

## Lập báo cáo kiểm toán trong môi trường do ảnh hưởng của dịch COVID – 19

Ấn phẩm này đã được lập để lưu ý các lĩnh vực trọng tâm khi lập báo cáo kiểm toán (BCKiT) theo các chuẩn mực kiểm toán quốc tế™ (ISA™) và các chuẩn mực quốc tế về hợp đồng dịch vụ đảm bảo™ (ISRE™) trong môi trường hiện tại do ảnh hưởng của đại dịch COVID - 19. Ấn phẩm này không sửa đổi hoặc thay thế ISAs và ISRE, các tài liệu là riêng biệt có bản quyền. Việc đọc ấn phẩm này không thay thế cho việc đọc ISAs và ISREs.

Tài liệu Lưu ý cho kiểm toán viên (KTV) này nhằm hướng dẫn việc lập BCKiT độc lập khi KTV thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính (BCTC) của một đơn vị theo yêu cầu của ISAs, hoặc khi KTV thực hiện hợp đồng soát xét thông tin tài chính giữa niên độ do KTV độc lập của đơn vị thực hiện theo yêu cầu của ISRE 2410<sup>1</sup>.

Những người lập BCTC, Ban quản trị (BQT) và những người sử dụng BCTC có thể tìm thấy sự hữu ích của ấn phẩm này giúp cho việc hiểu về các tác động tiềm tàng tới việc lập BCKiT và báo cáo soát xét giữa niên độ phát sinh từ các vấn đề đã trở nên phức tạp hơn trong hoàn cảnh hiện tại.

Tác động của đại dịch COVID-19 ảnh hưởng đáng kể đối với các nền kinh tế, các thị trường và các doanh nghiệp, bao gồm cả sự biến động và sự không chắc chắn trọng yếu có thể xảy ra trên toàn cầu. Trong những trường hợp không thể dự đoán trước như vậy, KTV của các đơn vị bị ảnh hưởng bởi các điều kiện do COVID gây ra sẽ cần tập trung vào các tác động tiềm tàng trong việc lập BCKiT và báo cáo soát xét giữa niên độ, nhằm thông báo cho người sử dụng BCKiT hoặc báo cáo soát xét về ý kiến kiểm toán hoặc kết luận soát xét của KTV. Các hành động phù hợp phụ thuộc vào hoàn cảnh của hợp đồng cụ thể.

Tài liệu Lưu ý cho KTV này tập trung làm rõ những tác động tiềm tàng trong việc lập BCKiT và báo cáo soát xét giữa niên độ phát sinh từ môi trường hiện tại, bao gồm:

- Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần do BCTC chứa đựng sai sót trọng yếu hoặc KTV không thể thu thập được đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp;
- Sự không chắc chắn trọng yếu liên quan đến giả định hoạt động liên tục;
- Đưa ra các vấn đề kiểm toán quan trọng (KAM) và/hoặc đoạn vấn đề cần nhấn mạnh (EOM); và
- Báo cáo ảnh hưởng đối với hợp đồng soát xét thông tin tài chính giữa niên độ do KTV độc lập của đơn vị thực hiện.



### Lập BCTC và BCKiT

#### Trách nhiệm của Ban Giám đốc (BGĐ) đối với việc lập BCTC

BGĐ chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày BCTC theo khuôn khổ lập và trình bày BCTC được áp dụng. BGĐ phải đưa ra các xét đoán và xây dựng các ước tính liên quan đến các khoản mục và thông tin thuyết minh trên BCTC.

1. ISRE 2410, soát xét thông tin tài chính giữa niên độ do KTV độc lập của đơn vị thực hiện

~~Điều này bao gồm xem xét~~ liệu cơ sở của giả định hoạt động liên tục trong việc lập và trình bày BCTC của đơn vị có còn phù hợp hay không.

Trong hoàn cảnh hiện tại, thuyết minh thông tin ngày càng đóng vai trò quan trọng. Người sử dụng BCTC kỳ vọng các thông tin thuyết minh liên quan đến các ảnh hưởng trọng yếu do đại dịch COVID-19 gây ra được minh bạch hơn. Những thông tin thuyết minh này có thể giải quyết tác động của biến động thị trường tài chính, sự suy giảm về tín dụng hoặc tính thanh khoản, các can thiệp của Chính phủ (như trợ cấp của Chính phủ) và các thay đổi phát sinh từ việc giảm hoạt động sản xuất, tái cơ cấu, và các vấn đề khác.

### ***Thu thập đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán***

Đại dịch COVID-19 đã ảnh hưởng đến cách thức mà KTV thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Các vấn đề truy cập (như do hạn chế đi lại và sắp xếp làm việc từ xa) và sự sẵn có của nhân viên khách hàng là những thách thức phổ biến. Ví dụ, khả năng KTV không thể tham gia chứng kiến kiểm kê hiện vật hàng tồn kho; nhóm kiểm toán tập đoàn có thể gặp những thách thức khi tiếp cận giấy làm việc của KTV đơn vị thành viên; hoặc KTV có thể không thể hiểu và thực hiện kiểm tra kiểm soát nội bộ do những thay đổi trong cách thức hoạt động của các đơn vị. Trong một số trường hợp, KTV có thể thực hiện các thủ tục thay thế để có thể thu thập đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, nhưng trong các trường hợp khác, các thủ tục thay thế có thể không thể thực hiện được.

Khi KTV không thể thu thập được đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở cho việc đưa ra ý kiến kiểm toán về BCTC, KTV phải xem xét tác động đến BCKiT độc lập, trong đó bao gồm xem xét liệu có phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần hay không.

Theo quy định của ISAs, việc thu thập đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp được áp dụng như nhau đối với các thông tin thuyết minh. Hơn nữa, đối với BCTC được lập theo khuôn khổ trình bày hợp lý, KTV phải xem xét việc trình bày tổng thể BCTC và xem xét liệu BCTC, bao gồm các giao dịch, sự kiện và các thông tin thuyết minh trọng yếu đã đạt được sự trình bày hợp lý hay chưa. Nếu các thông tin thuyết minh không mô tả đầy đủ các ảnh hưởng trọng yếu của đại dịch COVID-19 (ví dụ, liên quan đến các giả định quan trọng đối với ước tính kế toán, quản lý rủi ro tài chính hoặc các xét đoán quan trọng về việc sử dụng giả định hoạt động liên tục), KTV cần phải xem xét ảnh hưởng có thể có đến BCKiT. Điều này có thể bao gồm việc xem xét liệu có phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần hay không.

### ***BCKiT***

KTV lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng BCTC, xét trên phương diện tổng thể, bao gồm các thông tin thuyết minh không còn sai sót trọng yếu. KTV đưa ra ý kiến kiểm toán về BCTC trong BCKiT, dựa trên bằng chứng kiểm toán thu thập được.

Các ISAs sau đây có liên quan đến việc lập BCKiT của KTV:

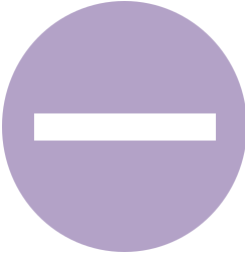
- ISA 700 (ban hành lại), Hình thành ý kiến kiểm toán và BCKiT về BCTC, đưa ra các yêu cầu liên quan đến KTV hình thành ý kiến kiểm toán và nội dung của BCKiT. ISA 700 (ban hành lại) cũng cung cấp các ví dụ minh họa về BCKiT cho các tình huống khi KTV đưa ra ý kiến kiểm toán dạng chấp nhận toàn phần trong BCKiT.
- ISA 701, Trình bày các vấn đề kiểm toán quan trọng trên BCKiT độc lập, quy định và hướng dẫn trách nhiệm của KTV trong việc trình bày các vấn đề mà theo xét đoán chuyên môn của KTV, có ý nghĩa quan trọng nhất trong cuộc kiểm toán BCTC của các tổ chức niêm yết hoặc các đơn vị khác theo yêu cầu của pháp luật hoặc các quy định. Trong các trường hợp khác, KTV cũng có thể quyết định trao đổi các vấn đề kiểm toán quan trọng.

## Lưu ý cho kiểm toán viên – Lập báo cáo kiểm toán

- ISA 705 (ban hành lại), Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, quy định và hướng dẫn trong trường hợp KTV kết luận cần phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần khi BCTC còn chứa đựng sai sót trọng yếu hoặc KTV không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. ISA 705 (ban hành lại) cũng cung cấp các ví dụ minh họa về các BCKiT dạng ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.
- ISA 706 (Ban hành lại), Đoạn “ Vấn đề cần nhấn mạnh” và “Vấn đề khác” trong BCKiT về BCTC, giải thích các trường hợp khi các đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” và “Vấn đề khác” có thể cần thiết và cung cấp các ví dụ minh họa về các đoạn đó.

Phần còn lại của bản Lưu ý cho KTV này giải thích các cách thức khác nhau mà BCKiT có thể đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần khi các tác động của đại dịch COVID-19 có liên quan đến việc lập và trình bày BCTC của đơn vị.

### Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần



Tác động của đại dịch COVID-19 có thể làm gia tăng các điều kiện dẫn đến ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, các điều kiện phát sinh từ các hoàn cảnh mà KTV:

- Xác định rằng có các sai sót không được điều chỉnh là trọng yếu khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại đối với tổng thể BCTC theo quy định của ISA 450<sup>2</sup>; hoặc
- Kết luận rằng KTV không thể thu thập được đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp theo quy định của ISA 330<sup>3</sup>.

Trong các hoàn cảnh hiện tại, các ví dụ về ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần có thể phát sinh do *tồn tại sai sót trọng yếu trong BCTC*, bao gồm:

- **Tính phù hợp hoặc đầy đủ của thông tin thuyết minh** trong BCTC. Ví dụ, khi BCTC không thuyết minh tất cả các thông tin thuyết minh cần thiết để mô tả một cách thích hợp các ảnh hưởng của hoàn cảnh hiện tại đối với đơn vị do đại dịch COVID-19, bao gồm mô tả đầy đủ về rủi ro, ước tính và xét đoán có liên quan áp dụng cho đơn vị đó.
- Việc áp dụng **phù hợp các chính sách kế toán** của đơn vị. Ví dụ, việc ghi nhận và đo lường không phù hợp về tài sản và nợ phải trả theo chính sách kế toán của đơn vị được kiểm toán.

Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần có thể phát sinh do *không thể thu thập được đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp*, bao gồm các trường hợp nằm ngoài sự kiểm soát của đơn vị được kiểm toán hoặc hoàn cảnh liên quan đến nội dung hoặc lịch trình công việc của KTV. Ví dụ: do Chính phủ việc đóng cửa và cấm đi lại trong đại dịch COVID-19 dẫn đến hạn chế quyền truy cập vào hồ sơ kế toán của đơn vị được kiểm toán hoặc hạn chế khả năng thu thập bằng chứng kiểm toán của KTV (ví dụ quyền truy cập vào các thông tin hoặc trao đổi với những người liên quan đến đơn vị được kiểm toán hoặc các đơn vị thành viên, bao gồm các công ty liên kết và liên doanh,...).

Các dạng ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần được đưa ra trong ISA 705 (ban hành lại)<sup>4</sup>, và giải thích các trường hợp đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần dựa trên xét đoán chuyên môn của KTV cho các hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán (ví dụ ý kiến kiểm toán ngoại trừ, ý kiến kiểm toán trái ngược và từ chối đưa ra ý kiến).

2 ISA 450, Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán, đoạn 11 và ISA 705 (ban hành lại), đoạn 6 (a)

3 ISA 330, Biện pháp xử lý của kiểm toán viên đối với rủi ro đã đánh giá, các đoạn 26-27 và ISA 705 (ban hành lại), đoạn 6 (b)

4 ISA 705 (ban hành lại), đoạn 7-10

Bảng dưới đây minh họa cách thức xét đoán của KTV về bản chất của vấn đề dẫn tới việc KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và tính chất lan tỏa của các ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của vấn đề đó đối với BCTC, cũng như tác động của vấn đề đến loại ý kiến kiểm toán được đưa ra.

<i>Bản chất của vấn đề dẫn tới việc KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần</i>	<i>Xét đoán của KTV về tính chất lan tỏa của các ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của vấn đề đó đối với BCTC</i>	
	<i>Trọng yếu nhưng không lan tỏa</i>	<i>Trọng yếu và lan tỏa</i>
BCTC có sai sót trọng yếu	Ý kiến kiểm toán ngoại trừ	Ý kiến kiểm toán trái ngược
Không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp	Ý kiến kiểm toán ngoại trừ	Từ chối đưa ra ý kiến

ISA 705 (ban hành lại)<sup>5</sup>, đưa ra các yếu tố cụ thể cần có trong BCKiT khi KTV đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.

### **Trao đổi với BQT**

Nói chung, khi KTV dự định sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán về BCTC không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trên BCKiT, KTV phải trao đổi với BQT đơn vị được kiểm toán về những trường hợp dẫn tới việc KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và đề xuất cách thức để đạt ý kiến đó<sup>6</sup>. Ngoài ra, việc trao đổi với BQT được yêu cầu trong một số trường hợp khi KTV đưa ra ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (ví dụ, BCTC có sai sót trọng yếu do không công bố thông tin)<sup>7</sup>.

### **Sự không chắc chắn trọng yếu liên quan đến giả định về hoạt động liên tục**



Các điều kiện tài chính, hoạt động và các điều kiện khác không chắc chắn hiện tại phát sinh do đại dịch COVID-19 có thể sẽ dẫn đến rủi ro tăng cao. Do đó, có thể cần có bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn liên quan đến đánh giá của BGĐ về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị và là một thông tin thuyết minh có liên quan, thích hợp trong BCTC. Các kết luận của KTV liên quan đến giả định hoạt động liên tục, xét về các sự kiện và hoàn cảnh của đơn vị được kiểm toán, xác định tác động có thể có (nếu có) đối với BCKiT.

ISA 570 (ban hành lại), hoạt động liên tục quy định và hướng dẫn trách nhiệm của KTV liên quan đến giả định hoạt động liên tục và các tác động đối với BCKiT. Phụ lục của ISA 570 (ban hành lại) cung cấp các ví dụ minh họa về BCKiT liên quan đến giả định hoạt động liên tục.

ISA 570 (ban hành lại) yêu cầu KTV đánh giá liệu có thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến sự phù hợp về giả định hoạt động liên tục của BGĐ trong việc lập BCTC hay không<sup>8</sup>. Nỗ lực làm việc để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở cho việc đưa ra kết luận của KTV và kết luận về sự phù hợp của việc sử dụng cơ sở giả định hoạt động liên tục của BGĐ theo ISA 570 (ban hành lại), được giải thích bổ sung trong ấn phẩm Lưu ý [cho KTV, giả định hoạt động](#)

5. ISA 705 (ban hành lại), đoạn 20–29

6. ISA 705 (ban hành lại), đoạn 30

7. ISA 705 (ban hành lại), đoạn 23(a)

8. ISA 570 (ban hành lại), đoạn 17–20

*liên tục trong môi trường hiện tại – các xem xét của kiểm toán về ảnh hưởng của đại dịch COVID 19 của Ủy ban Chuẩn mực kiểm toán và dịch vụ đảm bảo (IAASB).* Mặc dù ấn phẩm Lưu ý cho KTV đó bao gồm một phần giải quyết các tác động tiềm tàng đối với BCKiT, đồng thời cung cấp chi tiết và mở rộng thêm về các tình huống có thể dẫn đến ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (như ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến) nhằm cảnh báo cho KTV.

**Khi các thay đổi là cần thiết trong BCKiT liên quan đến giả định hoạt động liên tục.**

Khi KTV kết luận rằng BGD sử dụng cơ sở của giả định hoạt động liên tục trong kế toán là phù hợp, nhưng tồn tại yếu tố không chắc chắn trọng yếu, KTV phải xác định liệu BCTC đã thuyết minh đầy đủ các sự kiện và điều kiện chính, cũng như kế hoạch của BGD để xử lý với các sự kiện hoặc điều kiện đó hay không và liệu trong những điều kiện này, đơn vị được kiểm toán có không thể nhận thức được tài sản và khả năng thanh toán các khoản nợ phải trả của đơn vị trong quá trình kinh doanh thông thường hay không.

Ảnh hưởng đến BCKiT được tóm tắt trong bảng dưới đây:

<b>Ảnh hưởng đến BCKiT<sup>(9)</sup></b>		
<b>Kết luận của KTV</b>	<b>Ảnh hưởng đến việc lập BCKiT</b>	<b>Hoàn cảnh dẫn đến ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.</b>
<b>Việc sử dụng cơ sở của giả định hoạt động liên tục là không phù hợp</b>	<b>Ý kiến kiểm toán trái ngược</b>	Khi BGD đơn vị lập BCTC sử dụng cơ sở của giả định hoạt động liên tục, nhưng theo xét đoán chuyên môn của KTV cơ sở của giả định hoạt động liên tục là không phù hợp.
<b>Việc sử dụng cơ sở của giả định hoạt động liên tục là phù hợp nhưng tồn tại yếu tố không chắc chắn trọng yếu</b>	<b>Ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần + Đoạn yếu tố không chắc chắn trọng yếu riêng<sup>10</sup></b>	Khi BCTC thuyết minh đầy đủ thông tin về tính không chắc chắn trọng yếu, BCKiT bao gồm đoạn riêng biệt với tiêu đề “sự không chắc chắn trọng yếu liên quan đến hoạt động liên tục”, để: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Thu hút sự chú ý về các thông tin liên quan trên BCTC.</li> <li>• Công bố về các sự kiện hoặc điều kiện chỉ ra sự tồn tại của yếu tố không chắc chắn trọng yếu gây ra nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị và ý kiến của KTV là ý kiến chấp nhận toàn phần.</li> </ul>

9. ISA 570 (ban hành lại), đoạn 21–24

10. ISA 570 (ban hành lại), đoạn 22

Ảnh hưởng đến BCKiT <sup>(9)</sup>		
Kết luận của KTV	Ảnh hưởng đến việc lập BCKiT	Hoàn cảnh dẫn đến ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.
	Ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc ý kiến kiểm toán trái ngược	<p>Khi BCTC không thuyết minh đầy đủ về các yếu tố không chắc chắn trọng yếu, KTV:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc ý kiến kiểm toán trái ngược là phù hợp theo quy định của ISA 705 (ban hành lại); và</li> <li>Tuyên bố tồn tại yếu tố không chắc chắn trọng yếu dẫn đến nghi ngờ về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị và BCTC không thuyết minh đầy đủ vấn đề này trong đoạn “cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ (trái ngược)” trên BCKiT.</li> </ul>
	Từ chối đưa ra ý kiến	Có thể áp dụng khi có các tình huống (có thể hiếm khi xảy ra) liên quan đến tồn tại rất nhiều yếu tố không chắc chắn trọng yếu đáng kể trên BCTC xét trên phương diện tổng thể <sup>11</sup> .
Không thể kết luận do BGD không thực hiện hoặc mở rộng các đánh giá	Ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến kiểm toán	Khi BGD không sẵn sàng thực hiện, hoặc mở rộng sự đánh giá của BGD về khả năng hoạt động liên tục theo yêu cầu của KTV, KTV xem xét các ảnh hưởng đối với BCKiT <sup>12</sup> , vì KTV có thể không thể kết luận về việc BGD sử dụng giả định hoạt động liên tục trong việc lập BCTC có phù hợp hay không. Theo ISA 705 (ban hành lại), nếu các ảnh hưởng có thể có trên BCTC giới hạn phạm vi kiểm toán là trọng yếu, ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến có thể phù hợp.
Cơ sở của giả định hoạt động liên tục không phù hợp và BCTC được lập trên cơ sở được chấp nhận khác	Ý kiến kiểm toán dạng chấp nhận toàn phần	<p>Khi giả định hoạt động liên tục không phù hợp và BGD đơn vị được kiểm toán lập BCTC dựa trên cơ sở khác (ví dụ như cơ sở về khả năng thanh khoản), và:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>KTV xác định rằng cơ sở lập BCTC khác được chấp nhận trong hoàn cảnh cụ thể; và</li> <li>BGD thuyết minh đầy đủ thông tin về cơ sở kế toán trong việc lập BCTC.</li> </ul> <p>Trong hoàn cảnh cụ thể KTV phát hành BCKiT dạng ý kiến chấp nhận toàn phần nhưng phải xem xét sự thích hợp và cần thiết của đoạn vấn đề cần nhấn mạnh trong BCKiT theo quy định của ISA 706 (ban hành lại) để thu hút sự chú ý của người đọc về cơ sở kế toán thay thế và lý do sử dụng cơ sở đó<sup>13</sup>.</p>

11. ISA 570 (ban hành lại), đoạn A23

12. ISA 570 (ban hành lại), đoạn 24

Ngay cả khi không tồn tại sự không chắc chắn trọng yếu, ISA 570 (ban hành lại)<sup>14</sup> yêu cầu KTV đánh giá liệu BCTC có thuyết minh đầy đủ thông tin về các sự kiện hoặc điều kiện có thể gây nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị theo yêu cầu của khuôn khổ lập và trình bày BCTC được áp dụng hiện hành hay không. Ngoài ra, khi BCTC được lập theo khuôn khổ trình bày hợp lý, BGD đơn vị có thể phải thuyết minh thông tin bổ sung theo yêu cầu của khuôn khổ lập BCTC được áp dụng (hoặc KTV có thể xác định rằng thông tin thuyết minh bổ sung đó là cần thiết) nhằm đạt được sự trình bày hợp lý.

Trong những trường hợp này và khi KTV không trình bày (các) vấn đề đó như là các vấn đề kiểm toán quan trọng trong BCKiT theo ISA 701, KTV có thể phải trình bày tại đoạn vấn đề cần nhấn mạnh trên BCKiT theo quy định của ISA 706 (ban hành lại) để thu hút sự chú ý của người sử dụng BCTC đối với (các) thông tin thuyết minh đó.

### **Trao đổi với BQT**

ISA 570 (Ban hành lại)<sup>15</sup>, đưa ra các yêu cầu trao đổi với BQT khi có các sự kiện hoặc điều kiện được xác định có thể gây ra sự nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị.



#### **Các vấn đề kiểm toán quan trọng (KAMs)**

Khi áp dụng [ISA 701, Trình bày các vấn đề kiểm toán quan trọng trên BCKiT](#), tập trung bổ sung khi xác định vấn đề kiểm toán quan trọng được nêu trên BCKiT có thể là cần thiết vì hoàn cảnh thay đổi và các khó khăn phát sinh do ảnh hưởng của đại dịch COVID-19. Ví dụ, ảnh hưởng đến tình hình tài chính của đơn vị và các hoạt động phát sinh từ ảnh hưởng của dịch COVID-19 có thể là ảnh hưởng trọng yếu đối với công việc kiểm toán, đặc biệt khi có các xét đoán quan trọng của BGD.

<sup>13</sup> ISA 570 (Ban hành lại), đoạn A27

<sup>14</sup> ISA 570 (Ban hành lại), đoạn 20

<sup>15</sup> ISA 570 (Ban hành lại), đoạn 25

Trong môi trường hiện tại, xác định các vấn đề yêu cầu thu hút sự chú ý quan trọng của KTV có thể bị ảnh hưởng bởi các yếu tố đây:

- **Khó khăn khi thu thập các bằng chứng kiểm toán thích hợp** – Các điều kiện liên quan đến đại dịch COVID-19 có thể gây ra khó khăn cho KTV khi áp dụng các thủ tục kiểm toán, đánh giá kết quả của các thủ tục kiểm toán và thu thập các bằng chứng **đầy đủ và thích hợp** để làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán, như đánh giá các công cụ tài chính và tính toán giá trị hợp lý khác.
- **Các sự kiện hoặc giao dịch cụ thể** - Ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC (ví dụ, các phát sinh ảnh hưởng đến việc lập các khoản mục của BCTC theo một cách khác, hoặc các khoản mục hoặc giao dịch mới, hoặc giao dịch bất thường hoặc chỉ xuất hiện một lần (ví dụ, suy giảm của tài sản phi tài chính hoặc tài sản tài chính mới hoặc khả năng thu hồi của tài sản thuế thu nhập hoãn lại)).

KTV xem xét các vấn đề theo quy định của ISA 701<sup>16</sup> khi xác định vấn đề kiểm toán quan trọng.

Khi xác định rằng có (các) vấn đề kiểm toán quan trọng cần trình bày trên BCKiT, KTV phải trình bày thành một đoạn riêng biệt trên BCKiT với tiêu đề “Các vấn đề kiểm toán quan trọng”<sup>17</sup>.

- Bao gồm tham chiếu đến (các) thông tin thuyết minh liên quan, nếu có, trên BCTC; và
- Xử lý các khía cạnh sau liên quan đến xét đoán của KTV về vấn đề:
  - Tại sao vấn đề đó lại được xem là một trong các vấn đề quan trọng nhất của cuộc kiểm toán kỳ hiện tại và do đó được xác định là một vấn đề kiểm toán quan trọng; và
  - Vấn đề đó đã được xử lý như thế nào trong cuộc kiểm toán.

Tham chiếu đến bất kỳ thuyết minh liên quan nào cho phép người sử dụng BCTC hiểu thêm về cách thức BGD đã giải quyết vấn đề này khi lập BCTC. Ngoài ra, KTV có thể thu hút sự chú ý đến các khía cạnh chính của (các) thông tin thuyết minh đó, điều này có thể giúp người sử dụng BCTC hiểu về lý do tại sao vấn đề này là vấn đề kiểm toán quan trọng.

#### **Các vấn đề không được trình bày là Vấn đề kiểm toán quan trọng**

ISA 701<sup>18</sup> yêu cầu các vấn đề dẫn đến ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo quy định của ISA 705 (Ban hành lại), hoặc các sự kiện hoặc điều kiện không chắc chắn trọng yếu mà có thể dẫn đến nghi ngờ về khả năng hoạt động liên tục theo quy định của ISA 570 (Ban hành lại), là vấn đề kiểm toán quan trọng về bản chất. Tuy nhiên, trong các trường hợp này, các vấn đề này không được mô tả tại đoạn “Các vấn đề kiểm toán quan trọng” trên BCKiT mà KTV đã bao gồm một tham chiếu đến đoạn “Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ (trái ngược)” hoặc đoạn “Yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến hoạt động liên tục” trong đoạn “Các vấn đề kiểm toán quan trọng”. Phần hướng dẫn áp dụng của ISA 701<sup>19</sup> đưa ra một minh họa khi KTV không có vấn đề kiểm toán quan trọng nào khác cần trình bày trong những tình huống như vậy.

#### **Các vấn đề kiểm toán quan trọng**

[Ngoại trừ các vấn đề được mô tả trong đoạn Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ (trái ngược) hoặc đoạn Yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến hoạt động liên tục,] chúng tôi xác định rằng không có vấn đề kiểm toán quan trọng nào cần được trình bày trên BCKiT.

16. ISA 701, đoạn 9 -10

17. ISA 701, đoạn 13

18. ISA 701, đoạn 15

19. ISA 701, đoạn A58



**Trao đổi với BQT đơn vị được kiểm toán**

ISA 701<sup>20</sup> yêu cầu KTV trao đổi với BQT về các vấn đề KTV xác định là vấn đề kiểm toán quan trọng, hoặc, nếu áp dụng, KTV xác định rằng không có vấn đề kiểm toán quan trọng cần trình bày trên BCKiT.



**Đoạn Vấn đề cần nhấn mạnh**

KTV có thể xem xét khi cần thiết thu hút sự chú ý của người sử dụng BCTC đến một vấn đề được trình bày hoặc thuyết minh trong BCTC, mà theo xét đoán của KTV, vấn đề đó là đặc biệt quan trọng để người sử dụng hiểu được BCTC. Trong những trường hợp này, ISA 706 (Ban hành lại) yêu cầu KTV bao gồm một đoạn Vấn đề cần nhấn mạnh (EOM) trong một đoạn riêng biệt trên BCKiT với một tiêu đề thích hợp.

Đoạn Vấn đề cần nhấn mạnh thể hiện sự tham chiếu rõ ràng đến vấn đề được nhấn mạnh và đến các thuyết minh liên quan trong BCTC có mô tả đầy đủ về vấn đề đó, và thể hiện là ý kiến của KTV không bị thay đổi do ảnh hưởng của vấn đề được nhấn mạnh đó.

Như đã đề cập, các thuyết minh đầy đủ và rõ ràng trong BCTC có tầm quan trọng ngày càng tăng do ảnh hưởng của đại dịch COVID-19. Mặc dù KTV có thể sử dụng các đoạn Vấn đề cần nhấn mạnh để thu hút sự chú ý đến một số thuyết minh nhất định, KTV nên lưu ý rằng việc sử dụng rộng rãi các đoạn Vấn đề cần nhấn mạnh có thể làm giảm hiệu quả của việc trình bày của KTV về các vấn đề đó<sup>21</sup>.

**Khi ISA 706 (Ban hành lại) không được sử dụng**

Theo quy định của ISA 706 (Ban hành lại)<sup>22</sup>, việc đưa một đoạn EOM vào BCKiT sẽ không phù hợp khi:

- Áp dụng ISA 701, và vấn đề được xác định là vấn đề kiểm toán quan trọng phải trình bày trên BCKiT (ví dụ, các vấn đề được nêu trong đoạn riêng biệt “Vấn đề kiểm toán quan trọng” của BCKiT).
- Kết quả của vấn đề khi KTV hình thành ý kiến kiểm toán theo ISA 705 (Ban hành lại) (ví dụ, nếu KTV xác định ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc ý kiến trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến kiểm toán là phù hợp trong trường hợp của cuộc kiểm toán cụ thể).

Ngoài ra, một đoạn Vấn đề cần nhấn mạnh không thể thay thế cho các thuyết minh phù hợp trong BCTC mà luôn khổ lập và trình bày BCTC hiện hành yêu cầu BGD thực hiện, hoặc điều đó là cần thiết, để đạt được sự trình bày hợp lý.

**Thu hút sự chú ý về một vấn đề được trình bày hoặc thuyết minh**

**Không được sử dụng trong các trường hợp:**

- Đã trình bày trong đoạn KAM
- Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần

<sup>20</sup> ISA 701, đoạn 17

<sup>21</sup> ISA 706 (ban hành lại), đoạn A6. Ngoài ra, đoạn A1 đến A5 hướng dẫn xử lý mối quan hệ giữa đoạn Vấn đề cần nhấn mạnh và các vấn đề kiểm toán quan trọng, và mô tả hoàn cảnh cần thiết cần trình bày đoạn Vấn đề cần nhấn mạnh

<sup>22</sup> ISA 706 (ban hành lại), đoạn 8

Điều đó không phải là thay thế việc báo cáo theo yêu cầu của ISA 570 (Ban hành lại) khi KTV đã kết luận rằng tồn tại yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến hoạt động liên tục.



### **Báo cáo soát xét thông tin tài chính giữa niên độ**

BGD cũng cần xem xét ảnh hưởng của đại dịch COVID-19 khi lập và công bố thông tin tài chính giữa niên độ. KTV độc lập cũng sẽ xem xét tác động của các ảnh hưởng này khi soát xét thông tin tài chính giữa niên độ theo quy định của [ISRE 2410, Soát xét thông tin tài chính giữa niên độ do KTV độc lập của đơn vị thực hiện](#).

Đối với KTV, ảnh hưởng đến việc lập báo cáo là khác nhau bởi vì, đối với hợp đồng soát xét thông tin tài chính giữa niên độ, KTV đưa ra kết luận soát xét theo ISRE 2410. Không giống như một cuộc kiểm toán, cuộc soát xét không được thiết kế để có được sự đảm bảo hợp lý rằng thông tin tài chính giữa niên độ không chứa đựng sai sót trọng yếu (nghĩa là KTV chỉ thu thập được sự đảm bảo có giới hạn từ các thủ tục được thực hiện).

Lưu ý kiểm toán của IAASB, *hợp đồng soát xét về thông tin tài chính giữa niên độ trong hoàn cảnh hiện tại do COVID-19*<sup>23</sup>, đề cập các thủ tục của KTV thực hiện cuộc soát xét thông tin tài chính giữa niên độ theo quy định của ISRE 2410, bao gồm kết luận dựa trên bằng chứng thu thập được. Các lưu ý sau về xem xét khi báo cáo liên quan đến hoạt động liên tục và các báo cáo soát xét có kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần.

#### *Hoạt động liên tục*

ISRE 2410<sup>24</sup> quy định và hướng dẫn khi yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến một sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị thu hút sự chú ý của KTV. Trong các trường hợp này, ISRE 2410 yêu cầu KTV phải:

- Đưa vào đoạn Vấn đề cần nhấn mạnh trong báo cáo soát xét khi nội dung thuyết minh đã được trình bày đầy đủ trong thông tin tài chính giữa niên độ; hoặc
- Đưa ra kết luận ngoại trừ hoặc trái ngược, tùy theo từng trường hợp, khi yếu tố không chắc chắn trọng yếu không được thuyết minh đầy đủ trong thông tin tài chính giữa niên độ (tùy thuộc vào mức độ trọng yếu và lan tỏa của tác động đối với thông tin tài chính giữa niên độ).

*Kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần trong báo cáo soát xét thông tin tài chính giữa niên độ*

ISRE 2410 cũng đề cập đến các tình huống kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần trong báo cáo soát xét có thể có thể phù hợp dựa trên bằng chứng thu được hoặc do giới hạn phạm vi soát xét – các kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần được trình bày thông thường bằng cách thêm một đoạn giải thích vào báo cáo soát xét và đưa ra kết luận một cách thích hợp:

- *Không tuân thủ khuôn khổ lập và trình bày BCTC được áp dụng* - Nếu KTV nhận thấy một vấn đề khiến KTV tin rằng thông tin tài chính giữa niên độ, hoặc có thể bị ảnh hưởng trọng yếu bởi việc không tuân thủ khuôn khổ lập và trình bày BCTC được áp dụng (nghĩa là thông tin tài chính giữa niên độ không chính xác hoặc thông tin thuyết minh không đầy đủ) và BGD không điều chỉnh thông tin tài chính giữa niên độ hoặc bổ sung các thông tin thuyết minh cần thiết, KTV đưa ra kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần trên báo cáo soát xét:

23. Lưu ý khi kiểm toán dự kiến sẽ được xuất bản vào đầu tháng 6 năm 2020

24. ISRE 2410, đoạn 56-59

## Lưu ý cho kiểm toán viên – Lập báo cáo kiểm toán

- o Đưa ra kết luận ngoại trừ, và đoạn giải thích cơ sở đưa ra kết luận ngoại trừ vào báo cáo soát xét (ví dụ, giải thích về Cơ sở đưa ra kết luận ngoại trừ). Ví dụ minh họa báo cáo soát xét cho kết luận ngoại trừ xem tại Phụ lục 5 của ISRE 2410.
- o Đưa ra kết luận trái ngược khi ảnh hưởng của việc không tuân thủ khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng có tính trọng yếu và lan tỏa đối với thông tin tài chính giữa niên độ tới mức KTV kết luận rằng kết luận ngoại trừ là không đủ để thể hiện bản chất sai sót trọng yếu hoặc không đầy đủ của thông tin tài chính giữa niên độ<sup>25</sup>. Ví dụ minh họa báo cáo soát xét cho kết luận trái ngược được hướng dẫn tại Phụ lục 07 của ISRE 2410.
- **Giới hạn phạm vi** – Nếu giới hạn phạm vi soát xét (ví dụ, giới hạn về phạm vi thường cản trở KTV hoàn thành công việc soát xét), KTV thông báo bằng văn bản đến cấp quản lý phù hợp và BQT lý do cuộc soát xét không thể hoàn thành. KTV cũng xem xét liệu việc đưa ra báo cáo soát xét có phù hợp, và nếu phát hành báo cáo, nhân tố ảnh hưởng đến kết luận của KTV là gì. Sự phụ thuộc vào các nhân tố và hoàn cảnh cụ thể của mỗi đơn vị, giới hạn phạm vi này do ảnh hưởng của dịch COVID-19, và có thể phát sinh từ:
  - o Giới hạn về phạm vi do BGD đơn vị áp đặt.
  - o Các hoàn cảnh khác.ISRE 2410<sup>26</sup> hướng dẫn chi tiết khi KTV từ chối kết luận hoặc đưa ra kết luận ngoại trừ do giới hạn về phạm vi.
- **Kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần khác** – KTV được yêu cầu xem xét đưa ra kết luận soát xét không phải là kết luận toàn phần bằng cách bổ sung vào báo cáo soát xét để lưu ý tới một yếu tố không chắc chắn trọng yếu (ngoài các vấn đề liên quan đến hoạt động liên tục), kết luận phụ thuộc vào các sự kiện trong tương lai và có thể ảnh hưởng đến thông tin tài chính giữa niên độ<sup>27</sup>.



25 ISRE 2410, đoạn 45 - 47

26 ISRE 2410, đoạn 48 - 54

27 ISRE 2410, đoạn 60

Các cơ cấu tổ chức và quy trình hỗ trợ các hoạt động của IAASB được hỗ trợ bởi Liên đoàn Kế toán Quốc tế (IFAC).

IAASB và IFAC không chịu trách nhiệm đối với thiệt hại gây ra cho bất kỳ cá nhân nào hành động hoặc kiềm chế hành động do tham khảo ấn phẩm này, cho dù sự thiệt hại đó có phải do vô tình hay không.

Chuẩn mực kiểm toán Quốc tế, Chuẩn mực Quốc tế về Hợp đồng dịch vụ đảm bảo, Chuẩn mực Quốc tế về Hợp đồng soát xét, Chuẩn mực Quốc tế về dịch vụ có liên quan, Chuẩn mực kiểm soát chất lượng Quốc tế, Sổ tay thực hành kiểm toán Quốc tế, Các tài liệu dự thảo, tài liệu tư vấn, và các ấn bản khác của IAASB được phát hành và thuộc sở hữu bản quyền của IFAC.

Bản quyền tháng 05/2020 thuộc IFAC. Ấn phẩm này đã đăng ký Bản quyền. Ấn phẩm này có thể được tái xuống để sử dụng cho mục đích cá nhân và phi thương mại (tham khảo hoặc nghiên cứu) từ [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org). Việc dịch, sao chép, lưu trữ, truyền tải hoặc sử dụng các tài liệu tương tự khác của tài liệu này cần được IFAC cho phép bằng văn bản.

Logo của “Ủy ban Chuẩn mực Kiểm toán và Dịch vụ Đảm bảo Quốc tế”, “Chuẩn mực kiểm toán Quốc tế”, “Chuẩn mực Quốc tế về Hợp đồng dịch vụ đảm bảo”, “Chuẩn mực Quốc tế về Hợp đồng dịch vụ soát xét”, “Chuẩn mực Quốc tế về dịch vụ có liên quan”, “Chuẩn mực kiểm soát chất lượng Quốc tế”, “Sổ tay thực hành kiểm toán Quốc tế”, ‘IAASB’, ‘ISA’, ‘ISAE’, ‘ISRE’, ‘ISRS’, ‘ISQC’, ‘IAPN’, và IAASB là nhãn hiệu của IFAC, hoặc nhãn hiệu dịch vụ và nhãn hiệu dịch vụ đã đăng ký của IFAC tại Hoa Kỳ và các quốc gia khác.

*Lập báo cáo kiểm toán trong môi trường do ảnh hưởng của dịch COVID - 19* do Liên đoàn Kế toán Quốc tế xuất bản vào tháng 5 năm 2020 bằng tiếng Anh, đã được Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam dịch sang tiếng Việt vào tháng 10 năm 2020 và được sử dụng cùng với sự cho phép của IFAC. Văn bản được phê duyệt của tất cả các ấn phẩm của IFAC là văn bản do IFAC xuất bản bằng tiếng Anh. IFAC không chịu trách nhiệm về tính chính xác và đầy đủ của bản dịch hoặc về các hành động có thể xảy ra sau đó.

Văn bản tiếng Anh của *Lập báo cáo kiểm toán trong môi trường do ảnh hưởng của dịch COVID - 19* phát hành năm 2020 thuộc bản quyền của IFAC. Đã đăng ký Bản quyền.

Văn bản tiếng Việt của *Lập báo cáo kiểm toán trong môi trường do ảnh hưởng của dịch COVID - 19* phát hành năm 2020 thuộc bản quyền của IFAC. Đã đăng ký Bản quyền.

Tiêu đề gốc: Auditor Reporting in the Current Evolving Environment Due to Covid-19.

Vui lòng liên hệ theo địa chỉ [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org) để được phép sao chép, lưu trữ hay truyền tải hoặc sử dụng tài liệu này.