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

**Chuẩn mực kiểm toán số 580: Giải trình bằng văn bản**

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

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

**I/ QUY ĐỊNH CHUNG**

**Phạm vi áp dụng**

1. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”)* trong việc thu thập giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) trong một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính.
2. Phụ lục 01 cung cấp danh sách các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác có quy định và hướng dẫn cụ thể liên quan đến giải trình bằng văn bản. Các quy định và hướng dẫn cụ thể trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác không giới hạn việc áp dụng chuẩn mực kiểm toán này.

**Sử dụng giải trình bằng văn bản làm bằng chứng kiểm toán**

1. Theo quy định tại đoạn 05(c) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500, bằng chứng kiểm toán là tất cả các *tài liệu,* thông tin do kiểm toán viên *thu thập được* liên quan đến cuộc kiểm toán và dựa trên các *tài liệu,* thông tin này, kiểm toán viên đưa ra kết luận và từ đó hình thành ý kiến kiểm toán. Giải trình bằng văn bản *của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán* (*sau đây gọi là “Giải trình bằng văn bản”*) là những thông tin cần thiết mà kiểm toán viên yêu cầu có liên quan đến việc kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị. Do đó, tương tự như câu trả lời đối với các câu hỏi phỏng vấn của kiểm toán viên, giải trình bằng văn bản cũng là bằng chứng kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).
2. Mặc dù giải trình bằng văn bản cung cấp bằng chứng kiểm toán cần thiết nhưng bản thân các giải trình đó có thể chưa cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về bất kỳ vấn đề nào được giải trình. Hơn nữa, việc Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã cung cấp văn bản giải trình đáng tin cậy không làm ảnh hưởng đến nội dung hoặc phạm vi các bằng chứng kiểm toán khác mà kiểm toán viên thu thập về việc Ban Giám đốc đơn vị đã hoàn thành các trách nhiệm của họ hoặc về các cơ sở dẫn liệu cụ thể.
3. *Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.*

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

**Mục tiêu**

1. Mục tiêu của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* là:
2. Thu thập giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) về việc Ban Giám đốc và Ban quản trị khẳng định rằng họ đã hoàn thành trách nhiệm trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính và cung cấp đầy đủ thông tin cho kiểm toán viên;
3. Hỗ trợ cho các bằng chứng kiểm toán khác liên quan đến báo cáo tài chính hoặc các cơ sở dẫn liệu cụ thể của báo cáo tài chính bằng cách thu thập giải trình bằng văn bản nếu kiểm toán viên xác định là cần thiết hoặc nếu các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác có yêu cầu;
4. Có biện pháp xử lý thích hợp đối với các giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp), hoặc nếu Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) không cung cấp các giải trình bằng văn bản mà kiểm toán viên yêu cầu.

**Giải thích thuật ngữ**

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

Giải trình bằng văn bản: Là các giải thích của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán được thể hiện dưới hình thức văn bản, cung cấp cho kiểm toán viên để giải trình và xác nhận một số vấn đề nhất định hoặc hỗ trợ cho các bằng chứng kiểm toán khác. Giải trình bằng văn bản trong trường hợp này không bao gồm báo cáo tài chính, các cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính hoặc sổ, chứng từ kế toán. *Giải trình bằng văn bản trong một số trường hợp gọi là “Thư giải trình” hoặc “Bản giải trình”.*

1. Trong Chuẩn mực kiểm toán này, “Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp)” được gọi chung là “Ban Giám đốc”. Ngoài ra, khi sử dụng khuôn khổ về trình bày hợp lý, Ban Giám đốc chịu trách nhiệm đối với việc 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.

**II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC**

**Yêu cầu**

**Ban Giám đốc *và các cấp quản lý* được yêu cầu giải trình bằng văn bản**

1. Kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc *và các cấp quản lý* có trách nhiệm phù hợp của đơn vị được kiểm toán cung cấp các giải trình bằng văn bản về báo cáo tài chính và hiểu biết đối với các vấn đề có liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A2 - A6 Chuẩn mực này).

**Các giải trình bằng văn bản về trách nhiệm của Ban Giám đốc**

*Lập và trình bày báo cáo tài chính*

1. Kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cung cấp giải trình bằng văn bản về việc Ban Giám đốc đã hoàn thành trách nhiệm đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, kể cả việc trình bày trung thực vàhợp lý báo cáo tài chính đó, khi thích hợp, theo điều khoản của hợp đồng kiểm toán quy định tại đoạn 06(b)(i) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 (xem hướng dẫn tại đoạn A7 - A9, A14, A22 Chuẩn mực này).

*Thông tin được cung cấp và tính đầy đủ của các giao dịch*

1. Kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cung cấp giải trình bằng văn bản về việc:
2. Ban Giám đốc đã cung cấp cho kiểm toán viên tất cả các thông tin liên quan và các quyền tiếp cận theo điều khoản của hợp đồng kiểm toán quy định tại đoạn 06(b)(iii) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210;
3. Tất cả các giao dịch đã được ghi chép và phản ánh trong báo cáo tài chính (xem hướng dẫn tại đoạn A7 - A9, A14, A22 Chuẩn mực này).

*Mô tả trách nhiệm của Ban Giám đốc trong các giải trình bằng văn bản*

1. Các giải trình bằng văn bản phải mô tả trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán theo quy định tại đoạn 10 và 11 Chuẩn mực này như cách thức mà các trách nhiệm này được mô tả trong điều khoản của hợp đồng kiểm toán.

**Các giải trình bằng văn bản về các vấn đề khác**

1. Các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác quy định các vấn đề cụ thể mà kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán giải trình bằng văn bản. Ngoài các yêu cầu đó, nếu kiểm toán viên xác định cần thu thập thêm giải trình bằng văn bản nhằm bổ sung cho các bằng chứng kiểm toán khác liên quan đến báo cáo tài chính hoặc các cơ sở dẫn liệu cụ thể của báo cáo tài chính thì kiểm toán viên phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị cung cấp giải trình bằng văn bản về các vấn đề khác đó (xem hướng dẫn tại đoạn A10 - A13, A14, A22 Chuẩn mực này).

**Ngày ký văn bản giải trình và giai đoạn được giải trình**

1. Ngày ký văn bản giải trình phải là ngày gần nhất với ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính mà có thể thực hiện được, nhưng không được sau ngày lập báo cáo kiểm toán. Văn bản giải trình phải bao gồm giải trình về tất cả các báo cáo tài chính và giai đoạn được kiểm toán đã đề cập trong báo cáo kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A15 - A18 Chuẩn mực này).

**Hình thức của các giải trình bằng văn bản**

1. Các giải trình bằng văn bản phải được trình bày ở dạng Thư giải trình gửi cho kiểm toán viên *và* *doanh nghiệp kiểm toán*. Nếu pháp luật và các quy định yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán lập báo cáo công khai về trách nhiệm của Ban Giám đốc và kiểm toán viên xác định rằng báo cáo đó cung cấp một số hoặc tất cả các nội dung cần giải trình theo quy định tại đoạn 10 hoặc 11 Chuẩn mực này thì các vấn đề liên quan đã trình bày trong báo cáo công khai đó không cần phải nêu lại trong Thư giải trình (xem hướng dẫn tại đoạn A19 - A21 Chuẩn mực này).

**Nghi ngờ về độ tin cậy của văn bản giải trình, văn bản giải trình không được cung cấp *hoặc nội dung giải trình không đầy đủ***

*Nghi ngờ về độ tin cậy của văn bản giải trình*

1. Nếu kiểm toán viên lo ngại về năng lực chuyên môn, tính chính trực, tư cách đạo đức, tính cẩn trọng của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán hoặc lo ngại về cam kết, nỗ lực của Ban Giám đốc đơn vị để duy trì các phẩm chất trên thì kiểm toán viên phải xác định ảnh hưởng của sự lo ngại đó đến độ tin cậy của các giải trình (bằng lời hoặc bằng văn bản) và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán nói chung (xem hướng dẫn tại đoạn A24 - A25 Chuẩn mực này).
2. Trong trường hợp văn bản giải trình không nhất quán với bằng chứng kiểm toán khác, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán để cố gắng giải quyết vấn đề này. Nếu vấn đề vẫn không được giải quyết, kiểm toán viên phải xem xét lại đánh giá của mình về năng lực chuyên môn, tính chính trực, tư cách đạo đức hoặc tính cẩn trọng của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, hoặc về cam kết hoặc nỗ lực của Ban Giám đốc đơn vị đối với các vấn đề trên và phải xác định ảnh hưởng có thể có đến độ tin cậy của các giải trình (bằng lời hoặc bằng văn bản) và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán nói chung (xem hướng dẫn tại đoạn A23 Chuẩn mực này).
3. Nếu kiểm toán viên kết luận rằng văn bản giải trình là không đáng tin cậy, kiểm toán viên phải có các biện pháp xử lý thích hợp, bao gồm xác định ảnh hưởng có thể có đối với ý kiến kiểm toán theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705, có xem xét tới quy định tại đoạn 20 Chuẩn mực này.

*Văn bản giải trình không được cung cấp hoặc nội dung giải trình không đầy đủ*

1. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không cung cấp văn bản giải trình *hoặc nội dung giải trình không đầy đủ* theo yêu cầu của kiểm toán viên thì kiểm toán viên phải:
   1. Trao đổi các vấn đề trên với Ban Giám đốc đơn vị;
   2. Đánh giá lại tính chính trực của Ban Giám đốc đơn vị và đánh giá ảnh hưởng có thể có của các vấn đề trên đến độ tin cậy của các giải trình (bằng lời hoặc bằng văn bản) và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán nói chung;
   3. Thực hiện các biện pháp thích hợp, bao gồm xác định ảnh hưởng có thể có đối với ý kiến kiểm toán theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705, có xem xét tới quy định tại đoạn 20 Chuẩn mực này.

*Giải trình bằng văn bản về trách nhiệm của Ban Giám đốc*

1. Kiểm toán viên phải từ chối đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 nếu (xem hướng dẫn tại đoạn A26 - A27 Chuẩn mực này):
   1. Kiểm toán viên kết luận rằng có đủ nghi ngờ về tính chính trực của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán dẫn đến việc giải trình bằng văn bản theo quy định tại đoạn 10 và 11 Chuẩn mực này là không đáng tin cậy; hoặc
   2. Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không cung cấp văn bản giải trình *hoặc giải trình không đầy đủ các nội dung* theo quy định tại đoạn 10 và 11 Chuẩn mực này.

**III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG**

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

**Sử dụng các giải trình bằng văn bản làm bằng chứng kiểm toán** (hướng dẫn đoạn 03 Chuẩn mực này)

1. Các giải trình bằng văn bản là một nguồn bằng chứng kiểm toán quan trọng. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán sửa đổi hoặc không cung cấp các giải trình bằng văn bản theo yêu cầu của kiểm toán viên thì kiểm toán viên có thể phải lưu ý khả năng tồn tại một hoặc nhiều vấn đề quan trọng. Hơn nữa, trong nhiều trường hợp, yêu cầu cung cấp giải trình bằng văn bản thay cho giải trình bằng lời có thể khiến Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán xem xét các vấn đề đó một cách nghiêm túc hơn và do đó sẽ nâng cao chất lượng của các giải trình.

**Ban Giám đốc *và các cấp quản lý* được yêu cầu giải trình bằng văn bản** (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)

1. Kiểm toán viên yêu cầu những người có trách nhiệm phù hợp đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính cung cấp giải trình bằng văn bản. Những người có trách nhiệm này có thể khác nhau tùy thuộc vào cơ cấu quản trị của đơn vị được kiểm toán, tùy thuộc vào pháp luật và các quy định có liên quan; tuy nhiên, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán thường là bên chịu trách nhiệm đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Do đó, kiểm toán viên có thể yêu cầu văn bản giải trình từ Tổng Giám đốc/Giám đốc và Giám đốc tài chính/*Kế toán trưởng* của đơn vị hoặc những người có chức vụ tương đương trong đơn vị nhưng không mang các chức danh đó. Trong một số trường hợp, các bên khác (như Ban quản trị) cũng chịu trách nhiệm đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính.
2. Do Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chịu trách nhiệm đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính và chịu trách nhiệm điều hành hoạt động của đơn vị nên Ban Giám đốc có thể được kỳ vọng có đầy đủ hiểu biết về quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị và các cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính được sử dụng làm cơ sở cho giải trình bằng văn bản.
3. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể quyết định thu thập thông tin từ những người khác tham gia vào việc lập và trình bày báo cáo tài chính và các cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính, kể cả những người có kiến thức chuyên môn về các vấn đề cần được giải trình bằng văn bản. Những người đó có thể bao gồm:
4. Chuyên gia xác định rủi ro (actuary) chịu trách nhiệm về các đo lường kế toán được xác định bằng phương pháp định giá dựa trên rủi ro *(ví dụ: chuyên gia tính phí trong lĩnh vực bảo hiểm);*
5. Nhân viên kỹ thuật chịu trách nhiệm và có kiến thức chuyên môn về đánh giá nghĩa vụ liên quan đến môi trường;
6. Bộ phận pháp chế của đơn vị cung cấp thông tin về dự phòng các khoản bồi thường do kiện tụng, tranh chấp.
7. Trong một số trường hợp, Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán có thể khẳng định trong văn bản giải trình rằng các giải trình được thực hiện với sự hiểu biết và tin tưởng cao nhất của Ban Giám đốc. Việc kiểm toán viên chấp nhận khẳng định đó của Ban Giám đốc đơn vị được coi là hợp lý nếu thấy rằng người thực hiện giải trình là những người có trách nhiệm và hiểu biết thích hợp về các vấn đề được giải trình.
8. Để đảm bảo Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cung cấp các giải trình có đầy đủ thông tin, kiểm toán viên có thể yêu cầu Ban Giám đốc khẳng định trong văn bản giải trình rằng Ban Giám đốc đã thu thập những thông tin cần thiết để có thể lập văn bản giải trình theo yêu cầu của kiểm toán viên. Kiểm toán viên không kỳ vọng rằng đơn vị phải xây dựng thêm quy trình nội bộ chính thức ngoài những quy trình đã có để thu thập các thông tin cần thiết đó.

**Các giải trình bằng văn bản về trách nhiệm của Ban Giám đốc** (hướng dẫn đoạn 10 - 11 Chuẩn mực này)

1. Bằng chứng kiểm toán thu thập được trong cuộc kiểm toán về việc Ban Giám đốc đã hoàn thành các trách nhiệm quy định tại đoạn 10 và 11 Chuẩn mực này vẫn không được coi là đầy đủ nếu kiểm toán viên không có được khẳng định của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán rằng Ban Giám đốc tin tưởng đã hoàn thành các trách nhiệm của họ. Điều này là do kiểm toán viên không thể chỉ dựa vào bằng chứng kiểm toán khác để xét đoán về việc liệu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã lập và trình bày báo cáo tài chính và cung cấp thông tin cho kiểm toán viên trên cơ sở hiểu và thừa nhận về trách nhiệm của họ hay chưa. Ví dụ, kiểm toán viên không thể kết luận rằng Ban Giám đốc đã cung cấp cho kiểm toán viên tất cả thông tin liên quan theo thỏa thuận trong hợp đồng kiểm toán khi kiểm toán viên chưa đề nghị và chưa nhận được xác nhận của Ban Giám đốc về việc các thông tin đó đã được cung cấp hay chưa.
2. Các giải trình bằng văn bản theo quy định tại đoạn 10 và 11 Chuẩn mực này dẫn tới sự hiểu biết và thừa nhận của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về các trách nhiệm của họ như đã thỏa thuận trong hợp đồng kiểm toán, thông qua việc kiểm toán viên yêu cầu Ban Giám đốc khẳng định đã hoàn thành các trách nhiệm đó. Kiểm toán viên cũng có thể yêu cầu Ban Giám đốc khẳng định lại trong văn bản giải trình về sự hiểu biết và thừa nhận của Ban Giám đốc đối với các trách nhiệm nêu trên. Việc này đặc biệt thích hợp khi:
3. Những người ký hợp đồng kiểm toán thay mặt cho đơn vị được kiểm toán không còn giữ các trách nhiệm liên quan;
4. Hợp đồng kiểm toán được lập trong năm trước;
5. Có dấu hiệu cho thấy Ban Giám đốc hiểu sai các trách nhiệm đó; hoặc
6. Có những thay đổi làm cho việc yêu cầu Ban Giám đốc khẳng định lại trong văn bản giải trình về sự hiểu biết và thừa nhận của Ban Giám đốc đối với các trách nhiệm của họ trở nên cần thiết.

Để nhất quán với quy định tại đoạn 06(b) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210, việc Ban Giám đốc khẳng định lại trong văn bản giải trình rằng họ hiểu và thừa nhận các trách nhiệm của mình không nhằm mục đích khẳng định là *Ban Giám đốc đã thực hiện giải trình với* sự hiểu biết và sự tin tưởng cao nhất (như hướng dẫn tại đoạn A5 Chuẩn mực này).

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

1. Các quy định về kiểm toán báo cáo tài chính của các đơn vị trong lĩnh vực công có thể rộng hơn của các đơn vị khác. Vì vậy, cơ sở để thực hiện cuộc kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị trong lĩnh vực công, liên quan đến trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán, có thể yêu cầu thêm các nội dung phải giải trình bằng văn bản, ví dụ giải trình để xác nhận rằng các giao dịch và sự kiện đã được thực hiện theo pháp luật và các quy định hoặc các yêu cầu khác của cơ quan có thẩm quyền.

**Các giải trình bằng văn bản về các vấn đề khác** (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

*Các giải trình bằng văn bản về các vấn đề khác liên quan đến báo cáo tài chính*

1. Ngoài giải trình bằng văn bản theo quy định tại đoạn 10 Chuẩn mực này, kiểm toán viên có thể cân nhắc sự cần thiết phải yêu cầu giải trình bằng văn bản về các vấn đề khác liên quan đến báo cáo tài chính. Các giải trình bằng văn bản này có thể bổ sung cho giải trình theo quy định tại đoạn 10 Chuẩn mực này nhưng không thay thế cho giải trình đó. Các giải trình về các vấn đề khác liên quan đến báo cáo tài chính có thể bao gồm:
2. Việc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán có phù hợp hay không;
3. Các vấn đề sau đây có được ghi nhận, đánh giá, trình bày hoặc thuyết minh theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không:
   * Các kế hoạch hoặc dự định có thể ảnh hưởng tới giá trị ghi sổ hoặc phân loại tài sản và nợ phải trả;
   * Nợ phải trả, kể cả nợ thực tế và nợ tiềm tàng;
   * Quyền sở hữu hoặc quyền kiểm soát đối với tài sản, quyền nắm giữ hoặc các hạn chế đối với tài sản, các tài sản thế chấp;
   * Các khía cạnh của pháp luật và các quy định, các thỏa thuận của hợp đồng có thể ảnh hưởng đến báo cáo tài chính, kể cả hành vi không tuân thủ.

*Các giải trình bằng văn bản về các các vấn đề khác liên quan đến thông tin cung cấp cho kiểm toán viên*

1. Ngoài giải trình bằng văn bản theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực này, kiểm toán viên có thể cân nhắc sự cần thiết phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cung cấp giải trình bằng văn bản về việc Ban Giám đốc đã trao đổi với kiểm toán viên về tất cả các khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ mà họ biết.

*Giải trình bằng văn bản về các cơ sở dẫn liệu cụ thể*

1. Khi thu thập bằng chứng hoặc đánh giá về các xét đoán và dự định *của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán*, kiểm toán viên có thể xem xét một hoặc các vấn đề sau:
2. Tình hình thực hiện các dự định đã đề ra của đơn vị trong quá khứ ;
3. Lý do đơn vị lựa chọn các hành động cụ thể;
4. Khả năng đơn vị thực hiện các hành động đó;
5. Sự tồn tại hoặc thiếu bất kỳ thông tin nào khác có thể được thu thập trong quá trình kiểm toán mà các thông tin này có thể không nhất quán với xét đoán hoặc dự định của Ban Giám đốc.
6. Ngoài ra, kiểm toán viên có thể cân nhắc sự cần thiết phải yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán cung cấp giải trình bằng văn bản về các cơ sở dẫn liệu cụ thể trong báo cáo tài chính, đặc biệt là để bổ sung cho hiểu biết mà kiểm toán viên thu được từ bằng chứng kiểm toán khác về xét đoán hoặc dự định của Ban Giám đốc có liên quan đến một cơ sở dẫn liệu cụ thể hoặc tính đầy đủ của cơ sở dẫn liệu đó. Ví dụ, nếu dự định của Ban Giám đốc là quan trọng để làm cơ sở đánh giá các khoản đầu tư, thì kiểm toán viên có thể không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nếu không có giải trình bằng văn bản của Ban Giám đốc về các dự định của họ. Trong trường hợp này, mặc dù việc giải trình bằng văn bản cung cấp bằng chứng kiểm toán cần thiết nhưng có thể chưa cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp cho cơ sở dẫn liệu đó.

**Trao đổi về mức giá trị cụ thể *của giao dịch cần được giải trình bằng văn bản*** (hướng dẫn đoạn 10 - 11, 13 Chuẩn mực này)

1. Đoạn 05 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450 quy định kiểm toán viên phải tổng hợp tất cả các sai sót đã được phát hiện trong quá trình kiểm toán, trừ những sai sót không đáng kể. Kiểm toán viên có thể xác định một mức giá trị cụ thể mà các sai sót lớn hơn mức đó không thể được coi là sai sót không đáng kể. Tương tự như vậy, kiểm toán viên có thể cân nhắc việc trao đổi với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về một mức giá trị cụ thể *mà các giao dịch có giá trị lớn hơn mức đó* cần phải được giải trình bằng văn bản.

**Ngày ký văn bản giải trình và giai đoạn được giải trình** (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

1. Vì các giải trình bằng văn bản là bằng chứng kiểm toán cần thiết nên kiểm toán viên không thể đưa ra ý kiến kiểm toán và ký lập báo cáo kiểm toán trước ngày Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán ký văn bản giải trình. Ngoài ra, do kiểm toán viên phải xem xét các sự kiện xảy ra cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán mà các sự kiện đó có thể phải được điều chỉnh hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính nên ngày Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán ký văn bản giải trình phải gần sát nhất so với ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính, nhưng không được sau ngày lập báo cáo kiểm toán.
2. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên có thể cần thu thập giải trình bằng văn bản về một cơ sở dẫn liệu cụ thể của báo cáo tài chính. Khi đó, kiểm toán viên có thể cần yêu cầu đơn vị cung cấp giải trình mới nhất bằng văn bản .
3. Giai đoạn được giải trình là tất cả các giai đoạn được đề cập trong báo cáo kiểm toán vì Ban Giám đốc phải xác nhận lại rằng các giải trình bằng văn bản mà Ban Giám đốc đã thực hiện liên quan đến các kỳ trước vẫn còn phù hợp. Kiểm toán viên và Ban Giám đốc có thể thống nhất về hình thức văn bản giải trình, trong đó cập nhật lại các giải trình liên quan đến các kỳ trước bằng việc nêu rõ liệu có thay đổi nào đối với các giải trình kỳ trước hay không, và nếu có thì thay đổi đó là gì.
4. Thực tế có thể có trường hợp Ban Giám đốc kỳ hiện tại không đảm nhiệm chức vụ này trong tất cả các kỳ được đề cập trong báo cáo kiểm toán. Ban Giám đốc kỳ hiện tại có thể khẳng định rằng họ không có trách nhiệm cung cấp một số hoặc tất cả các nội dung cần giải trình bằng văn bản vì họ không đảm nhiệm chức vụ này trong các kỳ trước đó. Tuy nhiên, điều này hoàn toàn không làm giảm bớt trách nhiệm của Ban Giám đốc kỳ hiện tại đối với báo cáo tài chính xét trên phương diện tổng thể. Do đó, trong trường hợp này, kiểm toán viên vẫn phải yêu cầu Ban Giám đốc cung cấp giải trình bằng văn bản về tất cả các kỳ có liên quan.

**Hình thức của các giải trình bằng văn bản** (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

1. Các giải trình bằng văn bản phải được trình bày trong Thư giải trình gửi cho kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán*. Ngoài ra, pháp luật và các quy định cũng có thể yêu cầu Ban Giám đốc phải lập bản giải trình công khai về trách nhiệm của họ *(ví dụ: Báo cáo của Ban Giám đốc đính kèm báo cáo tài chính)*. Mặc dù báo cáo đó là bản giải trình đối với người sử dụng báo cáo tài chính hoặc đối với cơ quan có thẩm quyền thích hợp, kiểm toán viên có thể xác định rằng đây là hình thức giải trình bằng văn bản phù hợp về một số hoặc tất cả các vấn đề phải giải trình với kiểm toán viên theo quy định tại đoạn 10 hoặc 11 Chuẩn mực này. Do đó, những vấn đề liên quan đã được giải trình trong bản giải trình theo pháp luật và các quy định không cần phải trình bày lại trong Thư giải trình. Các yếu tố có thể ảnh hưởng đến việc kiểm toán viên xác địnhtính phù hợp của bản giải trình bao gồm:
2. Bản giải trình có bao gồm xác nhận về việc Ban Giám đốc đã hoàn thành các trách nhiệm của mình theo quy định tại đoạn 10 hoặc 11 Chuẩn mực này hay không;
3. Bản giải trình có được cung cấp hoặc phê duyệt bởi những người mà kiểm toán viên yêu cầu giải trình bằng văn bản hay không;
4. Bản giải trình có được cung cấp cho kiểm toán viên gần sát nhất với ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính, nhưng không được sau ngày lập báo cáo kiểm toán hay không (xem đoạn 14 Chuẩn mực này).
5. Một báo cáo chính thức về tính tuân thủ pháp luật và các quy định hoặc về việc phê duyệt báo cáo tài chính sẽ không chứa đựng đầy đủ thông tin để cho phép kiểm toán viên hài lòng rằng tất cả các giải trình cần thiết đã được thực hiện một cách có chủ định. Việc trình bày các trách nhiệm của Ban Giám đốc theo yêu cầu của pháp luật và các quy định không được coi là thay thế cho các giải trình bằng văn bản theo yêu cầu của kiểm toán viên.
6. Phụ lục 02 của Chuẩn mực này cung cấp ví dụ minh họa về Thư giải trình.

**Trao đổi với Ban quản trị** (hướng dẫn đoạn 10 - 11, 13 Chuẩn mực này)

1. Đoạn 16(c)(ii) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260 quy định kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán về các giải trình bằng văn bản mà kiểm toán viên yêu cầu Ban Giám đốc thực hiện.

**Nghi ngờ về độ tin cậy của văn bản giải trình, văn bản giải trình không được cung cấp *hoặc nội dung giải trình không đầy đủ***

*Nghi ngờ về độ tin cậy của văn bản giải trình* (hướng dẫn đoạn 16 - 17 Chuẩn mực này)

1. Nếu phát hiện được sự không nhất quán giữa một hoặc các vấn đề được giải trình bằng văn bản với bằng chứng kiểm toán thu thập được từ nguồn khác, kiểm toán viên có thể cân nhắc liệu việc đánh giá rủi ro có còn phù hợp hay không và nếu không thì kiểm toán viên có thể sửa đổi việc đánh giá rủi ro và xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo để xử lý các rủi ro đã đánh giá.
2. Những lo ngại về năng lực chuyên môn, tính chính trực, tư cách đạo đức, tính cẩn trọng của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán hoặc lo ngại về cam kết, nỗ lực của Ban Giám đốc đơn vị để duy trì các phẩm chất trên có thể dẫn đến việc kiểm toán viên kết luận rằng có rủi ro do Ban Giám đốc giải trình sai trong báo cáo tài chính làm cho không thể thực hiện được cuộc kiểm. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên có thể xem xét rút khỏi hợp đồng kiểm toán nếu pháp luật và các quy định cho phép, trừ khi Ban quản trị đơn vị được kiểm toán có các biện pháp xử lý phù hợp. Tuy nhiên, các biện pháp xử lý của Ban quản trị đơn vị có thể không đủ để cho phép kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần.
3. Đoạn 08(c) và đoạn 10 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230 quy định kiểm toán viên phải lập và lưu lại tài liệu về các vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình kiểm toán, các kết luận rút ra từ những vấn đề đó và các xét đoán chuyên môn quan trọng được thực hiện để đưa ra các kết luận này. Kiểm toán viên có thể đã phát hiện được các vấn đề quan trọng liên quan đến năng lực chuyên môn, tính chính trực, tư cách đạo đức hoặc tính cẩn trọng của Ban Giám đốc hoặc về cam kết, nỗ lực của Ban Giám đốc đơn vị để duy trì các phẩm chất trên nhưng vẫn kết luận rằng các giải trình bằng văn bản là đáng tin cậy. Trong trường hợp này, vấn đề quan trọng mà kiểm toán viên đã phát hiện phải được lưu lại trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230.

*Giải trình bằng văn bản về trách nhiệm của Ban Giám đốc* (hướng dẫn đoạn 20 Chuẩn mực này)

1. Theo hướng dẫn tại đoạn A7 Chuẩn mực này, kiểm toán viên không thể chỉ dựa vào bằng chứng kiểm toán khác để xét đoán về việc liệu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán đã hoàn thành trách nhiệm của họ theo quy định tại đoạn 10 và 11 Chuẩn mực này hay chưa. Do đó, theo quy định tại đoạn 20(a) Chuẩn mực này, nếu kiểm toán viên kết luận rằng các giải trình bằng văn bản về vấn đề này là không đáng tin cậy, hoặc nếu Ban Giám đốc không cung cấp văn bản giải trình thì kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Do hạn chế này, những ảnh hưởng có thể có đối với báo cáo tài chính không chỉ giới hạn ở các yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của báo cáo tài chính mà mang tính chất lan tỏa. Đoạn 09 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 quy định kiểm toán viên phải từ chối đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính trong trường hợp này.
2. Văn bản giải trình bị sửa đổi so với yêu cầu của kiểm toán viên không nhất thiết có nghĩa là Ban Giám đốc đơn vị không cung cấp văn bản giải trình. Tuy nhiên, lý do của sự sửa đổi đó có thể ảnh hưởng đến ý kiến kiểm toán, ví dụ:
3. Giải trình bằng văn bản về việc Ban Giám đốc đã hoàn thành trách nhiệm đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính có thể cho thấy Ban Giám đốc tin tưởng rằng báo cáo tài chính được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, ngoại trừ sự không tuân thủ trọng yếu đối với một quy định cụ thể của khuôn khổ đó. Quy định tại đoạn 20 Chuẩn mực này không được áp dụng vì kiểm toán viên đã kết luận rằng Ban Giám đốc đã cung cấp văn bản giải trình đáng tin cậy. Tuy nhiên, kiểm toán viên phải xem xét ảnh hưởng của vấn đề không tuân thủ đến ý kiến kiểm toán theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705;
4. Giải trình bằng văn bản về trách nhiệm của Ban Giám đốc là phải cung cấp cho kiểm toán viên tất cả các *tài liệu,* thông tin liên quan như đã thỏa thuận trong các điều khoản của hợp đồng kiểm toán có thể cho thấy Ban Giám đốc tin tưởng rằng họ đã cung cấp đầy đủ *tài liệu,* thông tin cho kiểm toán viên, trừ các *tài liệu,* thông tin đã bị tiêu hủy do hỏa hoạn. Quy định tại đoạn 20 Chuẩn mực này không được áp dụng vì kiểm toán viên đã kết luận rằng Ban Giám đốc đã cung cấp văn bản giải trình đáng tin cậy. Tuy nhiên, kiểm toán viên phải xem xét ảnh hưởng có tính chất lan tỏa của *tài liệu,* thông tin bị tiêu hủy do hỏa hoạn đối với báo cáo tài chính và ảnh hưởng của vấn đề này đến ý kiến kiểm toán theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705.

**Phụ lục 01**

(Hướng dẫn đoạn 02 Chuẩn mực này)

**DANH MỤC CÁC CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM KHÁC CÓ QUY ĐỊNH VÀ HƯỚNG DẪN VỀ GIẢI TRÌNH BẰNG VĂN BẢN**

Phụ lục này cung cấp danh mục các đoạn trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác có quy định và hướng dẫn về các vấn đề cụ thể cần giải trình bằng văn bản. Danh mục này không thay thế cho việc xem xét các quy định và hướng dẫn có liên quan trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác.

1. Đoạn 39 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240;
2. Đoạn 16 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 250;
3. Đoạn 14 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450;
4. Đoạn 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 501;
5. Đoạn 22 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 540;
6. Đoạn 26 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 550;
7. Đoạn 09 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560;
8. Đoạn 16(e) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 570;
9. Đoạn 09 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 710.

**Phụ lục 02**

(Hướng dẫn đoạn A21 Chuẩn mực này)

**VÍ DỤ VỀ THƯ GIẢI TRÌNH**

Ví dụ về Thư giải trình sau đây bao gồm các nội dung giải trình bằng văn bản được quy định và hướng dẫn tại Chuẩn mực này và các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác. Thư giải trình này được lập với giả định rằng:

(1) Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng là các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính;

(2) Không liên quan đến quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 570 về việc thu thập giải trình bằng văn bản *về tính hoạt động liên tục*;

(3) Không có ngoại lệ nào đối với các vấn đề cần phải giải trình bằng văn bản. Nếu có ngoại lệ, các giải trình cần phải được sửa đổi để phản ánh các ngoại lệ đó.

**Công ty ABC**

**Địa chỉ, điện thoại, fax...**

Số: ... /20x2

**THƯ GIẢI TRÌNH**

***Kính gửi:*** [Ông/Bà...............- Kiểm toán viên/ Công ty kiểm toán XYZ]

Thư giải trình này được cung cấp liên quan đến cuộc kiểm toán của Công ty Ông/Bà về báo cáo tài chính của Công ty ABC cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20x1 (\*) nhằm mục đích đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính có phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hay không.

Chúng tôi xác nhận rằng (*với sự hiểu biết và tin tưởng cao nhất, chúng tôi đã tìm hiểu những thông tin mà chúng tôi cho là cần thiết để thu được những hiểu biết thích hợp*):

*Báo cáo tài chính*

1. Chúng tôi đã hoàn thành các trách nhiệm của mình, như đã thỏa thuận trong các điều khoản của Hợp đồng kiểm toán [số…. ngày……], đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính theo các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính; cụ thể là báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính.
2. Chúng tôi đã sử dụng các giả định hợp lý để đưa ra các ước tính kế toán, kể cả ước tính về giá trị hợp lý (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 540).
3. Các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan đã được giải thích và thuyết minh một cách phù hợp theo các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 550).
4. Tất cả các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán và cần phải được điều chỉnh và thuyết minh theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng đều đã được điều chỉnh và thuyết minh (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 560).
5. Ảnh hưởng của các sai sót chưa được điều chỉnh, xét riêng lẻ hay tổng hợp lại, là không trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính. Danh sách các sai sót chưa được điều chỉnh được đính kèm với Thư giải trình này (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 450).
6. [Bất kỳ vấn đề nào khác mà kiểm toán viên thấy thích hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A10 Chuẩn mực này)].

*Thông tin cung cấp*

1. Chúng tôi đã cung cấp cho Ông/Bà:
   * Quyền tiếp cận với tất cả *tài liệu,* thông tin mà chúng tôi nhận thấy có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính như sổ, tài liệu, chứng từ kế toán và các vấn đề khác;
   * Các *tài liệu,* thông tin bổ sung mà kiểm toán viên yêu cầu chúng tôi cung cấp để phục vụ cho mục đích kiểm toán;
   * Quyền tiếp cận không hạn chế với những cá nhân trong đơn vị mà kiểm toán viên xác định là cần thiết nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán.
2. Tất cả các giao dịch đã được ghi chép trong tài liệu, sổ kế toán và đã được phản ánh trong báo cáo tài chính.
3. Chúng tôi đã công bố cho Ông/Bà các kết quả đánh giá của chúng tôi về rủi ro báo cáo tài chính có thể chứa đựng sai sót trọng yếu do gian lận (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240).
4. Chúng tôi đã công bố cho Ông/Bà tất cả các thông tin liên quan đến gian lận hoặc nghi ngờ gian lận mà chúng tôi biết và có thể có ảnh hưởng đến đơn vị và liên quan đến:
   * Ban Giám đốc;
   * Những nhân viên có vai trò quan trọng trong kiểm soát nội bộ; hoặc
   * Các vấn đề khác mà gian lận có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240).
5. Chúng tôi đã công bố cho Ông/Bà tất cả các thông tin liên quan đến các cáo buộc gian lận hoặc nghi ngờ gian lận có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính của đơn vị mà chúng tôi được thông báo từ các nhân viên, nhân viên cũ của Công ty, các chuyên gia phân tích, các cơ quan quản lý hoặc những người khác (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240).
6. Chúng tôi đã công bố cho Ông/Bà tất cả các trường hợp không tuân thủ hoặc nghi ngờ không tuân thủ pháp luật và các quy định mà ảnh hưởng của việc không tuân thủ đó cần được xem xét khi lập và trình bày báo cáo tài chính (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 250).
7. Chúng tôi đã công bố cho Ông/Bà danh tính của các bên liên quan của đơn vị và tất cả các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan mà chúng tôi biết (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 550).
8. [Bất kỳ vấn đề nào khác mà kiểm toán viên thấy cần thiết (xem hướng dẫn tại đoạn A11 Chuẩn mực này)].

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

Công ty ABC

Giám đốc Kế toán trưởng

*(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)*  *(Chữ ký, họ và tên)*

(\*) Khi kiểm toán viên thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính cho nhiều giai đoạn khác nhau, kiểm toán viên phải điều chỉnh ngày, tháng, năm sao cho Thư giải trình đề cập đến tất cả các giai đoạn được đề cập trong các báo cáo kiểm toán./.