(7) Luân chuyển nhân sự cấp cao của nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo.

200.14 Tùy thuộc vào tính chất hợp đồng dịch vụ, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có thể dựa vào những biện pháp bảo vệ mà khách hàng đang áp dụng. Tuy nhiên, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề không thể chỉ phụ thuộc vào biện pháp bảo vệ đó để làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được.

200.15 Ví dụ về các biện pháp bảo vệ trong hệ thống và các thủ tục của khách hàng, bao gồm:

(1) Khách hàng yêu cầu nhân sự khác ngoài Ban Giám đốc tham gia vào việc thông qua hoặc phê duyệt việc bổ nhiệm doanh nghiệp kế toán, kiểm toán thực hiện cung cấp dịch vụ;

(2) Khách hàng có đội ngũ nhân viên giàu kinh nghiệm và năng lực chuyên môn có thể đưa ra được các quyết định quản lý;

(3) Khách hàng vận hành các thủ tục nội bộ để đảm bảo sự lựa chọn khách quan trong việc thực hiện những hợp đồng dịch vụ phi đảm bảo;

(4) Khách hàng có cơ cấu quản trị doanh nghiệp phù hợp để kiểm soát và trao đổi về các dịch vụ được cung cấp với doanh nghiệp kế toán, kiểm toán.

CHƯƠNG 210 - BỔ NHIỆM CUNG CẤP DỊCH VỤ CHUYÊN MÔN

Chấp nhận khách hàng

210.1 Trước khi chấp nhận một khách hàng mới, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải xác định liệu việc chấp nhận cung cấp dịch vụ cho khách hàng đó có thể làm phát sinh nguy cơ đối với việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản hay không. Các nguy cơ tiềm tàng đe dọa tính chính trực hoặc tư cách nghề nghiệp có thể phát sinh từ những nghi vấn liên quan đến khách hàng (bao gồm nghi vấn đối với chủ sở hữu doanh nghiệp, đội ngũ quản lý hoặc các hoạt động).

210.2 Các vấn đề liên quan đến khách hàng có thể ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản, ví dụ việc khách hàng liên quan đến các hoạt động bất hợp pháp (như hoạt động rửa tiền), sự thiếu trung thực, hoặc có nghi vấn trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

210.3 Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Các biện pháp bảo vệ có thể gồm:

(1) Thu thập kiến thức và hiểu biết về khách hàng, chủ sở hữu doanh nghiệp cũng như các thành viên Ban quản trị và các hoạt động kinh doanh của khách hàng; hoặc

(2) Đảm bảo cam kết của khách hàng trong việc hoàn thiện hệ thống quản trị doanh nghiệp hoặc kiểm soát nội bộ.

210.4 Trường hợp không thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải từ chối khách hàng.

210.5 Đối với các khách hàng thường xuyên, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải định kỳ thực hiện việc xem xét lại quyết định chấp nhận hợp đồng dịch vụ với khách hàng.

Chấp nhận hợp đồng dịch vụ

210.6 Nguyên tắc đạo đức cơ bản về năng lực chuyên môn và tính thận trọng yêu cầu kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề chỉ được cung cấp dịch vụ mà họ có đủ năng lực chuyên môn để thực hiện. Trước khi chấp nhận một hợp đồng dịch vụ cụ thể với khách hàng, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải xác định liệu việc chấp nhận hợp đồng dịch vụ đó có làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản hay không. Ví dụ, nguy cơ do tư lợi sẽ ảnh hưởng tới năng lực chuyên môn và tính thận trọng nếu nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ không đủ năng lực để thực hiện hợp đồng.

210.7 Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Các biện pháp bảo vệ có thể bao gồm:

(1) Tìm hiểu về lĩnh vực kinh doanh và mức độ phức tạp trong hoạt động của khách hàng, cũng như các yêu cầu cụ thể của hợp đồng, nội dung, lịch trình và phạm vi của công việc thực hiện;

(2) Tìm hiểu về các lĩnh vực, ngành nghề và các vấn đề có liên quan đến hoạt động kinh doanh của khách hàng;

(3) Tích lũy những kinh nghiệm phù hợp với các yêu cầu pháp luật và yêu cầu về lập báo cáo tài chính;

(4) Phân công đầy đủ nhân sự với năng lực chuyên môn phù hợp;

(5) Sử dụng chuyên gia, nếu cần thiết;

(6) Thống nhất khung thời gian phù hợp để thực hiện hợp đồng dịch vụ;

(7) Tuân thủ chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng để có sự đảm bảo hợp lý rằng các hợp đồng dịch vụ cụ thể chỉ được chấp nhận khi doanh nghiệp kiểm toán có đủ năng lực để cung cấp dịch vụ.

210.8 Khi kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có ý định sử dụng công việc của chuyên gia, họ phải xác định liệu việc sử dụng đó có đáng tin cậy hay không. Các yếu tố cần xem xét bao gồm: uy tín, trình độ chuyên môn, nguồn lực sẵn có, cũng như các chuẩn mực đạo đức và nghề nghiệp áp dụng. Các thông tin này có thể có được từ kinh nghiệm làm việc trước đó với chuyên gia này hay qua tham vấn với các bên khác.

Thay đổi việc bổ nhiệm đơn vị cung cấp dịch vụ chuyên môn

210.9 Khi được yêu cầu để thay thế cho một kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề khác, hoặc đang cân nhắc nộp hồ sơ tham gia dự thầu cung cấp dịch vụ cho khách hàng theo một hợp đồng đang được kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề khác thực hiện, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề sẽ phải xác định liệu có lý do nào về mặt nghề nghiệp hoặc nguyên nhân khác để không chấp nhận hợp đồng dịch vụ, như trường hợp nếu chấp nhận hợp đồng đó sẽ làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng đến tính tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản mà không thể loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được bằng việc áp dụng các biện pháp bảo vệ. Ví dụ, nguy cơ ảnh hưởng đến năng lực chuyên môn và tính thận trọng sẽ phát sinh khi kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề không nắm được đầy đủ các thông tin thích hợp trước khi chấp nhận hợp đồng dịch vụ với khách hàng.

210.10 Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ. Tùy theo tính chất của hợp đồng dịch vụ, đòi hỏi kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải liên hệ trực tiếp với bên cung cấp dịch vụ hiện tại để nắm được thực trạng dẫn đến việc thay đổi bên cung cấp dịch vụ để xác định xem có chấp nhận hợp đồng dịch vụ hay không. Ví dụ, những lý do dẫn đến thay đổi trong việc bổ nhiệm bên cung cấp dịch vụ có thể không phản ánh một

cách đầy đủ thực trạng nhưng có thể chỉ ra được những bất đồng giữa bên cung cấp dịch vụ hiện tại với khách hàng. Những lý do này có thể ảnh hưởng đến quyết định chấp nhận hợp đồng.

210.11 Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ, bao gồm:

(1) Khi trả lời các yêu cầu của bên mời thầu, cần nêu rõ trong hồ sơ dự thầu rằng, trước khi chấp nhận hợp đồng, cần phải liên lạc với bên cung cấp dịch vụ hiện tại để thu thập thông tin nhằm xác định liệu có lý do nào, kể cả về mặt nghề nghiệp hoặc nguyên nhân khác có thể dẫn đến việc không thể chấp nhận hợp đồng hay không;

(2) Yêu cầu bên cung cấp dịch vụ hiện tại cung cấp thông tin về các sự kiện hoặc tình huống mà, theo đánh giá của họ, kế toán viên, kiểm toán viên được đề cử cần nắm được trước khi quyết định có chấp nhận hợp đồng hay không; hoặc

(3) Thu thập thông tin cần thiết từ các nguồn khác nhau.

Trường hợp việc áp dụng các biện pháp bảo vệ không thể loại trừ hay làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải từ chối chấp nhận hợp đồng trừ khi có thể thu thập được thông tin từ các nguồn khác đủ để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

210.12 Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có thể được yêu cầu thực hiện bổ sung hoặc hỗ trợ một phần công việc của bên cung cấp dịch vụ hiện tại. Trường hợp này có thể làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng đến năng lực chuyên môn và tính thận trọng của kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề do bị thiếu thông tin hoặc không được cung cấp đầy đủ thông tin. Cần đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ thích hợp để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ, thông báo tới bên cung cấp dịch vụ hiện tại để họ có thể cung cấp các thông tin cần thiết cho việc thực hiện dịch vụ đó.

210.13 Do bên cung cấp dịch vụ hiện tại phải tuân thủ tính bảo mật nên việc họ có được phép hoặc được yêu cầu thảo luận các vấn đề của khách hàng với kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề đang được đề nghị cung cấp dịch vụ hay không còn phụ thuộc vào bản chất của hợp đồng dịch vụ và phụ thuộc vào:

(a) Sự cho phép của khách hàng về việc cung cấp thông tin; hoặc

(b) Quy định của pháp luật và yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp có liên quan.

Chương 140 Phần A Chuẩn mực này quy định các trường hợp cho phép hoặc yêu cầu kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề cung cấp thông tin bảo mật.

210.14 Nhìn chung, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề cần được khách hàng cho phép bằng văn bản để được thảo luận với bên cung cấp dịch vụ hiện tại của khách hàng. Sau khi được cho phép, bên cung cấp dịch vụ hiện tại phải tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan đến việc cung cấp thông tin. Bên cung cấp dịch vụ hiện tại phải cung cấp thông tin một cách trung thực và rõ ràng. Nếu kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề được đề nghị cung cấp dịch vụ không thể liên lạc được với bên cung cấp dịch vụ hiện tại thì họ phải tìm hiểu về các nguy cơ có thể phát sinh bằng cách thức khác, như phỏng vấn bên thứ ba hoặc tìm hiểu thông tin về lãnh đạo cấp cao hoặc Ban quản trị của khách hàng.

CHƯƠNG 220 – XUNG ĐỘT VỀ LỢI ÍCH

220.1 Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có thể gặp phải xung đột về lợi ích khi cung cấp dịch vụ chuyên môn. Xung đột về lợi ích làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng đến tính khách quan

và có thể làm phát sinh các nguy cơ ảnh hưởng đến các nguyên tắc đạo đức cơ bản khác. Các nguy cơ này có thể phát sinh khi:

(1) Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề cung cấp dịch vụ chuyên môn liên quan đến một vấn đề cụ thể cho hai hoặc nhiều bên bị xung đột về lợi ích liên quan đến vấn đề trên; hoặc

(2) Lợi ích của kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề liên quan đến một vấn đề cụ thể bị xung đột với lợi ích liên quan đến vấn đề đó của khách hàng sử dụng dịch vụ chuyên môn do kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề cung cấp.

Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề không được để xung đột về lợi ích làm ảnh hưởng đến xét đoán chuyên môn hoặc quyết định kinh doanh của mình.

Khi dịch vụ chuyên môn được cung cấp là dịch vụ đảm bảo, việc tuân thủ nguyên tắc đạo đức cơ bản về tính khách quan còn yêu cầu kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải độc lập với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo theo các quy định phù hợp tại Chương 290 hoặc Chương 291 Chuẩn mực này.

220.2 Ví dụ về các trường hợp có thể làm phát sinh xung đột về lợi ích, bao gồm:

(1) Cung cấp dịch vụ tư vấn cho một khách hàng có nhu cầu mua lại một khách hàng kiểm toán của doanh nghiệp kiểm toán khi doanh nghiệp kiểm toán đã thu thập được các thông tin bảo mật trong quá trình kiểm toán có thể có liên quan đến giao dịch mua lại đó;

(2) Tư vấn cùng lúc cho hai khách hàng đang cạnh tranh để mua lại cùng một công ty, khi mà việc tư vấn này có thể có liên quan đến lợi thế cạnh tranh của các bên;

(3) Cung cấp dịch vụ cho cả bên mua và bên bán trong cùng một giao dịch;

(4) Cung cấp dịch vụ định giá tài sản cho hai khách hàng đang có vị trí đối lập liên quan đến tài sản đó;

(5) Đại diện cho hai khách hàng liên quan đến cùng một vấn đề mà hai khách hàng đó đang có tranh chấp pháp lý với nhau, ví dụ, trong quá trình chia tách hoặc giải thể công ty;

(6) Cung cấp báo cáo dịch vụ đảm bảo cho bên cấp bản quyền về phí bản quyền được nhận theo thỏa thuận, đồng thời, tư vấn cho bên trả phí bản quyền về tính chính xác của khoản phí phải trả;

(7) Tư vấn cho khách hàng về việc đầu tư vào một doanh nghiệp, mà vợ hoặc chồng của kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có lợi ích tài chính trong doanh nghiệp đó;

(8) Cung cấp dịch vụ tư vấn chiến lược liên quan đến vị thế cạnh tranh cho một khách hàng trong khi *kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề* đang có lợi ích tương tự với đối thủ cạnh tranh lớn của khách hàng đó;

(9) Cung cấp dịch vụ tư vấn cho khách hàng về việc mua lại một doanh nghiệp mà doanh nghiệp kế toán, kiểm toán cũng đang quan tâm mua lại doanh nghiệp đó;

(10) Cung cấp dịch vụ tư vấn cho khách hàng về việc mua sản phẩm hoặc dịch vụ trong khi *kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề* đang có thỏa thuận được hưởng hoa hồng hoặc phí bản quyền với nhà tiềm năng cung cấp sản phẩm hoặc dịch vụ đó.

220.3 Trong quá trình xác định, đánh giá các lợi ích và mối quan hệ có thể làm phát sinh xung đột về lợi ích và thực hiện các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đe dọa việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản xuống mức có thể chấp nhận được, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải sử dụng xét đoán chuyên môn và cân nhắc liệu một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin, sau khi xem xét các sự kiện và tình huống có sẵn cho kế toán viên, kiểm

toán viên hành nghề tại thời điểm đó, có thể kết luận rằng việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản có bị ảnh hưởng hay không.

220.4 Trong quá trình giải quyết xung đột về lợi ích, bao gồm công bố hoặc chia sẻ thông tin bên trong doanh nghiệp kế toán, kiểm toán hoặc trong công ty mạng lưới và tham khảo hướng dẫn của bên thứ ba, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải luôn tuân thủ nguyên tắc đạo đức cơ bản về bảo mật thông tin.

220.5 Nếu các nguy cơ phát sinh do xung đột về lợi ích lớn hơn mức có thể chấp nhận được, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải áp dụng các biện pháp bảo vệ

nhằm loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Nếu các biện pháp bảo vệ không thể làm giảm nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được thì kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải từ chối thực hiện hoặc ngừng cung cấp dịch vụ chuyên môn mà dịch vụ đó làm phát sinh xung đột về lợi ích; hoặc chấm dứt các mối quan hệ có liên quan, hoặc từ bỏ các lợi ích có liên quan nhằm loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

220.6 Trước khi chấp nhận một khách hàng, hợp đồng hay mối quan hệ kinh doanh mới, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải thực hiện các thủ tục phù hợp để xác định các tình huống có thể làm phát sinh xung đột về lợi ích, bao gồm xác định:

(1) Bản chất của các lợi ích và mối quan hệ liên quan giữa các bên tham gia;

(2) Bản chất của dịch vụ và ảnh hưởng của dịch vụ đó đến các bên tham gia.

Bản chất của dịch vụ, các lợi ích và mối quan hệ liên quan có thể thay đổi trong quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ, đặc biệt khi kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề được yêu cầu cung cấp dịch vụ trong tình huống mà các bên liên quan có thể trở nên đối lập với nhau, ngay cả khi họ có thể không có tranh chấp từ ban đầu. Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải luôn cảnh giác với những thay đổi như vậy, nhằm xác định được các tình huống có thể làm phát sinh xung đột về lợi ích.

220.7 Một quy trình hiệu quả để xác định các lợi ích và mối quan hệ có thể làm phát sinh xung đột về lợi ích sẽ giúp kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề xác định được các xung đột về lợi ích thực tế hoặc tiềm tàng trước khi quyết định liệu có chấp nhận hợp đồng dịch vụ hay không, hoặc trong quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ. Quy trình này bao gồm các vấn đề phát sinh từ bên thứ ba, như khách hàng khác và khách hàng tiềm năng. Xung đột về lợi ích thực tế hoặc tiềm tàng được phát hiện càng sớm thì kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề càng có khả năng áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết nhằm loại trừ nguy cơ ảnh hưởng đến tính khách quan và bất kỳ nguy cơ nào ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản hoặc làm giảm nguy cơ này xuống mức có thể chấp nhận được. Quy trình xác định xung đột lợi ích thực tế hoặc tiềm tàng phụ thuộc vào các yếu tố sau:

(1) Bản chất của dịch vụ chuyên môn được cung cấp;

(2) Quy mô doanh nghiệp kiểm toán;

(3) Quy mô và lĩnh vực hoạt động của các khách hàng của doanh nghiệp kiểm toán;

(4) Cơ cấu của doanh nghiệp kế toán, kiểm toán, ví dụ, số lượng và vị trí địa lý của các chi nhánh.

220.8 Nếu doanh nghiệp kế toán, kiểm toán là thành viên của một mạng lưới thì phải xác định tất cả các xung đột về lợi ích mà kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có lý do để cho rằng có thể tồn tại hoặc phát sinh các xung đột đó do các lợi ích và mối quan hệ của công ty mạng lưới. Các thủ tục phù hợp để xác định các lợi ích và mối quan hệ liên quan đến một công ty mạng lưới phụ

thuộc vào các yếu tố như: bản chất của các dịch vụ chuyên môn đã cung cấp, các khách hàng sử dụng dịch vụ chuyên môn của mạng lưới và vị trí địa lý của các bên liên quan.

220.9 Nếu phát hiện xung đột về lợi ích thì kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải đánh giá:

(1) Tầm quan trọng của các lợi ích hoặc mối quan hệ có liên quan;

(2) Mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ phát sinh do việc cung cấp dịch vụ chuyên môn. Nhìn chung, mức độ liên quan giữa dịch vụ chuyên môn với vấn đề làm phát sinh xung đột lợi ích càng trực tiếp thì nguy cơ ảnh hưởng đến tính khách quan và việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản khác càng nghiêm trọng.

220.10 Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản do xung đột lợi ích gây ra xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ, bao gồm:

(1) Thực hiện các biện pháp để ngăn chặn việc tiết lộ trái phép thông tin bảo mật khi kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề cung cấp dịch vụ chuyên môn liên quan đến một vấn đề cụ thể cho hai hoặc nhiều khách hàng bị xung đột về lợi ích liên quan đến vấn đề trên, ví dụ:

(i) Sử dụng các nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ khác nhau và trao đổi rõ với họ về các chính sách và thủ tục nhằm duy trì tính bảo mật;

(ii) Phân chia khu vực làm việc riêng biệt cho các bộ phận chuyên môn khác nhau trong doanh nghiệp kế toán, kiểm toán nhằm ngăn chặn việc tiết lộ thông tin bảo mật từ khu vực này sang khu vực khác trong doanh nghiệp kế toán, kiểm toán;

(iii) Thiết lập và thực hiện các chính sách và thủ tục nhằm hạn chế khả năng tiếp cận hồ sơ khách hàng, yêu cầu các nhân viên và thành viên Ban Giám đốc của doanh nghiệp kế toán, kiểm toán ký cam kết bảo mật thông tin, bao gồm thông tin trên giấy tờ và thông tin điện tử.

(2) Cử người có kinh nghiệm không liên quan đến khách hàng hoặc hợp đồng dịch vụ thường xuyên xem xét việc áp dụng các biện pháp bảo vệ;

(3) Cử kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp không tham gia nhóm cung cấp dịch vụ hoặc không chịu ảnh hưởng của xung đột, soát xét lại công việc đã được thực hiện và đánh giá xem liệu các xét đoán và kết luận quan trọng có phù hợp hay không;

(4) Tham khảo ý kiến tư vấn của bên thứ ba, ví dụ, tổ chức nghề nghiệp, chuyên gia tư vấn pháp luật hoặc kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp khác.

220.11 *Ngoài các biện pháp bảo vệ được hướng dẫn tại đoạn 220.10 nêu trên*, *kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề* cần phải thông báo cho khách hàng bị ảnh hưởng của xung đột về bản chất của xung đột về lợi ích và các biện pháp bảo vệ liên quan (nếu có). Nếu các biện pháp bảo vệ là cần thiết nhằm làm giảm ảnh hưởng của nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được thì các biện pháp này cần được khách hàng chấp nhận để kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề thực hiện dịch vụ chuyên môn của mình.

Việc thông báo *của kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề* và sự chấp nhận *của khách hàng* có thể được thực hiện dưới nhiều hình thức khác nhau, ví dụ:

(1) Thông báo một cách tổng quát cho khách hàng về các trường hợp mà theo thông lệ chung thì kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề không chỉ cung cấp dịch vụ dành riêng cho bất kỳ một khách hàng nào (ví dụ, một dịch vụ cụ thể trong một lĩnh vực cụ thể) để khách hàng đưa ra sự

đồng ý chung. Việc thông báo đó có thể được thực hiện bằng việc đưa vào các điều khoản và điều kiện của hợp đồng dịch vụ.

(2) Thông báo một cách cụ thể cho khách hàng bị ảnh hưởng *của xung đột* về hoàn cảnh của xung đột, bao gồm, trình bày chi tiết về hoàn cảnh và giải thích đầy đủ về các biện pháp bảo vệ dự kiến và rủi ro có thể phát sinh để khách hàng có thể đưa ra quyết định phù hợp đối với vấn đề đó và đưa ra chấp nhận rõ ràng *để kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề thực hiện dịch vụ.*

(3) Trong một số trường hợp, sự chấp nhận có thể được thể hiện thông qua thái độ của khách hàng khi kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có đủ bằng chứng để kết luận rằng khách hàng đã biết về hoàn cảnh cụ thể *của xung đột* ngay từ đầu và không phản đối sự tồn tại của xung đột về lợi ích đó.

Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải xem xét bản chất và mức độ nghiêm trọng của xung đột về lợi ích để xác định có cần thiết phải thông báo cụ thể với khách hàng và phải được sự chấp nhận của khách hàng hay không. Vì mục đích này, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải sử dụng xét đoán chuyên môn để đánh giá các trường hợp làm phát sinh xung đột về lợi ích, bao gồm: các bên có thể bị ảnh hưởng, bản chất của xung đột và khả năng phát triển theo chiều hướng không mong đợi của vấn đề làm phát sinh xung đột.

220.12 Khi kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề yêu cầu có sự chấp nhận của khách hàng nhưng khách hàng không đồng ý, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải từ chối thực hiện hoặc ngừng cung cấp dịch vụ làm phát sinh xung đột về lợi ích; hoặc phải chấm dứt các mối quan hệ hoặc từ bỏ các lợi ích liên quan nhằm loại trừ hoặc làm giảm ảnh hưởng của các xung đột này xuống mức có thể chấp nhận được. Sau khi áp dụng các biện pháp bảo vệ bổ sung cần thiết, *kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề* có thể nhận được sự chấp nhận *của khách hàng*.

220.13 Khi việc thông báo được thực hiện bằng lời, hoặc sự chấp nhận cũng bằng lời hoặc thể hiện thông qua thái độ, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải *ghi chép và* lưu lại bằng tài liệu, hồ sơ về bản chất của tình huống làm phát sinh xung đột về lợi ích, các biện pháp bảo vệ đã được áp dụng để làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được và sự đồng ý *của khách hàng*.

220.14 Trong một số trường hợp, nhằm mục đích có được sự chấp nhận của khách hàng, việc thông báo một cách cụ thể có thể dẫn đến vi phạm tính bảo mật. Ví dụ:

(1) Cung cấp dịch vụ tư vấn về giao dịch cho một khách hàng liên quan đến việc "thâu tóm thù địch" một khách hàng khác của doanh nghiệp kế toán, kiểm toán;

(2) Thực hiện dịch vụ điều tra gian lận cho khách hàng có liên quan đến hành vi bị nghi ngờ là gian lận mà doanh nghiệp kế toán, kiểm toán thu thập được thông tin bí mật thông qua việc cung cấp dịch vụ chuyên môn cho một khách hàng khác mà khách hàng khác này có thể liên quan đến hành vi gian lận đó.

Doanh nghiệp kế toán, kiểm toán không được chấp nhận hoặc duy trì hợp đồng dịch vụ trong những trường hợp trên, trừ khi:

(1) Doanh nghiệp kế toán, kiểm toán *không bênh vực* một khách hàng khi việc bênh vực này đòi hỏi doanh nghiệp kiểm toán phải đặt mình vào vị trí đối lập với một khách hàng khác cùng liên quan đến vấn đề đó;

(2) Doanh nghiệp kế toán, kiểm toán có cơ chế cụ thể nhằm ngăn chặn việc tiết lộ thông tin bảo mật giữa các nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ cho hai khách hàng đó;

(3) Doanh nghiệp kế toán, kiểm toán đảm bảo rằng một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin, sau khi xem xét các sự kiện và tình huống có sẵn cho kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề

tại thời điểm đó, có thể kết luận rằng doanh nghiệp kế toán, kiểm toán có thể chấp nhận hoặc duy trì hợp đồng dịch vụ, bởi nếu doanh nghiệp kế toán, kiểm toán không cung cấp dịch vụ đó thì có thể dẫn đến kết quả bất lợi cho khách hàng hoặc các bên thứ ba có liên quan.

Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải lưu lại tài liệu, hồ sơ về bản chất của từng trường hợp, bao gồm vai trò mà kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề đảm nhận, cơ chế cụ thể nhằm ngăn chặn việc tiết lộ thông tin bảo mật giữa các nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ cho hai khách hàng đó và cơ sở để kết luận việc chấp nhận hợp đồng dịch vụ là phù hợp.

CHƯƠNG 230 – ĐƯA RA Ý KIẾN THỨ HAI

230.1 Khi kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề được yêu cầu cung cấp ý kiến thứ hai *sau khi đã có ý kiến thứ nhất* về việc áp dụng chuẩn mực kế toán, kiểm toán, lập báo cáo hoặc các chuẩn mực khác, các nguyên tắc cho một trường hợp, những giao dịch cụ thể hay đưa ra ý kiến thay cho một doanh nghiệp hoặc đơn vị không phải là khách hàng hiện tại, thì có thể làm phát sinh nguy cơ không tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Ví dụ, nguy cơ ảnh hưởng đến nguyên tắc "Năng lực chuyên môn và tính thận trọng" có thể làm phát sinh khi kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề đưa ra ý kiến thứ hai mà không có đầy đủ bằng chứng hoặc không được cung cấp đầy đủ thông tin như bên cung cấp dịch vụ hiện tại. Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của bất cứ nguy cơ nào phụ thuộc vào tình huống làm phát sinh yêu cầu đưa ra ý kiến thứ hai và phụ thuộc vào các thông tin sẵn có, và giả định thích hợp để đưa ra xét đoán chuyên môn.

230.2 Khi được yêu cầu đưa ra ý kiến thứ hai, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ, thu thập sự đồng ý của khách hàng để được liên lạc với bên cung cấp dịch vụ hiện tại, mô tả những hạn chế liên quan đến ý kiến thứ hai khi trao đổi với khách hàng và cung cấp ý kiến đó cho bên cung cấp dịch vụ hiện tại.

230.3 Nếu kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề không được khách hàng cho phép liên lạc với bên cung cấp dịch vụ hiện tại, họ phải xác định liệu có đưa ra ý kiến thứ hai hay không dựa trên các tình huống và thông tin có được.

Ví dụ về đưa ra ý kiến thứ 2:

Nếu một doanh nghiệp kiểm toán được một khách hàng yêu cầu cho ý kiến tư vấn hoặc báo cáo bằng văn bản liên quan đến việc áp dụng chuẩn mực, chế độ kế toán, chuẩn mực kiểm toán hoặc về việc lập và trình bày báo cáo tài chính mà khách hàng này không phải là khách hàng kiểm toán của doanh nghiệp kiểm toán đó, thì doanh nghiệp kiểm toán này cần đánh giá xem liệu việc cho ý kiến tư vấn hoặc báo cáo bằng văn bản như vậy có vi phạm các nguyên tắc đạo đức cơ bản hay không.

Doanh nghiệp kiểm toán cho ý kiến tư vấn như vậy có thể không được tiếp cận với đầy đủ thông tin như là doanh nghiệp kiểm toán đang thực hiện kiểm toán cho khách hàng đó và do vậy có thể đưa ra ý kiến hoặc kết luận khác biệt. Việc đưa ra ý kiến và kết luận khác biệt có thể tạo áp lực một cách không phù hợp đối với doanh nghiệp kiểm toán đang thực hiện kiểm toán cho khách hàng đó.

Trong trường hợp này nguy cơ vi phạm các nguyên tắc đạo đức cơ bản có thể được làm giảm bằng cách doanh nghiệp kiểm toán cho ý kiến tư vấn trao đổi thông tin với doanh nghiệp kiểm toán đang thực hiện kiểm toán cho khách hàng đó và/hoặc cung cấp bản dự thảo ý kiến tư vấn/báo cáo cho doanh nghiệp kiểm toán đang thực hiện kiểm toán cho khách hàng đó để tham khảo ý kiến.

Việc một doanh nghiệp thực hiện kiểm toán lại một báo cáo tài chính đã được một doanh nghiệp kiểm toán khác kiểm toán cũng làm phát sinh nguy cơ tương tự và có thể ở mức độ nghiêm trọng hơn so với trường hợp trên. Vì vậy việc kiểm toán lại chỉ được thực hiện khi có yêu cầu cụ thể của pháp luật hoặc cơ quan quản lý. Trong trường hợp kiểm toán lại thì doanh nghiệp kiểm toán sau

cần tham khảo ý kiến của doanh nghiệp kiểm toán tiền nhiệm về các vấn đề kế toán, kiểm toán có sự khác biệt trọng yếu trong quan điểm giữa hai doanh nghiệp kiểm toán. Nếu không thể tham khảo ý kiến của doanh nghiệp kiểm toán tiền nhiệm thì cần tham khảo ý kiến của tổ chức nghề nghiệp hoặc cơ quan quản lý phù hợp.

CHƯƠNG 240 – GIÁ PHÍ DỊCH VỤ VÀ CÁC KHOẢN PHỤ PHÍ KHÁC

240.1 Khi đàm phán giá phí dịch vụ, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có quyền đưa ra mức phí mà họ cho là phù hợp. Việc kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có thể đưa ra một mức phí thấp hơn so với mức phí của kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề khác chưa hẳn đã là phi đạo đức, nhưng có thể ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Ví dụ có thể phát sinh nguy cơ do tư lợi làm ảnh hưởng tới năng lực chuyên môn cũng như tính thận trọng nếu mức phí đưa ra là quá thấp và kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề khó có thể thực hiện hợp đồng dịch vụ đó tuân thủ theo đúng quy định của chuẩn mực nghề nghiệp và kỹ thuật phù hợp.

240.2 Việc phát sinh các nguy cơ cũng như mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ được xác định dựa trên các yếu tố như mức phí và dịch vụ được cung cấp. Cần phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về biện pháp bảo vệ, bao gồm:

(1) Đảm bảo rằng khách hàng hiểu được các điều khoản của hợp đồng, trong đó có cơ sở tính phí, nội dung và phạm vi công việc tương ứng với mức phí đó; hoặc

(2) Sắp xếp thời gian phù hợp và bố trí nhân viên có đủ năng lực chuyên môn thực hiện công việc.

240.3 Phí tiềm tàng được sử dụng rộng rãi trong các hợp đồng dịch vụ phi đảm bảo. *Chương 290 và Chương 291 Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn về phí tiềm tàng áp dụng đối với dịch vụ phi đảm bảo cung cấp cho khách hàng kiểm toán và các khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo.* Tuy nhiên, phí tiềm tàng có thể làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng tới sự tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản như nguy cơ do tư lợi làm ảnh hưởng đến tính khách quan. Việc phát sinh các nguy cơ và mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố sau:

(1) Tính chất của hợp đồng dịch vụ;

(2) Khoảng phí tiềm tàng;

(3) Cơ sở xác định mức phí; và

(4) Liệu kết quả của giao dịch có được bên thứ ba độc lập soát xét hay không.

240.4 Mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ phải được đánh giá và biện pháp bảo vệ phải được áp dụng cần thiết nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về biện pháp bảo vệ:

(1) Thỏa thuận trước với khách hàng bằng văn bản về cơ sở xác định mức phí;

(2) Công bố công việc thực hiện và cơ sở xác định mức phí với đối tượng sử dụng kết quả dịch vụ;

(3) Chính sách và thủ tục liên quan đến kiểm soát chất lượng; hoặc

(4) Soát xét công việc của kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề bởi một bên thứ ba độc lập.

240.5 Trong một số trường hợp, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có thể nhận được phí giới thiệu hoặc hoa hồng liên quan đến khách hàng. Ví dụ khi kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề không cung cấp một số dịch vụ mà khách hàng hiện tại yêu cầu, kế toán viên, kiểm toán

viên hành nghề này có thể nhận được khoản phí từ việc giới thiệu khách hàng đó cho kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề hoặc bên cung cấp dịch vụ chuyên môn khác. Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có thể nhận được hoa hồng từ bên thứ ba, như bên cung cấp phần mềm, liên quan đến việc cung cấp hàng hóa hoặc dịch vụ cho khách hàng. Việc nhận phí giới thiệu hoặc hoa hồng như vậy làm phát sinh nguy cơ do tư lợi ảnh hưởng đến tính khách quan cũng như năng lực chuyên môn và tính thận trọng của *kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề. Đối với hoạt động cung cấp dịch vụ đảm bảo, doanh nghiệp kiểm toán, kiểm toán viên hành nghề không được nhận phí giới thiệu hoặc hoa hồng từ việc giới thiệu khách hàng cho dịch vụ đảm bảo*.

240.6 Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề cũng có thể phải trả phí giới thiệu để có được khách hàng, ví dụ, trường hợp khách hàng đang sử dụng dịch vụ từ kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề khác nhưng có nhu cầu về một số dịch vụ khác mà bên cung cấp dịch vụ hiện tại không đáp ứng được. Việc trả phí giới thiệu này có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi ảnh hưởng đến tính khách quan cũng như năng lực chuyên môn và tính thận trọng của kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề. *Đối với hoạt động cung cấp dịch vụ đảm bảo, doanh nghiệp kiểm toán, kiểm toán viên hành nghề không được trả phí giới thiệu hoặc hoa hồng để có được khách hàng cho dịch vụ đảm bảo*.

240.7 Mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ phải được đánh giá và biện pháp bảo vệ phải được áp dụng nếu cần thiết nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về biện pháp bảo vệ:

(1) Thông báo với khách hàng về thỏa thuận trả phí cho việc được giới thiệu khách hàng từ kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề khác;

(2) Thông báo với khách hàng về thỏa thuận nhận phí trong việc giới thiệu khách hàng cho kế toán hành viên, kiểm toán viên hành nghề khác; hoặc

(3) Thu thập văn bản thỏa thuận trước từ khách hàng về hoa hồng liên quan đến việc bên thứ ba cung cấp hàng hóa, dịch vụ cho khách hàng.

240.8 Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có thể mua một phần hoặc toàn bộ doanh nghiệp kế toán, kiểm toán khác và thanh toán cho các chủ sở hữu doanh nghiệp hoặc người thừa kế. Những khoản thanh toán đó không được coi là hoa hồng hoặc phí giới thiệu như quy định tại đoạn 240.5 – 240.7 Chuẩn mực này.

CHƯƠNG 250 – QUẢNG BÁ DỊCH VỤ

250.1 Việc kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có được hợp đồng mới thông qua các hình thức quảng bá hoặc tiếp thị nào đó có thể làm phát sinh các nguy cơ ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Ví dụ, nguy cơ do tư lợi ảnh hưởng đến việc tuân thủ nguyên tắc "Tư cách nghề nghiệp" sẽ phát sinh nếu kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề quảng bá dịch vụ, thành tích và sản phẩm của mình theo cách thức không tuân thủ nguyên tắc đó.

250.2 Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải tránh làm giảm uy tín nghề nghiệp khi quảng bá dịch vụ của mình. Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải trung thực, thẳng thắn và không được:

(a) Cường điệu về các dịch vụ mà họ có thể thực hiện, về trình độ hay kinh nghiệm của bản thân; hoặc

(b) Đưa ra những thông tin, giới thiệu làm mất uy tín hay đưa ra những so sánh không có căn cứ về công việc của các bên khác.

Trường hợp kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề không chắc chắn về sự phù hợp của hình thức quảng bá hoặc tiếp thị thì họ phải cân nhắc việc tham khảo ý kiến tư vấn của tổ chức nghề nghiệp có liên quan.

CHƯƠNG 260 – QUÀ TẶNG VÀ ƯU ĐÃI

260.1 Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp hoặc gần gũi với kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có thể sẽ được đề nghị nhận quà tặng hoặc ưu đãi từ khách hàng. Các đề nghị như vậy có thể làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Ví dụ, nguy cơ do tư lợi hoặc nguy cơ từ sự quen thuộc ảnh hưởng tới tính khách quan có thể phát sinh từ việc nhận quà tặng từ khách hàng. Nếu các đề nghị này bị thông tin ra bên ngoài thì có thể làm phát sinh nguy cơ bị đe dọa ảnh hưởng tới tính khách quan của kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề.

260.2 Việc phát sinh các nguy cơ cũng như mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ được xác định dựa trên các yếu tố như bản chất, giá trị và mục đích của những đề nghị. Nếu một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin, sau khi xem xét các sự kiện và tình huống có sẵn cho kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề tại thời điểm đó, đánh giá là quà tặng và ưu đãi không có giá trị lớn và không đáng kể, thì kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có thể kết luận rằng đề nghị này là bình thường, không nhằm mục đích cụ thể để tác động tới việc ra ý kiến hay thu thập thông tin. Trường hợp này, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề có thể kết luận rằng nguy cơ ảnh hưởng tới việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản là ở mức có thể chấp nhận được.

260.3 Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Trường hợp các nguy cơ không thể bị loại trừ hay làm giảm xuống mức có thể chấp nhận được dù đã áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải từ chối đề nghị từ khách hàng.

CHƯƠNG 270 – GIỮ HỘ TÀI SẢN CỦA KHÁCH HÀNG

270.1 Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề không được phép giữ hộ tiền hoặc các tài sản khác của khách hàng trừ khi được pháp luật cho phép. Trường hợp pháp luật cho phép thì họ phải tuân thủ các nghĩa vụ pháp lý liên quan đến việc nắm giữ các tài sản.

270.2 Việc giữ hộ tài sản của khách hàng sẽ làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng tới việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Ví dụ, việc giữ hộ tài sản của khách hàng có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi ảnh hưởng tới tư cách nghề nghiệp và tính khách quan. Trường hợp được ủy thác giữ tiền hoặc tài sản của khách hàng, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải:

(a) Giữ riêng biệt các tài sản đó với tài sản cá nhân hoặc tài sản của đơn vị;

(b) Chỉ sử dụng các tài sản đó cho mục đích định trước;

(c) Chịu trách nhiệm trước chủ sở hữu tài sản về tài sản đó, cũng như thu nhập, cổ tức hoặc các khoản thu nhập khác thu được từ tài sản tại bất cứ thời điểm nào;

(d) Tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan đến việc nắm giữ và chịu trách nhiệm về các tài sản đó.

270.3 Khi thực hiện các thủ tục đánh giá chấp nhận khách hàng và hợp đồng dịch vụ, trong đó có điều khoản giữ hộ tài sản của khách hàng, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải tìm hiểu một cách hợp lý về nguồn gốc của tài sản đó cũng như các nghĩa vụ pháp lý và các quy định có liên quan. Ví dụ, nếu tài sản được hình thành từ những hoạt động bất hợp pháp, như hoạt động rửa tiền, có thể làm phát sinh các nguy cơ ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Trường hợp

đó, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải cân nhắc việc tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật.

CHƯƠNG 280 – TÍNH KHÁCH QUAN - ÁP DỤNG CHO TẤT CẢ CÁC DỊCH VỤ

280.1 Trước khi cung cấp dịch vụ, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải xác định các nguy cơ ảnh hưởng đến tính khách quan phát sinh từ việc nắm giữ cổ phần của khách hàng, có mối quan hệ với khách hàng hoặc với thành viên Ban quản trị, Ban Giám đốc cũng như nhân viên của khách hàng. Ví dụ, có thể phát sinh nguy cơ từ sự quen thuộc đe dọa tính khách quan do mối quan hệ gia đình, mối quan hệ cá nhân thân thiết hoặc mối quan hệ kinh doanh.

280.2 Kiểm toán viên hành nghề cung cấp dịch vụ đảm bảo phải độc lập với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo. Độc lập về tư tưởng và độc lập về hình thức là cần thiết để kiểm toán viên hành nghề đưa ra kết luận hoặc được coi là đưa ra kết luận một cách không thiên vị, không mâu thuẫn về lợi ích hoặc không bị ảnh hưởng một cách bất hợp lý từ người khác. Chương 290 và 291 Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn cụ thể về tính độc lập đối với kiểm toán viên hành nghề khi cung cấp dịch vụ đảm bảo.

280.3 Việc phát sinh các nguy cơ ảnh hưởng đến tính khách quan khi cung cấp dịch vụ chuyên môn phụ thuộc vào hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ cũng như tính chất của công việc mà kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề thực hiện.

280.4 Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ:

(1) Rút khỏi nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ;

(2) Thực hiện thủ tục kiểm tra, giám sát;

(3) Chấm dứt các mối quan hệ tài chính hoặc kinh doanh làm phát sinh các nguy cơ;

(4) Thảo luận vấn đề với các cấp lãnh đạo cao hơn trong doanh nghiệp kế toán, kiểm toán; hoặc

(5) Thảo luận vấn đề với Ban quản trị của khách hàng.

Nếu các biện pháp bảo vệ được áp dụng không thể loại trừ hay làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề phải từ chối hoặc chấm dứt hợp đồng dịch vụ với khách hàng.

CHƯƠNG 290 - TÍNH ĐỘC LẬP - ÁP DỤNG CHO DỊCH VỤ KIỂM TOÁN VÀ DỊCH VỤ SOÁT XÉT

Cấu trúc Chương

290.1 Chương này quy định các yêu cầu về tính độc lập đối với dịch vụ kiểm toán và dịch vụ soát xét. Đây là các dịch vụ đảm bảo yêu cầu kiểm toán viên hành nghề phải đưa ra kết luận độc lập về báo cáo tài chính. Các dịch vụ này bao gồm dịch vụ kiểm toán và dịch vụ soát xét để đưa ra báo cáo về một bộ báo cáo tài chính đầy đủ hoặc một báo cáo tài chính riêng lẻ. Yêu cầu về tính độc lập khi thực hiện dịch vụ đảm bảo không phải là dịch vụ kiểm toán hay dịch vụ soát xét được quy định tại Chương 291 Chuẩn mực này.

290.2 Trong một số cuộc kiểm toán mà báo cáo kiểm toán có hạn chế việc *cung cấp và sử dụng báo cáo* và nếu đáp ứng một số điều kiện cụ thể, các yêu cầu về tính độc lập trong Chương này có thể được thay đổi như quy định tại các đoạn từ 290.500 - 290.514 Chuẩn mực này. Các cuộc kiểm toán báo cáo tài chính theo quy định của pháp luật không được phép áp dụng các thay đổi này.

290.3 Trong Chương này, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

(a) Thuật ngữ "kiểm toán", "nhóm kiểm toán", "cuộc kiểm toán", "khách hàng kiểm toán" và "báo cáo kiểm toán" được hiểu là gồm cả soát xét, nhóm soát xét, hợp đồng soát xét, khách hàng dịch vụ soát xét và báo cáo soát xét. *Ví dụ,"kiểm toán" được hiểu là gồm cả kiểm toán và soát xét.*

(b) Thuật ngữ "doanh nghiệp kiểm toán" bao gồm cả công ty mạng lưới, trừ khi có quy định khác. *Ví dụ,"doanh nghiệp kiểm toán" bao gồm cả chi nhánh.*

Phương pháp tiếp cận tính độc lập dựa trên khuôn khổ

290.4 Do cuộc kiểm toán được thực hiện vì lợi ích của công chúng, thành viên nhóm kiểm toán, các doanh nghiệp kiểm toán và các công ty mạng lưới phải duy trì tính độc lập đối với khách hàng kiểm toán theo quy định của Chuẩn mực này.

290.5 Mục tiêu của Chương này nhằm hỗ trợ các doanh nghiệp kiểm toán và thành viên nhóm kiểm toán trong việc áp dụng phương pháp tiếp cận tính độc lập dựa trên khuôn khổ như các quy định dưới đây để đạt được và duy trì tính độc lập.

290.6 Tính độc lập bao gồm:

(a) *Độc lập về tư tưởng:* Là trạng thái tư tưởng cho phép đưa ra kết luận mà không bị tác động bởi những yếu tố có ảnh hưởng đến xét đoán chuyên môn, cho phép một cá nhân hành động một cách chính trực và vận dụng được tính khách quan cũng như thái độ hoài nghi nghề nghiệp của mình;

(b) *Độc lập về hình thức:* Là việc cần tránh các sự kiện và tình huống nghiêm trọng tới mức một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin *sau khi đánh giá sự kiện và tình huống thực tế,* có thể kết luận rằng tính chính trực, tính khách quan và thái độ hoài nghi nghề nghiệp của doanh nghiệp kiểm toán hoặc thành viên nhóm kiểm toán đã bị ảnh hưởng.

290.7 Kiểm toán viên hành nghề áp dụng phương pháp tiếp cận tính độc lập dựa trên khuôn khổ nhằm:

(a) Xác định nguy cơ đe dọa tính độc lập;

(b) Đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ đã được xác định;

(c) Áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết, nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

Khi kiểm toán viên hành nghề nhận thấy không có hoặc không thể áp dụng các biện pháp bảo vệ thích hợp để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, họ phải loại bỏ những tình huống hoặc mối quan hệ làm phát sinh các nguy cơ này hoặc từ chối hoặc chấm dứt cuộc kiểm toán đó.

Kiểm toán viên hành nghề phải sử dụng xét đoán chuyên môn để áp dụng phương pháp tiếp cận tính độc lập dựa trên khuôn khổ này.

290.8 Trong các tình huống hay nhóm các tình huống khác nhau thì việc đánh giá các nguy cơ đe dọa tính độc lập cũng khác nhau. Việc xác định tất cả các tình huống có thể làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập và đưa ra những biện pháp bảo vệ thích hợp là điều không thể. Vì vậy, Chuẩn mực này đã xây dựng một khuôn khổ trong đó, yêu cầu các doanh nghiệp kiểm toán và các thành viên nhóm kiểm toán xác định, đánh giá và khắc phục các nguy cơ đe dọa tính độc lập. Phương pháp tiếp cận dựa trên khuôn khổ hỗ trợ kiểm toán viên hành nghề trong việc tuân thủ các yêu cầu về đạo đức của Chuẩn mực này. Phương pháp này đề cập đến rất nhiều tình huống

có thể làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập và không cho phép kiểm toán viên hành nghề kết luận rằng tình huống đó là được phép nếu tình huống đó không bị cấm một cách cụ thể.

290.9 Các đoạn từ 290.100 - *290.514 Chuẩn mực này* hướng dẫn việc áp dụng phương pháp tiếp cận tính độc lập dựa trên khuôn khổ. Các đoạn này không hướng dẫn tất cả các tình huống cũng như các mối quan hệ làm phát sinh hoặc có thể làm phát sinh các nguy cơ đe dọa tính độc lập.

290.10 Khi quyết định có chấp nhận hoặc duy trì hợp đồng dịch vụ, hoặc một cá nhân có là thành viên nhóm kiểm toán hay không, doanh nghiệp kiểm toán phải xác định và đánh giá các nguy cơ đe dọa tính độc lập. Khi đưa ra các quyết định này, nếu các nguy cơ không ở mức có thể chấp nhận được thì các doanh nghiệp kiểm toán phải xác định liệu có biện pháp bảo vệ nào để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được hay không. Khi cân nhắc quyết định tiếp tục duy trì hợp đồng dịch vụ, doanh nghiệp kiểm toán phải xác định liệu các biện pháp bảo vệ hiện tại có hiệu quả để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được hay không; hoặc cần phải áp dụng các biện pháp bảo vệ khác; hoặc phải chấm dứt hợp đồng dịch vụ đó. Trong quá trình thực hiện hợp đồng, nếu xuất hiện các thông tin mới về nguy cơ đe dọa tính độc lập, doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ theo phương pháp tiếp cận dựa trên khuôn khổ quy định tại Chuẩn mực này.

290.11 Mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ đe dọa tính độc lập được quy định trong suốt Chương này. Các yếu tố định tính và định lượng đều phải được xem xét trong quá trình đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ.

290.12 Trong hầu hết các trường hợp, Chương này không quy định trách nhiệm cụ thể của các cá nhân trong doanh nghiệp kiểm toán đối với các hành động liên quan đến tính độc lập vì trách nhiệm này có thể khác biệt, tùy thuộc vào quy mô, cấu trúc và tổ chức của doanh nghiệp kiểm toán. Theo yêu cầu của Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1 - Kiểm soát chất lượng doanh nghiệp thực hiện kiểm toán, soát xét báo cáo tài chính, dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ liên quan khác (sau đây gọi là Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1), doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục để có sự đảm bảo hợp lý rằng tính độc lập được duy trì tuân theo yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp có liên quan. Ngoài ra, chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (VSA) yêu cầu thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ phải đưa ra kết luận về việc tuân thủ các yêu cầu về tính độc lập áp dụng cho hợp đồng dịch vụ đó.

Mạng lưới và các công ty mạng lưới

290.13 Nếu doanh nghiệp kiểm toán là công ty mạng lưới, doanh nghiệp kiểm toán sẽ phải độc lập với các khách hàng kiểm toán của các doanh nghiệp khác trong cùng mạng lưới (trừ trường hợp có quy định khác tại Chuẩn mực này). Các yêu cầu về tính độc lập trong Chương này áp dụng cho công ty mạng lưới cũng áp dụng cho bất kỳ đơn vị nào, chẳng hạn như bộ phận tư vấn, hay bộ phận luật, nếu thỏa mãn định nghĩa công ty mạng lưới, không phụ thuộc vào việc bản thân đơn vị đó có thỏa mãn định nghĩa về doanh nghiệp kiểm toán hay không.

290.14 Để nâng cao khả năng cung cấp một dịch vụ chuyên môn, các doanh nghiệp kiểm toán thường xuyên liên kết với các doanh nghiệp kiểm toán và các đơn vị khác. Việc kết hợp này có hình thành mạng lưới hay không phụ thuộc và các sự kiện và tình huống cụ thể mà không phụ thuộc vào việc doanh nghiệp kiểm toán và các đơn vị này có phải là pháp nhân độc lập hay không. Ví dụ, việc kết hợp này có thể chỉ nhằm mục đích giới thiệu khách hàng, bản thân việc kết hợp này không đáp ứng các yêu cầu cần thiết để hình thành một mạng lưới. Mặt khác, việc kết hợp này cũng có thể nhằm mục đích hợp tác và sử dụng chung một thương hiệu, hệ thống kiểm soát chất lượng, các nguồn lực quan trọng và do đó được coi là một mạng lưới.

290.15 Việc đánh giá sự kết hợp này có được coi là một mạng lưới hay không phụ thuộc vào việc một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin, sau khi xem xét các sự kiện và tình huống có sẵn cho kiểm toán viên hành nghề tại thời điểm đó, có thể kết luận rằng các đơn vị đó đang được kết

hợp với nhau theo phương thức của một mạng lưới. Việc đánh giá này sẽ được áp dụng thống nhất trên toàn mạng lưới.

290.16 Nếu việc kết hợp các doanh nghiệp nhằm mục đích hợp tác và chia sẻ lợi nhuận hoặc chi phí, thì việc kết hợp này hình thành một mạng lưới. Tuy nhiên, việc kết hợp này không được coi là một mạng lưới trong các trường hợp sau: (i) Các chi phí được chia sẻ là không trọng yếu; (ii) Các chi phí được chia sẻ chỉ giới hạn ở chi phí để phát triển phương pháp kiểm toán, hướng dẫn sử dụng hoặc các khóa đào tạo; (iii) Doanh nghiệp hợp tác với một đơn vị không liên quan khác nhằm cung cấp dịch vụ hoặc phát triển sản phẩm.

290.17 Nếu việc kết hợp các doanh nghiệp với mục đích hợp tác và các doanh nghiệp tham gia cùng nắm quyền sở hữu, kiểm soát hay quản trị, thì việc kết hợp này hình thành một mạng lưới. Mạng lưới này có thể được thiết lập thông qua ký kết hợp đồng hoặc các hình thức khác.

290.18 Nếu việc kết hợp các doanh nghiệp với mục đích hợp tác và các doanh nghiệp tham gia có cùng chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng thì việc kết hợp này hình thành một mạng lưới. Dưới hình thức này, các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng sẽ được thiết kế, thực hiện và giám sát trong tất cả các doanh nghiệp tham gia.

290.19 Nếu việc kết hợp các doanh nghiệp với mục đích hợp tác và các doanh nghiệp tham gia có cùng chiến lược kinh doanh thì việc kết hợp này hình thành một mạng lưới. Việc chia sẻ chiến lược kinh doanh nghĩa là các doanh nghiệp tham gia cùng đồng thuận để đạt được mục tiêu chiến lược chung. Một doanh nghiệp không được coi là công ty mạng lưới nếu nó hợp tác với doanh nghiệp khác chỉ nhằm mục đích nộp hồ sơ thầu để cung cấp một dịch vụ chuyên môn.

290.20 Nếu việc kết hợp các doanh nghiệp với mục đích hợp tác và các doanh nghiệp tham gia sử dụng chung một thương hiệu thì việc kết hợp này hình thành một mạng lưới. Một thương hiệu bao gồm các ký hiệu chữ cái chung hoặc một tên chung. Một doanh nghiệp được coi là đang sử dụng một thương hiệu chung nếu doanh nghiệp đó sử dụng thương hiệu chung đó như một phần của tên doanh nghiệp hay cùng với tên doanh nghiệp.

290.21 Kể cả khi doanh nghiệp kiểm toán không thuộc một mạng lưới và không sử dụng tên thương hiệu chung như một phần của tên doanh nghiệp đó, thì doanh nghiệp vẫn có thể bị nhầm tưởng là thành viên của mạng lưới nếu doanh nghiệp ghi trên văn phòng phẩm hay tài liệu quảng bá với tư cách như là một thành viên của mạng lưới. Theo đó, nếu không cẩn trọng xem xét cách thức doanh nghiệp thể hiện quyền thành viên của mình thì sẽ dễ nhầm tưởng doanh nghiệp thuộc một mạng lưới.

290.22 Nếu doanh nghiệp bán một bộ phận kinh doanh, đôi khi thỏa thuận mua bán có quy định rằng trong một khoảng thời gian nhất định, bộ phận đó vẫn có thể tiếp tục sử dụng tên của doanh nghiệp, hay một phần tên doanh nghiệp, kể cả khi bộ phận này không còn thuộc doanh nghiệp nữa. Trong trường hợp đó, mặc dù hai đơn vị hoạt động dưới cùng một tên thương hiệu, nhưng trên thực tế chúng không còn kết hợp vì mục đích hợp tác và do đó không thuộc cùng một mạng lưới. Những doanh nghiệp này phải xác định cách thức thông báo với các đối tượng bên ngoài rằng họ không thuộc cùng một mạng lưới.

290.23 Việc kết hợp các doanh nghiệp với mục đích hợp tác và các doanh nghiệp tham gia chia sẻ một phần quan trọng các nguồn lực chuyên môn, thì việc kết hợp này hình thành một mạng lưới. Các nguồn lực chuyên môn bao gồm:

(1) Các hệ thống chung cho phép các doanh nghiệp trao đổi các thông tin như cơ sở dữ liệu khách hàng, sổ hóa đơn, các bảng chấm công;

(2) Thành viên Ban Giám đốc và các nhân viên;

(3) Bộ phận chuyên môn tư vấn về các vấn đề kỹ thuật hoặc các vấn đề cụ thể của ngành, các giao dịch hoặc các sự kiện cho các hợp đồng dịch vụ đảm bảo;

(4) Phương pháp luận hoặc sổ tay hướng dẫn kiểm toán;

(5) Các khóa đào tạo và cơ sở vật chất.

290.24 Việc xác định liệu các nguồn lực chuyên môn được chia sẻ có trọng yếu hay không và do đó các doanh nghiệp kiểm toán có phải là công ty mạng lưới hay không phụ thuộc vào các sự kiện và tình huống thích hợp. Nếu các nguồn lực được chia sẻ chỉ bao gồm phương pháp luận và sổ tay hướng dẫn kiểm toán mà không có sự trao đổi về nguồn nhân lực, khách hàng, hoặc thông tin về thị trường thì sự chia sẻ này không được coi là trọng yếu. Tương tự, nếu các doanh nghiệp chỉ chia sẻ nguồn lực đào tạo thì sự chia sẻ này cũng không được coi là trọng yếu. Tuy nhiên, nếu các nguồn lực được chia sẻ bao gồm việc trao đổi nguồn lực hoặc thông tin, ví dụ, có một nguồn nhân lực (hoặc một phòng hỗ trợ kỹ thuật để cung cấp các tư vấn kỹ thuật) mà các doanh nghiệp thành viên có thể được sử dụng chung hoặc phải tuân theo và một bên thứ ba phù hợp thì có đầy đủ thông tin có thể kết luận rằng các nguồn lực được chia sẻ này là đáng kể.

Đơn vị có lợi ích công chúng

290.25 Chương 290 Chuẩn mực này bao gồm các quy định bổ sung phản ánh mức độ đại chúng của một số đơn vị nhất định. Trong chương này, đơn vị có lợi ích công chúng bao gồm:

(a) Tổ chức niêm yết;

(b) Đơn vị:

(i) Được pháp luật quy định là đơn vị có lợi ích công chúng; hoặc

(ii) Mà việc kiểm toán đơn vị đó phải tuân thủ các yêu cầu về tính độc lập do pháp luật quy định như đối với các tổ chức niêm yết. Các yêu cầu này còn có thể do cơ quan quản lý có liên quan ban hành.

290.26 Các doanh nghiệp kiểm toán và các tổ chức nghề nghiệp mà họ là thành viên phải xác định liệu có đối xử với đơn vị hoặc một nhóm các đơn vị không được đề cập trong định nghĩa tại đoạn 290.25 nêu trên như đơn vị có lợi ích công chúng hay không, do các đơn vị này có số lượng lớn các bên có lợi ích liên quan. Các yếu tố được xem xét bao gồm:

(1) Bản chất ngành nghề kinh doanh, ví dụ, giữ hộ tài sản cho một số lượng lớn các bên có lợi ích liên quan, các định chế tài chính như ngân hàng, các công ty bảo hiểm và quỹ hưu trí;

(2) Quy mô;

(3) Số lượng nhân viên.

Các bên liên quan

290.27 Đối với khách hàng kiểm toán là tổ chức niêm yết, thì khái niệm khách hàng kiểm toán được nêu trong Chương này được bao gồm cả các bên liên quan của khách hàng đó (trừ khi có quy định khác). Đối với tất cả các khách hàng kiểm toán khác, *thì khái niệm khách hàng kiểm toán* được nêu trong Chương này bao gồm các bên có liên quan mà khách hàng kiểm toán nắm quyền kiểm soát trực tiếp hay gián tiếp. Khi nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ có căn cứ để tin rằng mối quan hệ hoặc tình huống liên quan đến các bên liên quan khác của khách hàng có ảnh hưởng đến tính độc lập của doanh nghiệp kiểm toán với khách hàng kiểm toán, nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ phải xem xét cả các bên liên quan này khi xác định và đánh giá các nguy cơ đe dọa tính độc lập cũng như áp dụng các biện pháp bảo vệ thích hợp.

Ban quản trị của khách hàng

290.28 Kể cả khi Chuẩn mực này, các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, pháp luật và các quy định khác không yêu cầu thì doanh nghiệp kiểm toán và Ban quản trị của khách hàng nên trao

đổi thường xuyên với nhau về các mối quan hệ và vấn đề khác mà theo đánh giá của doanh nghiệp kiểm toán là có ảnh hưởng đến tính độc lập. Việc trao đổi này cho phép Ban quản trị của khách hàng:

(a) Xem xét các xét đoán của doanh nghiệp kiểm toán về việc xác định và đánh giá các nguy cơ đe dọa tính độc lập;

(b) Đánh giá sự phù hợp của các biện pháp bảo vệ áp dụng để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được;

(c) Có biện pháp xử lý thích hợp.

Việc trao đổi thường xuyên này cũng có thể đặc biệt hữu dụng đối với các nguy cơ bị đe dọa và nguy cơ từ sự quen thuộc.

Khi thảo luận với Ban quản trị của khách hàng theo quy định của Chuẩn mực này, tùy thuộc vào bản chất và mức độ quan trọng của tình huống và vấn đề cần thảo luận, doanh nghiệp kiểm toán phải xác định (các) cá nhân phù hợp trong Ban quản trị của khách hàng để thảo luận. Nếu doanh nghiệp kiểm toán trao đổi với một bộ phận của Ban quản trị của khách hàng, ví dụ như Ủy ban Kiểm toán hoặc một cá nhân, doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá sự cần thiết của việc trao đổi vấn đề với toàn bộ Ban quản trị của khách hàng để Ban quản trị của khách hàng được cung cấp thông tin đầy đủ.

Tài liệu, hồ sơ

290.29 Các tài liệu, hồ sơ cung cấp bằng chứng làm cơ sở đưa ra kết luận của kiểm toán viên hành nghề liên quan đến việc tuân thủ các yêu cầu về tính độc lập. Việc thiếu tài liệu, hồ sơ không phải là yếu tố quyết định liệu doanh nghiệp kiểm toán đã cân nhắc một vấn đề cụ thể hay chưa hoặc liệu doanh nghiệp kiểm toán có độc lập hay không.

Kiểm toán viên hành nghề phải ghi chép kết luận về việc tuân thủ các yêu cầu về tính độc lập cũng như nội dung các thảo luận liên quan làm căn cứ đưa ra kết luận này. Theo đó:

(a) Khi biện pháp bảo vệ là cần thiết để làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được, kiểm toán viên hành nghề phải ghi chép lại bản chất của nguy cơ và các biện pháp bảo vệ đã được áp dụng;

(b) Khi có các nguy cơ cần phải được phân tích một cách tỉ mỉ và kỹ càng để xác định liệu có cần các biện pháp bảo vệ hay không và kiểm toán viên hành nghề kết luận rằng không cần các biện pháp bảo vệ do các nguy cơ đã ở mức có thể chấp nhận được, kiểm toán viên hành nghề phải ghi chép lại bản chất của các nguy cơ và cơ sở để đưa ra kết luận.

Thời gian thực hiện hợp đồng dịch vụ

290.30 Kiểm toán viên hành nghề cần phải độc lập với khách hàng kiểm toán trong suốt thời gian thực hiện hợp đồng dịch vụ và kỳ kế toán được lập báo cáo tài chính.

Thời gian thực hiện hợp đồng dịch vụ được tính từ khi nhóm kiểm toán bắt đầu thực hiện công việc cho đến khi báo cáo kiểm toán được phát hành. Nếu hợp đồng cung cấp cho nhiều kỳ báo cáo, thời gian thực hiện hợp đồng dịch vụ sẽ kết thúc vào ngày một trong hai bên thông báo kết thúc hợp đồng hoặc ngày phát hành báo cáo kiểm toán cuối cùng, tùy theo ngày nào muộn hơn.

290.31 Khi một đơn vị trở thành khách hàng kiểm toán trong hoặc sau giai đoạn báo cáo tài chính mà doanh nghiệp kiểm toán cần đưa ý kiến, thì doanh nghiệp kiểm toán phải xác định liệu có các nguy cơ đe dọa tính độc lập phát sinh từ:

(a) Các mối quan hệ về tài chính hoặc kinh doanh với các khách hàng kiểm toán trong hoặc sau giai đoạn báo cáo tài chính nhưng trước khi chấp thuận cung cấp dịch vụ kiểm toán hay không; hoặc

(b) Các dịch vụ đã cung cấp trước đó cho khách hàng kiểm toán hay không.

290.32 Nếu doanh nghiệp kiểm toán đã cung cấp dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng trong hoặc sau giai đoạn báo cáo tài chính nhưng trước khi bắt đầu thực hiện dịch vụ kiểm toán mà dịch vụ phi đảm bảo đó không được phép thực hiện trong thời gian thực hiện kiểm toán, thì doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá các nguy cơ đe dọa tính độc lập phát sinh từ việc cung cấp dịch vụ phi đảm bảo này. Nếu nguy cơ không ở mức có thể chấp nhận được, thì cuộc kiểm toán chỉ được chấp thuận nếu các biện pháp bảo vệ đã được áp dụng nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ, bao gồm:

(1) Không đưa nhân viên cung cấp dịch vụ phi đảm bảo vào nhóm cung cấp dịch vụ kiểm toán;

(2) Bố trí kiểm toán viên chuyên nghiệp rà soát lại công việc của nhóm cung cấp dịch vụ kiểm toán và nhóm cung cấp dịch vụ phi đảm bảo; hoặc

(3) Thuê doanh nghiệp kiểm toán khác đánh giá kết quả công việc của nhóm dịch vụ phi đảm bảo hoặc thực hiện lại dịch vụ phi đảm bảo trong phạm vi thích hợp đủ để đơn vị đó chịu trách nhiệm về dịch vụ được cung cấp.

Sáp nhập và mua bán

290.33 Khi việc sáp nhập hoặc mua bán làm cho một đơn vị trở thành bên liên quan của khách hàng kiểm toán, doanh nghiệp kiểm toán phải xác định và đánh giá các lợi ích trước và sau sáp nhập hoặc mua bán, các mối quan hệ của doanh nghiệp kiểm toán với bên liên quan, có tính đến các biện pháp bảo vệ sẵn có, có thể đe dọa tính độc lập, và do đó ảnh hưởng đến khả năng tiếp tục thực hiện cuộc kiểm toán sau ngày sáp nhập hoặc mua bán.

290.34 Doanh nghiệp kiểm toán phải có các thủ tục cần thiết để chấm dứt bất kỳ lợi ích hay mối quan hệ nào không được cho phép theo quy định của Chuẩn mực này tại ngày sáp nhập hoặc mua bán có hiệu lực. Tuy nhiên, trong trường hợp không thể chấm dứt, ví dụ, bên liên quan chưa thể chuyển đổi dịch vụ phi đảm bảo chưa hoàn thành sang bên cung cấp dịch vụ khác thì doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá nguy cơ phát sinh từ những lợi ích và mối quan hệ đó. Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ càng cao thì tính khách quan của doanh nghiệp kiểm toán càng giảm và doanh nghiệp kiểm toán càng không thể tiếp tục kiểm toán cho khách hàng kiểm toán đó. Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố sau:

(1) Bản chất và mức độ ảnh hưởng của lợi ích hoặc mối quan hệ;

(2) Bản chất và mức độ ảnh hưởng của mối quan hệ của bên liên quan (ví dụ, bên liên quan là công ty con hoặc công ty mẹ);

(3) Khoảng thời gian đến khi lợi ích hoặc mối quan hệ được chấm dứt một cách hợp lý.

Doanh nghiệp kiểm toán phải trao đổi với Ban quản trị của khách hàng về lý do mà lợi ích hoặc mối quan hệ không thể được chấm dứt một cách hợp lý tại ngày sáp nhập hoặc mua bán có hiệu lực và về việc đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phát sinh từ vấn đề này.

290.35 Nếu Ban quản trị của khách hàng vẫn yêu cầu doanh nghiệp kiểm toán thực hiện kiểm toán thì doanh nghiệp chỉ được tiếp tục cung cấp dịch vụ kiểm toán khi:

(a) Lợi ích hoặc mối quan hệ phải được chấm dứt ngay khi có thể, hoặc tối đa trong vòng sáu tháng kể từ ngày sáp nhập hoặc mua bán có hiệu lực;

(b) Bất kỳ một cá nhân nào có lợi ích hoặc mối quan hệ với khách hàng không đúng theo quy định của Chương này, bao gồm cả lợi ích hoặc mối quan hệ phát sinh trong quá trình cung cấp dịch vụ phi đảm bảo, thì không được tham gia nhóm kiểm toán hoặc không được giữ vai trò là cá nhân chịu trách nhiệm soát xét chất lượng hợp đồng dịch vụ;

(c) Các thủ tục bổ sung thích hợp cần được áp dụng sau khi trao đổi với Ban quản trị của khách hàng, ví dụ:

(1) Cử một kiểm toán viên chuyên nghiệp rà soát lại công việc kiểm toán hoặc công việc cung cấp dịch vụ phi đảm bảo;

(2) Mời một kiểm toán viên chuyên nghiệp không là nhân viên của doanh nghiệp kiểm toán *đã đưa ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính* thực hiện việc soát xét tương tự như soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ; hoặc

(3) Thuê một doanh nghiệp kiểm toán khác đánh giá kết quả công việc của nhóm dịch vụ phi đảm bảo hoặc thực hiện lại dịch vụ phi đảm bảo trong phạm vi thích hợp đủ để doanh nghiệp kiểm toán đó chịu trách nhiệm về dịch vụ được cung cấp.

290.36 Doanh nghiệp kiểm toán có thể đã hoàn thành đáng kể khối lượng công việc kiểm toán trước ngày sáp nhập hoặc mua bán có hiệu lực và có khả năng hoàn thành các thủ tục còn lại trong một khoảng thời gian ngắn. Trong trường hợp này, Ban quản trị của khách hàng yêu cầu doanh nghiệp tiếp tục thực hiện kiểm toán mà vẫn tồn tại các lợi ích hoặc mối quan hệ theo quy định tại đoạn 290.33 Chuẩn mực này, thì doanh nghiệp kiểm toán chỉ được tiếp tục cung cấp dịch vụ kiểm toán khi:

(a) Đã đánh giá và trao đổi với Ban quản trị của khách hàng về mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phát sinh từ các lợi ích hoặc mối quan hệ đó;

(b) Tuân thủ các yêu cầu quy định tại đoạn 290.35 (b) - (c) Chuẩn mực này;

(c) Chấm dứt việc tiếp tục cung cấp dịch vụ kiểm toán ngay sau khi phát hành báo cáo kiểm toán kỳ này.

290.37 Ngay cả khi xác định các lợi ích hoặc mối quan hệ trước và sau khi sáp nhập hoặc mua bán đã tuân thủ các quy định từ đoạn 290.33 - 290.36 Chuẩn mực này, doanh nghiệp kiểm toán vẫn phải xác định liệu các lợi ích và mối quan hệ có còn làm phát sinh các nguy cơ có ảnh hưởng đáng kể đến tính khách quan hay không và nếu có thì doanh nghiệp kiểm toán không được tiếp tục cung cấp dịch vụ kiểm toán cho khách hàng.

290.38 Kiểm toán viên hành nghề phải ghi chép lại bất cứ lợi ích hoặc mối quan hệ nào theo quy định tại đoạn 290.34 và đoạn 290.36 Chuẩn mực này chưa được chấm dứt tại ngày sáp nhập hoặc mua bán có hiệu lực và lý do tương ứng, các thủ tục bổ sung phù hợp đã được áp dụng, kết quả của các cuộc trao đổi với Ban quản trị của khách hàng và nguyên nhân tại sao các lợi ích trước và sau ngày sáp nhập hoặc mua bán cũng như các mối quan hệ không thể làm phát sinh các nguy cơ có ảnh hưởng đáng kể đến tính khách quan.

Vi phạm quy định của Chương 290 Chuẩn mực này

290.39 Các quy định của Chương này vẫn có thể bị vi phạm mặc dù doanh nghiệp kiểm toán đã có các chính sách và thủ tục để có sự đảm bảo hợp lý rằng tính độc lập được duy trì. Hậu quả của việc vi phạm các quy định này có thể dẫn đến việc cần thiết phải chấm dứt hợp đồng kiểm toán.

290.40 Khi doanh nghiệp kiểm toán kết luận rằng *các quy định của Chương này* đã bị vi phạm, doanh nghiệp phải chấm dứt, tạm ngừng hoặc loại bỏ lợi ích hoặc mối quan hệ là nguyên nhân dẫn đến việc vi phạm các quy định và phải xử lý hậu quả của vi phạm đó.

290.41 Khi phát hiện vi phạm, doanh nghiệp kiểm toán phải xem xét liệu có quy định pháp luật nào về xử lý các vi phạm đó hay không, nếu có thì phải tuân thủ theo các quy định đó. Doanh nghiệp kiểm toán phải xem xét việc báo cáo vi phạm này lên tổ chức nghề nghiệp nơi họ là thành viên, cơ quan quản lý hoặc cơ quan giám sát có liên quan theo quy định.

290.42 Khi phát hiện vi phạm, *nhóm kiểm toán* phải khẩn trương thông báo (theo các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp) cho thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ, những người chịu trách nhiệm về các chính sách và thủ tục liên quan đến tính độc lập, những nhân sự có liên quan khác trong doanh nghiệp, mạng lưới (khi thích hợp), và những đối tượng phải tuân thủ các quy định về tính độc lập để có biện pháp giải quyết thích hợp. Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của vi phạm và ảnh hưởng của vi phạm đó đến tính khách quan và khả năng phát hành báo cáo kiểm toán. Mức độ nghiêm trọng của vi phạm phụ thuộc vào các yếu tố sau:

(1) Tính chất và thời gian của vi phạm;

(2) Số lượng và tính chất của các vi phạm trước đó có liên quan đến cuộc kiểm toán hiện tại;

(3) Liệu các thành viên trong nhóm kiểm toán đã có hiểu biết về lợi ích hoặc mối quan hệ là nguyên nhân dẫn đến vi phạm hay không;

(4) Liệu cá nhân gây ra vi phạm có là thành viên nhóm kiểm toán hay là một cá nhân khác phải tuân thủ các quy định về tính độc lập hay không;

(5) Vai trò của thành viên trong nhóm kiểm toán, nếu vi phạm liên quan đến thành viên đó;

(6) Ảnh hưởng của dịch vụ chuyên môn (nếu có) đối với tài liệu kế toán hoặc báo cáo tài chính mà doanh nghiệp kiểm toán đưa ra ý kiến, nếu vi phạm là do việc cung cấp dịch vụ chuyên môn đó gây ra;

(7) Mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ do tư lợi, nguy cơ về sự bào chữa, nguy cơ bị đe dọa hoặc các nguy cơ khác phát sinh do vi phạm.

290.43 Tùy thuộc vào mức độ nghiêm trọng của vi phạm, doanh nghiệp kiểm toán có thể phải chấm dứt hợp đồng kiểm toán hoặc phải áp dụng các biện pháp phù hợp để xử lý thỏa đáng hậu quả của vi phạm. Doanh nghiệp kiểm toán phải xác định liệu biện pháp xử lý đó có thể thực hiện được hay không và có phù hợp với hoàn cảnh cụ thể hay không. Doanh nghiệp kiểm toán phải sử dụng xét đoán chuyên môn và xem xét việc liệu một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin, sau khi xem xét mức độ nghiêm trọng của vi phạm, biện pháp xử lý được thực hiện và tất cả các sự kiện và tình huống có sẵn cho kiểm toán viên tại thời điểm đó, có thể kết luận rằng tính khách quan của doanh nghiệp sẽ bị ảnh hưởng và do đó doanh nghiệp kiểm toán không thể phát hành báo cáo kiểm toán hay không.

290.44 Ví dụ về các biện pháp mà doanh nghiệp kiểm toán có thể áp dụng, bao gồm:

(1) Rút thành viên có liên quan đến vi phạm ra khỏi nhóm kiểm toán;

(2) Cử một thành viên khác soát xét lại công việc kiểm toán bị ảnh hưởng hoặc thực hiện lại công việc đó ở mức độ cần thiết;

(3) Đề xuất với khách hàng kiểm toán thuê doanh nghiệp kiểm toán khác soát xét hoặc thực hiện lại công việc kiểm toán bị ảnh hưởng ở mức độ cần thiết;

(4) Khi vi phạm liên quan đến một dịch vụ phi đảm bảo có ảnh hưởng đến tài liệu, sổ kế toán hoặc báo cáo tài chính, doanh nghiệp kiểm toán phải thuê một doanh nghiệp kiểm toán khác đánh giá kết quả của dịch vụ phi đảm bảo hoặc thực hiện lại dịch vụ phi đảm bảo ở mức độ cần thiết để đảm bảo trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán đối với dịch vụ mình cung cấp.

290.45 Nếu xác định rằng không có biện pháp nào có thể xử lý thỏa đáng hậu quả của vi phạm, thì doanh nghiệp kiểm toán phải thông báo ngay khi có thể với Ban quản trị của khách hàng và thực hiện các thủ tục cần thiết để chấm dứt hợp đồng kiểm toán theo pháp luật và các quy định có liên quan đến việc chấm dứt hợp đồng kiểm toán. Nếu pháp luật và các quy định không cho phép chấm dứt hợp đồng, doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ tất cả các quy định về báo cáo hoặc thuyết minh.

290.46 Nếu xác định được biện pháp có thể xử lý thỏa đáng hậu quả của vi phạm, doanh nghiệp kiểm toán phải trao đổi với Ban quản trị của khách hàng về vi phạm và biện pháp xử lý mà doanh nghiệp kiểm toán đã thực hiện hoặc đề xuất thực hiện. Việc trao đổi đó phải được thực hiện ngay khi có thể, trừ khi Ban quản trị của khách hàng đã quy định thời gian khác cho việc báo cáo về các vi phạm ít nghiêm trọng hơn. Các vấn đề cần phải trao đổi gồm:

(1) Mức độ nghiêm trọng của vi phạm, bao gồm tính chất và thời gian vi phạm;

(2) Vi phạm đã diễn ra như thế nào và được phát hiện như thế nào;

(3) Biện pháp xử lý đã thực hiện hoặc đề xuất thực hiện và giải thích lý do các biện pháp đó có thể xử lý thỏa đáng hậu quả của vi phạm và vẫn có thể đảm bảo việc phát hành được báo cáo kiểm toán;

(4) Kết luận của doanh nghiệp kiểm toán, dựa trên xét đoán chuyên môn, rằng tính khách quan không bị ảnh hưởng và cơ sở đưa ra kết luận đó;

(5) Những biện pháp mà doanh nghiệp kiểm toán đã thực hiện hoặc đề xuất thực hiện nhằm làm giảm hoặc tránh rủi ro xảy ra các vi phạm khác.

290.47 Doanh nghiệp kiểm toán phải trao đổi bằng văn bản với Ban quản trị của khách hàng về các vấn đề quy định tại đoạn 290.46 Chuẩn mực này và phải đạt được sự nhất trí của Ban quản trị về các biện pháp có thể được thực hiện hoặc đã được thực hiện để xử lý thỏa đáng hậu quả của vi phạm. Nội dung trao đổi phải bao gồm: (i) Mô tả về các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp kiểm toán liên quan đến vi phạm được thiết kế để có sự đảm bảo hợp lý rằng tính độc lập được duy trì; (ii) Các biện pháp mà doanh nghiệp kiểm toán đã thực hiện hoặc đề xuất thực hiện để làm giảm hoặc tránh rủi ro xảy ra các vi phạm khác. Nếu Ban quản trị của khách hàng không đồng ý rằng biện pháp *mà doanh nghiệp kiểm toán đã thực hiện hoặc đề xuất thực hiện* đã xử lý thỏa đáng hậu quả của vi phạm, nếu pháp luật và các quy định cho phép thì doanh nghiệp kiểm toán phải chấm dứt hợp đồng kiểm toán theo quy định. Nếu pháp luật và các quy định không cho phép chấm dứt hợp đồng, doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ tất cả các quy định về báo cáo hoặc thuyết minh.

290.48 Nếu vi phạm xảy ra trước khi phát hành báo cáo kiểm toán kỳ trước, doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định tại Chương này đối với việc đánh giá mức độ nghiêm trọng của vi phạm và ảnh hưởng của vi phạm đến tính khách quan của doanh nghiệp kiểm toán và khả năng phát hành báo cáo kiểm toán cho kỳ hiện tại. Doanh nghiệp kiểm toán phải xem xét ảnh hưởng của vi phạm (nếu có) đến mục tiêu của doanh nghiệp kiểm toán liên quan đến bất kỳ báo cáo kiểm toán nào đã phát hành trước đó, và khả năng thu hồi các báo cáo kiểm toán đó, và trao đổi vấn đề này với Ban quản trị của khách hàng.

290.49 Doanh nghiệp kiểm toán phải lưu lại tài liệu, hồ sơ về vi phạm, biện pháp xử lý đã thực hiện, các quyết định quan trọng đã đưa ra và tất cả những vấn đề đã trao đổi với Ban quản trị của khách hàng, với tổ chức nghề nghiệp nơi họ là thành viên, cơ quan quản lý hoặc cơ quan giám sát có liên quan. Nếu quyết định tiếp tục thực hiện hợp đồng kiểm toán, doanh nghiệp kiểm toán cũng phải ghi chép và lưu lại tài liệu, hồ sơ các kết luận, dựa trên xét đoán chuyên môn, rằng tính khách quan không bị ảnh hưởng và giải thích lý do, biện pháp thực hiện giúp xử lý thỏa đáng hậu quả vi phạm, và do đó doanh nghiệp kiểm toán có thể phát hành báo cáo kiểm toán.

Áp dụng phương pháp tiếp cận tính độc lập dựa trên khuôn khổ

290.100 Các đoạn từ 290.102 - 290.228 Chuẩn mực này hướng dẫn các tình huống, trường hợp cụ thể có thể làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập; các nguy cơ tiềm tàng và biện pháp bảo vệ thích hợp để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được; chỉ ra các tình huống cụ thể mà không biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Khó có thể hướng dẫn tất cả các tình huống và trường hợp làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập. Doanh nghiệp kiểm toán và các thành viên nhóm kiểm toán phải đánh giá tác động của các tình huống và mối quan hệ tương tự, và xác định liệu các biện pháp bảo vệ, bao gồm các biện pháp quy định từ đoạn 200.12 - 200.15 Chuẩn mực này, có thể được áp dụng khi cần thiết nhằm loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đe dọa tính độc lập đó xuống mức có thể chấp nhận được hay không.

290.101 Các đoạn từ 290.102 - 290.125 Chuẩn mực này đưa ra các ví dụ tham khảo về tính trọng yếu của lợi ích tài chính, khoản vay hay bảo lãnh, hoặc tầm quan trọng của mối quan hệ kinh doanh. Để xác định lợi ích nào là trọng yếu đối với các cá nhân, có thể xem xét giá trị lợi ích tổng thể của cá nhân và những thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp với cá nhân đó.

Lợi ích tài chính

290.102 Việc nắm giữ lợi ích tài chính ở khách hàng kiểm toán có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi. Sự hiện hữu và mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ phụ thuộc vào:

(a) Vai trò của người nắm giữ lợi ích tài chính;

(b) Lợi ích tài chính trực tiếp hoặc gián tiếp;

(c) Tính trọng yếu của lợi ích tài chính.

290.103 Lợi ích tài chính có thể được nắm giữ thông qua tổ chức trung gian (ví dụ, quỹ đầu tư tài chính, tổ chức đầu tư bất động sản hoặc ủy thác). Việc xác định lợi ích tài chính là trực tiếp hay gián tiếp phụ thuộc vào việc liệu chủ sở hữu lợi ích có quyền kiểm soát đầu tư hoặc có khả năng ảnh hưởng đến quyết định đầu tư hay không. Khi chủ sở hữu có quyền kiểm soát đầu tư hoặc có khả năng ảnh hưởng đến quyết định đầu tư, Chuẩn mực này định nghĩa rằng lợi ích tài chính đó là lợi ích tài chính trực tiếp. Ngược lại, khi chủ sở hữu không có quyền kiểm soát đầu tư hoặc không có khả năng ảnh hưởng đến quyết định đầu tư thì lợi ích tài chính đó được coi là lợi ích tài chính gián tiếp.

290.104 Nếu thành viên nhóm kiểm toán, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ hoặc doanh nghiệp kiểm toán có lợi ích tài chính trực tiếp hoặc có lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu trong khách hàng kiểm toán, thì nguy cơ do tư lợi trở nên đáng kể tới mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, các đối tượng không được có lợi ích tài chính trực tiếp hoặc có lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu trong khách hàng kiểm toán bao gồm: thành viên nhóm kiểm toán, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ và doanh nghiệp kiểm toán.

290.105 Khi thành viên nhóm kiểm toán biết rằng có thành viên có quan hệ gia đình gần gũi của họ có lợi ích tài chính trực tiếp hoặc có lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu trong khách hàng kiểm toán sẽ làm phát sinh nguy cơ do tư lợi. Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào yếu tố như:

(1) Bản chất của mối quan hệ giữa thành viên nhóm kiểm toán với thành viên có quan hệ gia đình gần gũi của họ;

(2) Mức trọng yếu của lợi ích tài chính đối với thành viên có quan hệ gia đình gần gũi của thành viên nhóm kiểm toán.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ:

(1) Thành viên có quan hệ gia đình gần gũi chuyển nhượng, ngay khi có thể, tất cả lợi ích tài chính trực tiếp hoặc một phần đáng kể lợi ích tài chính gián tiếp để phần lợi ích tài chính còn lại là không đáng kể;

(2) Mời một kiểm toán viên chuyên nghiệp khác soát xét lại công việc của thành viên đó của nhóm kiểm toán; hoặc

(3) Rút thành viên đó ra khỏi nhóm kiểm toán.

290.106 Nếu thành viên nhóm kiểm toán, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ hoặc doanh nghiệp kiểm toán có lợi ích tài chính trực tiếp hoặc có lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu trong một đơn vị có quyền kiểm soát đối với khách hàng kiểm toán mà khách hàng kiểm toán này lại có ảnh hưởng đáng kể với đơn vị đó thì nguy cơ do tư lợi có thể trở nên đáng kể tới mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, các đối tượng không được có lợi ích tài chính trong đơn vị có quyền kiểm soát với khách hàng kiểm toán bao gồm: thành viên nhóm kiểm toán, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ hoặc doanh nghiệp kiểm toán.

290.107 Việc nắm giữ lợi ích tài chính trực tiếp hoặc gián tiếp từ các hoạt động phúc lợi của khách hàng kiểm toán có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi. Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ cần được đánh giá và áp dụng các biện pháp bảo vệ để làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

290.108 Nếu các thành viên Ban Giám đốc khác ngoài thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ có lợi ích tài chính trực tiếp hoặc có lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu trong khách hàng kiểm toán thì nguy cơ do tư lợi có thể trở nên đáng kể tới mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, các thành viên Ban Giám đốc này hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ không được nắm giữ lợi ích tài chính trực tiếp hoặc gián tiếp trọng yếu trong khách hàng kiểm toán.

290.109 Một thành viên Ban Giám đốc có thể được phân công phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán tại một chi nhánh không phải là chi nhánh mà thành viên đó phụ trách. Do đó, khi thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán lại phụ trách một chi nhánh khác với chi nhánh mà các thành viên nhóm kiểm toán làm việc, cần xác định xem thành viên Ban Giám đốc đó thực hiện hoạt động cho chi nhánh nào.

290.110 Nếu các thành viên Ban Giám đốc khác và các nhân sự cấp quản lý cung cấp dịch vụ không phải là dịch vụ kiểm toán cho khách hàng kiểm toán (trừ những người tham gia không đáng kể), hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ, nắm giữ lợi ích tài chính trực tiếp hoặc lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu trong khách hàng kiểm toán thì nguy cơ do tư lợi có thể trở nên đáng kể đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, những người này hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ không được nắm giữ lợi ích tài chính trực tiếp hoặc lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu trong khách hàng kiểm toán.

290.111 Mặc dù đã quy định tại đoạn 290.108 và đoạn 290.110 Chuẩn mực này, nhưng việc nắm giữ lợi ích tài chính trong một khách hàng kiểm toán bởi thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của:

(a) Một thành viên Ban Giám đốc khác trong cùng doanh nghiệp kiểm toán với thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán; hoặc

(b) Một thành viên Ban Giám đốc hoặc nhân sự cấp quản lý cung cấp dịch vụ không phải là dịch vụ kiểm toán cho khách hàng kiểm toán

sẽ không được coi là ảnh hưởng đến tính độc lập nếu lợi ích tài chính này có được từ quyền lợi nhân viên của họ (ví dụ, quyền chọn mua cổ phiếu) và có thể áp dụng các biện pháp bảo vệ thích hợp (khi cần thiết) để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đe dọa tính độc lập xuống mức có thể chấp nhận được.

Tuy nhiên, khi các thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp có quyền chuyển nhượng các lợi ích tài chính hoặc có thể thực hiện quyền chọn mua cổ phiếu thì các lợi ích tài chính phải được chuyển nhượng hoặc loại bỏ ngay khi có thể.

290.112 Nguy cơ do tư lợi có thể xảy ra nếu doanh nghiệp kiểm toán, thành viên nhóm kiểm toán hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ có lợi ích trong một đơn vị và khách hàng kiểm toán cũng có lợi ích tài chính trong đơn vị này. Tuy nhiên, tính độc lập không được coi là bị ảnh hưởng nếu các lợi ích đó là không trọng yếu và khách hàng kiểm toán không có ảnh hưởng đáng kể đối với đơn vị này. Nếu lợi ích đó là trọng yếu đối với bất cứ bên nào và khách hàng kiểm toán có ảnh hưởng đáng kể đối với đơn vị này thì sẽ không có bất cứ biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Theo đó, doanh nghiệp kiểm toán không được nắm giữ lợi ích đó và bất cứ thành viên nào có nắm giữ lợi ích như vậy thì trước khi trở thành thành viên nhóm kiểm toán cần phải:

(a) Chuyển nhượng toàn bộ lợi ích; hoặc

(b) Chuyển nhượng một phần lợi ích, sao cho phần còn lại là không đáng kể.

290.113 Nguy cơ do tư lợi, nguy cơ từ sự quen thuộc hoặc nguy cơ bị đe dọa có thể phát sinh nếu thành viên nhóm kiểm toán, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ, hoặc doanh nghiệp kiểm toán có lợi ích tài chính trong một đơn vị mà Giám đốc, nhân sự cấp cao hoặc chủ sở hữu của khách hàng kiểm toán cũng được biết là có lợi ích tài chính trong đơn vị đó. Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như:

(1) Vai trò của thành viên đó trong nhóm kiểm toán;

(2) Liệu đơn vị đó có một số hay nhiều chủ sở hữu;

(3) Liệu lợi ích tài chính nắm giữ có mang lại cho nhà đầu tư quyền kiểm soát hoặc có ảnh hưởng đáng kể đến đơn vị này hay không;

(4) Mức trọng yếu của lợi ích tài chính.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Rút thành viên có lợi ích tài chính ra khỏi nhóm kiểm toán; hoặc

(2) Mời một kiểm toán viên chuyên nghiệp khác soát xét lại công việc của thành viên đó.

290.114 Việc thành viên nhóm kiểm toán, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ hoặc doanh nghiệp kiểm toán được ủy thác nắm giữ lợi ích tài chính trực tiếp hoặc lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu trong khách hàng kiểm toán làm phát sinh nguy cơ do tư lợi. Tương tự, nguy cơ do tư lợi phát sinh khi các thành viên dưới đây được ủy thác nắm giữ lợi ích tài chính trực tiếp hoặc gián tiếp trọng yếu trong khách hàng kiểm toán:

(a) Thành viên Ban Giám đốc khác trong cùng doanh nghiệp kiểm toán với thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán;

(b) Thành viên Ban Giám đốc khác và các nhân sự cấp quản lý, cung cấp dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng kiểm toán, trừ những người tham gia không đáng kể; hoặc

(c) Thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của các đối tượng trên.

Lợi ích này không được nắm giữ trừ khi:

(a) Bên được ủy thác, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ, hoặc doanh nghiệp kiểm toán không được hưởng lợi từ bên ủy thác;

(b) Lợi ích trong khách hàng kiểm toán do bên ủy thác nắm giữ là không trọng yếu với bên ủy thác;

(c) Bên ủy thác không có khả năng gây ảnh hưởng đáng kể đối với khách hàng kiểm toán;

(d) Bên được ủy thác, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của người được ủy thác, hoặc doanh nghiệp kiểm toán không có ảnh hưởng đáng kể đến quyết định đầu tư liên quan đến lợi ích tài chính trong khách hàng kiểm toán.

290.115 Thành viên nhóm kiểm toán phải xác định liệu nguy cơ do tư lợi có phát sinh từ lợi ích tài chính trong khách hàng kiểm toán do các cá nhân khác nắm giữ hay không. Các cá nhân khác đó bao gồm:

(a) Các thành viên Ban Giám đốc và các nhân viên chuyên nghiệp khác trong doanh nghiệp kiểm toán ngoài những người được đề cập ở trên, hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ;

(b) Các cá nhân có mối quan hệ cá nhân gần gũi với thành viên nhóm kiểm toán.

Liệu các lợi ích này có làm phát sinh nguy cơ do tư lợi hay không phụ thuộc vào các yếu tố như:

(1) Cơ cấu, tổ chức hoạt động và báo cáo của doanh nghiệp kiểm toán;

(2) Bản chất mối quan hệ giữa cá nhân với các thành viên nhóm kiểm toán.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Rút thành viên nhóm kiểm toán có mối quan hệ cá nhân ra khỏi nhóm kiểm toán;

(2) Thành viên nhóm kiểm toán không được tham gia vào quá trình ra quyết định quan trọng liên quan đến cuộc kiểm toán; hoặc

(3) Mời một kiểm toán viên chuyên nghiệp khác soát xét lại công việc của thành viên nhóm kiểm toán.

290.116 Nếu doanh nghiệp kiểm toán hoặc thành viên Ban Giám đốc hoặc các nhân viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp kiểm toán, hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ nhận được lợi ích tài chính trực tiếp hoặc nhận được lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu từ khách hàng kiểm toán, ví dụ, một khoản thừa kế, quà biếu hay do kết quả từ việc sáp nhập doanh nghiệp, mà các lợi ích như vậy không được phép nắm giữ theo quy định của Chuẩn mực này, thì:

(a) Nếu doanh nghiệp kiểm toán nhận được các lợi ích, thì phải chuyển nhượng ngay các lợi ích tài chính trực tiếp hoặc chuyển nhượng một phần lợi ích tài chính gián tiếp, sao cho phần còn lại là không đáng kể;

(b) Nếu thành viên nhóm kiểm toán hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ nhận được các lợi ích, thì phải chuyển nhượng ngay các lợi ích tài chính trực tiếp hoặc chuyển nhượng một phần lợi ích tài chính gián tiếp, sao cho phần còn lại là không đáng kể; hoặc

c) Nếu cá nhân không phải là thành viên nhóm kiểm toán, hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ nhận được các lợi ích, thì phải chuyển nhượng ngay các lợi ích tài chính này hoặc chuyển nhượng một phần lợi ích tài chính gián tiếp sao cho phần còn lại là không đáng kể. Trong khi chưa chuyển nhượng được như vậy thì doanh nghiệp kiểm toán phải quyết định xem liệu có cần áp dụng các biện pháp bảo vệ hay không.

Các khoản cho vay và bảo lãnh

290.117 Một khoản cho vay, hoặc bảo lãnh vay cho thành viên nhóm kiểm toán, cho thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp với họ hay cho doanh nghiệp kiểm toán từ khách hàng kiểm toán là một ngân hàng hay tổ chức tương tự có thể làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập. Nếu khoản cho vay hoặc bảo lãnh vay không được thực hiện theo các thủ tục, điều khoản và điều kiện cho vay thông thường thì có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do vậy, bất kỳ thành viên nhóm kiểm toán, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp với họ hoặc doanh nghiệp kiểm toán không được nhận khoản vay hay bảo lãnh vay như vậy.

290.118 Nếu doanh nghiệp kiểm toán vay từ khách hàng kiểm toán là một ngân hàng hoặc một tổ chức tương tự theo các thủ tục, điều khoản và điều kiện vay thông thường và khoản vay này là trọng yếu đối với khách hàng kiểm toán hoặc doanh nghiệp kiểm toán thì có thể áp dụng các biện pháp bảo vệ nhằm làm giảm nguy cơ do tư lợi xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về biện pháp bảo vệ là sắp xếp một kiểm toán viên hành nghề từ một công ty trong mạng lưới không tham gia vào cuộc kiểm toán cũng như không nhận khoản vay thực hiện soát xét lại công việc.

290.119 Nếu thành viên nhóm kiểm toán, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ vay hoặc được bảo lãnh vay từ khách hàng kiểm toán là ngân hàng hoặc một tổ chức tương tự theo các thủ tục, điều khoản, và điều kiện cho vay thông thường thì sẽ không làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập. Ví dụ về các khoản vay: vay thế chấp nhà đất, vay thấu chi, vay mua ô tô và cung cấp hạn mức thẻ tín dụng.

290.120 Nếu doanh nghiệp kiểm toán, thành viên nhóm kiểm toán hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ nhận khoản vay hoặc bảo lãnh vay từ khách hàng kiểm toán mà không phải là ngân hàng hay một tổ chức tương tự thì sẽ làm phát sinh nguy cơ do tư lợi nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, trừ trường hợp khoản vay hoặc bảo lãnh vay đó không đáng kể đối với cả: (i) Doanh nghiệp kiểm toán, thành viên nhóm kiểm toán, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp với họ; và (ii) Khách hàng kiểm toán.

290.121 Tương tự, nếu doanh nghiệp kiểm toán, thành viên nhóm kiểm toán hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ cho vay hoặc bảo lãnh vay cho khách hàng kiểm toán, thì có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, trừ trường hợp khoản vay hoặc bảo lãnh vay đó không đáng kể đối với cả: (i) Doanh nghiệp kiểm toán, thành viên nhóm kiểm toán và thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của thành viên nhóm kiểm toán; và (ii) Khách hàng kiểm toán.

290.122 Nếu một doanh nghiệp kiểm toán hoặc thành viên nhóm kiểm toán hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp với thành viên nhóm kiểm toán có tài khoản tiền gửi hoặc tài khoản môi giới với khách hàng kiểm toán là một ngân hàng, công ty môi giới chứng khoán hay một tổ chức tương tự thì không làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập nếu tài khoản tiền gửi hay tài khoản môi giới đó được thực hiện theo các điều khoản thương mại thông thường.

Các mối quan hệ kinh doanh

290.123 Mối quan hệ kinh doanh mật thiết giữa doanh nghiệp kiểm toán, thành viên nhóm kiểm toán hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ với khách hàng kiểm toán hoặc Ban

Giám đốc của khách hàng phát sinh từ mối quan hệ thương mại hoặc lợi ích tài chính chung sẽ có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi hoặc nguy cơ bị đe dọa. Ví dụ về các mối quan hệ bao gồm:

(1) Có lợi ích tài chính trong một doanh nghiệp liên doanh với khách hàng hoặc chủ sở hữu, Giám đốc, nhân viên cao cấp hoặc cá nhân khác có quyền thực hiện các hoạt động quản lý cấp cao của khách hàng đó;

(2) Thỏa thuận kết hợp một hoặc nhiều dịch vụ hoặc sản phẩm của doanh nghiệp kiểm toán với một hoặc nhiều dịch vụ hoặc sản phẩm của khách hàng và quảng bá gói sản phẩm này ra thị trường dưới danh nghĩa của cả hai bên;

(3) Các thỏa thuận về phân phối hoặc tiếp thị, theo đó, doanh nghiệp kiểm toán phân phối hoặc tiếp thị dịch vụ hoặc sản phẩm của khách hàng, hoặc khách hàng phân phối hoặc tiếp thị dịch vụ hoặc sản phẩm của doanh nghiệp kiểm toán.

Trừ khi lợi ích tài chính là không đáng kể và mối quan hệ kinh doanh là không quan trọng đối với doanh nghiệp kiểm toán và khách hàng kiểm toán hoặc Ban Giám đốc của khách hàng, các nguy cơ phát sinh có thể nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ thích hợp nào có thể làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do vậy, các mối quan hệ kinh doanh sẽ không được phép thiết lập hoặc sẽ bị giảm đến mức không quan trọng hoặc bị chấm dứt, trừ khi lợi ích tài chính là không đáng kể và mối quan hệ kinh doanh là không quan trọng.

Đối với hợp đồng kiểm toán, thành viên nhóm kiểm toán phải rút khỏi nhóm kiểm toán, trừ khi lợi ích tài chính là không đáng kể và mối quan hệ đó là không quan trọng đối với thành viên đó.

Nếu thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của thành viên nhóm kiểm toán và khách hàng kiểm toán hoặc Ban Giám đốc của khách hàng có mối quan hệ kinh doanh thì phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

290.124 Một mối quan hệ kinh doanh liên quan đến việc doanh nghiệp kiểm toán, thành viên nhóm kiểm toán hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ nắm giữ lợi ích trong đơn vị có một số ít chủ sở hữu mà khách hàng kiểm toán, Giám đốc hoặc nhân sự cấp cao hay bất cứ một nhóm của các đối tượng này cũng nắm giữ lợi ích trong đơn vị đó, sẽ không làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập nếu:

(a) Mối quan hệ kinh doanh là không quan trọng đối với doanh nghiệp kiểm toán, thành viên nhóm kiểm toán hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ và khách hàng kiểm toán;

(b) Lợi ích tài chính nắm giữ là không đáng kể đối với nhà đầu tư hoặc nhóm các nhà đầu tư;

(c) Lợi ích tài chính không cho phép nhà đầu tư hoặc nhóm các nhà đầu tư quyền kiểm soát đơn vị này.

290.125 Việc doanh nghiệp kiểm toán, thành viên nhóm kiểm toán hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ mua hàng hóa hoặc dịch vụ từ khách hàng kiểm toán thường không làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập nếu giao dịch được thực hiện theo điều kiện kinh doanh thông thường và theo giá cả thị trường. Tuy nhiên, bản chất hoặc quy mô của giao dịch có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi. Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Loại bỏ hoặc giảm quy mô giao dịch; hoặc

(2) Rút thành viên đó ra khỏi nhóm kiểm toán.

Các mối quan hệ cá nhân và mối quan hệ gia đình

290.126 Quan hệ cá nhân và quan hệ gia đình giữa thành viên nhóm kiểm toán với Giám đốc, nhân sự cấp cao hoặc nhân viên khác (tùy theo vai trò của họ) của khách hàng kiểm toán, có thể làm phát sinh các nguy cơ do tư lợi, nguy cơ từ sự quen thuộc hoặc nguy cơ bị đe dọa. Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ này phụ thuộc vào các yếu tố, bao gồm: trách nhiệm của cá nhân đó trong nhóm kiểm toán, vai trò của thành viên gia đình hoặc cá nhân khác đối với khách hàng và mức độ gần gũi của mối quan hệ.

290.127 Khi thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp với thành viên nhóm kiểm toán hiện đang là:

(a) Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng kiểm toán; hoặc

(b) Nhân viên của khách hàng kiểm toán nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với việc ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính mà doanh nghiệp kiểm toán sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán;

hoặc đã giữ vị trí nêu ở mục (a) hoặc (b) trong thời gian thực hiện hợp đồng dịch vụ hoặc trong kỳ lập báo cáo tài chính thì nguy cơ đe dọa tính độc lập chỉ có thể được giảm xuống mức có thể chấp nhận được bằng cách rút thành viên đó ra khỏi nhóm kiểm toán.

Quan hệ này gần gũi đến mức không có biện pháp bảo vệ nào khác có thể làm giảm nguy cơ đe dọa đến tính độc lập xuống mức có thể chấp nhận được. Do vậy, thành viên có quan hệ gia đình gần gũi đó không được là thành viên nhóm kiểm toán.

290.128 Nguy cơ đe dọa tính độc lập có thể phát sinh khi thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp với thành viên nhóm kiểm toán là nhân viên của khách hàng giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đến tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh hoặc lưu chuyển tiền tệ của khách hàng. Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ này phụ thuộc vào:

(1) Vị trí của thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp đó tại khách hàng;

(2) Vai trò của thành viên đó trong nhóm kiểm toán.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Rút thành viên đó ra khỏi nhóm kiểm toán; hoặc

(2) Phân công lại trách nhiệm trong nhóm kiểm toán để thành viên đó không phụ trách các vấn đề thuộc phạm vi trách nhiệm của thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ.

290.129 Nguy cơ đe dọa tính độc lập có thể phát sinh khi thành viên có quan hệ gia đình gần gũi với thành viên nhóm kiểm toán là:

(a) Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng kiểm toán; hoặc

(b) Nhân viên của khách hàng kiểm toán nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với việc ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính mà doanh nghiệp kiểm toán sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán.

Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào:

(1) Tính chất của mối quan hệ giữa thành viên nhóm kiểm toán với thành viên có quan hệ gia đình gần gũi đó;

(2) Vị trí của thành viên có quan hệ gia đình gần gũi tại khách hàng kiểm toán;

(3) Vai trò của thành viên đó trong nhóm kiểm toán.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Rút thành viên đó ra khỏi nhóm kiểm toán; hoặc

(2) Phân công lại trách nhiệm trong nhóm kiểm toán để thành viên đó không phụ trách các vấn đề thuộc phạm vi trách nhiệm của thành viên có quan hệ gia đình gần gũi của họ.

290.130 Nguy cơ đe dọa tính độc lập có thể phát sinh khi thành viên nhóm kiểm toán có mối quan hệ gần gũi với người không phải là thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp hoặc gần gũi của họ nhưng là: (i) Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng kiểm toán; hoặc là (ii) Nhân viên của khách hàng kiểm toán nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với việc ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính mà doanh nghiệp kiểm toán sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán. Thành viên nhóm kiểm toán có mối quan hệ như vậy phải tham khảo ý kiến tư vấn theo các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp kiểm toán. Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ này phụ thuộc vào:

(1) Tính chất của mối quan hệ giữa thành viên nhóm kiểm toán với người đó;

(2) Vị trí của người đó tại khách hàng kiểm toán;

(3) Vai trò của thành viên đó trong nhóm kiểm toán.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Rút thành viên đó ra khỏi nhóm kiểm toán; hoặc

(2) Phân công lại trách nhiệm trong nhóm kiểm toán để thành viên đó không phụ trách các vấn đề thuộc phạm vi trách nhiệm của người mà thành viên đó có quan hệ gần gũi.

290.131 Nguy cơ do tư lợi, nguy cơ từ sự quen thuộc hoặc nguy cơ bị đe dọa có thể phát sinh từ mối quan hệ cá nhân hay quan hệ gia đình giữa: (i) Thành viên Ban Giám đốc hoặc nhân viên chuyên nghiệp của doanh nghiệp kiểm toán không thuộc nhóm kiểm toán; và (ii) Giám đốc, nhân sự cấp cao hoặc nhân viên khác của khách hàng kiểm toán nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với việc ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính mà doanh nghiệp kiểm toán sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán. Khi biết được mối quan hệ này, thành viên Ban Giám đốc và nhân viên chuyên nghiệp của doanh nghiệp kiểm toán phải tham khảo ý kiến tư vấn theo các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp kiểm toán. Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của nguy cơ này phụ thuộc vào:

(1) Tính chất của mối quan hệ giữa thành viên Ban Giám đốc và nhân viên chuyên nghiệp của doanh nghiệp kiểm toán với Giám đốc, nhân sự cấp cao hoặc nhân viên khác của khách hàng kiểm toán;

(2) Mối quan hệ giữa thành viên Ban Giám đốc và nhân viên chuyên nghiệp đó của doanh nghiệp kiểm toán với nhóm kiểm toán;

(3) Vị trí của thành viên Ban Giám đốc và nhân viên chuyên nghiệp đó trong doanh nghiệp kiểm toán;

(4) Vị trí của Giám đốc, nhân sự cấp cao hoặc nhân viên khác của khách hàng kiểm toán trong khách hàng kiểm toán.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Phân công lại trách nhiệm của thành viên Ban Giám đốc và nhân viên chuyên nghiệp của doanh nghiệp kiểm toán để làm giảm ảnh hưởng có thể có đối với cuộc kiểm toán; hoặc

(2) Cử kiểm toán viên chuyên nghiệp khác soát xét lại các công việc kiểm toán đã thực hiện.

Làm việc cho khách hàng kiểm toán

290.132 Nguy cơ từ sự quen thuộc hoặc nguy cơ bị đe dọa có thể phát sinh nếu Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng kiểm toán hoặc nhân viên nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với việc ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính mà doanh nghiệp kiểm toán sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán đã từng là thành viên nhóm kiểm toán hoặc của Ban Giám đốc doanh nghiệp kiểm toán.

290.133 Nếu thành viên trước đây của nhóm kiểm toán hoặc của Ban Giám đốc doanh nghiệp kiểm toán hiện đang giữ vị trí tương đương tại khách hàng kiểm toán và vẫn có mối liên hệ đáng kể với doanh nghiệp kiểm toán thì nguy cơ đe dọa tính độc lập sẽ nghiêm trọng đến mức không biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, tính độc lập có thể bị đe dọa nếu thành viên trước đây của nhóm kiểm toán hoặc của Ban Giám đốc doanh nghiệp kiểm toán hiện đang là Giám đốc, nhân sự cấp cao hoặc nhân viên nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với việc ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính mà doanh nghiệp kiểm toán sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán, trừ khi:

(a) Cá nhân đó không nhận được bất kỳ lợi ích hay khoản thanh toán nào từ doanh nghiệp kiểm toán, trừ trường hợp lợi ích hay khoản thanh toán đó được chi trả theo các thỏa thuận cụ thể từ trước, và bất kỳ khoản tiền phải trả nào cho cá nhân đó đều không trọng yếu đối với doanh nghiệp kiểm toán;

(b) Cá nhân đó không tiếp tục tham gia hoặc thể hiện có tham gia vào hoạt động kinh doanh hoặc hoạt động chuyên môn của doanh nghiệp kiểm toán.

290.134 Nếu thành viên trước đây của nhóm kiểm toán hoặc của Ban Giám đốc doanh nghiệp kiểm toán hiện đang giữ vị trí tương đương tại khách hàng kiểm toán nhưng không có mối liên hệ đáng kể với doanh nghiệp kiểm toán thì sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của nguy cơ từ sự quen thuộc hoặc nguy cơ bị đe dọa phụ thuộc vào các yếu tố sau:

(1) Vị trí của thành viên đó tại khách hàng kiểm toán;

(2) Mức độ liên quan của thành viên đó đối với nhóm kiểm toán;

(3) Khoảng thời gian từ khi thành viên đó không còn là thành viên nhóm kiểm toán hoặc là thành viên của Ban Giám đốc doanh nghiệp kiểm toán đến thời gian thực hiện cuộc kiểm toán;

(4) Vị trí trước đây của thành viên đó trong nhóm kiểm toán hoặc trong doanh nghiệp kiểm toán, ví dụ, liệu thành viên đó có chịu trách nhiệm liên lạc thường xuyên với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị của khách hàng kiểm toán hay không.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Điều chỉnh lại kế hoạch kiểm toán;

(2) Phân công vào nhóm kiểm toán một thành viên có kinh nghiệm phù hợp để làm việc với thành viên đã chuyển sang làm cho khách hàng kiểm toán đó; hoặc

(3) Bố trí một kiểm toán viên chuyên nghiệp khác soát xét lại công việc do thành viên trước đây của nhóm kiểm toán thực hiện.

290.135 Nếu thành viên trước đây của Ban Giám đốc doanh nghiệp kiểm toán giữ vị trí tương đương tại một đơn vị và sau đó đơn vị này trở thành khách hàng kiểm toán, doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào đe dọa tính độc lập và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

290.136 Nguy cơ do tư lợi có thể phát sinh khi một thành viên nhóm kiểm toán biết rằng trong tương lai họ có thể hoặc sẽ làm cho khách hàng kiểm toán. Các chính sách và các thủ tục của doanh nghiệp kiểm toán phải yêu cầu thành viên nhóm kiểm toán thông báo ngay cho doanh nghiệp kiểm toán khi bắt đầu thỏa thuận các điều khoản tuyển dụng với khách hàng kiểm toán. Khi nhận được thông báo như vậy, doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào đe dọa tính độc lập và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Rút thành viên đó ra khỏi nhóm kiểm toán; hoặc

(2) Xem xét lại các xét đoán quan trọng của cá nhân đó khi còn là thành viên nhóm kiểm toán.

Khách hàng kiểm toán là đơn vị có lợi ích công chúng

290.137 Nguy cơ từ sự quen thuộc hoặc nguy cơ bị đe dọa có thể phát sinh khi thành viên có vai trò chủ chốt trong cuộc kiểm toán chuyển sang nắm giữ các chức vụ sau tại các đơn vị có lợi ích công chúng là khách hàng kiểm toán:

(a) Giám đốc, nhân sự cấp cao của đơn vị; hoặc

(b) Nhân viên nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với việc ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính mà doanh nghiệp kiểm toán sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán.

Tính độc lập sẽ bị vi phạm, trừ khi thành viên có vai trò chủ chốt trong cuộc kiểm toán hoặc kiểm toán viên hành nghề đã thực hiện kiểm toán nắm giữ các chức vụ nói trên sau 12 tháng, kể từ ngày kết thúc cuộc kiểm toán của đơn vị có lợi ích công chúng đó.

290.138 Nguy cơ bị đe dọa phát sinh khi một cá nhân đã từng là Tổng Giám đốc hoặc Phó Tổng Giám đốc (Giám đốc điều hành hoặc tương đương) của doanh nghiệp kiểm toán hiện đang nắm giữ các chức vụ sau tại đơn vị có lợi ích công chúng:

(a) Nhân viên nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với việc ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính; hoặc

(b) Giám đốc, hoặc nhân sự cao cấp của đơn vị.

Tính độc lập sẽ bị vi phạm, trừ khi thời gian cá nhân này thôi không còn giữ chức vụ Tổng Giám đốc hoặc Phó Tổng Giám đốc (Giám đốc điều hành hoặc tương đương) của doanh nghiệp kiểm toán tối thiểu là *12 tháng.*

290.139 Tính độc lập được xem như không vi phạm nếu, do việc hợp nhất kinh doanh, thành viên có vai trò chủ chốt trong cuộc kiểm toán trước đây hoặc cá nhân trước đây từng là Tổng Giám đốc hoặc Phó Tổng Giám đốc của doanh nghiệp kiểm toán hiện đang nắm giữ chức vụ được đề cập trong các đoạn 290.137 và 290.138 Chuẩn mực này *tại đơn vị có lợi ích công chúng,* và:

(a) Vị trí đó không được dự tính trước khi hợp nhất kinh doanh;

(b) Bất kỳ khoản thanh toán nào cho thành viên này trước đây đã được doanh nghiệp kiểm toán thanh toán đầy đủ, trừ khi việc chưa thanh toán là dựa theo các thỏa thuận cụ thể từ trước và bất

kỳ khoản nợ chưa thanh toán nào cho thành viên này đều là không trọng yếu với doanh nghiệp kiểm toán;

(c) Thành viên này không tiếp tục tham gia hoặc không thể hiện là có tham gia vào hoạt động kinh doanh hoặc hoạt động chuyên môn của doanh nghiệp kiểm toán;

(d) Việc thành viên này nắm giữ các chức vụ trong khách hàng kiểm toán phải được trao đổi với Ban quản trị của khách hàng kiểm toán.

Cử nhân viên đến làm việc tạm thời cho khách hàng kiểm toán

290.140 Việc doanh nghiệp kiểm toán cử nhân viên chuyên nghiệp đến làm việc tạm thời cho khách hàng kiểm toán có thể làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra. Sự hỗ trợ này có thể được thực hiện nhưng chỉ trong thời gian ngắn và nhân sự của doanh nghiệp kiểm toán không được tham gia vào:

(a) Cung cấp các dịch vụ phi đảm bảo mà các dịch vụ này không được cho phép theo nội dung của Chương này (*từ đoạn 290.154 - 290.216 Chuẩn mực này*); hoặc

(b) Nắm giữ các trách nhiệm quản lý của khách hàng kiểm toán.

Trong tất cả các trường hợp, khách hàng kiểm toán phải chịu trách nhiệm chỉ đạo và giám sát các hoạt động của nhân viên tạm thời này.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Thực hiện soát xét bổ sung đối với công việc của nhân viên này;

(2) Không giao cho nhân viên này bất kỳ công việc kiểm toán nào liên quan đến các chức năng và hoạt động mà nhân viên này thực hiện trong quá trình làm việc tạm thời; hoặc

(3) Không bố trí nhân viên này vào nhóm kiểm toán.

Các dịch vụ gần đây cung cấp cho khách hàng kiểm toán

290.141 Các nguy cơ do tư lợi, nguy cơ tự kiểm tra hay nguy cơ từ sự quen thuộc có thể phát sinh nếu thành viên nhóm kiểm toán gần đây đã từng là Giám đốc, nhân sự cấp cao hoặc nhân viên của khách hàng kiểm toán. Các nguy cơ này có thể xảy ra khi thành viên nhóm kiểm toán đánh giá các phần của báo cáo tài chính được lập từ các sổ, tài liệu kế toán do chính thành viên nhóm kiểm toán đó đã *chịu trách nhiệm khi còn làm việc tại khách hàng kiểm toán.*

290.142 Trong giai đoạn thuộc kỳ kế toán được kiểm toán, nếu thành viên nhóm kiểm toán đã từng là Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng kiểm toán, hoặc từng là nhân viên nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với việc ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính mà doanh nghiệp kiểm toán sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán thì nguy cơ phát sinh có thể nghiêm trọng tới mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Vì vậy, thành viên này không được tham gia nhóm kiểm toán.

290.143 Các nguy cơ do tư lợi, nguy cơ tự kiểm tra hoặc nguy cơ từ sự quen thuộc có thể phát sinh nếu trước giai đoạn thuộc kỳ kế toán được kiểm toán, thành viên nhóm kiểm toán đã từng là Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng kiểm toán, hoặc từng là nhân viên nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với việc ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính mà doanh nghiệp kiểm toán sẽ đưa ý kiến kiểm toán. Các nguy cơ này có thể xảy ra khi một quyết định hay công việc của cá nhân đó khi còn làm việc cho khách hàng kiểm toán trong giai đoạn trước được đánh giá trong giai đoạn này như là một phần phạm vi công việc của cuộc kiểm toán cho giai đoạn này. Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như:

(1) Vị trí mà cá nhân đã nắm giữ trong khách hàng kiểm toán;

(2) Khoảng thời gian từ khi cá nhân đó không còn làm việc tại khách hàng kiểm toán;

(3) Vai trò của cá nhân đó trong nhóm kiểm toán.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về biện pháp bảo vệ có thể là soát xét công việc do cá nhân đó thực hiện trong quá trình tham gia nhóm kiểm toán.

Làm việc với vai trò là Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng kiểm toán

290.144 Nếu thành viên Ban Giám đốc hoặc nhân viên chuyên nghiệp của doanh nghiệp kiểm toán làm việc với vai trò là Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng kiểm toán thì sẽ làm phát sinh nguy cơ do tư lợi và nguy cơ tự kiểm tra nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, thành viên Ban Giám đốc hay nhân viên chuyên nghiệp của doanh nghiệp kiểm toán không được nắm giữ chức vụ là Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng kiểm toán.

290.145 Vị trí Thư ký Công ty có vai trò khác nhau trong từng doanh nghiệp, có thể bao gồm nhiệm vụ hành chính, ví dụ việc quản lý nhân sự, lưu giữ tài liệu, danh sách đăng ký của doanh nghiệp, đến các nhiệm vụ như đảm bảo cho doanh nghiệp tuân thủ các quy định của pháp luật hoặc tư vấn về quản trị doanh nghiệp. Nhìn chung, vị trí này có mối quan hệ chặt chẽ với doanh nghiệp.

290.146 Nếu thành viên Ban Giám đốc hoặc nhân viên chuyên nghiệp của doanh nghiệp kiểm toán giữ vai trò là Thư ký Công ty của khách hàng kiểm toán thì nguy cơ tự kiểm tra và nguy cơ về sự bào chữa sẽ nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Mặc dù đã được quy định tại đoạn 290.144 Chuẩn mực này nhưng khi việc nắm giữ vị trí Thư ký Công ty là phù hợp với pháp luật và chuẩn mực chuyên môn, và với điều kiện là Ban Giám đốc tự đưa ra tất cả các quyết định, thì nhiệm vụ và hoạt động của Thư ký Công ty của khách hàng kiểm toán chỉ giới hạn ở các công việc có tính chất hành chính và theo thủ tục như chuẩn bị các biên bản họp, lưu giữ tài liệu, báo cáo của khách hàng kiểm toán. Trong trường hợp đó, doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

290.147 Nếu nhân viên của doanh nghiệp kiểm toán chỉ hỗ trợ thực hiện công việc có tính chất hành chính và theo thủ tục của khách hàng kiểm toán hoặc tư vấn các vấn đề liên quan đến hành chính của khách hàng kiểm toán thì thường không làm ảnh hưởng đến tính độc lập, với điều kiện là Ban Giám đốc của khách hàng kiểm toán tự đưa ra tất cả các quyết định có liên quan.

Cung cấp dịch vụ kiểm toán cho khách hàng kiểm toán trong nhiều năm *(bao gồm việc luân chuyển kiểm toán viên hành nghề ký báo cáo và thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán)*

Quy định chung

290.148 Việc nhân sự cấp cao của doanh nghiệp kiểm toán tham gia nhóm kiểm toán cho cùng một khách hàng trong nhiều năm có thể làm phát sinh nguy cơ từ sự quen thuộc và nguy cơ do tư lợi. Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như:

(1) Khoảng thời gian mà cá nhân đó là thành viên nhóm kiểm toán;

(2) Vai trò của cá nhân đó trong nhóm kiểm toán;

(3) Cơ cấu tổ chức của doanh nghiệp kiểm toán;

(4) Tính chất của cuộc kiểm toán;

(5) Liệu thành viên Ban Giám đốc của khách hàng kiểm toán có thay đổi hay không;

(6) Liệu có sự thay đổi nào liên quan đến tính chất hoặc mức độ phức tạp của các vấn đề về kế toán và lập báo cáo tài chính của khách hàng kiểm toán hay không.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Định kỳ thay đổi *người ký báo cáo kiểm toán* hoặc thay đổi thành viên cấp cao của nhóm kiểm toán (*nếu kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng*);

(2) Cử một kiểm toán viên chuyên nghiệp khác không phải là thành viên nhóm kiểm toán soát xét công việc do nhân sự cấp cao này thực hiện; hoặc

(3) Định kỳ thực hiện kiểm soát chất lượng nội bộ hoặc độc lập từ bên ngoài đối với các cuộc kiểm toán này.

Khách hàng kiểm toán là đơn vị có lợi ích công chúng

290.149 Trường hợp kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng, *thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán và kiểm toán viên hành nghề ký báo cáo kiểm toán không được phép ký báo cáo kiểm toán quá 3 năm liên tục cho một khách hàng kiểm toán.*

Kiểm toán viên hành nghề không được tham gia thực hiện kiểm toán cho một đơn vị có lợi ích công chúng trong 5 năm tài chính liên tục. Thời gian nói trên được tính kể từ năm tài chính mà kiểm toán viên bắt đầu ký báo cáo kiểm toán hoặc bắt đầu được giao trách nhiệm là kiểm toán viên hành nghề tham gia cuộc kiểm toán và không phụ thuộc vào vị trí được giao trong cuộc kiểm toán. Nếu kiểm toán viên hành nghề đã tham gia kiểm toán cho một đơn vị có lợi ích công chúng trong 4 năm tài chính liên tục, các cá nhân này không được phép là thành viên nhóm kiểm toán hoặc là thành viên có vai trò chủ chốt trong cuộc kiểm toán

trong vòng 1 năm tiếp theo cho khách hàng kiểm toán đó. Trong giai đoạn này, các cá nhân này không được phép tham gia nhóm kiểm toán, cũng không được là thành viên soát xét việc kiểm soát chất lượng, cũng như đưa ra ý kiến tư vấn cho nhóm kiểm toán hoặc khách hàng kiểm toán về các vấn đề đặc thù liên quan đến kỹ thuật và đặc thù ngành, các giao dịch, sự kiện khác, nếu không, sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả của cuộc kiểm toán.

290.151 Việc một thành viên Ban Giám đốc doanh nghiệp kiểm toán không phải là thành viên có vai trò chủ chốt trong cuộc kiểm toán nhưng tham gia nhóm kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng trong nhiều năm liền, có thể làm phát sinh nguy cơ từ sự quen thuộc và nguy cơ do tư lợi. Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như:

(1) Khoảng thời gian cá nhân đó làm việc với đơn vị có lợi ích công chúng;

(2) Vai trò của cá nhân đó trong nhóm kiểm toán (nếu có);

(3) Bản chất, mức độ thường xuyên và phạm vi của công việc giữa cá nhân đó với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị của khách hàng kiểm toán.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Luân chuyển thành viên Ban Giám đốc khỏi cuộc kiểm toán hoặc chấm dứt mối quan hệ làm việc với khách hàng kiểm toán; hoặc

(2) Định kỳ thực hiện kiểm soát chất lượng nội bộ hoặc độc lập từ bên ngoài đối với các cuộc kiểm toán này.

290.152 Khi một khách hàng kiểm toán trở thành đơn vị có lợi ích công chúng thì doanh nghiệp kiểm toán không được bố trí thành viên có vai trò chủ chốt trong cuộc kiểm toán thực hiện kiểm toán cho khách hàng này trong năm năm tài chính liên tục kể từ năm tài chính mà khách hàng trở thành đơn vị có lợi ích công chúng.

Cung cấp dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng kiểm toán

290.154 Doanh nghiệp kiểm toán thường cung cấp cho khách hàng kiểm toán các dịch vụ phi đảm bảo phù hợp với trình độ chuyên môn và kinh nghiệm của họ. Tuy nhiên, việc cung cấp dịch vụ phi đảm bảo có thể làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập của doanh nghiệp kiểm toán, hay các thành viên nhóm kiểm toán. Các nguy cơ đe dọa tính độc lập thường thấy là nguy cơ tự kiểm tra, nguy cơ do tư lợi và nguy cơ tự bào chữa.

290.155 Do sự biến động không ngừng trong môi trường kinh doanh, môi trường tài chính cũng như công nghệ thông tin nên gần như không thể đưa ra một danh sách đầy đủ các dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng kiểm toán. Trong trường hợp Chương này không hướng dẫn cụ thể về một dịch vụ phi đảm bảo nào đó, *doanh nghiệp kiểm toán* phải áp dụng khuôn khổ chung khi đánh giá từng trường hợp cụ thể.

290.156 Trước khi chấp nhận hợp đồng dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng kiểm toán, doanh nghiệp kiểm toán phải cân nhắc liệu việc chấp nhận đó có làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập của doanh nghiệp kiểm toán hay không. Khi đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ phát sinh từ việc cung cấp một dịch vụ phi đảm bảo, doanh nghiệp kiểm toán cần xem xét nguy cơ phát sinh từ việc cung cấp dịch vụ phi đảm bảo khác có liên quan. Nếu phát sinh nguy cơ nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được thì doanh nghiệp kiểm toán không được cung cấp dịch vụ phi đảm bảo đó.

290.157 Doanh nghiệp kiểm toán có thể cung cấp các dịch vụ phi đảm bảo, mà thông thường sẽ bị giới hạn bởi các quy định trong Chương này, cho các bên liên quan sau đây của khách hàng kiểm toán:

(a) Một đơn vị không phải là khách hàng kiểm toán nhưng có quyền kiểm soát trực tiếp hoặc gián tiếp với khách hàng kiểm toán;

(b) Một đơn vị không phải là khách hàng kiểm toán có lợi ích tài chính trực tiếp trong khách hàng kiểm toán mà đơn vị đó có ảnh hưởng đáng kể đối với khách hàng kiểm toán và lợi ích trong khách hàng kiểm toán là trọng yếu đối với đơn vị đó; hoặc

(c) Một đơn vị không phải là khách hàng kiểm toán cùng chịu sự kiểm soát chung với khách hàng kiểm toán,

nếu có thể kết luận rằng: (i) Dịch vụ đó không làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra do kết quả của dịch vụ đó không phải là đối tượng của các thủ tục kiểm toán; và (ii) Bất kỳ nguy cơ nào phát sinh từ việc cung cấp dịch vụ trên được loại trừ hoặc làm giảm xuống mức có thể chấp nhận được nhờ việc áp dụng các biện pháp bảo vệ.

290.158 Dịch vụ phi đảm bảo đã cung cấp cho khách hàng kiểm toán không ảnh hưởng đến tính độc lập của doanh nghiệp kiểm toán khi khách hàng kiểm toán đó trở thành đơn vị có lợi ích công chúng nếu:

(a) Dịch vụ phi đảm bảo trước đó đã tuân thủ với các quy định và hướng dẫn trong Chương này liên quan đến khách hàng không phải là đơn vị có lợi ích công chúng;

(b) Dịch vụ phi đảm bảo không được phép thực hiện cho khách hàng là đơn vị có lợi ích công chúng theo quy định trong Chương này, đã chấm dứt trước hoặc ngay sau khi khách hàng trở thành đơn vị có lợi ích công chúng;

(c) Doanh nghiệp kiểm toán áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đe dọa tính độc lập xuống mức có thể chấp nhận được.

Trách nhiệm quản lý

290.159 Trách nhiệm quản lý một doanh nghiệp bao gồm nhiều hoạt động để đảm bảo lợi ích cao nhất cho *các cổ đông và các bên có lợi ích liên quan* của đơn vị. Không thể xác định được cụ thể từng hoạt động liên quan đến trách nhiệm quản lý. Tuy nhiên, trách nhiệm quản lý thường liên quan đến việc định hướng và lãnh đạo hoạt động của doanh nghiệp, kể cả việc đưa ra các quyết định quan trọng liên quan đến việc mua bán doanh nghiệp, triển khai và kiểm soát các nguồn lực về nhân sự, tài chính, hữu hình và vô hình.

290.160 Liệu một hoạt động có được coi là thuộc trách nhiệm quản lý hay không phụ thuộc vào hoàn cảnh và xét đoán chuyên môn. Ví dụ về các hoạt động có thể coi là thuộc trách nhiệm quản lý, bao gồm:

(1) Định hướng chiến lược và xây dựng chính sách;

(2) Chỉ đạo và chịu trách nhiệm về hành vi của nhân viên đơn vị;

(3) Phê duyệt các giao dịch;

(4) Quyết định việc thực hiện các đề xuất của doanh nghiệp kiểm toán hoặc bên thứ ba khác;

(5) Chịu trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(6) Chịu trách nhiệm thiết kế, thực hiện và duy trì kiểm soát nội bộ.

290.161 Các hoạt động hành chính và mang tính chất thủ tục hoặc các vấn đề liên quan không quan trọng thường không được coi là trách nhiệm quản lý, như thực hiện một giao dịch không quan trọng đã được Giám đốc *hoặc Tổng Giám đốc* ủy quyền hoặc giám sát thời hạn nộp báo cáo theo quy định của pháp luật và tư vấn cho khách hàng kiểm toán về các thời hạn này. Ngoài ra việc tư vấn và khuyến nghị để hỗ trợ Ban Giám đốc trong việc thực hiện trách nhiệm quản lý của mình sẽ không được coi là trách nhiệm quản lý *của Ban Giám đốc.*

290.162 Trường hợp doanh nghiệp kiểm toán thực hiện trách nhiệm quản lý cho một khách hàng kiểm toán thì sẽ làm phát sinh nguy cơ nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ, việc quyết định áp dụng các khuyến nghị của doanh nghiệp kiểm toán sẽ làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra và nguy cơ do tư lợi. Hơn nữa, việc này sẽ làm phát sinh nguy cơ từ sự quen thuộc do doanh nghiệp kiểm toán trở nên quá gắn kết với quan điểm và lợi ích của khách hàng kiểm toán. Do đó, doanh nghiệp kiểm toán không được đảm nhận trách nhiệm quản lý cho khách hàng kiểm toán.

290.163 Để tránh rủi ro thực hiện trách nhiệm quản lý khi cung cấp dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng kiểm toán, doanh nghiệp kiểm toán phải đảm bảo rằng mỗi thành viên Ban Giám đốc của khách hàng phải có trách nhiệm: (i) Đưa ra xét đoán và quyết định quan trọng thuộc phạm vi trách nhiệm của Ban Giám đốc, (ii) Đánh giá kết quả của dịch vụ, và (iii) Chịu trách nhiệm về các hành động phát sinh từ kết quả của dịch vụ đó. Điều này giúp doanh nghiệp kiểm toán tránh được rủi ro của việc đưa ra các quyết định và xét đoán quan trọng thay cho khách hàng kiểm toán. Rủi ro này sẽ giảm hơn nữa khi doanh nghiệp kiểm toán để khách hàng tự đánh giá và quyết định dựa trên các phân tích khách quan, minh bạch của doanh nghiệp kiểm toán.

Cung cấp dịch vụ ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính cho khách hàng kiểm toán

Quy định chung

290.164 Ban Giám đốc của khách hàng kiểm toán chịu trách nhiệm lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Các trách nhiệm đó bao gồm:

(1) Lập và ghi sổ kế toán các nghiệp vụ kinh tế phát sinh;

(2) Lập và lưu chuyển chứng từ kế toán bằng giấy, chứng từ điện tử hoặc các hình thức khác, chứng minh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh (ví dụ, đề nghị mua hàng, bảng chấm công, đơn đặt hàng...).

290.165 Việc cung cấp dịch vụ kế toán cho khách hàng kiểm toán, như việc ghi sổ kế toán, lập báo cáo tài chính có thể làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra khi doanh nghiệp kiểm toán lại là đơn vị kiểm toán báo cáo tài chính đó. *Do đó doanh nghiệp kiểm toán không được thực hiện kiểm toán trong trường hợp đang thực hiện hoặc đã thực hiện trong năm trước liền kề dịch vụ ghi sổ kế toán, lập báo cáo tài chính cho khách hàng kiểm toán.*

290.166 Trong quá trình kiểm toán, doanh nghiệp kiểm toán cần phải trao đổi với Ban Giám đốc của khách hàng kiểm toán về các nội dung sau:

(1) Việc áp dụng các chuẩn mực, chính sách kế toán hoặc yêu cầu về thuyết minh báo cáo tài chính;

(2) Sự phù hợp của các biện pháp kiểm soát về kế toán, tài chính và các phương pháp xác định giá trị khoản mục tài sản hoặc nợ phải trả; hoặc

(3) Đưa ra các bút toán điều chỉnh.

Những nội dung này thuộc quy trình kiểm toán thông thường nên không làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập.

290.167 Khách hàng kiểm toán có thể yêu cầu doanh nghiệp kiểm toán cung cấp các dịch vụ hỗ trợ kỹ thuật nhằm giải quyết các vấn đề khác về kế toán hoặc phân tích, tổng hợp các thông tin phục vụ mục đích báo cáo cho cơ quan quản lý nhà nước. Khách hàng có thể yêu cầu hỗ trợ kỹ thuật về các vấn đề kế toán như chuyển đổi báo cáo tài chính từ cơ sở kế toán này sang cơ sở kế toán khác (ví dụ, để tuân thủ theo chính sách kế toán của tập đoàn hoặc chuyển đổi báo cáo tài chính lập theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam sang báo cáo tài chính lập theo Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế). Nói chung các dịch vụ nêu trên không làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập nếu doanh nghiệp kiểm toán không thực hiện trách nhiệm quản lý đối với khách hàng kiểm toán.

Cung cấp dịch vụ định giá cho khách hàng kiểm toán

Quy định chung

290.172 Định giá bao gồm việc đưa ra các giả định về sự phát triển trong tương lai, áp dụng các phương pháp và kỹ thuật thích hợp để xác định giá trị cụ thể hoặc khoảng giá trị cho tài sản, nợ phải trả hoặc toàn bộ doanh nghiệp.

290.173 Thực hiện dịch vụ định giá cho khách hàng kiểm toán có thể làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra. Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố sau:

(1) Kết quả định giá có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính hay không;

(2) Mức độ tham gia của khách hàng trong quá trình xác định và phê duyệt phương pháp định giá và các xét đoán quan trọng khác;

(3) Mức độ sẵn có của các phương pháp đã được chuẩn hóa cũng như các hướng dẫn chuyên môn cho việc định giá;

(4) Mức độ chủ quan vốn có của đối tượng được định giá đối với định giá liên quan đến các phương pháp đã được chuẩn hóa;

(5) Độ tin cậy và phạm vi dữ liệu cần dùng;

(6) Mức độ phụ thuộc vào các sự kiện trong tương lai có thể tạo ra các biến động đáng kể đối với số liệu định giá;

(7) Phạm vi và tính rõ ràng của các thuyết minh báo cáo tài chính.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Cử cá nhân không thực hiện dịch vụ định giá soát xét lại công việc kiểm toán hay định giá; hoặc

(2) Không bố trí nhân sự thực hiện dịch vụ định giá tham gia nhóm kiểm toán.

290.174 Một số công việc định giá không có mức độ chủ quan đáng kể, như trường hợp các giả định, kỹ thuật và phương pháp định giá đã được chuẩn hóa theo pháp luật và các quy định có liên quan, hoặc đã được chấp nhận rộng rãi. Trường hợp đó, kết quả định giá do hai hay nhiều bên thực hiện sẽ không có khác biệt trọng yếu.

290.175 Trường hợp doanh nghiệp kiểm toán được yêu cầu cung cấp dịch vụ định giá nhằm hỗ trợ khách hàng về nghĩa vụ báo cáo thuế hoặc cho mục đích hoạch định thuế và kết quả định giá không có ảnh hưởng trực tiếp đến báo cáo tài chính thì sẽ áp dụng quy định tại đoạn 290.188 Chuẩn mực này.

Khách hàng kiểm toán không phải là đơn vị có lợi ích công chúng

290.176 Trường hợp khách hàng kiểm toán không phải là đơn vị có lợi ích công chúng, nếu dịch vụ định giá có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính mà doanh nghiệp kiểm toán đưa ra ý kiến và kết quả định giá có mức độ chủ quan đáng kể, thì không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ tự kiểm tra xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, doanh nghiệp kiểm toán không được cung cấp dịch vụ định giá này cho khách hàng.

Khách hàng kiểm toán là đơn vị có lợi ích công chúng

290.177 Doanh nghiệp kiểm toán không được cung cấp dịch vụ định giá cho khách hàng là đơn vị có lợi ích công chúng nếu việc định giá có ảnh hưởng trọng yếu, khi xét riêng lẻ hay tổng hợp, đến báo cáo tài chính mà doanh nghiệp kiểm toán đưa ra ý kiến.

Cung cấp dịch vụ thuế cho khách hàng kiểm toán

290.178 Dịch vụ thuế bao gồm nhiều loại, ví dụ:

(1) Lập tờ khai thuế;

(2) Tính thuế cho mục đích ghi sổ kế toán;

(3) Hoạch định thuế và các dịch vụ tư vấn thuế khác;

(4) Hỗ trợ giải quyết các tranh chấp về thuế.

Tuy các dịch vụ thuế mà doanh nghiệp kiểm toán cung cấp cho khách hàng kiểm toán được phân loại riêng theo các loại như trên, nhưng trên thực tế, các dịch vụ đó thường liên quan đến nhau.

290.179 Việc cung cấp một số dịch vụ thuế có thể làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra và nguy cơ về sự bào chữa. Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố sau đây:

(1) Hệ thống đánh giá, quản lý thuế của cơ quan thuế và vai trò của doanh nghiệp kiểm toán trong hệ thống đó;

(2) Mức độ phức tạp của chính sách thuế có liên quan và mức độ xét đoán cần thiết khi áp dụng chính sách đó;

(3) Các đặc điểm cụ thể của hợp đồng;

(4) Trình độ chuyên môn về thuế của nhân viên khách hàng.

Lập tờ khai thuế

290.180 Dịch vụ lập tờ khai thuế bao gồm hỗ trợ khách hàng thực hiện các nghĩa vụ báo cáo về thuế bằng cách lập và hoàn thiện thông tin cần thiết (thường là điền vào các biểu mẫu chuẩn) cho cơ quan thuế, bao gồm cả số thuế phải nộp. Dịch vụ này cũng bao gồm tư vấn cách xử lý thuế cho các giao dịch trong quá khứ và thay mặt cho khách hàng kiểm toán đáp ứng các yêu cầu của cơ quan thuế về cung cấp thông tin và phân tích bổ sung (kể cả việc giải thích và hỗ trợ kỹ thuật cho phương pháp được áp dụng). Dịch vụ lập tờ khai thuế thường dựa vào thông tin quá khứ và chủ yếu liên quan đến tính toán, trình bày thông tin đó theo luật hiện hành, cũng như những tiền lệ và thông lệ đã có. Các tờ khai thuế sẽ được cơ quan thuế soát xét và phê duyệt. Việc cung cấp các dịch vụ này thường không làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập nếu Ban Giám đốc của khách hàng kiểm toán chịu trách nhiệm về các tờ khai thuế và các xét đoán quan trọng có liên quan.

Tính thuế cho mục đích ghi sổ kế toán

Khách hàng kiểm toán không phải là đơn vị có lợi ích công chúng

290.181 Việc tính toán thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành hoặc thuế thu nhập hoãn lại phải trả (hoặc tài sản thuế thu nhập hoãn lại) cho khách hàng kiểm toán nhằm mục đích ghi sổ kế toán và sau đó doanh nghiệp kiểm toán thực hiện kiểm toán làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra. Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào:

(a) Mức độ phức tạp của pháp luật và các quy định về thuế có liên quan, mức độ xét đoán cần thiết khi áp dụng pháp luật và các quy định này;

(b) Trình độ chuyên môn về thuế của nhân viên khách hàng;

(c) Mức độ trọng yếu của số liệu thuế đối với báo cáo tài chính.

Doanh nghiệp kiểm toán phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ:

(1) Cử cá nhân không phải là thành viên nhóm kiểm toán thực hiện dịch vụ;

(2) Cử một thành viên Ban Giám đốc hoặc trưởng nhóm kiểm toán có kinh nghiệm phù hợp không phải là thành viên nhóm kiểm toán soát xét lại các bảng tính thuế, nếu dịch vụ đó do một thành viên nhóm kiểm toán thực hiện; hoặc

(3) Tham khảo ý kiến tư vấn về dịch vụ từ chuyên gia thuế bên ngoài doanh nghiệp kiểm toán.

Khách hàng kiểm toán là đơn vị có lợi ích công chúng

290.182 Nếu khách hàng kiểm toán là đơn vị có lợi ích công chúng, trừ trường hợp khẩn cấp, doanh nghiệp kiểm toán không được cung cấp dịch vụ tính thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành hoặc thuế thu nhập hoãn lại phải trả (hoặc tài sản thuế thu nhập hoãn lại) cho mục đích ghi sổ kế toán vì có ảnh hưởng trọng yếu đối với báo cáo tài chính mà doanh nghiệp kiểm toán đưa ra ý kiến.

290.183 Trường hợp khẩn cấp hoặc tình huống bất thường, khi khách hàng kiểm toán không thể lựa chọn được bên cung cấp dịch vụ nào khác, doanh nghiệp kiểm toán có thể cung cấp dịch vụ tính thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành hoặc thuế thu nhập hoãn lại phải trả (hoặc tài sản thuế thu nhập hoãn lại) cho mục đích ghi sổ kế toán mà trong các tình huống khác sẽ là không được phép theo quy định của Chương này. Trường hợp này có thể xảy ra khi: (i) Chỉ doanh nghiệp kiểm toán đó mới có nguồn lực và hiểu biết cần thiết về ngành nghề hoạt động của khách hàng để giúp khách hàng tính thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành hoặc thuế thu nhập hoãn lại phải trả (hoặc tài sản thuế thu nhập hoãn lại) kịp thời; và (ii) Nếu doanh nghiệp kiểm toán đó không cung cấp các dịch vụ này thì sẽ gây ra khó khăn đáng kể cho khách hàng (ví dụ, trong việc đáp ứng các yêu cầu báo cáo theo quy định của pháp luật). Trường hợp này doanh nghiệp kiểm toán cần phải thỏa mãn các điều kiện sau:

(a) Thành viên thực hiện dịch vụ không được là thành viên nhóm kiểm toán;

(b) Dịch vụ được thực hiện trong thời gian ngắn và không lặp lại;

(c) Tình huống này phải được thảo luận với Ban quản trị của khách hàng.

Hoạch định thuế và các dịch vụ tư vấn thuế khác

290.184 Dịch vụ hoạch định thuế hoặc các dịch vụ tư vấn thuế khác gồm nhiều loại dịch vụ, như tư vấn cho khách hàng cách thức tiến hành giao dịch để tối ưu hóa lợi ích về thuế hoặc tư vấn về việc áp dụng luật hoặc quy định mới về thuế.

290.185 Nguy cơ tự kiểm tra có thể làm phát sinh khi ý kiến tư vấn ảnh hưởng đến các vấn đề được phản ánh trong báo cáo tài chính. Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như:

(1) Mức độ chủ quan khi xác định cách xử lý các vấn đề về thuế khi lập báo cáo tài chính;

(2) Mức độ ảnh hưởng của kết quả tư vấn về thuế đối với báo cáo tài chính;

(3) Liệu hiệu quả của ý kiến tư vấn về thuế có phụ thuộc vào phương thức hạch toán kế toán hoặc trình bày báo cáo tài chính hay không và có nghi ngờ nào về tính thích hợp của phương thức hạch toán kế toán hoặc trình bày báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có liên quan hay không;

(4) Trình độ chuyên môn về thuế của nhân viên khách hàng;

(5) Mức độ phù hợp của ý kiến tư vấn so với pháp luật và các quy định về thuế, tiền lệ hoặc thông lệ khác đã có;

(6) Liệu cách xử lý về thuế có tuân thủ hướng dẫn riêng của cơ quan thuế hay đã được cơ quan thuế làm rõ trước khi lập và trình bày báo cáo tài chính hay không.

Ví dụ, khi cung cấp dịch vụ hoạch định thuế hoặc các dịch vụ tư vấn thuế khác, nguy cơ đe dọa tính độc lập thường không phát sinh nếu ý kiến tư vấn được cơ quan thuế chấp thuận, hoặc phù hợp với tiền lệ khác, thông lệ đã có, hoặc có căn cứ rõ ràng theo quy định của pháp luật về thuế.

290.186 Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào và phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Sử dụng chuyên gia không phải là thành viên nhóm kiểm toán để thực hiện dịch vụ;

(2) Cử chuyên gia về thuế, mà chuyên gia này không tham gia cung cấp dịch vụ thuế, tư vấn cho nhóm kiểm toán về dịch vụ và soát xét các cách xử lý thuế trong báo cáo tài chính;

(3) Tham khảo ý kiến tư vấn về dịch vụ từ một chuyên gia thuế bên ngoài doanh nghiệp kiểm toán; hoặc

(4) Xin ý kiến chấp thuận trước hoặc ý kiến tư vấn từ cơ quan thuế.

290.187 Nếu hiệu quả của ý kiến tư vấn về thuế phụ thuộc vào phương thức hạch toán kế toán hoặc trình bày cụ thể trong báo cáo tài chính và:

(a) Nhóm kiểm toán có nghi ngờ về tính thích hợp của phương thức hạch toán kế toán hoặc trình bày báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có liên quan;

(b) Kết quả hoặc hệ quả của ý kiến tư vấn về thuế sẽ có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính mà doanh nghiệp kiểm toán sẽ đưa ra ý kiến;

thì nguy cơ tự kiểm tra sẽ nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Trường hợp này doanh nghiệp kiểm toán không được cung cấp ý kiến tư vấn về thuế đó cho khách hàng kiểm toán.

290.188 Khi cung cấp các dịch vụ thuế cho khách hàng kiểm toán, doanh nghiệp kiểm toán có thể được yêu cầu cung cấp dịch vụ định giá nhằm hỗ trợ khách hàng thực hiện nghĩa vụ báo cáo thuế hoặc cho mục đích hoạch định thuế. Nếu kết quả định giá có ảnh hưởng trực tiếp đến báo cáo tài chính thì phải áp dụng quy định tại các đoạn từ 290.172 - 290.177 Chuẩn mực này liên quan đến các dịch vụ định giá. Nếu việc định giá chỉ được thực hiện cho mục đích về thuế và kết quả định giá không ảnh hưởng trực tiếp đến báo cáo tài chính (mà chỉ ảnh hưởng gián tiếp đến các chỉ tiêu liên quan đến thuế trên báo cáo tài chính) thì thường không phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập, nếu ảnh hưởng đến báo cáo tài chính là không trọng yếu hoặc nếu kết quả định giá được cơ quan thuế hoặc cơ quan quản lý có thẩm quyền tương đương soát xét độc lập. Nếu kết quả định giá không được soát xét độc lập từ bên ngoài và có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, thì sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào phát sinh sẽ phụ thuộc vào các yếu tố như:

(1) Mức độ phù hợp của phương pháp định giá với pháp luật và các quy định có liên quan về thuế, tiền lệ và thông lệ đã có khác và mức độ chủ quan trong việc định giá;

(2) Độ tin cậy và phạm vi của dữ liệu làm cơ sở định giá;

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào phát sinh và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Sử dụng chuyên gia không phải là thành viên nhóm kiểm toán để thực hiện dịch vụ;

(2) Cử chuyên gia soát xét công việc kiểm toán hoặc kết quả của dịch vụ thuế; hoặc

(3) Xin ý kiến chấp thuận trước hoặc ý kiến tư vấn từ cơ quan thuế.

Hỗ trợ giải quyết các tranh chấp về thuế

290.189 Nguy cơ về sự bào chữa hay nguy cơ tự kiểm tra có thể phát sinh khi doanh nghiệp kiểm toán đại diện cho khách hàng kiểm toán giải quyết tranh chấp về thuế của một vấn đề cụ thể khi cơ quan thuế không chấp nhận giải trình của khách hàng, và vấn đề đó đang được phán xử trong một vụ kiện tụng. Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như:

(1) Liệu doanh nghiệp kiểm toán đã đưa ra ý kiến tư vấn mà ý kiến đó có là chủ đề của tranh chấp về thuế hay không;

(2) Mức độ ảnh hưởng trọng yếu của kết quả vụ tranh chấp đến báo cáo tài chính mà doanh nghiệp kiểm toán sẽ đưa ra ý kiến;

(3) Mức độ phù hợp của vấn đề với pháp luật và các quy định có liên quan về thuế, tiền lệ hoặc thông lệ đã có khác;

(4) Liệu vụ kiện có được xét xử công khai hay không;

(5) Vai trò của Ban Giám đốc của khách hàng trong việc giải quyết tranh chấp.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Sử dụng chuyên gia không phải là thành viên nhóm kiểm toán để thực hiện dịch vụ;

(2) Cử chuyên gia về thuế, mà chuyên gia này không tham gia cung cấp dịch vụ về thuế, tư vấn cho nhóm kiểm toán về dịch vụ và soát xét các số liệu thuế trong báo cáo tài chính; hoặc

(3) Tham khảo ý kiến tư vấn từ chuyên gia về thuế bên ngoài doanh nghiệp kiểm toán.

290.190 Nếu các dịch vụ về thuế bao gồm việc giữ vai trò người bào chữa cho một khách hàng kiểm toán trong một phiên tòa xét xử công khai về một vấn đề về thuế và các số liệu có liên quan là trọng yếu đối với báo cáo tài chính mà doanh nghiệp kiểm toán sẽ đưa ra ý kiến, nguy cơ về sự bào chữa phát sinh sẽ nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Trường hợp này, doanh nghiệp kiểm toán không được cung cấp dịch vụ đó cho khách hàng kiểm toán.

290.191 Doanh nghiệp kiểm toán vẫn được tiếp tục cung cấp dịch vụ tư vấn về thuế (ví dụ, cung cấp thông tin cụ thể, cung cấp bằng chứng, lời khai về công việc đã được thực hiện hoặc trợ giúp khách hàng phân tích các vấn đề thuế) cho khách hàng kiểm toán liên quan đến vấn đề được xem xét trong một phiên tòa xét xử công khai.

Cung cấp dịch vụ kiểm toán nội bộ cho khách hàng kiểm toán

Quy định chung

290.192 Phạm vi và mục tiêu của hoạt động kiểm toán nội bộ là khác nhau đáng kể và phụ thuộc vào quy mô, cơ cấu tổ chức của đơn vị, yêu cầu của Ban Giám đốc và Ban quản trị của khách hàng. Hoạt động kiểm toán nội bộ có thể bao gồm:

(1) Giám sát kiểm soát nội bộ - soát xét các kiểm soát, giám sát hoạt động kiểm soát và đề xuất hướng hoàn thiện;

(2) Kiểm tra thông tin tài chính và thông tin hoạt động - kiểm tra các phương tiện được sử dụng để xác định, đo lường, phân loại và báo cáo thông tin tài chính, thông tin hoạt động, và kiểm tra cụ thể từng khoản mục, bao gồm kiểm tra chi tiết các giao dịch, số dư và thủ tục;

(3) Kiểm tra tính kinh tế, hiệu quả và hiệu suất của các hoạt động, kể cả hoạt động phi tài chính của đơn vị;

(4) Kiểm tra tính tuân thủ pháp luật và các quy định, các yêu cầu bên ngoài khác, các chính sách, chỉ thị của Ban Giám đốc và các quy định nội bộ khác.

290.193 Dịch vụ kiểm toán nội bộ bao gồm trợ giúp khách hàng thực hiện các hoạt động kiểm toán nội bộ. *Do đó doanh nghiệp kiểm toán không được cung cấp dịch vụ kiểm toán nội bộ cho khách hàng kiểm toán.*

Cung cấp dịch vụ về công nghệ thông tin cho khách hàng kiểm toán

Quy định chung

290.198 Dịch vụ liên quan đến công nghệ thông tin (IT) bao gồm thiết kế hoặc xây dựng hệ thống phần cứng hoặc phần mềm. Các hệ thống này có thể tổng hợp dữ liệu nguồn, hình thành một phần của kiểm soát nội bộ đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính hoặc tạo ra thông tin ảnh hưởng đến sổ, tài liệu kế toán hoặc báo cáo tài chính, hoặc các hệ thống này có thể không liên quan đến sổ, tài liệu kế toán, kiểm soát nội bộ đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính của khách hàng kiểm toán. Việc cung cấp dịch vụ về công nghệ thông tin có thể làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra, tùy thuộc vào đặc điểm của dịch vụ và của hệ thống công nghệ thông tin.

290.199 Khi nhân viên của doanh nghiệp kiểm toán không giữ trách nhiệm quản lý trong khách hàng kiểm toán, các dịch vụ về công nghệ thông tin sau đây không làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập:

(a) Thiết kế hoặc xây dựng hệ thống công nghệ thông tin không liên quan đến kiểm soát nội bộ đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính;

(b) Thiết kế hoặc xây dựng hệ thống công nghệ thông tin không tạo ra thông tin hình thành nên một phần quan trọng của sổ, tài liệu kế toán hoặc báo cáo tài chính;

(c) Sửa đổi phần mềm kế toán hoặc phần mềm lập và trình bày báo cáo tài chính bán sẵn trên thị trường mà không do doanh nghiệp kiểm toán thiết kế nếu việc sửa đổi phần mềm đó để đáp ứng nhu cầu của khách hàng là không đáng kể;

(d) Đánh giá và đưa ra các khuyến nghị về hệ thống công nghệ thông tin do một nhà cung cấp dịch vụ khác hoặc khách hàng thiết kế, xây dựng, hoặc vận hành.

Khách hàng kiểm toán không phải là đơn vị có lợi ích công chúng

290.200 Nguy cơ tự kiểm tra sẽ phát sinh nếu việc cung cấp dịch vụ cho khách hàng kiểm toán không phải là đơn vị có lợi ích công chúng bao gồm thiết kế hoặc xây dựng hệ thống công nghệ thông tin mà hệ thống này: (i) Hình thành một phần quan trọng của kiểm soát nội bộ đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính; hoặc (ii) Tạo ra thông tin quan trọng đối với sổ, tài liệu kế toán hoặc báo cáo tài chính của khách hàng mà doanh nghiệp kiểm toán sẽ đưa ra ý kiến.

290.201 Nguy cơ tự kiểm tra phát sinh do các dịch vụ *quy định tại đoạn 290.200 nêu trên* sẽ nghiêm trọng đến mức doanh nghiệp kiểm toán không được phép thực hiện các dịch vụ đó trừ khi áp dụng các biện pháp bảo vệ thích hợp để đảm bảo rằng:

(a) Khách hàng thừa nhận trách nhiệm đối với việc xây dựng và giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ;

(b) Khách hàng phân công một cá nhân có năng lực, tốt nhất là lãnh đạo cấp cao, chịu trách nhiệm đưa ra các quyết định quản lý đối với việc thiết kế và áp dụng hệ thống phần cứng hoặc phần mềm;

(c) Khách hàng đưa ra các quyết định quản lý đối với quy trình thiết kế và áp dụng *hệ thống phần cứng hoặc phần mềm;*

(d) Khách hàng đánh giá tính đầy đủ và kết quả của việc thiết kế và áp dụng *hệ thống phần cứng hoặc phần mềm;*

(e) Khách hàng chịu trách nhiệm vận hành hệ thống phần cứng hoặc phần mềm và chịu trách nhiệm đối với dữ liệu mà hệ thống sử dụng hoặc tạo ra.

290.202 Tùy thuộc vào mức độ sử dụng hệ thống công nghệ thông tin cụ thể *để thu thập bằng chứng kiểm toán* trong mỗi cuộc kiểm toán, doanh nghiệp kiểm toán phải đưa ra quyết định về việc liệu có cung cấp dịch vụ phi đảm bảo đó bằng cách cử nhân viên không phải là thành viên nhóm kiểm toán để thực hiện dịch vụ và nhân viên này có cơ chế báo cáo riêng trong doanh nghiệp kiểm toán. Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ còn lại khác và phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về biện pháp bảo vệ là cử kiểm toán viên hành nghề soát xét dịch vụ kiểm toán hoặc dịch vụ phi đảm bảo.

Khách hàng kiểm toán là đơn vị có lợi ích công chúng

290.203 Trường hợp khách hàng kiểm toán là đơn vị có lợi ích công chúng, doanh nghiệp kiểm toán không được cung cấp các dịch vụ bao gồm thiết kế hoặc xây dựng hệ thống công nghệ thông tin mà hệ thống này: (i) Hình thành một phần quan trọng của kiểm soát nội bộ đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính; hoặc (ii) Tạo ra thông tin quan trọng đối với sổ, tài liệu kế toán hoặc báo cáo tài chính của khách hàng mà doanh nghiệp kiểm toán sẽ đưa ra ý kiến.

Cung cấp dịch vụ hỗ trợ kiện tụng, tranh chấp cho khách hàng kiểm toán

290.204 Dịch vụ hỗ trợ kiện tụng, tranh chấp có thể bao gồm các hoạt động như làm nhân chứng chuyên môn, ước tính thiệt hại hoặc tính toán các số liệu về các khoản phải thu hoặc phải trả do kết quả kiện tụng hoặc tranh chấp, hỗ trợ quản lý và khôi phục tài liệu. Các dịch vụ này có thể làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra hoặc nguy cơ về sự bào chữa.

290.205 Nếu doanh nghiệp kiểm toán cung cấp dịch vụ hỗ trợ kiện tụng, tranh chấp cho khách hàng kiểm toán và dịch vụ này bao gồm việc ước tính thiệt hại hoặc các số liệu khác có ảnh hưởng đến chính báo cáo tài chính mà doanh nghiệp kiểm toán sẽ đưa ra ý kiến, thì phải tuân theo các quy định về dịch vụ định giá quy định từ đoạn 290.172 - 290.177 Chuẩn mực này. Trường hợp cung cấp dịch vụ hỗ trợ kiện tụng, tranh chấp khác, doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào phát sinh và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

Cung cấp dịch vụ tư vấn về luật cho khách hàng kiểm toán

290.206 Trong Chương này, dịch vụ tư vấn về luật được định nghĩa là bất kỳ dịch vụ nào mà người cung cấp dịch vụ phải được phép hành nghề về luật trước tòa án theo luật định hoặc được đào tạo chính quy để hành nghề về luật. Dịch vụ tư vấn về luật có thể bao gồm nhiều lĩnh vực, kể cả dịch vụ tư vấn doanh nghiệp và tư vấn thương mại cho khách hàng, như tư vấn về hợp đồng, kiện tụng, mua bán, sáp nhập hoặc hỗ trợ cho bộ phận pháp chế nội bộ của khách hàng. Việc cung cấp dịch vụ tư vấn về luật cho khách hàng kiểm toán có thể làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra và nguy cơ về sự bào chữa.

290.207 Dịch vụ tư vấn về luật hỗ trợ khách hàng kiểm toán thực hiện một giao dịch (ví dụ, tư vấn về hợp đồng, tư vấn pháp luật, soát xét tổng thể và tái cơ cấu về pháp lý) có thể làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra. Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ tự kiểm tra nào phụ thuộc vào các yếu tố như:

(1) Đặc điểm của dịch vụ;

(2) Liệu dịch vụ có do thành viên nhóm kiểm toán cung cấp hay không;

(3) Mức độ trọng yếu của bất kỳ vấn đề nào liên quan đến báo cáo tài chính của khách hàng kiểm toán.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Sử dụng chuyên gia không phải là thành viên nhóm kiểm toán để thực hiện dịch vụ tư vấn về luật; hoặc

(2) Cử chuyên gia không cung cấp dịch vụ tư vấn về luật cho khách hàng để tư vấn cho nhóm kiểm toán về dịch vụ và soát xét cách thức xử lý đối với báo cáo tài chính.

290.208 Việc giữ vai trò bào chữa cho khách hàng kiểm toán để giải quyết một vụ kiện tụng hoặc tranh chấp khi các số liệu có liên quan là trọng yếu đối với báo cáo tài chính mà doanh nghiệp kiểm toán sẽ đưa ra ý kiến sẽ làm phát sinh nguy cơ về sự bào chữa và nguy cơ tự kiểm tra nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Trường hợp này, doanh nghiệp kiểm toán không được thực hiện loại dịch vụ đó cho khách hàng kiểm toán.

290.209 Khi doanh nghiệp kiểm toán được yêu cầu giữ vai trò bào chữa cho khách hàng kiểm toán để giải quyết một vụ kiện tụng hoặc tranh chấp khi các số liệu có liên quan là không trọng yếu đối với báo cáo tài chính mà doanh nghiệp kiểm toán sẽ đưa ra ý kiến, doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ về sự bào chữa và nguy cơ tự kiểm tra nào phát sinh và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Sử dụng chuyên gia không phải là thành viên nhóm kiểm toán để thực hiện dịch vụ; hoặc

(2) Cử chuyên gia không cung cấp dịch vụ tư vấn về luật cho khách hàng để tư vấn cho nhóm kiểm toán về dịch vụ và soát xét cách thức xử lý đối với báo cáo tài chính.

290.210 Việc bổ nhiệm thành viên Ban Giám đốc hoặc nhân viên của doanh nghiệp kiểm toán làm Trưởng ban pháp chế của khách hàng kiểm toán sẽ làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra và nguy cơ về sự bào chữa nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Chức vụ Trưởng ban pháp chế thường dành cho lãnh đạo cấp cao, có trách nhiệm tổng thể đối với các hoạt động pháp lý của đơn vị, và do đó không cá nhân nào của doanh nghiệp kiểm toán được chấp nhận đảm nhiệm vị trí đó cho khách hàng kiểm toán.

Cung cấp dịch vụ tuyển dụng cho khách hàng kiểm toán

Quy định chung

290.211 Việc cung cấp dịch vụ tuyển dụng cho khách hàng kiểm toán có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi, nguy cơ từ sự quen thuộc và nguy cơ bị đe dọa. Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như:

(1) Nội dung yêu cầu hỗ trợ;

(2) Vai trò của người được tuyển dụng.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào và phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Trong mọi trường hợp, doanh nghiệp kiểm toán không được giữ trách nhiệm

quản lý trong khách hàng kiểm toán, kể cả đóng vai trò là người đàm phán thay mặt cho khách hàng, và phải để cho khách hàng đưa ra quyết định tuyển dụng.

Doanh nghiệp kiểm toán có thể cung cấp dịch vụ như soát xét bằng cấp, trình độ chuyên môn của các ứng viên và tư vấn về sự phù hợp của họ với vị trí ứng tuyển. Ngoài ra, doanh nghiệp kiểm toán có thể phỏng vấn các ứng viên và tư vấn về năng lực của họ cho vị trí kế toán tài chính, vị trí quản lý hoặc kiểm soát.

Khách hàng kiểm toán là đơn vị có lợi ích công chúng

290.212 Liên quan đến Giám đốc, nhân sự cấp cao hoặc lãnh đạo cấp cao của khách hàng kiểm toán có ảnh hưởng đáng kể đối với việc lập chứng từ, ghi sổ kế toán hoặc lập báo cáo tài chính của khách hàng kiểm toán là đơn vị có lợi ích công chúng mà doanh nghiệp kiểm toán sẽ đưa ra ý kiến, doanh nghiệp kiểm toán không được cung cấp các dịch vụ tuyển dụng sau đây:

(1) Tìm kiếm các ứng viên cho các vị trí đó;

(2) Thực hiện điều tra về các ứng viên cho các vị trí đó.

Cung cấp dịch vụ tài chính doanh nghiệp cho khách hàng kiểm toán

290.213 Việc cung cấp dịch vụ tài chính doanh nghiệp sau đây có thể làm phát sinh nguy cơ về sự bào chữa và nguy cơ tự kiểm tra:

(1) Hỗ trợ khách hàng kiểm toán phát triển chiến lược tài chính doanh nghiệp;

(2) Xác định các công ty mục tiêu để khách hàng kiểm toán mua lại;

(3) Tư vấn về các giao dịch giải thể doanh nghiệp;

(4) Hỗ trợ các giao dịch huy động nguồn tài chính;

(5) Tư vấn về cơ cấu doanh nghiệp.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Sử dụng chuyên gia không phải là thành viên nhóm kiểm toán thực hiện dịch vụ; hoặc

(2) Cử chuyên gia không tham gia cung cấp dịch vụ tài chính doanh nghiệp cho khách hàng để tư vấn cho nhóm kiểm toán về dịch vụ và soát xét phương thức hạch toán kế toán và trình bày báo cáo tài chính.

290.214 Nguy cơ tự kiểm tra có thể phát sinh từ việc cung cấp dịch vụ tài chính doanh nghiệp, ví dụ tư vấn về cơ cấu một giao dịch tài chính doanh nghiệp hoặc về các thỏa thuận cấp vốn sẽ có ảnh hưởng trực tiếp đến các số liệu được trình bày trong báo cáo tài chính mà doanh nghiệp kiểm toán sẽ đưa ra ý kiến. Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như:

(1) Mức độ chủ quan khi xác định cách thức phù hợp để xử lý kết quả hoặc hệ quả của ý kiến tư vấn về tài chính doanh nghiệp đến báo cáo tài chính;

(2) Mức độ ảnh hưởng trực tiếp của kết quả ý kiến tư vấn về tài chính doanh nghiệp đối với các số liệu được ghi nhận trong báo cáo tài chính và mức độ trọng yếu của các số liệu đó đối với báo cáo tài chính;

(3) Liệu hiệu quả của ý kiến tư vấn về tài chính doanh nghiệp có phụ thuộc vào phương thức hạch toán kế toán hoặc việc trình bày trên báo cáo tài chính, hay có nghi ngờ nào về sự phù hợp

của phương thức hạch toán kế toán hoặc trình bày báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có liên quan hay không.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Sử dụng chuyên gia không phải là thành viên nhóm kiểm toán để thực hiện dịch vụ; hoặc

(2) Cử chuyên gia không cung cấp dịch vụ tài chính doanh nghiệp cho khách hàng để tư vấn cho nhóm kiểm toán về dịch vụ và soát xét phương thức hạch toán kế toán và trình bày báo cáo tài chính.

290.215 Nếu hiệu quả của ý kiến tư vấn về tài chính doanh nghiệp có phụ thuộc vào phương thức hạch toán kế toán hoặc trình bày trên báo cáo tài chính và:

(a) Nhóm kiểm toán có sự nghi ngờ về tính thích hợp của phương thức hạch toán kế toán và trình bày báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có liên quan;

(b) Kết quả hoặc hệ quả của ý kiến tư vấn về tài chính doanh nghiệp sẽ có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính mà doanh nghiệp kiểm toán sẽ đưa ra ý kiến,

thì nguy cơ tự kiểm tra sẽ nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, và trường hợp này doanh nghiệp kiểm toán không được cung cấp dịch vụ tư vấn về tài chính doanh nghiệp cho khách hàng.

290.216 Việc cung cấp dịch vụ tài chính doanh nghiệp bao gồm quảng bá, giao dịch hoặc bảo lãnh phát hành cổ phiếu của khách hàng kiểm toán sẽ làm phát sinh nguy cơ về sự bào chữa hoặc nguy cơ tự kiểm tra nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Trường hợp này, doanh nghiệp kiểm toán không được cung cấp các dịch vụ đó cho khách hàng kiểm toán.

Phí dịch vụ

Phí dịch vụ lớn

290.217 Khi tổng mức phí dịch vụ từ một khách hàng kiểm toán chiếm một phần lớn trong tổng doanh thu của doanh nghiệp kiểm toán, sự phụ thuộc và mối lo ngại về việc mất khách hàng đó sẽ làm phát sinh nguy cơ do tư lợi hoặc nguy cơ bị đe dọa. Mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ đó phụ thuộc vào các yếu tố như:

(1) Cơ cấu hoạt động của doanh nghiệp kiểm toán;

(2) Liệu doanh nghiệp kiểm toán mới được thành lập hay đã hoạt động ổn định;

(3) Tầm quan trọng của khách hàng đối với doanh nghiệp kiểm toán, xét về mặt định lượng và/hoặc định tính.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Giảm sự phụ thuộc vào khách hàng;

(2) Soát xét kiểm soát chất lượng độc lập; hoặc

(3) Tham khảo ý kiến tư vấn của bên thứ ba, như tổ chức nghề nghiệp hoặc kiểm toán viên chuyên nghiệp về các xét đoán kiểm toán quan trọng.

290.218 Nguy cơ do tư lợi hay nguy cơ bị đe dọa cũng có thể phát sinh khi phí dịch vụ từ một khách hàng kiểm toán chiếm một phần lớn trong tổng doanh thu từ các khách hàng của một thành viên Ban Giám đốc hoặc chiếm một phần lớn trong tổng doanh thu của một chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán. Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ đó phụ thuộc vào các yếu tố như:

(1) Tầm quan trọng của khách hàng đối với thành viên Ban Giám đốc hoặc chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán, xét về mặt định lượng và/hoặc định tính;

(2) Mức độ thù lao của thành viên Ban Giám đốc, hoặc các thành viên Ban Giám đốc chi nhánh phụ thuộc vào phí dịch vụ thu được từ khách hàng.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Giảm sự phụ thuộc vào khách hàng kiểm toán;

(2) Cử một kiểm toán viên chuyên nghiệp khác soát xét lại công việc hoặc tư vấn khi cần thiết; hoặc

(3) Thường xuyên soát xét nội bộ hoặc bên ngoài một cách độc lập về chất lượng hợp đồng dịch vụ.

Khách hàng kiểm toán là đơn vị có lợi ích công chúng

290.219 Nếu đơn vị có lợi ích công chúng là khách hàng của doanh nghiệp kiểm toán trong hai năm liên tiếp có tổng mức phí dịch vụ từ khách hàng này và các đơn vị có liên quan của khách hàng (đơn vị có liên quan được quy định tại đoạn 290.27 Chuẩn mực này) chiếm hơn mức 15% tổng doanh thu của doanh nghiệp kiểm toán, doanh nghiệp kiểm toán phải công bố với Ban quản trị của khách hàng rằng tổng phí dịch vụ đó chiếm hơn mức 15% tổng doanh thu của doanh nghiệp, và trao đổi về biện pháp bảo vệ nào sau đây sẽ được áp dụng để làm giảm nguy cơ do tư lợi hay nguy cơ bị đe dọa xuống mức có thể chấp nhận được, và phải áp dụng biện pháp bảo vệ được lựa chọn:

(1) Trước khi phát hành báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính năm thứ hai, mời kiểm toán viên chuyên nghiệp không phải là nhân viên của doanh nghiệp kiểm toán và không phải là thành viên nhóm kiểm toán, hoặc mời tổ chức nghề nghiệp thực hiện soát xét độc lập cuộc kiểm toán đó tương đương với *việc chuyên gia độc lập* soát xét việc kiểm soát chất lượng cuộc kiểm toán ("soát xét trước phát hành"); hoặc

(2) Sau khi đã phát hành báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính năm thứ hai, và trước khi phát hành báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính năm thứ ba, cử kiểm toán viên chuyên nghiệp không phải là nhân viên của doanh nghiệp kiểm toán và không phải là thành viên nhóm kiểm toán toán, hoặc mời tổ chức nghề nghiệp thực hiện soát xét độc lập cuộc kiểm toán cho năm thứ hai tương đương với *việc chuyên gia độc lập* soát xét kiểm soát chất lượng cuộc kiểm toán ("soát xét sau phát hành").

Nếu tổng mức phí dịch vụ cao hơn nhiều mức 15% trong tổng doanh thu của doanh nghiệp, doanh nghiệp kiểm toán phải xác định liệu nguy cơ do tư lợi hay nguy cơ bị đe dọa đó có nghiêm trọng đến mức việc soát xét sau phát hành sẽ không làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được nên phải soát xét trước phát hành.

Sau đó, nếu mức phí dịch vụ mỗi năm tiếp tục vượt quá mức 15%, doanh nghiệp kiểm toán phải trình bày và thảo luận với Ban quản trị của khách hàng và áp dụng một trong các biện pháp bảo vệ trên. Nếu mức phí dịch vụ cao hơn nhiều mức 15%, doanh nghiệp kiểm toán phải xác định liệu nguy cơ do tư lợi hay nguy cơ bị đe dọa đó có nghiêm trọng đến mức việc soát xét sau phát

hành không làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được nên phải áp dụng việc soát xét trước phát hành.

Phí quá hạn

290.220 Nguy cơ do tư lợi có thể phát sinh nếu khách hàng kiểm toán vẫn chưa thanh toán phí trong một thời gian dài, đặc biệt nếu không thanh toán một phần lớn phí trước khi phát hành báo cáo kiểm toán cho năm tiếp theo. Thông thường doanh nghiệp kiểm toán yêu cầu thanh toán phí trước khi phát hành báo cáo kiểm toán. Nếu phí kiểm toán vẫn chưa được thanh toán sau khi đã phát hành báo cáo kiểm toán, doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về biện pháp bảo vệ là cử một kiểm toán viên chuyên nghiệp không tham gia nhóm kiểm toán cho ý kiến tư vấn hoặc soát xét lại công việc đã thực hiện. Doanh nghiệp kiểm toán phải xác định liệu phí quá hạn có thể được coi là tương đương với một khoản cho khách hàng vay hay không, và liệu rằng do mức độ trọng yếu của khoản phí quá hạn này thì doanh nghiệp kiểm toán có được tiếp tục cuộc kiểm toán hoặc tái bổ nhiệm hay không.

Phí tiềm tàng

290.221 Phí tiềm tàng là phí dịch vụ được xác định phụ thuộc vào kết quả của giao dịch hoặc dịch vụ mà doanh nghiệp kiểm toán thực hiện và dựa trên cơ sở được thỏa thuận trước. Trong Chương này, mức phí do tòa án hoặc cơ quan có thẩm quyền khác ấn định không được coi là phí tiềm tàng.

290.222 Phí tiềm tàng của một cuộc kiểm toán được doanh nghiệp kiểm toán tính trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua một bên trung gian *phụ thuộc vào kết quả cuộc kiểm toán* sẽ làm phát sinh nguy cơ do tư lợi nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, doanh nghiệp kiểm toán không được ký kết *thỏa thuận phí kiểm toán* theo cách tính phí tiềm tàng.

290.223 Phí tiềm tàng của một dịch vụ phi đảm bảo cho một khách hàng kiểm toán được doanh nghiệp kiểm toán tính trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua một bên trung gian cũng có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi. Nguy cơ phát sinh sẽ nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được nếu:

(a) Phí do doanh nghiệp kiểm toán thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính tính và khoản phí này là trọng yếu hoặc dự kiến là trọng yếu đối với doanh nghiệp kiểm toán đó;

(b) Phí do một công ty mạng lưới tham gia vào một phần quan trọng của cuộc kiểm toán tính và khoản phí đó là trọng yếu hoặc dự kiến là trọng yếu đối với công ty mạng lưới đó; hoặc

(c) Kết quả của dịch vụ phi đảm bảo và giá trị của khoản phí phụ thuộc vào xét đoán hiện tại hoặc tương lai liên quan đến việc kiểm toán một khoản mục trọng yếu trong báo cáo tài chính.

Trong những trường hợp này, doanh nghiệp kiểm toán không được chấp nhận thỏa thuận tính *phí tiềm tàng.*

290.224 Đối với các thỏa thuận tính phí tiềm tàng khác do doanh nghiệp kiểm toán tính cho một dịch vụ phi đảm bảo cung cấp cho khách hàng kiểm toán, sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào sẽ phụ thuộc vào các yếu tố như:

(1) Khoảng phí tiềm tàng *(ví dụ: phí và tỷ lệ % của kết quả)*;

(2) Liệu có một cơ quan có thẩm quyền nào có quyền định đoạt kết quả của vấn đề mà khoản phí tiềm tàng được tính dựa trên kết quả đó hay không;

(3) Nội dung của dịch vụ;

(4) Ảnh hưởng của sự kiện hoặc giao dịch đối với báo cáo tài chính.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, ví dụ:

(1) Cử kiểm toán viên chuyên nghiệp *không tham gia nhóm cung cấp dịch vụ* soát xét công việc kiểm toán hoặc tư vấn khi cần thiết; hoặc

(2) Sử dụng chuyên gia không phải là thành viên nhóm kiểm toán để thực hiện dịch vụ phi đảm bảo.

Chính sách đánh giá và thưởng

290.225 Nguy cơ do tư lợi phát sinh khi một thành viên nhóm kiểm toán được đánh giá hoặc được thưởng cho việc ký kết các hợp đồng dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng kiểm toán. Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào:

(1) Tỷ trọng phần tiền thưởng hoặc đánh giá công việc của cá nhân dựa vào việc ký kết các hợp đồng dịch vụ đó;

(2) Vai trò của cá nhân trong nhóm kiểm toán;

(3) Liệu quyết định thăng chức có chịu ảnh hưởng của việc ký kết các hợp đồng dịch vụ đó hay không.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và nếu nguy cơ đó ở mức không thể chấp nhận được, doanh nghiệp kiểm toán phải xem xét lại chính sách đánh giá và thưởng đối với cá nhân đó hoặc áp dụng các biện pháp bảo vệ để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, ví dụ:

(1) Rút thành viên đó ra khỏi nhóm kiểm toán; hoặc

(2) Cử kiểm toán viên chuyên nghiệp *không tham gia nhóm cung cấp dịch vụ* soát xét công việc của thành viên đó.

290.226 Doanh nghiệp kiểm toán không được đánh giá hoặc thưởng cho thành viên có vai trò chủ chốt trong cuộc kiểm toán dựa vào thành công của người đó trong việc ký kết hợp đồng dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng kiểm toán. Điều này không nhằm làm hạn chế thỏa thuận chia sẻ lợi nhuận thông thường giữa các thành viên Ban Giám đốc của doanh nghiệp kiểm toán.

Quà tặng và ưu đãi

290.227 Việc chấp nhận quà tặng hoặc ưu đãi từ một khách hàng kiểm toán có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi và nguy cơ từ sự quen thuộc. Nếu một doanh nghiệp kiểm toán hoặc thành viên nhóm kiểm toán chấp nhận quà tặng hoặc ưu đãi, trừ khi giá trị không đáng kể, các nguy cơ phát sinh sẽ nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, doanh nghiệp kiểm toán hoặc thành viên nhóm kiểm toán không được chấp nhận quà tặng hoặc ưu đãi đó.

Tranh chấp hoặc nguy cơ xảy ra tranh chấp pháp lý

290.228 Khi xảy ra hoặc có khả năng xảy ra kiện tụng, tranh chấp giữa doanh nghiệp kiểm toán hoặc một thành viên nhóm kiểm toán với khách hàng kiểm toán sẽ làm phát sinh nguy cơ do tư lợi và nguy cơ bị đe dọa. Mối quan hệ giữa Ban Giám đốc của khách hàng và các thành viên nhóm kiểm toán phải dựa trên nguyên tắc hoàn toàn vô tư và công khai về tất cả các mặt hoạt

động kinh doanh của khách hàng. Khi doanh nghiệp kiểm toán và Ban Giám đốc của khách hàng rơi vào tình thế đối đầu do xảy ra kiện tụng, tranh chấp hoặc có nguy cơ xảy ra kiện tụng, tranh chấp, ảnh hưởng đến việc Ban Giám đốc sẵn sàng công khai đầy đủ các thông tin cần thiết thì sẽ làm phát sinh nguy cơ do tư lợi và nguy cơ bị đe dọa. Mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như:

(1) Mức trọng yếu của vụ kiện tụng, tranh chấp;

(2) Liệu vụ kiện tụng, tranh chấp có liên quan đến một cuộc kiểm toán trước đây hay không.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, ví dụ:

(1) Rút thành viên ra khỏi nhóm kiểm toán nếu vụ kiện tụng, tranh chấp có liên quan đến thành viên đó; hoặc

(2) Cử chuyên gia soát xét công việc đã được thực hiện của nhóm cung cấp dịch vụ.

Nếu các biện pháp bảo vệ không làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, biện pháp thích hợp duy nhất là rút khỏi hoặc từ chối cuộc kiểm toán.

Báo cáo kiểm toán có đoạn "Hạn chế việc cung cấp và sử dụng báo cáo"

Quy định chung

290.500 Các yêu cầu về tính độc lập trong Chương 290 được áp dụng cho tất cả các cuộc kiểm toán. Tuy nhiên, trong một số tình huống liên quan đến cuộc kiểm toán dẫn đến báo cáo kiểm toán có đoạn "Hạn chế việc cung cấp và sử dụng báo cáo", và đáp ứng các điều kiện quy định từ đoạn 290.501 - 290.502 Chương này, các yêu cầu về tính độc lập trong Chương này có thể được sửa đổi theo quy định từ đoạn 290.505 - 290.514 Chương này. Các quy định này chỉ áp dụng cho cuộc kiểm toán báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt: (i) Nhằm mục đích đưa ra kết luận dạng khẳng định hoặc phủ định rằng báo cáo tài chính đã được lập, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, kể cả trường hợp khuôn khổ về trình bày hợp lý, rằng báo cáo tài chính đã phản ánh 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; và (ii) Khi báo cáo kiểm toán có đoạn "Hạn chế việc cung cấp và sử dụng báo cáo". Việc sửa đổi là không được phép trong trường hợp cuộc kiểm toán báo cáo tài chính được thực hiện theo yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan.

290.501 Các quy định của Chương 290 sẽ được phép sửa đổi nếu người sử dụng báo cáo kiểm toán: (i) Biết được mục đích và sự hạn chế của báo cáo; và (ii) Hoàn toàn đồng ý áp dụng sửa đổi các yêu cầu về tính độc lập. Người sử dụng báo cáo có thể tìm hiểu về mục đích và hạn chế của báo cáo thông qua việc tham gia trực tiếp hoặc gián tiếp (thông qua người đại diện được ủy quyền) vào việc xác định nội dung và phạm vi của cuộc kiểm toán. Sự tham gia đó sẽ làm tăng khả năng trao đổi các vấn đề về tính độc lập giữa doanh nghiệp kiểm toán và người sử dụng báo cáo, bao gồm các trường hợp có liên quan đến việc đánh giá các nguy cơ đe dọa tính độc lập và các biện pháp bảo vệ cần thiết được áp dụng để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được và để nhận được sự đồng ý của người sử dụng về việc áp dụng những sửa đổi đối với các yêu cầu về tính độc lập.

290.502 Doanh nghiệp kiểm toán phải trao đổi (ví dụ, thể hiện trong hợp đồng kiểm toán) với người sử dụng báo cáo về việc áp dụng các yêu cầu về tính độc lập trong việc cung cấp dịch vụ kiểm toán. Nếu người sử dụng là một nhóm đối tượng (ví dụ, các bên cho vay trong một thỏa thuận cho vay hợp vốn) chưa được nêu đích danh tại thời điểm ký kết hợp đồng kiểm toán thì sau đó họ

phải được *người đại diện nhóm* thông báo về các yêu cầu về tính độc lập đã được thống nhất *(ví dụ, người đại diện nhóm cung cấp hợp đồng kiểm toán đã ký kết cho tất cả người sử dụng).*

290.503 Nếu doanh nghiệp kiểm toán cũng phát hành một báo cáo kiểm toán không có đoạn "Hạn chế việc cung cấp và sử dụng báo cáo" cho cùng một khách hàng kiểm toán đó, các quy định từ đoạn 290.500 - 290.514 không làm thay đổi yêu cầu phải áp dụng các quy định từ đoạn 290.1 - 290.228 Chương này cho cuộc kiểm toán đó.

290.504 Các quy định của Chương 290 Chuẩn mực này sẽ được phép sửa đổi trong các tình huống cụ thể được trình bày tại đoạn từ 290.505 - 290.514 dưới đây. Ngoài ra, tất cả các điều khoản của Chương 290 vẫn phải được tuân thủ.

Đơn vị có lợi ích công chúng

290.505 Khi cuộc kiểm toán đáp ứng được các điều kiện quy định từ đoạn 290.500 - 290.502 nêu trên, thì không cần phải thực hiện các quy định áp dụng bổ sung cho cuộc kiểm toán các đơn vị có lợi ích công chúng quy định từ đoạn 290.100 - 290.228 Chương này.

Các bên liên quan

290.506 Khi cuộc kiểm toán đáp ứng được các điều kiện quy định từ đoạn 290.500 - 290.502 nêu trên, thì không cần phải đề cập đến các bên liên quan của khách hàng kiểm toán. Tuy nhiên, khi nhóm kiểm toán biết hoặc có cơ sở để tin rằng một mối quan hệ hoặc tình huống có liên quan đến bên liên quan của khách hàng là thích hợp cho việc đánh giá tính độc lập của doanh nghiệp kiểm toán với khách hàng đó, nhóm kiểm toán phải xem xét cả bên liên quan đó khi xác định và đánh giá các nguy cơ đe dọa tính độc lập và áp dụng các biện pháp bảo vệ thích hợp.

Mạng lưới và các công ty mạng lưới

290.507 Khi cuộc kiểm toán đáp ứng được các điều kiện quy định từ đoạn 290.500 - 290.502 nêu trên, thì không cần phải đề cập đến các công ty mạng lưới. Tuy nhiên, khi doanh nghiệp kiểm toán biết hoặc có cơ sở để tin rằng mối quan hệ hoặc lợi ích của một công ty mạng lưới có thể làm phát sinh nguy cơ thì doanh nghiệp kiểm toán phải xem xét các công ty mạng lưới khi đánh giá các nguy cơ đe dọa tính độc lập.

Lợi ích tài chính, các khoản vay và bảo lãnh, quan hệ kinh doanh mật thiết, quan hệ cá nhân và gia đình gần gũi

290.508 Khi cuộc kiểm toán đáp ứng được các điều kiện quy định từ đoạn 290.500 - 290.502 nêu trên, thì các quy định có liên quan từ đoạn 290.102 - 290.143 Chương này chỉ áp dụng cho các thành viên nhóm kiểm toán, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp hoặc thành viên có quan hệ gia đình gần gũi của họ.

290.509 Ngoài ra, doanh nghiệp kiểm toán phải xác định liệu có nguy cơ đe dọa tính độc lập phát sinh từ các lợi ích và mối quan hệ, theo quy định từ đoạn 290.102 - 290.143 Chương này, giữa khách hàng kiểm toán và các thành viên sau đây của nhóm kiểm toán hay không:

(a) Người cung cấp ý kiến tư vấn về chuyên môn và các vấn đề đặc thù ngành;

(b) Người cung cấp dịch vụ kiểm soát chất lượng, kể cả người thực hiện soát xét kiểm soát chất lượng.

Nhóm kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào mà nhóm kiểm toán có lý do tin rằng nguy cơ đó phát sinh là do những lợi ích và mối quan hệ giữa khách hàng kiểm toán và các cá nhân khác trong doanh nghiệp kiểm toán - những người có ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả của cuộc kiểm toán, kể cả người đề xuất tiền thưởng, người trực tiếp giám sát, quản lý hoặc giám sát thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán trong việc thực hiện hợp

đồng kiểm toán (gồm những người quản lý ở cấp cao hơn thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán, *ví dụ, thành viên Ban Giám đốc điều hành, hoặc Tổng Giám đốc*).

290.510 Nhóm kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào mà nhóm kiểm toán có cơ sở để tin rằng nguy cơ đó phát sinh là do lợi ích tài chính của cá nhân trong khách hàng kiểm toán, như quy định từ đoạn 290.108 - 290.111 và từ đoạn 290.113 - 290.115 Chương này.

290.511 Nếu nguy cơ đe dọa tính độc lập ở mức không chấp nhận được, doanh nghiệp kiểm toán phải áp dụng các biện pháp bảo vệ để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

290.512 Khi áp dụng các quy định từ đoạn 290.106 - 290.115 Chương này liên quan đến lợi ích của doanh nghiệp kiểm toán, nếu doanh nghiệp kiểm toán có lợi ích tài chính trọng yếu, cho dù là trực tiếp hay gián tiếp trong khách hàng kiểm toán thì nguy cơ do tư lợi phát sinh sẽ nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, doanh nghiệp kiểm toán không được có lợi ích tài chính đó.

Làm việc cho khách hàng kiểm toán

290.513 Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào phát sinh từ mối quan hệ làm việc cho khách hàng kiểm toán theo quy định từ đoạn 290.132 - 290.136 Chương này. Khi phát sinh nguy cơ ở mức không chấp nhận được, doanh nghiệp kiểm toán phải áp dụng các biện pháp bảo vệ để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Các biện pháp bảo vệ thích hợp được trình bày tại đoạn 290.134 Chương này.

Cung cấp dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng kiểm toán

290.514 Nếu doanh nghiệp kiểm toán thực hiện hợp đồng để phát hành một báo cáo có đoạn "Hạn chế việc cung cấp và sử dụng báo cáo" cho một khách hàng kiểm toán và đồng thời cung cấp dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng kiểm toán đó, thì theo các quy định từ đoạn 290.504 - 290.507, doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định từ đoạn 290.154 - 290.228 Chương này.

CHƯƠNG 291 - TÍNH ĐỘC LẬP – ÁP DỤNG CHO CÁC HỢP ĐỒNG DỊCH VỤ ĐẢM BẢO

Cấu trúc Chương

291.1 Chương này quy định các yêu cầu về tính độc lập đối với dịch vụ đảm bảo mà không phải là dịch vụ kiểm toán hoặc dịch vụ soát xét *(sau đây gọi là "dịch vụ đảm bảo")*. Yêu cầu về tính độc lập khi thực hiện dịch vụ kiểm toán hoặc dịch vụ soát xét được quy định tại Chương 290 Chuẩn mực này. Nếu khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo cũng đồng thời là khách hàng sử dụng dịch vụ kiểm toán hoặc dịch vụ soát xét, các quy định trong Chương 290 cũng sẽ được áp dụng cho doanh nghiệp kiểm toán, công ty mạng lưới và các thành viên trong nhóm kiểm toán hoặc soát xét. Trong một số dịch vụ đảm bảo mà báo cáo dịch vụ đảm bảo có đoạn "Hạn chế việc cung cấp và sử dụng báo cáo" và thỏa mãn một số điều kiện cụ thể, các yêu cầu về tính độc lập trong Chương này có thể được sửa đổi như quy định từ đoạn 291.21 - 291.27 dưới đây.

291.2 Dịch vụ đảm bảo được thiết kế nhằm tăng độ tin cậy của đối tượng sử dụng về kết quả đánh giá hoặc đo lường đối tượng dịch vụ dựa trên các tiêu chí nhất định. Khuôn khổ Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo quy định các mục tiêu và yếu tố của dịch vụ đảm bảo và xác định các dịch vụ là đối tượng áp dụng Chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo (VSAEs). Xem quy định và hướng dẫn chi tiết các mục tiêu và yếu tố của dịch vụ đảm bảo tại "Khuôn khổ Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo".

291.3 Việc tuân thủ nguyên tắc đạo đức cơ bản về tính khách quan yêu cầu sự độc lập với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo. Do dịch vụ đảm bảo là dịch vụ phục vụ lợi ích của công chúng nên Chuẩn mực này yêu cầu các thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo và doanh nghiệp kiểm toán phải độc lập với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, và phải đánh giá bất kỳ nguy cơ nào mà doanh nghiệp kiểm toán có cơ sở để tin rằng sẽ phát sinh từ lợi ích và các mối quan hệ của công ty mạng lưới. Khi nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo biết hoặc có cơ sở để tin rằng một mối quan hệ hoặc tình huống nào đó có sự tham gia của một bên liên quan của khách hàng có ảnh hưởng đến việc đánh giá tính độc lập của doanh nghiệp kiểm toán đối với khách hàng đó, nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo phải cân nhắc tới cả bên liên quan đó khi xác định và đánh giá các nguy cơ đe dọa tính độc lập và khi áp dụng các biện pháp bảo vệ thích hợp.

Phương pháp tiếp cận tính độc lập dựa trên khuôn khổ

291.4 Mục tiêu của Chương này là nhằm hỗ trợ các doanh nghiệp kiểm toán và thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo trong việc áp dụng phương pháp tiếp cận tính độc lập dựa trên khuôn khổ như quy định dưới đây nhằm đạt được và duy trì tính độc lập.

291.5 Tính độc lập bao gồm:

(a) *Độc lập về tư tưởng:* Là trạng thái tư tưởng cho phép đưa ra kết luận mà không chịu tác động của những yếu tố có ảnh hưởng đến xét đoán chuyên môn, cho phép một cá nhân hành động một cách chính trực và vận dụng được tính khách quan cũng như thái độ hoài nghi nghề nghiệp của mình.

(b) *Độc lập về hình thức:* Là việc cần tránh các sự kiện và tình huống nghiêm trọng tới mức một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin, sau khi đánh giá sự kiện và tình huống thực tế, có thể kết luận rằng tính chính trực, tính khách quan và thái độ hoài nghi nghề nghiệp của doanh nghiệp kiểm toán hoặc thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo đã bị ảnh hưởng.

291.6 Kiểm toán viên hành nghề phải áp dụng phương pháp tiếp cận tính độc lập dựa trên khuôn khổ nhằm:

(a) Xác định nguy cơ đe dọa tính độc lập;

(b) Đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ đã được xác định;

(c) Áp dụng các biện pháp bảo vệ (khi cần) để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được.

Khi kiểm toán viên hành nghề nhận thấy không có hoặc không thể áp dụng các biện pháp bảo vệ thích hợp để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được, họ phải loại bỏ những tình huống hoặc mối quan hệ làm phát sinh các nguy cơ đó hoặc từ chối hay chấm dứt hợp đồng dịch vụ đảm bảo đó.

Kiểm toán viên hành nghề phải sử dụng xét đoán chuyên môn khi áp dụng phương pháp tiếp cận *tính độc lập* dựa trên khuôn khổ này.

291.7 Có nhiều tình huống hoặc nhóm các tình huống khác nhau có thể liên quan đến việc đánh giá các nguy cơ đe dọa tính độc lập. Việc xác định tất cả các tình huống có thể làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập và đưa ra những biện pháp bảo vệ thích hợp là điều không thể. Vì vậy, Chuẩn mực này đã xây dựng một khuôn khổ trong đó yêu cầu các doanh nghiệp kiểm toán và thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo phải xác định, đánh giá và khắc phục các nguy cơ đe dọa tính độc lập. Phương pháp tiếp cận dựa trên khuôn khổ hỗ trợ kiểm toán viên hành nghề trong việc tuân thủ các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp của Chuẩn mực này. Chuẩn mực này đưa ra nhiều tình huống có thể làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập và không cho phép kiểm toán viên hành nghề kết luận rằng tình huống đó là được phép nếu khi tình huống đó không bị cấm một cách cụ thể.

291.8 Các đoạn *từ 291.100 đến 291.157 Chuẩn mực này* hướng dẫn việc áp dụng phương pháp tiếp cận tính độc lập dựa trên khuôn khổ. Các đoạn này không hướng dẫn tất cả các tình huống cũng như các mối quan hệ làm phát sinh hoặc có thể làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập.

291.9 Khi quyết định liệu có chấp nhận hoặc duy trì hợp đồng dịch vụ, hoặc có phân công một cá nhân tham gia thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo hay không, doanh nghiệp kiểm toán phải xác định và đánh giá các nguy cơ đe dọa tính độc lập. Nếu nguy cơ không ở mức có thể chấp nhận được, và để doanh nghiệp kiểm toán quyết định liệu có chấp nhận hợp đồng dịch vụ hoặc quyết định phân công một cá nhân tham gia thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo hay không, doanh nghiệp kiểm toán phải xác định liệu có biện pháp bảo vệ nào để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được hay không. Khi cân nhắc quyết định tiếp tục duy trì hợp đồng dịch vụ, doanh nghiệp kiểm toán phải xác định liệu các biện pháp bảo vệ hiện tại có hiệu quả để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được hay không; hoặc cần phải áp dụng các biện pháp bảo vệ khác; hoặc phải chấm dứt hợp đồng dịch vụ đó. Trong quá trình thực hiện hợp đồng, nếu xuất hiện thông tin mới về nguy cơ đe dọa tính độc lập, doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ đó *theo phương pháp tiếp cận dựa trên khuôn khổ quy định tại Chuẩn mực này.*

291.10 Mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ đe dọa tính độc lập được quy định trong suốt Chương này. Các yếu tố định tính và định lượng đều phải được xem xét trong quá trình đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ.

291.11 Trong hầu hết các trường hợp, Chương này không mô tả trách nhiệm cụ thể của các cá nhân trong doanh nghiệp kiểm toán đối với các hành động liên quan đến tính độc lập vì trách nhiệm này có thể khác biệt, tùy thuộc vào quy mô, cấu trúc và tổ chức của doanh nghiệp kiểm toán. Theo yêu cầu của Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1, doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục để có sự đảm bảo hợp lý rằng tính độc lập được duy trì theo yêu cầu của Chuẩn mực này.

Hợp đồng dịch vụ đảm bảo

291.12 Theo quy định tại "Khuôn khổ Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo", trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo, kiểm toán viên hành nghề đưa ra kết luận nhằm làm tăng độ tin cậy cho đối tượng sử dụng (không phải là bên chịu trách nhiệm) về kết quả đánh giá hoặc đo lường đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí.

291.13 Kết quả đánh giá hoặc đo lường đối tượng dịch vụ đảm bảo là thông tin có được từ việc áp dụng các tiêu chí đối với đối tượng dịch vụ đảm bảo. Thuật ngữ "thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo" được hiểu là kết quả đánh giá hoặc đo lường đối tượng dịch vụ đảm bảo. Ví dụ, khuôn khổ chỉ ra rằng sự xác nhận về tính hiệu quả của kiểm soát nội bộ (thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo) là kết quả của việc áp dụng khuôn khổ đánh giá tính hiệu quả của kiểm soát nội bộ, chẳng hạn như COSO (*"Internal control – Intergrated Framework", The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - "Kiểm soát nội bộ – Khuôn khổ tích hợp", Ủy ban thuộc Hội đồng quốc gia Hoa Kỳ về chống gian lận khi lập báo cáo tài chính*), hoặc CoCo *("Guidance on Asscessing Control – The CoCo Principles" Criteria of Control Board, The Canadian Institute of Chartered Accountants - "Hướng dẫn đánh giá kiểm soát – Các nguyên tắc CoCo" Ủy ban kiểm soát, Hiệp hội Kế toán viên công chứng Ca-na-đa -")* (tiêu chí), đối với hệ thống kiểm soát nội bộ với vai trò là một quy trình (đối tượng dịch vụ đảm bảo).

291.14 Hợp đồng dịch vụ đảm bảo có hai loại: (i) Hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực, và (ii) Hợp đồng dịch vụ đảm bảo trực tiếp. Cả hai trường hợp đều có sự tham gia của ba bên: kiểm toán viên hành nghề; bên chịu trách nhiệm; và đối tượng sử dụng.

291.15 Trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực, việc đánh giá hoặc đo lường đối tượng dịch vụ được thực hiện bởi bên chịu trách nhiệm, và thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo

được thể hiện dưới hình thức khẳng định của bên chịu trách nhiệm và được công bố cho đối tượng sử dụng.

291.16 Trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo trực tiếp, kiểm toán viên hành nghề có thể trực tiếp thực hiện việc đánh giá, đo lường đối tượng dịch vụ đảm bảo, hoặc thu thập giải trình từ bên chịu trách nhiệm về việc đánh giá hoặc đo lường mà kết quả đánh giá hoặc đo lường đó không công bố cho đối tượng sử dụng. Thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo được cung cấp cho đối tượng sử dụng trong báo cáo dịch vụ đảm bảo.

Hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực

291.17 Trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực, thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo và doanh nghiệp kiểm toán phải độc lập với khách hàng (bên chịu trách nhiệm đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo, và có thể đối với cả đối tượng dịch vụ đảm bảo). Các yêu cầu về tính độc lập này không cho phép một số mối quan hệ nhất định giữa thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo với: (i) Giám đốc hoặc nhân sự cấp cao, và (ii) Các cá nhân ở khách hàng nắm giữ những vị trí có thể gây ảnh hưởng lớn đến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. *Kiểm toán viên hành nghề* phải đánh giá liệu các nguy cơ đe dọa tính độc lập có phát sinh bởi mối quan hệ với các cá nhân ở khách hàng nắm giữ những vị trí có thể gây ảnh hưởng lớn đến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hay không. Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ mà họ có cơ sở để tin rằng nguy cơ đó phát sinh do lợi ích và các mối quan hệ của công ty mạng lưới (xem hướng dẫn từ đoạn 290.13 - 290.24 Chuẩn mực này).

291.18 Trong phần lớn các hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực, bên chịu trách nhiệm phải chịu trách nhiệm đối với cả thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và đối tượng dịch vụ đảm bảo. Tuy nhiên, trong một số hợp đồng dịch vụ, bên chịu trách nhiệm có thể không phải chịu trách nhiệm về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Ví dụ, khi một kiểm toán viên hành nghề thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo liên quan đến báo cáo do chuyên gia tư vấn môi trường lập về các khả năng phát triển bền vững của công ty để gửi cho các đối tượng sử dụng, thì chuyên gia tư vấn môi trường là bên chịu trách nhiệm đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo, còn công ty phải chịu trách nhiệm về đối tượng dịch vụ đảm bảo (các khả năng phát triển bền vững).

291.19 Trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực mà bên chịu trách nhiệm chỉ chịu trách nhiệm đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo chứ không chịu trách nhiệm về đối tượng dịch vụ đảm bảo, thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo và doanh nghiệp kiểm toán phải độc lập với bên chịu trách nhiệm đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo (khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo). Ngoài ra, doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá bất kỳ nguy cơ nào mà họ có cơ sở để tin rằng nguy cơ đó phát sinh do lợi ích và mối quan hệ giữa thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo, doanh nghiệp kiểm toán, công ty mạng lưới và bên chịu trách nhiệm về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

Hợp đồng dịch vụ đảm bảo trực tiếp

291.20 Trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo trực tiếp, thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo và doanh nghiệp kiểm toán phải độc lập với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo (bên chịu trách nhiệm đối với đối tượng dịch vụ đảm bảo). Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá bất kỳ nguy cơ nào mà họ có cơ sở để tin rằng nguy cơ đó phát sinh do lợi ích và mối quan hệ của công ty mạng lưới.

Báo cáo có đoạn "Hạn chế việc cung cấp và sử dụng báo cáo"

291.21 Trong một số tình huống khi báo cáo đảm bảo có đoạn *"Hạn chế việc cung cấp và sử dụng báo cáo",* và đáp ứng các điều kiện quy định trong đoạn này và đoạn 291.22 dưới đây, các yêu cầu về tính độc lập trong Chương này có thể được sửa đổi. Việc sửa đổi yêu cầu quy định tại Chương 291 chỉ được phép nếu người sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo: (i) Biết được mục đích,

thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và những hạn chế của báo cáo, và (ii) Hoàn toàn đồng ý áp dụng sửa đổi các yêu cầu về tính độc lập. Người sử dụng báo cáo có thể thu thập được các hiểu biết về mục đích, thông tin của đối tượng dịch vụ đảm bảo và hạn chế của báo cáo bằng việc tham gia trực tiếp hoặc gián tiếp (qua người đại diện được ủy quyền), vào việc xác định nội dung và phạm vi của dịch vụ đảm bảo. Sự tham gia đó sẽ làm tăng khả năng trao đổi các vấn đề về tính độc lập giữa doanh nghiệp kiểm toán và người sử dụng báo cáo, bao gồm các trường hợp có liên quan đến việc đánh giá các nguy cơ đe dọa tính độc lập và các biện pháp bảo vệ cần thiết được áp dụng để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, và để nhận được sự đồng ý của người sử dụng về việc áp dụng các sửa đổi đối với yêu cầu về tính độc lập.

291.22 Doanh nghiệp kiểm toán phải trao đổi (ví dụ thể hiện trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo) với người sử dụng báo cáo về việc áp dụng các yêu cầu về tính độc lập trong việc cung cấp dịch vụ đảm bảo. Nếu người sử dụng là một nhóm đối tượng (ví dụ, các bên cho vay trong một thỏa thuận cho vay hợp vốn) chưa được nêu đích danh tại thời điểm ký kết hợp đồng dịch vụ đảm bảo thì sau đó họ phải được người đại diện nhóm thông báo về các yêu cầu về tính độc lập đã được thống nhất *(ví dụ, người đại diện nhóm sẽ công bố hợp đồng dịch vụ đã ký kết cho tất cả người sử dụng còn lại).*

291.23 Nếu doanh nghiệp kiểm toán cũng phát hành một báo cáo dịch vụ đảm bảo không có đoạn *"Hạn chế việc cung cấp và sử dụng báo cáo"* cho cùng một khách hàng dịch vụ đảm bảo đó, các quy định từ đoạn 291.25 - 291.27 không làm thay đổi yêu cầu phải áp dụng các quy định từ đoạn 291.1 - 291.157 Chuẩn mực này cho hợp đồng dịch vụ đảm bảo đó. Nếu doanh nghiệp kiểm toán cũng phát hành báo cáo kiểm toán cho khách hàng này, dù báo cáo kiểm toán có hay không có đoạn *"Hạn chế việc cung cấp và sử dụng báo cáo",* thì vẫn phải áp dụng các quy định của Chương 290 cho cuộc kiểm toán.

291.24 Các yêu cầu về tính độc lập trong Chương 291 sẽ được phép sửa đổi trong các tình huống cụ thể được trình bày từ đoạn 291.25 - 291.27 sau đây. Ngoài ra, các điều khoản của Chương 291 Chuẩn mực này vẫn phải được tuân thủ.

291.25 Khi hợp đồng dịch vụ đảm bảo đáp ứng được các điều kiện quy định từ đoạn 291.21 - 291.22 thì các quy định có liên quan từ đoạn 291.104 - 291.132 Chuẩn mực này được áp dụng cho các thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo và thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp và gần gũi của họ. Ngoài ra, doanh nghiệp kiểm toán phải xác định liệu các nguy cơ đe dọa tính độc lập có phát sinh từ lợi ích và mối quan hệ giữa khách hàng và các thành viên dưới đây của nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo hay không:

(a) Người cung cấp ý kiến tư vấn về chuyên môn và các vấn đề đặc thù ngành;

(b) Người cung cấp dịch vụ kiểm soát chất lượng, kể cả người thực hiện soát xét kiểm soát chất lượng.

Nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo phải đánh giá, trên cơ sở xem xét các quy định từ đoạn 291.104 - 291.132 Chuẩn mực này, các nguy cơ mà nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo có cơ sở để tin rằng nguy cơ đó phát sinh do lợi ích và mối quan hệ giữa khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo và các cá nhân khác trong doanh nghiệp kiểm toán - những người có ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả của dịch vụ đảm bảo, kể cả người đề xuất tiền thưởng, hoặc trực tiếp giám sát, kể cả sự giám sát của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ đảm bảo.

291.26 Khi hợp đồng dịch vụ đảm bảo đáp ứng các điều kiện quy định tại đoạn 291.21 - 291.22 nêu trên, nếu doanh nghiệp kiểm toán có lợi ích tài chính trọng yếu, cho dù là trực tiếp hay gián tiếp, trong khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo thì nguy cơ do tư lợi phát sinh sẽ nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận

được. Do đó, doanh nghiệp kiểm toán không được có lợi ích tài chính đó. Ngoài ra, doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định khác từ đoạn 291.112 - 291.157 Chương này.

291.27 Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá các nguy cơ mà họ có cơ sở để tin rằng nguy cơ đó phát sinh do lợi ích hoặc mối quan hệ của công ty mạng lưới.

Các bên chịu trách nhiệm liên đới

291.28 Trong một số hợp đồng dịch vụ đảm bảo, dù là dịch vụ đảm bảo chứng thực hay dịch vụ đảm bảo trực tiếp, có thể sẽ có một vài bên chịu trách nhiệm. Khi xác định liệu có cần áp dụng các quy định trong Chương này đối với từng bên chịu trách nhiệm hay không, doanh nghiệp kiểm toán có thể cân nhắc liệu lợi ích hay mối quan hệ giữa bản thân doanh nghiệp hoặc thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo với một bên chịu trách nhiệm cụ thể có làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng đáng kể tới thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hay không. Theo đó, một số yếu tố cần được xem xét:

(1) Tính trọng yếu của thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo (hoặc của đối tượng dịch vụ đảm bảo) thuộc trách nhiệm của bên chịu trách nhiệm cụ thể đó;

(2) Mức độ lợi ích công chúng liên quan đến dịch vụ đảm bảo.

Nếu doanh nghiệp kiểm toán xác định rằng nguy cơ đe dọa tính độc lập phát sinh từ những lợi ích hoặc mối quan hệ với bên chịu trách nhiệm cụ thể là không đáng kể, doanh nghiệp kiểm toán có thể không cần áp dụng tất cả các quy định trong Chương này đối với bên chịu trách nhiệm đó.

Tài liệu, hồ sơ

291.29 Các tài liệu, hồ sơ cung cấp bằng chứng làm cơ sở đưa ra kết luận của kiểm toán viên hành nghề liên quan đến việc tuân thủ các yêu cầu về tính độc lập. Việc thiếu tài liệu, hồ sơ không phải là yếu tố quyết định liệu doanh nghiệp kiểm toán đã cân nhắc một vấn đề cụ thể hay chưa hoặc liệu doanh nghiệp kiểm toán có độc lập hay không.

Kiểm toán viên hành nghề phải ghi chép lại các kết luận về việc tuân thủ các yêu cầu về tính độc lập, cũng như nội dung các thảo luận liên quan làm căn cứ đưa ra kết luận này. Theo đó:

a) Khi biện pháp bảo vệ là cần thiết để làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được, kiểm toán viên hành nghề phải ghi chép lại bản chất của nguy cơ và các biện pháp bảo vệ đã được áp dụng;

b) Khi các nguy cơ cần phải được phân tích một cách tỉ mỉ và kỹ càng để xác định liệu có cần các biện pháp bảo vệ hay không và kiểm toán viên hành nghề kết luận rằng không cần các biện pháp bảo vệ do các nguy cơ đã ở mức có thể chấp nhận được, kiểm toán viên hành nghề phải ghi chép lại bản chất của các nguy cơ và cơ sở để đưa ra kết luận.

Thời gian thực hiện hợp đồng dịch vụ

291.30 Kiểm toán viên hành nghề cần phải độc lập với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo trong suốt thời gian thực hiện hợp đồng dịch vụ và giai đoạn của thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Thời gian thực hiện hợp đồng dịch vụ được tính từ khi nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo bắt đầu thực hiện công việc cho đến khi báo cáo dịch vụ đảm bảo được phát hành. Nếu dịch vụ được cung cấp cho nhiều kỳ báo cáo, thời gian thực hiện hợp đồng dịch vụ sẽ kết thúc vào ngày một trong hai bên thông báo kết thúc hợp đồng hoặc ngày phát hành báo cáo cuối cùng, tùy theo ngày nào muộn hơn.

291.31 Khi một đơn vị trở thành khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo trong hoặc sau giai đoạn của thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và doanh nghiệp kiểm toán cần đưa ra kết luận, doanh nghiệp kiểm toán phải xác định liệu có nguy cơ đe dọa tính độc lập phát sinh từ:

(a) Các mối quan hệ về tài chính hoặc kinh doanh với các khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo trong hoặc sau giai đoạn của thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo nhưng trước khi chấp thuận cung cấp dịch vụ đảm bảo; hoặc

(b) Các dịch vụ đã cung cấp trước đó cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo.

291.32 Nếu doanh nghiệp kiểm toán đã cung cấp dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng trong hoặc sau giai đoạn của thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo nhưng trước khi nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo bắt đầu thực hiện và dịch vụ phi đảm bảo đó không được phép thực hiện trong thời gian cung cấp dịch vụ đảm bảo, thì doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá các nguy cơ đe dọa tính độc lập phát sinh từ việc cung cấp dịch vụ phi đảm bảo này. Nếu nguy cơ không ở mức có thể chấp nhận được, thì chỉ được chấp thuận hợp đồng dịch vụ đảm bảo nếu các biện pháp bảo vệ đã được áp dụng nhằm loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Không đưa nhân viên thực hiện dịch vụ phi đảm bảo vào nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo;

(2) Cử kiểm toán viên chuyên nghiệp không tham gia nhóm thực hiện dịch vụ rà soát lại công việc của nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo và nhóm thực hiện dịch vụ phi đảm bảo; hoặc

(3) Thuê doanh nghiệp kiểm toán khác đánh giá kết quả công việc của nhóm thực hiện dịch vụ phi đảm bảo hoặc thực hiện lại dịch vụ phi đảm bảo trong phạm vi thích hợp đủ để đơn vị đó chịu trách nhiệm về dịch vụ được cung cấp.

Tuy nhiên, nếu dịch vụ phi đảm bảo chưa được hoàn thành và việc hoàn thành hoặc chấm dứt dịch vụ trước khi bắt đầu thực hiện dịch vụ đảm bảo là không khả thi, thì doanh nghiệp kiểm toán chỉ được chấp thuận dịch vụ đảm bảo nếu:

(a) Dịch vụ phi đảm bảo sẽ được hoàn thành trong khoảng thời gian ngắn sau đó; hoặc

(b) Khách hàng đã thu xếp để chuyển sang sử dụng dịch vụ phi đảm bảo của doanh nghiệp kiểm toán khác trong khoảng thời gian ngắn sau đó.

Trong suốt thời gian thực hiện dịch vụ phi đảm bảo, các biện pháp bảo vệ phải được áp dụng khi cần thiết. Ngoài ra, vấn đề này cũng phải được thảo luận với Ban quản trị của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo.

Vi phạm quy định của Chương 291 Chuẩn mực này

291.33 Khi doanh nghiệp kiểm toán kết luận rằng các quy định của Chương này đã bị vi phạm, doanh nghiệp kiểm toán phải chấm dứt, tạm ngừng hoặc loại bỏ lợi ích hoặc mối quan hệ là nguyên nhân dẫn đến vi phạm các quy định và phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của vi phạm, ảnh hưởng của vi phạm đến tính khách quan của doanh nghiệp kiểm toán và khả năng phát hành báo cáo dịch vụ đảm bảo. Doanh nghiệp kiểm toán phải xác định liệu có biện pháp nào để có thể xử lý thỏa đáng hậu quả của vi phạm hay không. Doanh nghiệp kiểm toán phải sử dụng xét đoán chuyên môn và xem xét liệu một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin, sau khi xem xét mức độ nghiêm trọng của vi phạm, biện pháp xử lý được thực hiện và tất cả các sự kiện và tình huống có sẵn cho kiểm toán viên hành nghề tại thời điểm đó, có thể kết luận rằng tính khách quan của doanh nghiệp kiểm toán sẽ bị ảnh hưởng và do đó doanh nghiệp kiểm toán không thể phát hành báo cáo dịch vụ đảm bảo hay không.

291.34 Nếu xác định rằng không có biện pháp nào có thể xử lý thỏa đáng hậu quả của vi phạm, thì doanh nghiệp kiểm toán phải thông báo ngay khi có thể với bên thuê doanh nghiệp kiểm toán hoặc Ban quản trị đơn vị *được cung cấp dịch vụ đảm bảo* và thực hiện các biện pháp cần thiết để chấm dứt hợp đồng dịch vụ đảm bảo theo pháp luật và các quy định có liên quan đến việc chấm dứt hợp đồng dịch vụ đảm bảo.

291.35 Nếu xác định được biện pháp có thể xử lý thỏa đáng hậu quả của vi phạm, thì doanh nghiệp kiểm toán phải trao đổi với bên thuê doanh nghiệp kiểm toán hoặc Ban quản trị đơn vị *được cung cấp dịch vụ đảm bảo* về vi phạm và biện pháp xử lý mà doanh nghiệp kiểm toán đã thực hiện hoặc đề xuất thực hiện. Việc trao đổi đó phải được thực hiện kịp thời, và có tính đến hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ và vi phạm.

291.36 Nếu bên thuê doanh nghiệp kiểm toán hoặc Ban quản trị đơn vị *được cung cấp dịch vụ đảm bảo* không đồng ý rằng biện pháp *mà doanh nghiệp kiểm toán đã thực hiện hoặc đề xuất thực hiện* có thể xử lý thỏa đáng hậu quả của vi phạm, thì doanh nghiệp kiểm toán phải thực hiện các thủ tục cần thiết để chấm dứt hợp đồng dịch vụ đảm bảo theo pháp luật và các quy định có liên quan đến việc chấm dứt hợp đồng dịch vụ đảm bảo.

291.37 Doanh nghiệp kiểm toán phải lưu lại tài liệu, hồ sơ về vi phạm, biện pháp xử lý đã thực hiện, các quyết định quan trọng đã đưa ra và tất cả những vấn đề trao đổi với bên thuê doanh nghiệp kiểm toán hoặc Ban quản trị đơn vị *được cung cấp dịch vụ đảm bảo*. Nếu quyết định tiếp tục thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo, doanh nghiệp kiểm toán cũng phải lưu lại tài liệu, hồ sơ kết luận, dựa trên xét đoán chuyên môn, rằng tính khách quan không bị ảnh hưởng bởi vi phạm và giải thích lý do, biện pháp được thực hiện đã xử lý thỏa đáng hậu quả vi phạm, và do đó doanh nghiệp kiểm toán có thể phát hành báo cáo dịch vụ đảm bảo.

Áp dụng phương pháp tiếp cận tính độc lập dựa trên khuôn khổ

291.100 Các đoạn từ 291.104 - 291.157 Chương này quy định và hướng dẫn các tình huống, trường hợp cụ thể có thể làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập; các nguy cơ tiềm tàng và biện pháp bảo vệ thích hợp để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được; chỉ ra các tình huống cụ thể mà không biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Khó có thể hướng dẫn tất cả các tình huống và trường hợp làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập. Doanh nghiệp kiểm toán và các thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo phải đánh giá tác động của các tình huống và mối quan hệ tương tự, và xác định liệu các biện pháp bảo vệ, bao gồm các biện pháp quy định từ đoạn 200.11 - 200.14 Chuẩn mực này, có thể được áp dụng khi cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đe dọa tính độc lập đó xuống mức có thể chấp nhận được hay không.

291.101 Các đoạn sau mô tả cách thức áp dụng phương pháp tiếp cận dựa trên khuôn khổ đối với hợp đồng dịch vụ đảm bảo và cần được đọc cùng với đoạn 291.28 Chương này, trong đó giải thích rằng, trong phần lớn các hợp đồng dịch vụ đảm bảo, thường chỉ có một bên chịu trách nhiệm và bên chịu trách nhiệm đó là khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo. Tuy nhiên, trong một vài trường hợp có thể có nhiều hơn một bên chịu trách nhiệm. Khi đó, doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá các nguy cơ khiến doanh nghiệp có cơ sở để tin rằng nguy cơ đó phát sinh từ lợi ích hoặc mối quan hệ giữa thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo, doanh nghiệp kiểm toán và công ty mạng lưới với bên chịu trách nhiệm về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Đối với các báo cáo dịch vụ đảm bảo có đoạn *"Hạn chế việc sử dụng và cung cấp báo cáo"*, các đoạn sau phải được đọc trong ngữ cảnh trình bày từ đoạn 291.21 - 291.27 Chương này.

291.102 *Phần hướng dẫn ở cuối Chương này (sau đoạn 291.157)* đưa ra các hướng dẫn cụ thể hơn về việc áp dụng các yêu cầu về tính độc lập quy định tại Chương 291 đối với dịch vụ đảm bảo *không phải là dịch vụ kiểm toán báo cáo tài chính.*

291.103 Các đoạn từ 291.104 - 291.119 sau đây đưa các ví dụ về tính trọng yếu của lợi ích tài chính, khoản vay hay bảo lãnh, hoặc tầm quan trọng của mối quan hệ kinh doanh. Để xác định lợi ích nào là trọng yếu đối với các cá nhân, có thể xem xét giá trị lợi ích tổng thể của cá nhân và các thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp với cá nhân đó.

Lợi ích tài chính

291.104 Việc nắm giữ lợi ích tài chính ở khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi. Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ phụ thuộc vào:

(a) Vai trò của người nắm giữ lợi ích tài chính;

(b) Lợi ích tài chính trực tiếp hoặc gián tiếp;

(c) Tính trọng yếu của lợi ích tài chính.

291.105 Lợi ích tài chính có thể được nắm giữ thông qua tổ chức trung gian (ví dụ, quỹ đầu tư tài chính, tổ chức đầu tư bất động sản hoặc ủy thác). Việc xác định lợi ích tài chính là trực tiếp hay gián tiếp phụ thuộc vào việc liệu chủ sở hữu lợi ích có quyền kiểm soát đầu tư hoặc có khả năng ảnh hưởng đến quyết định đầu tư hay không. Khi chủ sở hữu có quyền kiểm soát đầu tư hoặc có khả năng ảnh hưởng đến quyết định đầu tư, Chuẩn mực này định nghĩa rằng lợi ích tài chính đó là lợi ích tài chính trực tiếp. Ngược lại, khi chủ sở hữu không có quyền kiểm soát đầu tư hoặc không có khả năng ảnh hưởng đến quyết định đầu tư thì lợi ích tài chính đó được coi là lợi ích tài chính gián tiếp.

291.106 Nếu thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ hoặc doanh nghiệp kiểm toán có lợi ích tài chính trực tiếp hoặc có lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu trong khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, thì nguy cơ do tư lợi trở nên đáng kể tới mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, các đối tượng không được có lợi ích tài chính trực tiếp hoặc có lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu trong khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo gồm: thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ và doanh nghiệp kiểm toán.

291.107 Khi thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo biết rằng có thành viên có quan hệ gia đình gần gũi với mình có lợi ích tài chính trực tiếp hoặc có lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu trong khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, nguy cơ do tư lợi sẽ phát sinh. Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như:

(1) Bản chất của mối quan hệ giữa thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo và thành viên có quan hệ gia đình gần gũi đó;

(2) Tính trọng yếu của lợi ích tài chính đối với thành viên có quan hệ gia đình gần gũi đó.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Thành viên có quan hệ gia đình gần gũi chuyển nhượng tất cả lợi ích tài chính trực tiếp hoặc một phần đáng kể lợi ích tài chính gián tiếp ngay khi có thể để phần lợi ích tài chính còn lại là không đáng kể;

(2) Cử một kiểm toán viên chuyên nghiệp khác soát xét lại công việc của thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo đó; hoặc

(3) Rút cá nhân đó ra khỏi nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo.

291.108 Nếu thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ hoặc doanh nghiệp kiểm toán có lợi ích tài chính trực tiếp hoặc có lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu trong một đơn vị có quyền kiểm soát đối với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, mà khách hàng này lại có ảnh hưởng đáng kể với đơn vị đó thì nguy cơ do tư lợi có thể trở nên đáng kể đến mức không biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có

thể chấp nhận được. Do đó, các đối tượng không được có lợi ích tài chính trong đơn vị có quyền kiểm soát với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo gồm: thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ và doanh nghiệp kiểm toán.

291.109 Việc doanh nghiệp kiểm toán, thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ được ủy thác nắm giữ lợi ích tài chính trực tiếp hoặc gián tiếp trọng yếu trong khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo sẽ làm phát sinh nguy cơ do tư lợi. Lợi ích này không được phép nắm giữ, trừ khi:

(a) Bên được ủy thác, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của bên được ủy thác, hoặc doanh nghiệp kiểm toán không được hưởng lợi từ bên ủy thác;

(b) Lợi ích trong khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo do bên ủy thác nắm giữ là không trọng yếu với bên ủy thác;

(c) Bên ủy thác không có khả năng gây ảnh hưởng đáng kể đối với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo;

(d) Bên được ủy thác, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của người được ủy thác hoặc doanh nghiệp kiểm toán không có ảnh hưởng đáng kể đến quyết định đầu tư liên quan đến lợi ích tài chính trong khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo.

291.110 Thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo phải xác định liệu nguy cơ do tư lợi có phát sinh từ lợi ích tài chính trong khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo do các cá nhân khác nắm giữ hay không. Các cá nhân khác đó bao gồm:

(1) Các thành viên Ban Giám đốc và các nhân viên chuyên nghiệp khác trong doanh nghiệp kiểm toán ngoài những người được đề cập ở trên, hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ;

(2) Các cá nhân có mối quan hệ cá nhân gần gũi với thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo.

Liệu các lợi ích này có làm phát sinh nguy cơ do tư lợi hay không phụ thuộc vào các yếu tố như:

(1) Cơ cấu, tổ chức hoạt động và báo cáo của doanh nghiệp kiểm toán;

(2) Bản chất mối quan hệ giữa cá nhân với các thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Rút thành viên có mối quan hệ cá nhân gần gũi đó ra khỏi nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo;

(2) Thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo không được tham gia vào quá trình ra quyết định quan trọng liên quan đến hợp đồng dịch vụ đảm bảo; hoặc

(3) Cử một kiểm toán viên chuyên nghiệp khác soát xét lại công việc của thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo.

291.111 Nếu doanh nghiệp kiểm toán, thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ nhận được lợi ích tài chính trực tiếp hoặc nhận được lợi ích tài chính gián tiếp trọng yếu từ khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, ví dụ, một khoản thừa kế, quà biếu hay do kết quả từ việc sáp nhập doanh nghiệp, mà các lợi ích như vậy không được phép nắm giữ theo quy định của Chương này, thì:

(a) Nếu doanh nghiệp kiểm toán nhận được lợi ích, thì phải chuyển nhượng ngay toàn bộ lợi ích tài chính trực tiếp này hoặc chuyển nhượng một phần lợi ích tài chính gián tiếp sao cho phần còn lại là không trọng yếu;

(b) Nếu thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ nhận được lợi ích, thì phải chuyển nhượng ngay toàn bộ lợi ích tài chính trực tiếp này hoặc chuyển nhượng một phần lợi ích tài chính gián tiếp sao cho phần còn lại là không trọng yếu.

Các khoản cho vay và bảo lãnh

291.112 Một khoản cho vay, hoặc bảo lãnh vay cho thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo, cho thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ hoặc cho doanh nghiệp kiểm toán từ khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo là một ngân hàng hay tổ chức tương tự có thể làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập. Nếu khoản cho vay hoặc bảo lãnh vay không được thực hiện theo các thủ tục, điều khoản và điều kiện cho vay thông thường thì có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do vậy, bất kỳ thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ hoặc doanh nghiệp kiểm toán không được phép nhận khoản vay hay bảo lãnh vay này.

291.113 Nếu doanh nghiệp kiểm toán vay từ khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo là một ngân hàng hoặc một tổ chức tương tự theo các thủ tục, điều khoản và điều kiện vay thông thường và khoản vay này là trọng yếu đối với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo hoặc doanh nghiệp kiểm toán, thì có thể áp dụng các biện pháp bảo vệ nhằm làm giảm nguy cơ do tư lợi xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về biện pháp bảo vệ là sắp xếp một kiểm toán viên chuyên nghiệp từ một công ty mạng lưới không tham gia vào dịch vụ đảm bảo và cũng không nhận khoản vay soát xét lại công việc.

291.114 Nếu thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ vay hoặc được bảo lãnh vay từ khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo là ngân hàng hoặc tổ chức tương tự theo các thủ tục, điều khoản và điều kiện cho vay thông thường thì sẽ không làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập. Ví dụ về các khoản vay: vay thế chấp nhà đất, vay mua ô tô và cung cấp hạn mức thẻ tín dụng.

291.115 Nếu doanh nghiệp kiểm toán, thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ nhận khoản vay hoặc bảo lãnh vay từ khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo mà không phải là ngân hàng hay tổ chức tương tự thì sẽ làm phát sinh nguy cơ do tư lợi nghiêm trọng đến mức không biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, trừ trường hợp khoản vay hoặc bảo lãnh vay đó là không đáng kể đối với cả doanh nghiệp kiểm toán, thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ, và khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo.

291.116 Tương tự, nếu doanh nghiệp kiểm toán, thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ cho vay hoặc bảo lãnh vay cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, thì có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi nghiêm trọng đến mức không biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, trừ trường hợp khoản vay hoặc bảo lãnh vay đó là không đáng kể đối với cả doanh nghiệp kiểm toán, thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ và khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo.

291.117 Nếu doanh nghiệp kiểm toán, thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo, hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ có tài khoản tiền gửi hoặc tài khoản môi giới tại khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo là ngân hàng, công ty môi giới chứng khoán hay tổ chức tương tự, thì sẽ không làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập nếu tài khoản tiền gửi hoặc tài khoản môi giới đó được thực hiện theo các điều khoản thương mại thông thường.

Các mối quan hệ kinh doanh

291.118 Mối quan hệ kinh doanh mật thiết giữa doanh nghiệp kiểm toán, thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo hoặc Ban Giám đốc của khách hàng phát sinh từ mối quan hệ thương mại hoặc lợi ích tài chính chung và có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi hoặc nguy cơ bị đe dọa. Ví dụ về các mối quan hệ gồm:

(1) Có lợi ích tài chính trong một doanh nghiệp liên doanh với khách hàng hoặc chủ sở hữu, Giám đốc, nhân sự cấp cao hoặc cá nhân khác có quyền thực hiện các hoạt động quản lý cấp cao của khách hàng đó;

(2) Thỏa thuận kết hợp một hoặc nhiều dịch vụ hoặc sản phẩm của doanh nghiệp kiểm toán với một hoặc nhiều dịch vụ hoặc sản phẩm của khách hàng và quảng bá gói sản phẩm này ra thị trường dưới danh nghĩa của cả hai bên;

(3) Các thỏa thuận về phân phối hoặc tiếp thị, theo đó doanh nghiệp kiểm toán phân phối hoặc tiếp thị sản phẩm, dịch vụ của khách hàng, hoặc khách hàng phân phối hoặc tiếp thị sản phẩm, dịch vụ của doanh nghiệp kiểm toán.

Trừ khi lợi ích tài chính là không đáng kể và mối quan hệ kinh doanh là không quan trọng đối với doanh nghiệp kiểm toán và khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo hoặc Ban Giám đốc của khách hàng, các nguy cơ phát sinh có thể nghiêm trọng đến mức không biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do vậy, các mối quan hệ kinh doanh sẽ không được phép thiết lập hoặc sẽ bị giảm đến mức không quan trọng hoặc bị chấm dứt, trừ khi lợi ích tài chính là không đáng kể và mối quan hệ kinh doanh là không quan trọng.

Thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo sẽ bị rút khỏi nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo, trừ khi lợi ích tài chính là không đáng kể và mối quan hệ đó là không quan trọng đối với thành viên đó.

Nếu có mối quan hệ kinh doanh giữa thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo và khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo hoặc Ban Giám đốc của khách hàng, thì phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

291.119 Việc doanh nghiệp kiểm toán, thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của họ mua hàng hóa hoặc dịch vụ từ khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, thường không làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập nếu giao dịch được thực hiện theo điều kiện kinh doanh thông thường và theo giá cả thị trường. Tuy nhiên, bản chất hoặc quy mô của giao dịch có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi. Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Loại bỏ hoặc giảm quy mô giao dịch; hoặc

(2) Rút thành viên đó ra khỏi nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo.

Các mối quan hệ cá nhân và mối quan hệ gia đình

291.120 Quan hệ cá nhân và quan hệ gia đình giữa thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo với Giám đốc, nhân sự cấp cao hoặc nhân viên khác (tùy theo vai trò của họ) của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi, nguy cơ từ sự quen thuộc hoặc nguy cơ bị đe dọa. Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ này phụ thuộc vào các yếu tố, bao gồm trách nhiệm của cá nhân đó trong nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo, vai trò của thành viên gia đình hoặc cá nhân khác đối với khách hàng và mức độ gần gũi của mối quan hệ.

291.121 Khi thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp với thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo hiện đang là:

(a) Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo; hoặc

(b) Nhân viên của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo;

hoặc đã giữ vị trí nêu ở mục (a) hoặc (b) trong thời gian thực hiện hợp đồng dịch vụ hoặc trong giai đoạn của thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo, thì nguy cơ đe dọa tính độc lập chỉ có thể được giảm xuống mức có thể chấp nhận được bằng cách rút thành viên đó ra khỏi nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo. Quan hệ này gần gũi đến mức không biện pháp bảo vệ nào khác có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do vậy, thành viên có mối quan hệ đó không được là thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo.

291.122 Nguy cơ đe dọa tính độc lập có thể phát sinh khi thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp với thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo là nhân viên của khách hàng giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đến đối tượng dịch vụ đảm bảo. Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào:

(1) Vị trí của thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp đó tại khách hàng;

(2) Vai trò của thành viên đó trong nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Rút thành viên đó ra khỏi nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo; hoặc

(2) Phân công lại trách nhiệm trong nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo để thành viên đó không phụ trách các vấn đề thuộc phạm vi trách nhiệm của thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp.

291.123 Nguy cơ đe dọa tính độc lập có thể phát sinh khi thành viên có quan hệ gia đình gần gũi với thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo là:

(1) Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo; hoặc

(2) Nhân viên của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào:

(1) Tính chất mối quan hệ giữa thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo và thành viên gia đình gần gũi của họ;

(2) Vị trí của thành viên có quan hệ gia đình gần gũi đó tại khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo;

(3) Vai trò của thành viên đó trong nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Rút thành viên đó ra khỏi nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo; hoặc

(2) Phân công lại trách nhiệm trong nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo để thành viên đó không phụ trách các vấn đề thuộc phạm vi trách nhiệm của thành viên có quan hệ gia đình gần gũi của họ.

291.124 Nguy cơ đe dọa tính độc lập có thể phát sinh khi thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo có mối quan hệ gần gũi với người không phải là thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp hoặc gần gũi, nhưng là: (i) Giám đốc, nhân sự cấp cao hoặc nhân viên chuyên nghiệp của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, hoặc (ii) Nhân viên của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo có mối quan hệ như vậy phải tham khảo ý kiến tư vấn theo các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp kiểm toán. Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào:

(1) Tính chất mối quan hệ giữa thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo và cá nhân đó;

(2) Vị trí của cá nhân đó tại khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo;

(3) Vai trò của thành viên đó trong nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Rút thành viên đó ra khỏi nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo; hoặc

(2) Phân công lại trách nhiệm trong nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo để thành viên đó không phụ trách các vấn đề thuộc phạm vi trách nhiệm của cá nhân mà thành viên có mối quan hệ gần gũi nói trên.

291.125 Nguy cơ do tư lợi, nguy cơ từ sự quen thuộc hoặc nguy cơ bị đe dọa có thể phát sinh từ mối quan hệ cá nhân hay quan hệ gia đình giữa: (i) Thành viên Ban Giám đốc hoặc nhân viên chuyên nghiệp của doanh nghiệp kiểm toán không thuộc nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo, và (ii) Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo hoặc nhân viên khác nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào:

(1) Tính chất mối quan hệ giữa thành viên Ban Giám đốc hoặc nhân viên *chuyên nghiệp* của doanh nghiệp kiểm toán với Giám đốc, nhân sự cấp cao hoặc nhân viên *chuyên nghiệp* khác của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo;

(2) Mối quan hệ giữa thành viên Ban Giám đốc và nhân viên *chuyên nghiệp* của doanh nghiệp kiểm toán với nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo;

(3) Vị trí của thành viên Ban Giám đốc hoặc nhân viên *chuyên nghiệp* trong doanh nghiệp kiểm toán đó;

(4) Vị trí của Giám đốc, nhân sự cấp cao hoặc nhân viên khác trong khách hàng kiểm toán đó.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Phân công lại trách nhiệm của thành viên Ban Giám đốc hoặc nhân viên chuyên nghiệp của doanh nghiệp kiểm toán để làm giảm ảnh hưởng có thể có đối với dịch vụ đảm bảo; hoặc

(2) Cử một kiểm toán viên chuyên nghiệp khác soát xét lại các công việc đảm bảo có liên quan đã thực hiện.

Làm việc cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo

291.126 Nguy cơ từ sự quen thuộc hoặc nguy cơ bị đe dọa có thể phát sinh nếu Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, hoặc nhân viên nắm giữ vị trí có ảnh hưởng

đáng kể đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo đã từng là thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo hoặc thành viên Ban Giám đốc doanh nghiệp kiểm toán.

291.127 Nếu thành viên trước đây của nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo hoặc của thành viên Ban Giám đốc doanh nghiệp kiểm toán hiện đang giữ vị trí tương đương tại khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, thì sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của nguy cơ từ sự quen thuộc hoặc nguy cơ bị đe dọa phụ thuộc vào các yếu tố sau:

(1) Vị trí của cá nhân đó tại khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo;

(2) Sự liên quan của cá nhân đó đối với nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo;

(3) Khoảng thời gian từ khi cá nhân đó không còn là thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo hoặc thành viên Ban Giám đốc doanh nghiệp kiểm toán đến khi thực hiện dịch vụ đảm bảo;

(4) Vị trí trước đây của cá nhân đó trong nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo hoặc doanh nghiệp kiểm toán, ví dụ, liệu cá nhân đó có chịu trách nhiệm liên lạc thường xuyên với Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo hay không.

Trong mọi trường hợp, cá nhân đó không được tiếp tục tham gia vào các hoạt động kinh doanh hoặc chuyên môn của doanh nghiệp kiểm toán.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Không cho phép cá nhân đó nhận được bất kỳ lợi ích hay khoản thanh toán nào từ doanh nghiệp kiểm toán, trừ trường hợp lợi ích hay khoản thanh toán đó được chi trả theo các thỏa thuận cụ thể từ trước;

(2) Không cho phép cá nhân đó nhận bất kỳ khoản tiền nào *từ doanh nghiệp kiểm toán mà khoản tiền đó* mang tính trọng yếu đối với doanh nghiệp kiểm toán;

(3) Điều chỉnh kế hoạch thực hiện dịch vụ đảm bảo;

(4) Phân công vào nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo thành viên có kinh nghiệm phù hợp để làm việc với cá nhân đã chuyển sang làm cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo; hoặc

(5) Cử một kiểm toán viên chuyên nghiệp khác soát xét lại công việc của thành viên trước đây của nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo.

291.128 Nếu thành viên trước đây của Ban Giám đốc doanh nghiệp kiểm toán giữ vị trí tương đương tại một đơn vị và sau đó đơn vị này trở thành khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào đe dọa tính độc lập và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

291.129 Nguy cơ do tư lợi có thể phát sinh khi một thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo biết rằng trong tương lai họ có thể hoặc sẽ làm việc cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo. Các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp kiểm toán phải yêu cầu thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo thông báo ngay cho doanh nghiệp kiểm toán khi bắt đầu thỏa thuận các điều khoản tuyển dụng với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo. Khi nhận được thông báo như vậy, doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào đe dọa tính độc lập và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Rút cá nhân đó ra khỏi nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo; hoặc

(2) Xem xét lại các xét đoán quan trọng của cá nhân đó khi còn là thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo.

Các dịch vụ gần đây cung cấp cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo

291.130 Các nguy cơ do tư lợi, nguy cơ tự kiểm tra hay nguy cơ từ sự quen thuộc có thể phát sinh nếu thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo gần đây đã từng là Giám đốc, nhân sự cấp cao hoặc nhân viên của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo. Điều này có thể xảy ra trong trường hợp thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo đánh giá thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo do chính thành viên đó *chịu trách nhiệm khi còn làm việc tại khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo.*

291.131 Trong giai đoạn của báo cáo dịch vụ đảm bảo *(giai đoạn của thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo được thực hiện đảm bảo)*, nếu thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo đã từng là Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, hoặc từng là nhân viên nắm giữ vị trí có ảnh hưởng đáng kể đến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo, nguy cơ phát sinh có thể nghiêm trọng tới mức không biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Vì vậy, cá nhân đó không được tham gia nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo.

291.132 Các nguy cơ do tư lợi, nguy cơ tự kiểm tra hoặc nguy cơ từ sự quen thuộc có thể phát sinh nếu, trước giai đoạn của báo cáo dịch vụ đảm bảo *(ví dụ, từ ngày 01/01/20x5 đến ngày 31/12/20x5),* thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo từng là Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, hoặc từng là nhân viên nắm giữ vị trí có thể gây ảnh hưởng đáng kể đến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Ví dụ các nguy cơ như vậy có thể phát sinh khi một quyết định hay công việc của cá nhân đó khi còn làm việc cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo trong giai đoạn trước đó được đánh giá trong giai đoạn này như một phần phạm vi công việc của hợp đồng dịch vụ đảm bảo. Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như:

(1) Vị trí mà cá nhân đó từng nắm giữ trong khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo;

(2) Khoảng thời gian từ khi cá nhân đó không còn làm việc tại khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo;

(3) Vai trò của cá nhân đó trong nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về biện pháp bảo vệ có thể là soát xét lại công việc do cá nhân đó thực hiện trong quá trình tham gia nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo.

Làm việc với vai trò là Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo

291.133 Nếu một thành viên Ban Giám đốc hoặc nhân viên chuyên nghiệp của doanh nghiệp kiểm toán giữ vai trò là Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo thì sẽ làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra và nguy cơ do tư lợi nghiêm trọng tới mức không biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, thành viên Ban Giám đốc hoặc nhân viên chuyên nghiệp của doanh nghiệp kiểm toán không được nắm giữ chức vụ là Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo.

291.134 Vị trí Thư ký Công ty có vai trò khác nhau trong từng doanh nghiệp, có thể bao gồm nhiệm vụ hành chính, ví dụ việc quản lý nhân sự, lưu giữ tài liệu, danh sách đăng ký của doanh nghiệp, đến các nhiệm vụ như đảm bảo cho doanh nghiệp tuân thủ các quy định của pháp luật

hoặc tư vấn về quản trị doanh nghiệp. Nhìn chung, vị trí này có mối quan hệ chặt chẽ với doanh nghiệp.

291.135 Nếu thành viên Ban Giám đốc hoặc nhân viên chuyên nghiệp của doanh nghiệp kiểm toán là giữ vai trò là Thư ký Công ty *cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo* thì nguy cơ tự kiểm tra và nguy cơ về sự bào chữa sẽ nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Mặc dù đã được quy định tại đoạn 291.133 Chương này nhưng khi việc nắm giữ vị trí Thư ký Công ty là phù hợp với pháp luật và chuẩn mực chuyên môn, và Ban Giám đốc tự đưa ra tất cả các quyết định, thì nhiệm vụ và hoạt động của trợ *lý giám đốc của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo* chỉ giới hạn ở các công việc có tính chất hành chính và theo thủ tục như chuẩn bị các biên bản họp, lưu giữ tài liệu, báo cáo của khách hàng kiểm toán. Trong trường hợp đó, doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

291.136 Nếu nhân viên của doanh nghiệp kiểm toán chỉ hỗ trợ thực hiện công việc có tính chất hành chính và theo thủ tục của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo hoặc tư vấn các vấn đề liên quan đến hành chính của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo thì thường không làm ảnh hưởng đến tính độc lập, với điều kiện là Ban Giám đốc của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo tự đưa ra tất cả các quyết định có liên quan.

Cung cấp dịch vụ đảm bảo cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo trong nhiều năm

291.137 Việc nhân sự cấp cao của doanh nghiệp kiểm toán tham gia nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo cho cùng một khách hàng trong nhiều năm có thể làm phát sinh nguy cơ từ sự quen thuộc và nguy cơ do tư lợi. Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như:

(1) Khoảng thời gian mà cá nhân đó là thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo;

(2) Vai trò của cá nhân đó trong nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo;

(3) Cơ cấu tổ chức của doanh nghiệp kiểm toán;

(4) Tính chất của hợp đồng dịch vụ đảm bảo;

(5) Liệu thành viên Ban Giám đốc của khách hàng có thay đổi hay không;

(6) Liệu có sự thay đổi nào liên quan đến tính chất hoặc mức độ phức tạp của thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hay không.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Định kỳ thay đổi nhân sự cấp cao trong nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo;

(2) Cử một kiểm toán viên chuyên nghiệp không phải là thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo soát xét công việc do nhân sự cấp cao này thực hiện; hoặc

(3) Định kỳ thực hiện kiểm soát chất lượng nội bộ hoặc độc lập từ bên ngoài đối với các hợp đồng dịch vụ đảm bảo này.

Cung cấp dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo

291.138 Doanh nghiệp kiểm toán thường cung cấp cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo các dịch vụ phi đảm bảo phù hợp với chuyên môn và kinh nghiệm của họ. Tuy nhiên, việc cung cấp dịch vụ phi đảm bảo có thể làm phát sinh các nguy cơ đe dọa tính độc lập của doanh nghiệp kiểm

toán, hay các thành viên trong nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo. Các nguy cơ đe dọa tính độc lập thường thấy là nguy cơ tự kiểm tra, nguy cơ do tư lợi và nguy cơ về sự bào chữa.

291.139 Khi không có hướng dẫn cụ thể về một dịch vụ phi đảm bảo trong Chương này, cần phải áp dụng khuôn khổ chung để đánh giá trong từng trường hợp cụ thể.

291.140 Trước khi chấp nhận hợp đồng dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, doanh nghiệp kiểm toán phải cân nhắc liệu việc chấp nhận đó có làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập của doanh nghiệp kiểm toán hay không. Khi đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ phát sinh từ việc cung cấp một dịch vụ phi đảm bảo, doanh nghiệp kiểm toán phải xem xét nguy cơ phát sinh từ việc cung cấp dịch vụ phi đảm bảo khác có liên quan. Nếu phát sinh nguy cơ nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được thì doanh nghiệp kiểm toán không được cung cấp dịch vụ phi đảm bảo đó.

Trách nhiệm quản lý

291.141 Việc quản lý một doanh nghiệp bao gồm nhiều hoạt động để đảm bảo lợi ích cao nhất cho *các cổ đông và* các bên có lợi ích liên quan của đơn vị. Không thể xác định được cụ thể từng hoạt động liên quan đến trách nhiệm quản lý. Tuy nhiên, trách nhiệm quản lý thường liên quan đến việc định hướng và lãnh đạo hoạt động của doanh nghiệp, kể cả việc đưa ra các quyết định quan trọng liên quan đến việc mua bán doanh nghiệp, triển khai và kiểm soát các nguồn lực về nhân sự, tài chính, hữu hình và vô hình.

291.142 Liệu một hoạt động có được coi là thuộc trách nhiệm quản lý hay không phụ thuộc vào hoàn cảnh và xét đoán chuyên môn. Ví dụ về các hoạt động có thể coi là thuộc trách nhiệm quản lý, bao gồm:

(1) Định hướng chiến lược và xây dựng chính sách;

(2) Chỉ đạo và chịu trách nhiệm về hành vi của nhân viên đơn vị;

(3) Phê duyệt các giao dịch;

(4) Quyết định việc thực hiện các đề xuất của doanh nghiệp kiểm toán hoặc bên thứ ba;

(5) Chịu trách nhiệm thiết kế, thực hiện và duy trì kiểm soát nội bộ.

291.143 Các hoạt động hành chính và mang tính chất thủ tục, hoặc vấn đề liên quan không quan trọng thường không được coi là trách nhiệm quản lý, như thực hiện một giao dịch đã được Ban Giám đốc ủy quyền hoặc giám sát thời hạn nộp báo cáo theo quy định của pháp luật và tư vấn cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo về các thời hạn này. Ngoài ra việc tư vấn và khuyến nghị để hỗ trợ Ban Giám đốc trong việc thực hiện trách nhiệm quản lý của mình sẽ không được coi là trách nhiệm quản lý *của Ban Giám đốc.*

291.144 Trường hợp doanh nghiệp kiểm toán thực hiện trách nhiệm quản lý đối với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo có thể làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập. Nếu doanh nghiệp kiểm toán phải thực hiện trách nhiệm quản lý *cho một khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo* như là một phần của dịch vụ đảm bảo, thì sẽ làm phát sinh nguy cơ nghiêm trọng tới mức không biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Theo đó, khi cung cấp dịch vụ đảm bảo cho khách hàng, doanh nghiệp kiểm toán không được thực hiện trách nhiệm quản lý như là một phần của dịch vụ đảm bảo. Nếu doanh nghiệp kiểm toán thực hiện trách nhiệm quản lý như là một phần của bất kỳ một dịch vụ nào khác cung cấp cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, doanh nghiệp kiểm toán phải đảm bảo chắc chắn rằng trách nhiệm này không liên quan đến đối tượng dịch vụ đảm bảo và thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo.

291.145 Để tránh rủi ro khi thực hiện trách nhiệm quản lý liên quan đến đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc đến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo, doanh nghiệp kiểm toán phải đảm bảo rằng một thành viên Ban Giám đốc của khách hàng phải chịu trách nhiệm: (i) Đưa ra xét đoán và quyết định quan trọng thuộc phạm vi trách nhiệm của Ban Giám đốc, (ii) Đánh giá kết quả của dịch vụ, và (iii) Chịu trách nhiệm về các hành động phát sinh từ kết quả của dịch vụ đó. Điều này giúp doanh nghiệp kiểm toán tránh được rủi ro của việc đưa ra các quyết định và xét đoán quan trọng thay cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo. Rủi ro này sẽ giảm hơn nữa khi doanh nghiệp kiểm toán để khách hàng tự đánh giá và quyết định dựa trên các phân tích khách quan, minh bạch của doanh nghiệp kiểm toán.

Các vấn đề khác cần xem xét

291.146 Nguy cơ đe dọa tính độc lập có thể phát sinh khi doanh nghiệp kiểm toán cung cấp dịch vụ phi đảm bảo liên quan đến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Khi đó, doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ liên quan của mình đến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo, và phải quyết định liệu có thể làm giảm nguy cơ tự kiểm tra xuống mức có thể chấp nhận được bằng cách áp dụng các biện pháp bảo vệ hay không.

291.147 Nguy cơ tự kiểm tra có thể phát sinh nếu doanh nghiệp kiểm toán tham gia vào việc chuẩn bị các thông tin mà sau này trở thành thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo của hợp đồng dịch vụ đảm bảo. Ví dụ, nguy cơ tự kiểm tra sẽ phát sinh nếu doanh nghiệp kiểm toán phát triển và lập các thông tin tài chính trong tương lai rồi sau đó cung cấp dịch vụ đảm bảo cho chính những thông tin này. Do vậy, doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ tự kiểm tra nào phát sinh do việc cung cấp các dịch vụ như vậy và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

291.148 Khi doanh nghiệp kiểm toán thực hiện dịch vụ định giá và kết quả định giá này là một phần trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo, doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ tự kiểm tra có thể phát sinh và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ này xuống mức có thể chấp nhận được.

Phí dịch vụ

Phí dịch vụ lớn

291.149 Khi tổng mức phí dịch vụ từ một khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo chiếm một phần lớn trong tổng doanh thu của doanh nghiệp kiểm toán, sự phụ thuộc và mối lo ngại về việc mất khách hàng đó sẽ làm phát sinh nguy cơ do tư lợi hoặc nguy cơ bị đe dọa. Mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ đó phụ thuộc vào các yếu tố như:

(1) Cơ cấu hoạt động của doanh nghiệp kiểm toán;

(2) Liệu doanh nghiệp kiểm toán mới được thành lập hay đã hoạt động ổn định;

(3) Tầm quan trọng của khách hàng đối với doanh nghiệp kiểm toán, xét về mặt định lượng và/hoặc định tính.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Giảm sự phụ thuộc vào khách hàng;

(2) Soát xét kiểm soát chất lượng độc lập; hoặc

(3) Tham khảo ý kiến tư vấn của bên thứ ba, như tổ chức nghề nghiệp hoặc kiểm toán viên hành nghề về các xét đoán quan trọng.

291.150 Nguy cơ do tư lợi hay nguy cơ bị đe dọa cũng có thể phát sinh khi phí dịch vụ từ một khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo chiếm một phần lớn trong tổng doanh thu từ các khách hàng của một thành viên Ban Giám đốc. Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về biện pháp bảo vệ như vậy là cử một kiểm toán viên chuyên nghiệp không phải là thành viên trong nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo soát xét lại công việc hoặc tư vấn khi cần.

Phí quá hạn

291.151 Nguy cơ do tư lợi có thể phát sinh nếu khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo vẫn chưa thanh toán phí trong một thời gian dài, đặc biệt nếu không thanh toán một phần lớn phí trước khi phát hành báo cáo dịch vụ đảm bảo cho kỳ tiếp theo. Thông thường doanh nghiệp kiểm toán yêu cầu thanh toán phí trước khi phát hành báo cáo dịch vụ đảm bảo. Nếu phí dịch vụ đảm bảo vẫn chưa được thanh toán sau khi đã phát hành báo cáo dịch vụ đảm bảo, doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Ví dụ về biện pháp bảo vệ là mời một kiểm toán viên chuyên nghiệp không tham gia vào hợp đồng dịch vụ đảm bảo đưa ra ý kiến tư vấn hoặc soát xét lại công việc đã được thực hiện. Doanh nghiệp kiểm toán phải xác định liệu phí quá hạn có thể được coi là tương đương với một khoản cho khách hàng vay hay không, và liệu rằng do mức độ trọng yếu của khoản phí quá hạn này thì doanh nghiệp kiểm toán có được tiếp tục hợp đồng dịch vụ đảm bảo hoặc tái bổ nhiệm hay không.

Phí tiềm tàng

291.152 Phí tiềm tàng là phí dịch vụ được xác định phụ thuộc vào kết quả của giao dịch hoặc dịch vụ mà doanh nghiệp kiểm toán thực hiện và dựa trên cơ sở được thỏa thuận trước. Trong Chương này, mức phí do tòa án hoặc cơ quan có thẩm quyền khác ấn định không được coi là phí tiềm tàng.

291.153 Phí tiềm tàng của một hợp đồng dịch vụ đảm bảo được doanh nghiệp kiểm toán tính trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua một bên trung gian *phụ thuộc vào kết quả* dịch vụ đảm bảo sẽ làm phát sinh nguy cơ do tư lợi nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, doanh nghiệp kiểm toán không được ký kết thỏa thuận *phí dịch vụ đảm bảo theo cách tính phí tiềm tàng.*

291.154 Phí tiềm tàng của một dịch vụ phi đảm bảo cho một khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo được doanh nghiệp kiểm toán tính trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua một bên trung gian cũng có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi. Nếu kết quả của dịch vụ phi đảm bảo, và theo đó là mức phí, phụ thuộc vào một xét đoán hiện tại hoặc tương lai về một vấn đề có liên quan trọng yếu đến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo, thì sẽ không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, doanh nghiệp kiểm toán không được ký kết những thỏa thuận về phí như vậy.

291.155 Đối với các thỏa thuận tính phí tiềm tàng do doanh nghiệp kiểm toán tính cho một dịch vụ phi đảm bảo cung cấp cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào sẽ phụ thuộc vào các yếu tố như:

(1) Khoảng phí tiềm tàng *(ví dụ: phí và tỷ lệ % của kết quả)*;

(2) Liệu có một cơ quan có thẩm quyền nào có quyền định đoạt kết quả của vấn đề mà khoản phí tiềm tàng được tính dựa trên kết quả đó hay không;

(3) Nội dung của dịch vụ;

(4) Ảnh hưởng của sự kiện hoặc giao dịch đối với đối tượng dịch vụ đảm bảo.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của bất kỳ nguy cơ nào và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, ví dụ:

(1) Cử một kiểm toán viên chuyên nghiệp khác soát xét phần việc có liên quan hoặc đưa ra ý kiến tư vấn khi cần thiết; hoặc

(2) Sử dụng chuyên gia không phải là thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo để thực hiện dịch vụ phi đảm bảo.

Quà tặng và ưu đãi

291.156 Việc chấp nhận quà tặng hoặc ưu đãi từ một khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi và nguy cơ từ sự quen thuộc. Nếu một doanh nghiệp kiểm toán hoặc thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo chấp nhận quà tặng hoặc ưu đãi, trừ khi giá trị không đáng kể, các nguy cơ phát sinh sẽ nghiêm trọng đến mức không có biện pháp bảo vệ nào có thể làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Do đó, doanh nghiệp kiểm toán hoặc thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo không được chấp nhận quà tặng hoặc ưu đãi đó.

Tranh chấp hoặc nguy cơ xảy ra tranh chấp pháp lý

291.157 Khi xảy ra hoặc có khả năng xảy ra kiện tụng, tranh chấp giữa doanh nghiệp kiểm toán hoặc một thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo với khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, nguy cơ do tư lợi và nguy cơ bị đe dọa sẽ phát sinh. Mối quan hệ giữa Ban Giám đốc của khách hàng và các thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo phải dựa trên nguyên tắc hoàn toàn vô tư công khai về tất cả các mặt hoạt động kinh doanh của khách hàng. Khi doanh nghiệp kiểm toán và Ban Giám đốc của khách hàng rơi vào tình thế đối đầu do xảy ra kiện tụng, tranh chấp hoặc có nguy cơ xảy ra kiện tụng, tranh chấp, ảnh hưởng đến việc Ban Giám đốc sẵn sàng công khai đầy đủ các *thông tin cần thiết* thì nguy cơ do tư lợi và nguy cơ bị đe dọa sẽ phát sinh. Mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ này phụ thuộc vào các yếu tố như:

(1) Mức trọng yếu của vụ kiện tụng, tranh chấp;

(2) Liệu vụ kiện tụng, tranh chấp có liên quan đến một hợp đồng dịch vụ đảm bảo trước đây hay không.

Doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, ví dụ:

(1) Rút thành viên ra khỏi nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo nếu vụ kiện tụng, tranh chấp có liên quan đến thành viên đó; hoặc

(2) Cử một kiểm toán viên chuyên nghiệp khác soát xét công việc đã thực hiện.

Nếu các biện pháp bảo vệ không làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, biện pháp thích hợp duy nhất là rút khỏi hoặc từ chối thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo.

HƯỚNG DẪN ĐOẠN 291.102 CHUẨN MỰC NÀY

Áp dụng Chương 291 đối với dịch vụ đảm bảo không phải là dịch vụ kiểm toán báo cáo tài chính

Phần này đưa ra hướng dẫn về việc áp dụng các yêu cầu về tính độc lập quy định tại Chương 291 đối với dịch vụ đảm bảo không phải là dịch vụ kiểm toán báo cáo tài chính.

Phần hướng dẫn áp dụng này tập trung vào các vấn đề thường gặp trong thực tế khi thực hiện dịch vụ đảm bảo không phải dịch vụ kiểm toán báo cáo tài chính. Quy định tại Chương 291 là phù hợp để xem xét các yêu cầu đối với tính độc lập cho tất cả các hợp đồng dịch đảm bảo. Ví dụ, đoạn 291.3 quy định doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá nguy cơ mà họ có cơ sở để tin rằng nguy cơ đó phát sinh từ các lợi ích và mối quan hệ của một công ty mạng lưới, hoặc một bên liên quan của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo có ảnh hưởng đến tính độc lập, nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo phải xem xét cả bên liên quan đó trong quá trình đánh giá các nguy cơ đe dọa tính độc lập đồng thời áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết. Những vấn đề này không được hướng dẫn một cách cụ thể trong phần này.

Như quy định tại Khuôn khổ Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo, trong một dịch vụ đảm bảo, kiểm toán viên hành nghề phải đưa ra kết luận nhằm làm tăng độ tin cậy của các đối tượng sử dụng không phải là bên chịu trách nhiệm về kết quả của việc đánh giá hoặc đo lường đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí.

Hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực

Trong dịch vụ đảm bảo chứng thực, việc đánh giá hoặc đo lường đối tượng dịch vụ đảm bảo do bên chịu trách nhiệm thực hiện, và thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo được trình bày dưới dạng một khẳng định mà bên chịu trách nhiệm công bố cho các đối tượng sử dụng.

Trong dịch vụ đảm bảo chứng thực, doanh nghiệp kiểm toán phải độc lập với bên chịu trách nhiệm - là bên có trách nhiệm đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo, và có thể là đối với cả chính đối tượng dịch vụ đảm bảo đó.

Trong dịch vụ đảm bảo chứng thực mà bên chịu trách nhiệm chỉ có trách nhiệm đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo chứ không có trách nhiệm đối với đối tượng dịch vụ đảm bảo đó, thì doanh nghiệp kiểm toán phải độc lập với bên chịu trách nhiệm. Thêm vào đó, doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá đối với bất kỳ nguy cơ nào mà doanh nghiệp kiểm toán có cơ sở để tin rằng nguy cơ đó phát sinh do lợi ích và mối quan hệ giữa một thành viên nhóm thực hiện dịch vụ, doanh nghiệp kiểm toán, công ty mạng lưới và bên chịu trách nhiệm về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

Hợp đồng dịch vụ đảm bảo trực tiếp

Trong dịch vụ đảm bảo trực tiếp, kiểm toán viên hành nghề trực tiếp thực hiện việc đánh giá hoặc đo lường đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc thu thập giải trình từ bên chịu trách nhiệm thực hiện đánh giá hoặc đo lường đối tượng dịch vụ đảm bảo, mà kết quả đánh giá hoặc đo lường đó không được công bố cho đối tượng sử dụng. Thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo chỉ được cung cấp cho đối tượng sử dụng trong báo cáo dịch vụ đảm bảo.

Trong dịch vụ đảm bảo trực tiếp, doanh nghiệp kiểm toán phải độc lập với bên chịu trách nhiệm là bên chịu trách nhiệm về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

Nhiều bên chịu trách nhiệm

Trong cả dịch vụ đảm bảo chứng thực và dịch vụ đảm bảo trực tiếp, có thể có nhiều hơn một bên chịu trách nhiệm. Ví dụ, kiểm toán viên hành nghề có thể được mời thực hiện dịch vụ đảm bảo về số liệu phát hành hàng tháng của một số tờ báo độc lập. Dịch vụ này có thể được cơ cấu dưới dạng một dịch

vụ đảm bảo chứng thực khi mỗi tòa báo thống kê số lượng phát hành riêng của mình và trình bày số liệu đó dưới dạng một báo cáo rồi cung cấp cho đối tượng sử dụng. Theo một cách khác, dịch vụ này có thể được cơ cấu dưới dạng dịch vụ đảm bảo trực tiếp khi không có báo cáo và có hoặc không có giải trình bằng văn bản từ các tòa báo.

Trong các dịch vụ như vậy, khi quyết định liệu có cần thiết phải áp dụng các quy định trong Chương 291 cho từng bên chịu trách nhiệm hay không, doanh nghiệp kiểm toán nên xem xét liệu lợi ích hoặc mối quan hệ giữa doanh nghiệp kiểm toán hoặc thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo với bên chịu trách nhiệm cụ thể có thể làm phát sinh nguy cơ đáng kể đe dọa tính độc lập hay không. Doanh nghiệp kiểm toán phải cân nhắc:

(a) Mức độ trọng yếu của thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo (hoặc của đối tượng dịch vụ đảm bảo) mà bên chịu trách nhiệm đó chịu trách nhiệm;

(b) Lợi ích của công chúng liên quan đến dịch vụ đảm bảo đó.

Nếu doanh nghiệp kiểm toán xác định rằng nguy cơ đe dọa tính độc lập phát sinh từ các mối quan hệ như vậy với bên chịu trách nhiệm đó là nhỏ và không quan trọng thì không nhất thiết phải áp dụng toàn bộ các quy định trong Chương này đối với bên chịu trách nhiệm đó.

Ví dụ

Ví dụ sau được đưa ra để minh họa cho việc áp dụng các quy định của Chương 291 với giả thiết rằng khách hàng không đồng thời là khách hàng sử dụng dịch vụ kiểm toán báo cáo tài chính của doanh nghiệp kiểm toán hay công ty mạng lưới.

Doanh nghiệp kiểm toán thực hiện dịch vụ đảm bảo đối với trữ lượng dầu thực tế của 10 công ty độc lập. Từng công ty đã tiến hành khảo sát kỹ thuật và địa chất để xác định trữ lượng của họ (đối tượng dịch vụ đảm bảo). Các tiêu chí đã được thiết lập để xác định thế nào là trữ lượng thực tế và các tiêu chí này đã được kiểm toán viên hành nghề xác định là phù hợp với dịch vụ đảm bảo. Trữ lượng thực tế của mỗi doanh nghiệp tại ngày 31 tháng 12 năm 20x0 như sau:

Đơn vị tính: 1000 thùng

	Trữ lượng dầu thực tế		***Trữ lượng dầu thực tế***
Công ty 1	5.200	Công ty 6	39.126
Công ty 2	725	Công ty 7	345
Công ty 3	3.260	Công ty 8	175
Công ty 4	15.000	Công ty 9	24.135
Công ty 5	6.700	Công ty 10	9.635
Tổng			**104.301**

Hợp đồng dịch vụ đảm bảo có thể được cơ cấu theo các cách khác nhau:

Hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực

A1 Mỗi công ty đo trữ lượng của mình và cung cấp báo cáo cho doanh nghiệp kiểm toán và cho đối tượng sử dụng; hoặc

A2 Một tổ chức độc lập đo trữ lượng của các công ty này và cung cấp báo cáo cho doanh nghiệp kiểm toán và cho đối tượng sử dụng.

Hợp đồng dịch vụ đảm bảo trực tiếp

D1 Mỗi công ty đo trữ lượng của mình và cung cấp cho doanh nghiệp kiểm toán giải trình bằng văn bản rằng công ty đã đo trữ lượng dựa trên các tiêu chí đã được thiết lập để đo lường trữ lượng thực tế. Giải trình này không được công bố cho đối tượng sử dụng hoặc;

D2 Doanh nghiệp kiểm toán trực tiếp đo trữ lượng của một vài công ty.

Áp dụng phương pháp tiếp cận

A1 Mỗi công ty đo trữ lượng của mình và cung cấp báo cáo cho doanh nghiệp kiểm toán và cho đối tượng sử dụng

Có nhiều bên chịu trách nhiệm trong hợp đồng này (10 công ty). Khi xác định liệu có cần áp dụng các quy định về tính độc lập với tất cả các công ty hay không, doanh nghiệp kiểm toán có thể xem xét liệu lợi ích hoặc mối quan hệ với từng công ty cụ thể có thể làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập vượt quá mức có thể chấp nhận được hay không. Doanh nghiệp kiểm toán sẽ xem xét các yếu tố như:

• Mức độ trọng yếu của trữ lượng thực tế của từng công ty trên tổng trữ lượng báo cáo;

• Lợi ích của công chúng liên quan đến hợp đồng (xem quy định tại đoạn 291.28 Chuẩn mực này).

Ví dụ, công ty 8 chiếm 0,17% tổng trữ lượng, vì vậy lợi ích và mối quan hệ kinh doanh với công ty 8 sẽ làm phát sinh ít nguy cơ hơn so với mối quan hệ tương tự đối với công ty 6, công ty chiếm tới gần 37,5% tổng trữ lượng.

Sau khi xác định được các công ty cần áp dụng các yêu cầu về tính độc lập, nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo và doanh nghiệp kiểm toán được yêu cầu phải độc lập với các bên chịu trách nhiệm đó và các bên này sẽ được coi là khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo (đoạn 291.28 Chuẩn mực này).

A2 Một tổ chức độc lập đo trữ lượng của các công ty và cung cấp báo cáo cho doanh nghiệp kiểm toán và cho đối tượng sử dụng

Doanh nghiệp kiểm toán phải độc lập với tổ chức đo trữ lượng và cung cấp các báo cáo cho doanh nghiệp kiểm toán và cho đối tượng sử dụng (xem quy định tại đoạn 291.19 Chuẩn mực này). Tổ chức này không chịu trách nhiệm về đối tượng dịch vụ đảm bảo và vì thế, doanh nghiệp kiểm toán phải đánh giá bất kỳ nguy cơ nào mà doanh nghiệp kiểm toán có cơ sở để tin rằng nguy đó có thể phát sinh từ các lợi ích/ mối quan hệ với bên chịu trách nhiệm về đối tượng dịch vụ đảm bảo (đoạn 291.19 Chuẩn mực này). Có nhiều bên chịu trách nhiệm về đối tượng dịch vụ đảm bảo ở trong hợp đồng này (10 công ty). Như đã đề cập ở ví dụ A1 bên trên, doanh nghiệp kiểm toán có thể xem xét liệu lợi ích hoặc mối quan hệ với từng công ty cụ thể có thể làm phát sinh nguy cơ đe dọa tính độc lập vượt quá mức có thể chấp nhận được hay không.

D1 Mỗi công ty đo trữ lượng của mình và cung cấp cho doanh nghiệp kiểm toán giải trình bằng văn bản rằng công ty đã đo trữ lượng dựa trên các tiêu chí đã được thiết lập để đo lường trữ lượng thực tế. Giải trình này không được công bố cho đối tượng sử dụng

Có nhiều bên chịu trách nhiệm trong hợp đồng này (10 công ty). Khi xác định liệu có cần áp dụng các quy định về tính độc lập với tất cả các công ty hay không, doanh nghiệp kiểm toán có thể xem xét liệu lợi ích hoặc mối quan hệ với từng công ty cụ thể có thể làm phát sinh nguy cơ

đe dọa tính độc lập vượt quá mức có thể chấp nhận được hay không. Doanh nghiệp sẽ xem xét các yếu tố như:

• Mức độ trọng yếu của trữ lượng thực tế của từng công ty trên tổng trữ lượng báo cáo;

• Lợi ích của công chúng với hợp đồng (xem quy định đoạn 291.28 Chuẩn mực này).

Ví dụ, công ty 8 chiếm 0,17% tổng trữ lượng, vì vậy lợi ích và mối quan hệ kinh doanh với công ty 8 sẽ tạo ra ít nguy cơ hơn so với mối quan hệ tương tự đối với công ty 6, công ty chiếm tới gần 37,5% tổng trữ lượng.

Sau khi xác định được các công ty cần áp dụng các yêu cầu về tính độc lập, nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo và doanh nghiệp kiểm toán được yêu cầu phải độc lập với các bên chịu trách nhiệm đó và các bên này sẽ được coi là khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo (đoạn 291.28 Chuẩn mực này).

D2 Doanh nghiệp kiểm toán trực tiếp đo trữ lượng của một vài công ty

Áp dụng giống như ví dụ D1 nói trên.

Phần C

ÁP DỤNG CHO KẾ TOÁN VIÊN, KIỂM TOÁN VIÊN CHUYÊN NGHIỆP TRONG DOANH NGHIỆP

CHƯƠNG 300 - GIỚI THIỆU

300.1 Phần C của Chuẩn mực này quy định việc áp dụng khuôn khổ quy định tại Phần A trong các trường hợp cụ thể đối với kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp. Phần này không quy định tất cả các tình huống cũng như các mối quan hệ làm phát sinh hoặc có thể làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản mà kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp có thể gặp phải. Vì vậy, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp được khuyến khích chú ý đến những tình huống cũng như những mối quan hệ tương tự.

300.2 Các nhà đầu tư, nhà cung cấp, chủ doanh nghiệp và những đối tượng khác trong cộng đồng kinh doanh cũng như chính phủ và công chúng đều có thể tin dùng công việc của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp. Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp có thể phải chịu trách nhiệm một cách độc lập hoặc liên đới về việc lập và trình bày báo cáo tài chính và các thông tin khác mà doanh nghiệp, tổ chức và bên thứ ba sử dụng. Họ cũng có thể phải chịu trách nhiệm đối với việc quản lý tài chính hiệu quả và các ý kiến tư vấn về các vấn đề liên quan đến hoạt động kinh doanh.

300.3 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp có thể là người làm thuê, thành viên Ban Giám đốc, Giám đốc điều hành hoặc không tham gia điều hành doanh nghiệp, Chủ doanh nghiệp kiêm Giám đốc, tình nguyện viên hay một cá nhân làm việc cho một hoặc nhiều tổ chức. Hình thức pháp lý của mối quan hệ với doanh nghiệp hoặc tổ chức sử dụng lao động, nếu có, không ảnh hưởng tới trách nhiệm về đạo đức nghề nghiệp của họ.

300.4 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp có trách nhiệm góp phần thực hiện các mục tiêu chính đáng của doanh nghiệp, tổ chức đó. Chuẩn mực này không cản trở kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp trong việc hoàn thành các trách nhiệm đó, mà chỉ quy định các tình huống mà trong đó các nguyên tắc đạo đức cơ bản có thể bị vi phạm.

300.5 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp có thể nắm giữ vị trí cấp cao trong doanh nghiệp, tổ chức đó. Vị trí càng cao thì họ càng có nhiều khả năng và cơ hội để

gây ảnh hưởng đến các sự kiện, thông lệ và thái độ. Do đó, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp được kỳ vọng sẽ phát triển văn hóa doanh nghiệp dựa trên cơ sở đạo đức nghề nghiệp, trong đó nhấn mạnh tầm quan trọng mà lãnh đạo cấp cao đặt vào hành vi ứng xử có đạo đức.

300.6 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp không được tham gia vào các hoạt động kinh doanh, công việc, hoạt động làm tổn hại hoặc có thể làm tổn hại đến tính chính trực, tính khách quan hoặc uy tín nghề nghiệp và vì vậy dẫn đến việc không tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản.

300.7 Việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản có thể bị đe dọa bởi rất nhiều tình huống và các mối quan hệ. Các nguy cơ được phân nhóm như sau:

(a) Nguy cơ do tư lợi;

(b) Nguy cơ tự kiểm tra;

(c) Nguy cơ về sự bào chữa;

(d) Nguy cơ từ sự quen thuộc;

(e) Nguy cơ bị đe dọa.

Các nguy cơ này được quy định chi tiết tại Phần A của Chuẩn mực này.

300.8 Ví dụ về các tình huống có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi cho kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp bao gồm:

(1) Nắm giữ lợi ích tài chính trong doanh nghiệp, hoặc nhận khoản vay hay bảo lãnh từ doanh nghiệp, tổ chức mà mình đang làm việc;

(2) Tham gia vào các thỏa thuận về lương, thưởng với doanh nghiệp, tổ chức mà mình đang làm việc;

(3) Sử dụng tài sản của doanh nghiệp, tổ chức cho mục đích cá nhân;

(4) Lo lắng về sự ổn định của công việc;

(5) Áp lực kinh doanh đến từ bên ngoài doanh nghiệp, tổ chức mà mình đang làm việc.

300.9 Ví dụ về tình huống có thể làm phát sinh nguy cơ tự kiểm tra là khi kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp phải quyết định phương pháp hạch toán kế toán phù hợp cho giao dịch hợp nhất kinh doanh sau khi chính mình đã thực hiện nghiên cứu khả thi làm cơ sở cho việc quyết định thực hiện giao dịch mua đó.

300.10 Khi góp phần thực hiện các mục tiêu chính đáng của doanh nghiệp, tổ chức nơi mình làm việc, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp có thể quảng bá vị thế của tổ chức đó, với điều kiện lời quảng bá không được sai sự thật và không được gây hiểu nhầm. Nhìn chung, những việc như vậy thường không làm phát sinh nguy cơ về sự bào chữa.

300.11 Ví dụ về các tình huống có thể làm phát sinh nguy cơ từ sự quen thuộc bao gồm:

(1) Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp chịu trách nhiệm báo cáo thông tin tài chính, trong khi, thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp hoặc gần gũi của họ cũng làm ở doanh nghiệp, tổ chức đó chịu trách nhiệm đưa ra các quyết định có ảnh hưởng đến việc báo cáo thông tin tài chính đó;

(2) Có mối liên hệ lâu dài với các cá nhân có khả năng ảnh hưởng đến các quyết định kinh doanh;

(3) Nhận quà tặng hay ưu đãi, trừ khi giá trị của nó là không đáng kể.

300.12 Ví dụ về các tình huống có thể làm phát sinh nguy cơ bị đe dọa bao gồm:

(1) Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp hay gần gũi của họ bị đe dọa cho thôi việc hay chuyển công tác khác do bất đồng về việc áp dụng nguyên tắc kế toán hay cách thức báo cáo thông tin tài chính;

(2) Một cá nhân có khả năng chi phối gây ảnh hưởng đến quá trình ra quyết định, ví dụ, trong việc quyết định ký kết hợp đồng hay việc áp dụng một nguyên tắc kế toán.

300.13 Các biện pháp bảo vệ có thể loại trừ hoặc làm các giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được gồm hai nhóm sau:

(a) Các biện pháp bảo vệ do pháp luật, cơ quan quản lý hoặc tổ chức nghề nghiệp quy định;

(b) Các biện pháp bảo vệ trong môi trường làm việc.

Ví dụ về các biện pháp bảo vệ do pháp luật, cơ quan quản lý hoặc tổ chức nghề nghiệp quy định chi tiết tại đoạn 100.14 thuộc Phần A của Chuẩn mực này.

300.14 Các biện pháp bảo vệ trong môi trường làm việc bao gồm:

(1) Hệ thống giám sát doanh nghiệp hoặc cơ chế giám sát khác của doanh nghiệp, tổ chức nơi kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp làm việc;

(2) Các quy tắc đạo đức và hành vi ứng xử của doanh nghiệp, tổ chức;

(3) Thủ tục tuyển dụng của doanh nghiệp, tổ chức nhấn mạnh tầm quan trọng của việc tuyển dụng nhân viên có năng lực và phẩm chất;

(4) Hệ thống kiểm soát nội bộ chặt chẽ;

(5) Các biện pháp kỷ luật thích hợp;

(6) Phong cách lãnh đạo chú trọng vào việc ứng xử có đạo đức và kỳ vọng vào việc nhân viên sẽ hành động một cách có đạo đức;

(7) Các chính sách và thủ tục nhằm thực hiện và theo dõi chất lượng, hiệu quả công việc của nhân viên;

(8) Trao đổi kịp thời với tất cả nhân viên về các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp, tổ chức, kể cả những thay đổi (nếu có), và có các chương trình đào tạo phù hợp về các chính sách và thủ tục đó;

(9) Các chính sách và thủ tục nhằm trao quyền và khuyến khích nhân viên trao đổi thông tin với các cấp lãnh đạo cao hơn trong doanh nghiệp, tổ chức về bất cứ vấn đề đạo đức nào khiến họ quan ngại mà không sợ bị trù dập;

(10) Tham khảo ý kiến tư vấn của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phù hợp khác.

300.15 Trường hợp kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp tin rằng các hành vi và ứng xử vi phạm đạo đức nghề nghiệp của các nhân viên khác sẽ còn tiếp diễn trong doanh nghiệp, tổ chức nơi mình làm việc, thì kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể cân nhắc việc tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật. Trường hợp nghiêm trọng, khi toàn bộ các biện pháp bảo vệ có thể thực hiện đều không hiệu quả và không thể làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể cân nhắc xin thôi việc.

CHƯƠNG 310 - XUNG ĐỘT VỀ LỢI ÍCH

310.1 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp có thể gặp phải xung đột về lợi ích trong khi thực hiện hoạt động chuyên môn. Xung đột về lợi ích có thể làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng đến tính khách quan và các nguyên tắc đạo đức cơ bản khác. Các nguy cơ có thể phát sinh khi:

(1) Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp thực hiện hoạt động chuyên môn liên quan đến một vấn đề cụ thể cho hai hoặc nhiều bên bị xung đột về lợi ích liên quan đến vấn đề trên; hoặc

(2) Lợi ích của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp liên quan đến một vấn đề cụ thể trong hoạt động chuyên môn bị xung đột với lợi ích của bên có liên quan đến hoạt động chuyên môn mà kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp thực hiện.

Bên bị xung đột lợi ích nói trên có thể là doanh nghiệp, tổ chức nơi kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp làm việc, nhà cung cấp, khách hàng, bên cho vay, cổ đông hoặc các bên khác.

Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp *trong doanh nghiệp* không được để xung đột về lợi ích làm ảnh hưởng đến xét đoán chuyên môn hoặc quyết định kinh doanh của mình.

310.2 Ví dụ về các trường hợp có thể làm phát sinh xung đột về lợi ích, khi *kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp*:

(1) Nắm giữ vị trí thành viên Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị của hai doanh nghiệp, tổ chức và thu thập thông tin bảo mật từ doanh nghiệp này để đem lại lợi ích hoặc gây bất lợi cho doanh nghiệp kia;

(2) Thực hiện hoạt động chuyên môn cho một trong hai bên góp vốn vào công ty hợp danh mà kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp đang làm việc để giúp họ giải thể công ty hợp danh đó;

(3) Lập và trình bày thông tin tài chính cho một số thành viên Ban Giám đốc của doanh nghiệp, tổ chức mà kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp đang làm việc và các thành viên đó đang tiến hành mua *toàn bộ hoặc một phần sở hữu đủ để giành quyền kiểm soát* doanh nghiệp;

(4) Chịu trách nhiệm lựa chọn nhà cung cấp cho doanh nghiệp, tổ chức mà kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp đang làm việc trong khi một thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp đó có thể hưởng lợi ích tài chính từ giao dịch này;

(5) Nắm giữ vai trò như một thành viên Ban quản trị trong doanh nghiệp, tổ chức *mà họ đang làm việc, v*à đang xem xét phê duyệt các khoản đầu tư nhất định cho doanh nghiệp mà các khoản đầu tư này sẽ làm tăng giá trị danh mục đầu tư cá nhân của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp đó.

310.3 Trong quá trình xác định và đánh giá các lợi ích, các mối quan hệ có thể làm phát sinh xung đột về lợi ích, đồng thời thực hiện các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ ảnh hưởng việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản xuống mức có thể chấp nhận được thì kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp phải sử dụng xét đoán chuyên môn và cảnh giác đối với tất cả những lợi ích và mối quan hệ mà một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin, sau khi xem xét các sự kiện và tình huống có sẵn cho kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp tại thời điểm đó, có thể kết luận rằng các lợi ích và các mối quan hệ đó có thể ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản.

310.4 Trong quá trình giải quyết xung đột về lợi ích, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp được khuyến khích tham khảo hướng dẫn của doanh nghiệp, tổ chức mà họ đang

làm việc hoặc từ các bên khác như tổ chức nghề nghiệp, chuyên gia tư vấn pháp luật hoặc từ kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp khác. Khi tiết lộ hoặc chia sẻ thông tin bên trong doanh nghiệp, tổ chức và tham khảo hướng dẫn của bên thứ ba, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải luôn đảm bảo *tuân thủ* nguyên tắc đạo đức cơ bản về bảo mật thông tin.

310.5 Nếu nguy cơ phát sinh do xung đột về lợi ích lớn hơn mức có thể chấp nhận được, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp phải áp dụng các biện pháp bảo vệ nhằm loại trừ hoặc làm giảm ảnh hưởng của nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Nếu các biện pháp bảo vệ không thể làm giảm nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được thì kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải từ chối thực hiện hoặc ngừng thực hiện hoạt động chuyên môn mà hoạt động đó làm phát sinh xung đột về lợi ích; hoặc chấm dứt các mối quan hệ có liên quan hoặc từ bỏ các lợi ích có liên quan nhằm loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.

310.6 Khi xác định liệu xung đột về lợi ích có tồn tại hoặc có thể phát sinh hay không, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp phải thực hiện các thủ tục phù hợp để xác định:

(1) Bản chất của các lợi ích và mối quan hệ giữa các bên liên quan đến hoạt động chuyên môn;

(2) Bản chất của hoạt động chuyên môn và ảnh hưởng của hoạt động chuyên môn đó đối với các bên liên quan.

Bản chất của hoạt động chuyên môn cũng như các lợi ích và mối quan hệ liên quan có thể thay đổi theo thời gian. Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải luôn cảnh giác với những sự thay đổi như vậy nhằm xác định các tình huống có thể làm phát sinh xung đột về lợi ích.

310.7 Nếu phát hiện xung đột về lợi ích, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp phải đánh giá:

(1) Tầm quan trọng của các lợi ích hoặc mối quan hệ có liên quan;

(2) Mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ phát sinh do việc thực hiện hoạt động chuyên môn. Nhìn chung, hoạt động chuyên môn càng liên quan trực tiếp đến vấn đề làm phát sinh xung đột về lợi ích thì nguy cơ ảnh hưởng đến tính khách quan và việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản khác càng nghiêm trọng.

310.8 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp phải áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản do xung đột về lợi ích gây ra xuống mức có thể chấp nhận được. Tùy thuộc vào hoàn cảnh làm phát sinh xung đột về lợi ích, *kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp* có thể áp dụng một hoặc một số biện pháp bảo vệ sau:

(1) Cơ cấu lại hoặc phân công lại trách nhiệm và nghĩa vụ cụ thể;

(2) Thực hiện sự giám sát phù hợp, ví dụ, hoạt động dưới sự giám sát của một thành viên Ban Giám đốc;

(3) Không tham gia quá trình ra quyết định có liên quan đến vấn đề làm phát sinh xung đột về lợi ích;

(4) Tham khảo ý kiến tư vấn từ bên thứ ba như tổ chức nghề nghiệp, chuyên gia tư vấn pháp luật hoặc kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp khác.

310.9 *Ngoài các biện pháp bảo vệ hướng dẫn tại đoạn 310.8,* kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp cần phải cung cấp thông tin về bản chất của xung đột lợi ích cho các bên liên quan, bao gồm các cấp phù hợp trong doanh nghiệp, tổ chức mà kế toán viên, kiểm toán viên

chuyên nghiệp đang làm việc, và trong trường hợp cần thiết phải có các biện pháp bảo vệ nhằm làm giảm ảnh hưởng của nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được thì cần phải có sự chấp nhận của các bên đó để kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp thực hiện hoạt động chuyên môn của mình. Trong một số trường hợp, sự chấp nhận có thể được thể hiện thông qua thái độ của các bên liên quan khi kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có đủ bằng chứng để kết luận rằng các bên đã biết về hoàn cảnh cụ thể *của xung đột* ngay từ đầu và đã chấp nhận hoặc không phản đối sự tồn tại của xung đột về lợi ích đó.

310.10 Khi việc cung cấp thông tin được thực hiện bằng lời hoặc sự chấp nhận cũng bằng lời hoặc thể hiện thông qua thái độ, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp phải ghi chép và lưu lại trong tài liệu, hồ sơ về bản chất của tình huống làm phát sinh xung đột về lợi ích, các biện pháp bảo vệ đã được áp dụng để làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được và sự đồng ý *của bên liên quan*.

310.11 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp có thể gặp phải các nguy cơ khác ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản, ví dụ khi phải lập hoặc báo cáo thông tin tài chính do áp lực không phù hợp từ các bên khác trong doanh nghiệp, tổ chức mà kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp đang làm việc hoặc do các mối quan hệ tài chính, kinh doanh hoặc cá nhân giữa doanh nghiệp đó và thành viên có mối quan hệ gia đình trực tiếp hoặc gần gũi với kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp, tổ chức đó. Chương 320 và 340 Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn về các biện pháp xử lý đối với các nguy cơ đó.

CHƯƠNG 320 – LẬP VÀ BÁO CÁO THÔNG TIN

320.1 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp thường tham gia vào việc lập và báo cáo thông tin có thể được công bố ra công chúng hoặc được đối tượng khác trong và ngoài doanh nghiệp sử dụng. Thông tin này có thể bao gồm thông tin tài chính hoặc thông tin quản lý, ví dụ, dự toán ngân sách, báo cáo tài chính, thông tin trao đổi và phân tích của Ban Giám đốc, thư giải trình của Ban Giám đốc cung cấp cho kiểm toán viên trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính của doanh nghiệp. Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp phải lập hoặc trình bày thông tin một cách trung thực, hợp lý và phù hợp với các chuẩn mực nghề nghiệp *và các quy định pháp lý có liên quan đến lập và trình bày thông tin* để các thông tin này được hiểu đúng bản chất.

320.2 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp chịu trách nhiệm lập hoặc phê duyệt báo cáo tài chính cho mục đích chung của doanh nghiệp phải đảm bảo rằng báo cáo tài chính đó được lập và trình bày phù hợp với các chuẩn mực *và các quy định pháp lý có liên quan* đến lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

320.3 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp phải thực hiện các biện pháp phù hợp để đảm bảo thông tin mà mình chịu trách nhiệm *lập và trình bày* phải:

(a) Phản ánh rõ ràng và đúng bản chất của các giao dịch kinh doanh, tài sản hoặc nợ phải trả;

(b) Được phân loại và ghi chép thông tin một cách kịp thời và đúng đắn;

(c) Được trình bày chính xác, *trung thực* và đầy đủ các sự kiện và giao dịch trên các khía cạnh trọng yếu.

320.4 Nguy cơ ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản, ví dụ, nguy cơ do tư lợi hoặc nguy cơ bị đe dọa làm ảnh hưởng tới tính chính trực, tính khách quan hoặc năng lực chuyên môn và tính thận trọng, có thể phát sinh khi kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp bị gây áp lực từ bên ngoài hay từ chính khả năng có thể thu lợi ích cá nhân, phải lập hoặc báo cáo thông tin một cách sai lệch hoặc liên quan đến thông tin sai lệch thông qua hành động của người khác.

320.5 Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như nguồn gốc gây ra áp lực và văn hóa của doanh nghiệp mà kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp đang làm việc. Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp phải luôn tuân thủ nguyên tắc đạo đức cơ bản về tính chính trực, nguyên tắc này yêu cầu kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải thẳng thắn và trung thực trong tất cả các mối quan hệ chuyên môn và kinh doanh. Chương 340 Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn về các nguy cơ phát sinh từ các thỏa thuận về *lợi ích tài chính*, tiền lương, tiền thưởng.

320.6 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm ảnh hưởng của các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Các biện pháp bảo vệ này bao gồm việc tham khảo ý kiến từ lãnh đạo cấp trên, Ban kiểm soát, Ban quản trị của doanh nghiệp hoặc tổ chức nghề nghiệp có liên quan.

320.7 Trường hợp không thể làm giảm ảnh hưởng của các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp phải từ chối không tham gia vào việc lập và trình bày thông tin mà kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp xác định là sai lệch. Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp có thể liên quan tới thông tin sai lệch mà không biết và nếu phát hiện ra điều này thì kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp phải thực hiện các biện pháp bảo vệ để loại bỏ sự liên quan đến thông tin đó. Để xác định liệu có cần thiết phải báo cáo về các trường hợp này với *bên thứ ba* hay không, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp cần tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật. Ngoài ra, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp có thể cân nhắc xin thôi việc.

CHƯƠNG 330 - HÀNH ĐỘNG VỚI ĐẦY ĐỦ KỸ NĂNG CHUYÊN MÔN

330.1 Nguyên tắc đạo đức cơ bản về năng lực chuyên môn và tính thận trọng đòi hỏi kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp làm việc trong doanh nghiệp, tổ chức chỉ được đảm nhận các trọng trách mà người đó có đủ năng lực và kinh nghiệm liên quan. Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp không được cố ý làm chủ doanh nghiệp hiểu nhầm về trình độ chuyên môn hay kinh nghiệm của mình, và phải tham khảo ý kiến tư vấn của chuyên gia phù hợp khi cần thiết.

330.2 Các tình huống có thể làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng đến năng lực chuyên môn và tính thận trọng của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp làm việc trong doanh nghiệp, tổ chức trong quá trình thực hiện nhiệm vụ của mình gồm:

(1) Khi người đó không có đủ thời gian để thực hiện hoặc hoàn thành nhiệm vụ;

(2) Khi thông tin người đó cần để thực hiện nhiệm vụ là bị hạn chế hoặc không đầy đủ;

(3) Khi người đó không đủ năng lực và thiếu kinh nghiệm;

(4) Khi không có đủ nguồn lực để thực hiện nhiệm vụ.

330.3 Mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phụ thuộc vào các yếu tố như: (i) Mối quan hệ của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp với các nhân viên khác; (ii) Cấp bậc của họ trong doanh nghiệp; và (iii) Mức độ giám sát và soát xét công việc. Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được, ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Cập nhật kiến thức hoặc tham khảo ý kiến tư vấn;

(2) Đảm bảo đủ thời gian thực hiện nhiệm vụ được giao;

(3) Tìm kiếm sự hỗ trợ từ những người có trình độ chuyên môn phù hợp;

(4) Khi cần, tham khảo ý kiến tư vấn từ:

(i) Nhân sự cấp cao hơn trong doanh nghiệp, tổ chức;

(ii) Chuyên gia độc lập; hoặc

(iii) Tổ chức nghề nghiệp phù hợp.

330.4 Khi không thể loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp phải quyết định liệu có từ chối thực hiện nhiệm vụ được giao hay không. Nếu kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp quyết định rằng việc từ chối là hợp lý thì phải trình bày rõ lý do từ chối.

CHƯƠNG 340 - LỢI ÍCH TÀI CHÍNH, TIỀN LƯƠNG, TIỀN THƯỞNG GẮN VỚI VIỆC LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH VÀ RA QUYẾT ĐỊNH

340.1 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp có thể có lợi ích tài chính, bao gồm lợi ích phát sinh từ các thỏa thuận về tiền lương, tiền thưởng hoặc có thể biết về lợi ích tài chính của thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp hoặc gần gũi của họ mà trong một số trường hợp có thể làm phát sinh nguy cơ ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Ví dụ, nguy cơ do tư lợi ảnh hưởng đến tính khách quan hoặc tính bảo mật có thể phát sinh do sự tồn tại của động cơ và cơ hội làm sai lệch thông tin có độ nhạy về giá cả để có được lợi ích tài chính. Ví dụ về các trường hợp có thể làm phát sinh nguy cơ do tư lợi là khi kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp hoặc gần gũi của họ:

(1) Nắm giữ lợi ích tài chính trực tiếp hoặc gián tiếp trong doanh nghiệp và giá trị của lợi ích tài chính đó có thể bị ảnh hưởng trực tiếp bởi các quyết định do kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp đó đưa ra;

(2) Được hưởng các khoản tiền thưởng dựa trên lợi nhuận và giá trị của khoản tiền thưởng đó có thể bị ảnh hưởng trực tiếp bởi các quyết định do kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp đó đưa ra;

(3) Nắm giữ trực tiếp hay gián tiếp quyền đối với cổ phiếu thưởng hoãn lại hoặc quyền chọn cổ phiếu trong doanh nghiệp mà giá trị của các quyền đó có thể bị ảnh hưởng trực tiếp bởi các quyết định do kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp đó đưa ra;

(4) Tham gia vào các thỏa thuận về lương thưởng, trong đó quy định các khoản tiền thưởng khi đạt được kết quả kinh doanh nhất định hoặc các khoản tiền thưởng cho nỗ lực tối đa hóa giá trị cổ phiếu của doanh nghiệp, ví dụ, thông qua việc tham gia lập kế hoạch thưởng dài hạn gắn liền với việc đạt được các kết quả kinh doanh nhất định.

340.2 Nguy cơ về tư lợi phát sinh từ các thỏa thuận về tiền lương, tiền thưởng có thể được gia tăng dưới áp lực từ cấp trên hoặc đồng nghiệp trong tổ chức cùng tham gia vào thỏa thuận đó. Ví dụ, các thỏa thuận thường cho phép các bên tham gia được hưởng một lượng cổ phiếu của tổ chức theo mức giá tượng trưng hoặc miễn phí nếu như các tiêu chí về kết quả hoạt động kinh doanh cụ thể được thỏa mãn. Trong một số trường hợp, giá trị cổ phiếu thưởng có thể lớn hơn đáng kể so với mức lương của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp.

340.3 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp không được phép làm sai lệch thông tin hoặc sử dụng các thông tin bảo mật cho lợi ích cá nhân hoặc cho lợi ích tài chính của người khác. Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp nắm giữ vị trí càng cao thì khả năng và cơ hội tác động đến báo cáo tài chính và việc ra quyết định càng cao, áp lực làm sai lệch thông tin từ cấp trên và đồng nghiệp cũng càng lớn. Trong các trường hợp như vậy, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp phải đặc biệt ý thức việc

tuân thủ với nguyên tắc đạo đức về tính chính trực, nguyên tắc này yêu cầu kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải thẳng thắn và trung thực trong tất cả các mối quan hệ chuyên môn và kinh doanh.

340.4 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ phát sinh từ lợi ích tài chính và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Trong quá trình đó, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp phải đánh giá bản chất của lợi ích, bao gồm cả việc đánh giá tầm quan trọng của lợi ích. Yếu tố quyết định tầm quan trọng của lợi ích phụ thuộc vào hoàn cảnh của từng cá nhân. Ví dụ về các biện pháp bảo vệ gồm:

(1) Có chính sách và thủ tục cho phép một ủy ban độc lập với Ban Giám đốc quyết định mức và hình thức tiền lương, tiền thưởng đối với lãnh đạo cấp cao;

(2) Thông báo tất cả các lợi ích liên quan và kế hoạch thực hiện quyền hoặc mua bán cổ phiếu có liên quan với Ban quản trị doanh nghiệp, phù hợp với các chính sách nội bộ;

(3) Tham khảo ý kiến tư vấn từ cấp trên trong doanh nghiệp, khi cần;

(4) Tham khảo ý kiến tư vấn từ Ban quản trị doanh nghiệp hoặc tổ chức nghề nghiệp khi cần;

(5) Thực hiện các thủ tục kiểm toán nội bộ hay kiểm toán độc lập;

(6) Đào tạo, cập nhật kiến thức về đạo đức nghề nghiệp, các vấn đề pháp luật không cho phép và các quy định khác về giao dịch nội gián.

CHƯƠNG 350 - CÁC ƯU ĐÃI

Nhận các ưu đãi

350.1 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp hoặc gần gũi của họ có thể được đề nghị nhận ưu đãi. Ưu đãi có thể được thể hiện dưới nhiều hình thức khác nhau như quà biếu, tặng, chiêu đãi, đối xử ưu ái, quan hệ bạn bè hay khách hàng thân thiết theo cách thức không phù hợp.

350.2 Việc nhận được các đề nghị ưu đãi có thể làm phát sinh các nguy cơ ảnh hưởng tới việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Khi kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp hoặc gần gũi của họ được đề nghị nhận ưu đãi thì phải xem xét cẩn thận việc nhận ưu đãi này. Các nguy cơ do tư lợi làm ảnh hưởng đến tính khách quan hay tính bảo mật phát sinh khi khoản ưu đãi được đưa ra nhằm: (i) Cố gắng gây ảnh hưởng một cách không đúng hay không trung thực tới các hành động, quyết định; (ii) Khuyến khích các hành vi bất hợp pháp hay không trung thực; hoặc (iii) Có được thông tin mật. Nguy cơ bị đe dọa làm ảnh hưởng đến tính khách quan hay tính bảo mật phát sinh khi kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp hoặc thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp hoặc gần gũi của họ chấp nhận ưu đãi và sau đó bị đe dọa công bố chuyện nhận ưu đãi này nhằm hủy hoại danh tiếng của họ.

350.3 Sự tồn tại và mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ này phụ thuộc vào bản chất, giá trị và ý đồ ẩn sau đề nghị nhận ưu đãi. Nếu một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin, sau khi xem xét tất cả các sự kiện và tình huống cụ thể, cho rằng việc nhận ưu đãi này là không quan trọng và không nhằm mục đích khuyến khích các hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp, thì kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp có thể kết luận rằng ưu đãi được đưa ra là phù hợp với thông lệ kinh doanh và không có nguy cơ ảnh hưởng nghiêm trọng đối với việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản.

350.4 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp phải đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết để loại trừ hoặc làm giảm

các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được. Khi không thể loại trừ hoặc làm giảm nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được bằng việc áp dụng các biện pháp bảo vệ, thì kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp không được nhận các ưu đãi này. Các nguy cơ thực sự ảnh hưởng hoặc được cho là có ảnh hưởng tới việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản phát sinh không chỉ khi đã chấp nhận ưu đãi mà đôi khi còn phát sinh ngay cả khi lời đề nghị ưu đãi mới đưa ra. Khi đó, các biện pháp bảo vệ bổ sung cần được áp dụng. Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp phải đánh giá các nguy cơ phát sinh từ các đề nghị này và xem xét việc áp dụng ít nhất một trong số các biện pháp sau:

(a) Thông báo cho cấp lãnh đạo cao hơn hoặc Ban quản trị doanh nghiệp, tổ chức nơi mình làm việc ngay khi nhận được các đề nghị ưu đãi;

(b) Thông báo về đề nghị ưu đãi đó cho bên thứ ba như tổ chức nghề nghiệp hay doanh nghiệp nơi người đưa ra lời đề nghị làm việc. Tuy nhiên, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp có thể cân nhắc tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật trước khi thực hiện biện pháp này;

(c) Thông báo cho thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp hoặc gần gũi của mình biết về các nguy cơ và các biện pháp bảo vệ liên quan trong trường hợp những người này đang có thể nhận được các ưu đãi, liên quan đến vị trí công việc của họ;

(d) Thông báo cho cấp lãnh đạo cao hơn hoặc Ban quản trị doanh nghiệp nơi mình làm việc khi thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp hoặc gần gũi của mình làm việc cho đối thủ cạnh tranh hay nhà cung cấp tiềm năng của doanh nghiệp.

Đưa ra các đề nghị ưu đãi

350.5 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp có thể ở trong tình huống trong đó họ được kỳ vọng, hay chịu sức ép, phải đưa ra các đề nghị ưu đãi để tác động đến xét đoán hoặc quá trình ra quyết định của một cá nhân hay tổ chức, hoặc để lấy các thông tin mật.

350.6 Sức ép như vậy có thể xuất phát từ chính doanh nghiệp nơi họ làm việc, ví dụ từ đồng nghiệp hay cấp trên. Sức ép cũng có thể xuất phát từ việc cá nhân hay tổ chức bên ngoài gợi ý các hành động hay quyết định kinh doanh có lợi cho doanh nghiệp nơi họ làm việc mà điều này gây ảnh hưởng tiêu cực đến kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp.

350.7 Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp không được đưa ra các đề nghị ưu đãi có ảnh hưởng tiêu cực đến xét đoán chuyên môn của bên thứ ba.

350.8 Trường hợp bị sức ép phải đưa ra các đề nghị ưu đãi không phù hợp với chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp từ chính nội bộ doanh nghiệp nơi mình làm việc, kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải tuân theo các quy định và hướng dẫn liên quan đến việc giải quyết xung đột về đạo đức nghề nghiệp quy định trong Phần A Chuẩn mực này.

GIẢI THÍCH THUẬT NGỮ

Trong *Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán,* các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

Ban quản trị	Là một bộ phận có trách nhiệm giám sát việc điều hành hoạt động và thực hiện nghĩa vụ giải trình, kể cả trách nhiệm giám sát việc lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán. Tùy theo từng đơn vị, Ban quản trị có thể bao gồm Hội đồng quản trị, Hội đồng quản lý hoặc Hội đồng thành viên, trong đó có thể bao gồm cả các thành viên Ban Giám đốc. Trong doanh nghiệp tư nhân, Ban quản trị có thể chỉ là một người có trách nhiệm phê duyệt báo cáo tài chính mà công việc này

	thường do chủ sở hữu đồng thời là Giám đốc thực hiện.
Báo cáo tài chính	Là sự trình bày một cách hệ thống về các thông tin tài chính quá khứ, bao gồm các thuyết minh có liên quan, với mục đích công bố thông tin về tình hình tài chính và các nghĩa vụ của đơn vị tại một thời điểm hoặc những thay đổi trong một thời kỳ, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính. Các thuyết minh liên quan thường bao gồm tóm tắt các chính sách kế toán quan trọng và các thông tin diễn giải khác. Thuật ngữ *"Báo cáo tài chính"* thường có nghĩa là một bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. *Thuật ngữ "báo cáo tài chính riêng lẻ" được sử dụng để chỉ một báo cáo trong bộ báo cáo tài chính (đầy đủ).*
Báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt	Là báo cáo tài chính được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được xây dựng để đáp ứng nhu cầu về thông tin tài chính của những đối tượng sử dụng cụ thể.
Báo cáo tài chính mà doanh nghiệp kiểm toán sẽ đưa ra ý kiến	Là báo cáo tài chính của một đơn vị kế toán riêng lẻ hoặc báo cáo tài chính tổng hợp, báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn *mà doanh nghiệp kiểm toán thực hiện kiểm toán và sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán.*
Bên liên quan	Là đơn vị có một trong các mối quan hệ sau với khách hàng: (a) Là một cá nhân hoặc đơn vị khác có quyền kiểm soát trực tiếp hoặc gián tiếp đối với khách hàng, với điều kiện khách hàng là trọng yếu đối với đơn vị đó; (b) Là đơn vị có lợi ích tài chính trực tiếp từ khách hàng, với điều kiện đơn vị đó có ảnh hưởng đáng kể tới khách hàng và lợi ích từ khách hàng là trọng yếu đối với đơn vị đó; (c) Là đơn vị chịu sự kiểm soát trực tiếp hoặc gián tiếp của khách hàng; (d) Là đơn vị mà trong đó khách hàng, hoặc đơn vị có liên quan với khách hàng như nêu trong mục (c) ở trên, có lợi ích tài chính trực tiếp mang lại ảnh hưởng đáng kể và lợi ích này là trọng yếu đối với khách hàng và đơn vị có liên quan nói trên; (e) Là đơn vị mà khách hàng và đơn vị đó ("công ty anh em") cùng chịu sự kiểm soát của một đơn vị khác với điều kiện cả khách hàng và công ty anh em đều trọng yếu đối với đơn vị kiểm soát đó.
Công ty mạng lưới	Là công ty hoặc pháp nhân thuộc cùng một mạng lưới.
Chi nhánh	Là một bộ phận riêng *trong cơ cấu tổ chức của công ty* xét theo vị trí địa lý hoặc dịch vụ cung cấp.
Chuyên gia bên ngoài	Là cá nhân hoặc tổ chức có kỹ năng, kiến thức và kinh nghiệm trong một lĩnh vực riêng biệt ngoài lĩnh vực kế toán hoặc kiểm toán, mà công việc của chuyên gia trong lĩnh vực đó được kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp sử dụng nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp. Chuyên gia bên ngoài không phải là thành viên Ban Giám đốc hoặc nhân viên chuyên môn, kể cả nhân viên thời vụ, của doanh nghiệp kiểm toán hoặc công ty mạng lưới.
Cuộc kiểm toán	Là một dịch vụ đảm bảo hợp lý, trong đó, kiểm toán viên hành nghề đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý,

	trên các khía cạnh trọng yếu (hoặc đã được lập, 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, như một cuộc kiểm toán được tiến hành theo các Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Thuật ngữ này áp dụng cho kiểm toán theo luật định - là cuộc kiểm toán theo yêu cầu của pháp luật hoặc các quy định khác. *Thuật ngữ này cũng được áp dụng cho cuộc kiểm toán tự nguyện.*
Dịch vụ đảm bảo	Là dịch vụ mà *người hành nghề (như kiểm toán viên hành nghề)* đưa ra kết luận nhằm tăng mức độ tin cậy của đối tượng sử dụng, ngoài bên chịu trách nhiệm, về kết quả đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí nhất định. *(Hướng dẫn về dịch vụ đảm bảo có thể xem thêm tại "Khuôn khổ Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo", khuôn khổ này mô tả các yếu tố, mục tiêu của dịch vụ đảm bảo và xác định các dịch vụ là đối tượng áp dụng của chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (VSA), các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo và các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ soát xét.*
Dịch vụ chuyên môn	Là hoạt động chuyên môn được cung cấp cho khách hàng.
Dịch vụ soát xét	Là dịch vụ đảm bảo, được thực hiện theo các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ soát xét, trong đó, kiểm toán viên hành nghề, trên cơ sở thực hiện các thủ tục mà những thủ tục này không đem lại tất cả các bằng chứng như trong một cuộc kiểm toán, đưa ra kết luận về việc liệu có bất cứ phát hiện nào khiến kiểm toán viên tin rằng báo cáo tài chính không phản ánh 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.
Doanh nghiệp kế toán, kiểm toán	*Gồm:* (a) *Một doanh nghiệp có đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kế toán, kiểm toán hoặc cá nhân đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kế toán theo pháp luật và các quy định có liên quan;* (b) Một tổ chức có quyền kiểm soát đối với các đối tượng nêu tại mục (a); (c) Một tổ chức chịu sự kiểm soát của các *đối tượng* nêu tại mục (a).
Đơn vị có lợi ích công chúng	Gồm: (a) Tổ chức niêm yết; (b) Đơn vị: (i) Được pháp luật quy định là đơn vị có lợi ích công chúng; hoặc (ii) Mà việc kiểm toán đơn vị đó phải tuân thủ các yêu cầu về tính độc lập do pháp luật quy định như đối với các tổ chức niêm yết. Các yêu cầu này còn có thể do cơ quan quản lý có liên quan ban hành.
Giám đốc, nhân sự cấp cao	Là thành viên Ban quản trị của một tổ chức, hoặc người được trao quyền tương đương, không phụ thuộc vào chức danh.
Hoạt động chuyên	Là hoạt động yêu cầu các kỹ năng chuyên môn về kế toán hoặc các kỹ năng liên quan, được thực hiện bởi kế toán viên, kiểm toán viên chuyên

môn	nghiệp, trong các lĩnh vực kế toán, kiểm toán, thuế, tư vấn quản lý và quản lý tài chính.
Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp	Là cá nhân được tổ chức có thẩm quyền cấp Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán.
Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp	Là kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp làm việc trong các doanh nghiệp thuộc các lĩnh vực như thương mại, công nghiệp, dịch vụ, lĩnh vực công, giáo dục, lĩnh vực phi lợi nhuận, cơ quan quản lý hoặc tổ chức nghề nghiệp.
Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề	Là kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp làm việc trong doanh nghiệp kế toán, kiểm toán cung cấp các dịch vụ chuyên môn như kế toán, kiểm toán, thuế hoặc tư vấn. Thuật ngữ này được áp dụng cho cả cá nhân và doanh nghiệp kế toán, kiểm toán.
Kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề đương nhiệm	Là kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề hiện đang được chỉ định thực hiện dịch vụ kế toán, kiểm toán, thuế, tư vấn hoặc các dịch vụ tương tự cho khách hàng.
Khách hàng kiểm toán	Là đơn vị được doanh nghiệp kiểm toán cung cấp dịch vụ kiểm toán. Khi khách hàng là tổ chức niêm yết, khách hàng kiểm toán sẽ bao gồm cả các bên liên quan. Khi khách hàng không phải là tổ chức niêm yết, khách hàng kiểm toán sẽ bao gồm các bên liên quan mà khách hàng kiểm toán có quyền kiểm soát trực tiếp hoặc gián tiếp.
Khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo	Là bên chịu trách nhiệm, bao gồm người hoặc những người: (a) Chịu trách nhiệm về đối tượng dịch vụ đảm bảo trong trường hợp dịch vụ đảm bảo trực tiếp; hoặc (b) Chịu trách nhiệm về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và có thể chịu trách nhiệm về đối tượng đó trong trường hợp dịch vụ đảm bảo chứng thực.
Khách hàng sử dụng dịch vụ soát xét	Là đơn vị mà doanh nghiệp kiểm toán cung cấp dịch vụ soát xét.
Lợi ích tài chính	Là lợi ích thu được từ cổ phiếu hoặc các công cụ vốn khác, từ trái phiếu hoặc các công cụ nợ khác của một tổ chức, bao gồm cả các quyền và nghĩa vụ nhằm có được lợi ích đó cũng như các công cụ phái sinh có liên quan trực tiếp đến lợi ích đó.
Lợi ích tài chính gián tiếp	Là lợi ích tài chính được sở hữu để hưởng lợi thông qua một quỹ tín thác, quỹ đầu tư hoặc tổ chức trung gian khác mà cá nhân hoặc tổ chức không nắm quyền kiểm soát, hoặc không có khả năng gây ảnh hưởng đến các quyết định đầu tư.
Lợi ích tài chính trực tiếp	Gồm: (a) Lợi ích tài chính do một cá nhân hoặc một tổ chức trực tiếp sở hữu và kiểm soát (bao gồm cả những lợi ích được các đối tượng khác quản lý trên cơ sở toàn quyền quyết định); hoặc (b) Lợi ích tài chính được sở hữu để hưởng lợi thông qua quỹ tín thác, quỹ đầu tư hoặc tổ chức trung gian khác mà cá nhân hoặc tổ chức nắm

quyền kiểm soát, hoặc có khả năng gây ảnh hưởng đến các quyết định đầu tư.

Mạng lưới	Là liên kết giữa các tổ chức để: (a) Hướng tới sự hợp tác; (b) Hướng tới sự chia sẻ lợi nhuận hoặc chi phí hoặc cùng được sở hữu, kiểm soát hoặc quản lý chung, có chung các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng, chiến lược kinh doanh chung, sử dụng chung thương hiệu, hoặc cùng chung một phần đáng kể nguồn lực chuyên môn.
Mức có thể chấp nhận được	Là mức mà tại đó bên thứ ba thích hợp và có đầy đủ thông tin, sau khi xem xét tất cả các sự kiện và tình huống cụ thể sẵn có cho kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp tại thời điểm đó, có thể kết luận một cách tương đối chắc chắn rằng các nguyên tắc đạo đức cơ bản không bị vi phạm.
Nhóm kiểm toán	Gồm: (a) Tất cả các thành viên nhóm thực hiện dịch vụ kiểm toán; (b) Tất cả các cá nhân khác trong doanh nghiệp kiểm toán có thể gây ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả của cuộc kiểm toán, bao gồm: (i) Các cá nhân có quyền đề xuất chế độ lương, thưởng, hoặc trực tiếp theo dõi, quản lý, giám sát đối với thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán trong việc thực hiện cuộc kiểm toán, bao gồm từ nhân sự quản lý cấp cao hơn thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán cho đến Tổng Giám đốc/Phó Tổng Giám đốc (Giám đốc điều hành hoặc tương đương) của doanh nghiệp kiểm toán hoặc cấp tương đương; (ii) Các cá nhân đưa ra ý kiến tham vấn về các sự kiện, giao dịch, các vấn đề về chuyên môn hoặc vấn đề mang tính đặc thù ngành liên quan đến cuộc kiểm toán; (iii) Các cá nhân tham gia kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán, kể cả người thực hiện soát xét việc kiểm soát chất lượng; (c) Tất cả các cá nhân thuộc công ty mạng lưới có thể gây ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả của cuộc kiểm toán.
Nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo	Gồm: (a) Tất cả các thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo; (b) Tất cả các cá nhân khác trong doanh nghiệp cung cấp dịch vụ đảm bảo có thể gây ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả của dịch vụ đảm bảo, gồm: (i) Các cá nhân có quyền đề xuất chế độ lương, thưởng, hoặc trực tiếp theo dõi, quản lý, giám sát đối với thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ đảm bảo trong việc thực hiện hợp đồng dịch vụ; (ii) Các cá nhân đưa ra ý kiến tham vấn về các sự kiện, giao dịch, các vấn đề về chuyên môn hoặc mang tính đặc thù ngành liên quan đến dịch vụ

đảm bảo;

(iii) Các cá nhân tham gia kiểm soát chất lượng dịch vụ đảm bảo, bao gồm cả người thực hiện soát xét việc kiểm soát chất lượng.

Nhóm thực hiện dịch vụ soát xét	Gồm: (a) Tất cả các thành viên nhóm thực hiện dịch vụ soát xét; (b) Tất cả các cá nhân khác trong doanh nghiệp kiểm toán có thể gây ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả của cuộc soát xét, bao gồm: (i) Các cá nhân đề xuất chế độ lương, thưởng, hoặc trực tiếp theo dõi, quản lý, giám sát đối với thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc soát xét trong việc thực hiện dịch vụ, bao gồm từ nhân sự quản lý cấp cao hơn thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc soát xét cho đến Tổng Giám đốc/ Phó Tổng Giám đốc (Giám đốc điều hành hoặc tương đương) của doanh nghiệp kiểm toán hoặc cấp tương đương; (ii) Các cá nhân đưa ra ý kiến tham vấn về các sự kiện, giao dịch, các vấn đề về chuyên môn hoặc vấn đề mang tính đặc thù của ngành liên quan đến cuộc soát xét; (iii) Các cá nhân tham gia kiểm soát chất lượng dịch vụ soát xét, bao gồm cả người thực hiện soát xét việc kiểm soát chất lượng; (c) Tất cả các cá nhân thuộc công ty mạng lưới có thể gây ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả của cuộc soát xét.
Nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ	Bao gồm thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ, kiểm toán viên hành nghề hoặc kế toán viên *hành nghề được giao* phụ trách hợp đồng dịch vụ, kiểm toán viên khác và các cán bộ, nhân viên thực hiện hợp đồng dịch vụ và bất kỳ cá nhân nào được doanh nghiệp kế toán, kiểm toán hoặc công ty mạng lưới sử dụng để thực hiện các thủ tục đảm bảo cho hợp đồng dịch vụ. Nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ không bao gồm các chuyên gia bên ngoài được doanh nghiệp kế toán, kiểm toán hoặc công ty mạng lưới sử dụng. Nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ cũng không bao gồm những người thuộc bộ phận kiểm toán nội bộ của khách hàng trực tiếp hỗ trợ cuộc kiểm toán.
Phí tiềm tàng	Là mức phí được xác định phụ thuộc vào kết quả của giao dịch hoặc dịch vụ mà doanh nghiệp kế toán, kiểm toán thực hiện và dựa trên cơ sở được thỏa thuận trước. Mức phí do tòa án hoặc cơ quan có thẩm quyền khác ấn định không được coi là phí tiềm tàng. *Ví dụ: Hợp đồng kiểm toán có thỏa thuận trước về việc: khách hàng kiểm toán phải thanh toán thêm một mức phí cho doanh nghiệp kiểm toán. Cụ thể là kết quả từ việc cung cấp dịch vụ của doanh nghiệp kiểm toán làm cho doanh thu của khách hàng kiểm toán tăng lên XXX (đồng), thì mức phí khách hàng kiểm toán phải thanh toán thêm là 0,1% x XXX (đồng).*
Quảng bá	Là việc truyền thông, quảng bá cho công chúng các thông tin về các dịch vụ hoặc kỹ năng mà kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề cung cấp với mục đích kinh doanh.

Quan hệ gia đình gần gũi	Gồm bố, mẹ, con hoặc anh, chị, em ruột mà những người này không phải là thành viên có quan hệ gia đình trực tiếp.
Quan hệ gia đình trực tiếp	Gồm vợ, chồng (hoặc tương đương) hoặc người phụ thuộc *(con đẻ, con nuôi…).*
Soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ	Là quy trình được thiết kế và thực hiện trước hoặc tại ngày phát hành báo cáo, nhằm đưa ra sự đánh giá khách quan về các xét đoán quan trọng của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ và các kết luận của nhóm để hình thành báo cáo.
Thành viên có vai trò chủ chốt trong cuộc kiểm toán	Bao gồm: Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán, các cá nhân chịu trách nhiệm soát xét việc kiểm soát chất lượng dịch vụ, thành viên khác của Ban Giám đốc tham gia cuộc kiểm toán, nếu có, chịu trách nhiệm đưa ra các quyết định hoặc các xét đoán quan trọng về các vấn đề trọng yếu liên quan đến việc kiểm toán báo cáo tài chính mà doanh nghiệp kiểm toán sẽ đưa ra ý kiến. Tùy thuộc vào tình hình thực tế và vai trò của từng cá nhân trong cuộc kiểm toán, "thành viên có vai trò chủ chốt trong cuộc kiểm toán" có thể bao gồm thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán công ty con hoặc bộ phận quan trọng.
Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ	Là *người đại diện theo pháp luật hoặc người được ủy quyền* thay mặt Ban Giám đốc doanh nghiệp kế toán, kiểm toán chịu trách nhiệm về việc thực hiện hợp đồng dịch vụ, ký báo cáo và chịu trách nhiệm tổng thể đối với báo cáo đã phát hành.
Thông tin tài chính quá khứ	Là thông tin được trình bày bằng thuật ngữ tài chính liên quan đến một đơn vị cụ thể, phát sinh chủ yếu từ hệ thống kế toán của đơn vị, phản ánh các sự kiện kinh tế xảy ra trong các kỳ trước hoặc các điều kiện kinh tế tại một thời điểm trong quá khứ.
Tính độc lập	Gồm: (a) *Độc lập về tư tưởng:* Là trạng thái tư tưởng cho phép đưa ra kết luận mà không bị tác động bởi những yếu tố có ảnh hưởng đến xét đoán chuyên môn, cho phép một cá nhân hành động một cách chính trực và vận dụng được tính khách quan cũng như thái độ hoài nghi nghề nghiệp của mình. (b) *Độc lập về hình thức:* Là việc tránh các sự kiện và tình huống nghiêm trọng tới mức một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin có thể *nhận thấy và* kết luận một cách tương đối chắc chắn rằng tính chính trực, tính khách quan và thái độ hoài nghi nghề nghiệp của doanh nghiệp kiểm toán hoặc một thành viên trong nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo hoặc kiểm toán đã bị ảnh hưởng.
Tổ chức niêm yết	Là đơn vị có cổ phần, cổ phiếu, hoặc các công cụ nợ được chào bán hoặc niêm yết trên sàn giao dịch chứng khoán, hoặc được giao dịch theo quy định của sàn giao dịch chứng khoán hoặc các định chế khác tương tự./.