

SO SÁNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM (VSA) SỐ 700 VỀ “HÌNH THÀNH Ý KIẾN KIỂM TOÁN VÀ BÁO CÁO KIỂM TOÁN VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH” VỚI ISA 700

● **NGUYỄN THỊ PHƯỚC**

TÓM TẮT:

Báo cáo kiểm toán là sản phẩm của kiểm toán viên cung cấp cho xã hội để những người sử dụng có liên quan đưa ra các quyết định kinh tế, vì vậy, sản phẩm này phải rõ ràng, không gây ra những hiểu lầm. Để có thể đáp ứng những yêu cầu như vậy, báo cáo kiểm toán phải lập theo quy định thống nhất, đó là chuẩn mực về báo cáo kiểm toán, chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (VSA) số 700, tương ứng với chuẩn mực kiểm toán quốc tế (ISA) 700. Tuy nhiên, giữa VSA 700 và ISA 700 bản hiện hành có nhiều sự khác biệt. Bài viết nghiên cứu sự khác biệt giữa VSA 700 và ISA 700 nhằm đề xuất những kiến nghị giúp nâng cao chất lượng báo cáo kiểm toán Việt Nam trong giai đoạn nhạy cảm hiện nay khi Covid-19 chưa kết thúc.

Từ khóa: báo cáo kiểm toán, chuẩn mực kiểm toán, VSA 700, ISA 70.

1. Quy định chung về báo cáo kiểm toán Việt Nam

Theo khoản 12 điều 5 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12, ngày 29 tháng 3 năm 2011, Báo cáo kiểm toán là văn bản do kiểm toán viên hành nghề, doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài tại Việt Nam lập sau khi kết thúc việc kiểm toán, đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính và những nội dung khác đã được kiểm toán theo hợp đồng kiểm toán.

Như vậy, báo cáo kiểm toán là sản phẩm của một cuộc kiểm toán. Trong đó, chủ yếu trình bày ý kiến của kiểm toán viên về báo cáo tài chính của một đơn vị được kiểm toán hoặc nêu ý kiến về một vấn đề được thỏa thuận trong hợp đồng kiểm toán.

Theo điều 7 Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12, ngày 29 tháng 3 năm 2011, giá trị của báo cáo kiểm toán được quy định:

- Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính đánh giá tính trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán do cơ quan, tổ chức có thẩm quyền ban hành.

- Báo cáo kiểm toán tuân thủ đánh giá việc tuân thủ pháp luật, quy chế, quy định trong quản lý, sử dụng tiền, tài sản và các nguồn lực khác của đơn vị được kiểm toán.

- Báo cáo kiểm toán hoạt động đánh giá tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả trong quản lý, sử dụng tiền, tài sản và các nguồn lực khác của đơn vị được kiểm toán.

- Báo cáo kiểm toán được sử dụng để: a) Cổ đông, nhà đầu tư, bên tham gia liên doanh, liên kết, khách hàng và tổ chức, cá nhân khác có quyền lợi trực tiếp hoặc liên quan đến đơn vị được kiểm toán xử lý các quan hệ về quyền lợi và nghĩa vụ của các bên có liên quan; b) Cơ quan nhà nước quản lý điều hành theo chức năng, nhiệm vụ được giao; c) Đơn vị được kiểm toán phát hiện, xử lý và ngăn ngừa kịp thời sai sót, yếu kém trong hoạt động của đơn vị.

Nhìn chung, báo cáo kiểm toán đóng vai trò quan trọng trong kiểm toán, đặc biệt là kiểm toán báo cáo tài chính. Để đảm bảo tính thống nhất cho báo cáo kiểm toán, đảm bảo tính rõ ràng, dễ hiểu thì chuẩn mực hướng dẫn về báo cáo kiểm toán rất cần thiết. Chính vì vậy, ngày 06 tháng 12 năm 2012, Bộ Tài chính đã ban hành 37 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, trong đó có Chuẩn mực số 700- Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính. Hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam có tham khảo chuẩn mực kiểm toán quốc tế. Tuy nhiên, trong quá trình áp dụng, chuẩn mực kiểm toán quốc tế có thay đổi cho phù hợp với điều kiện phát triển. Vì vậy, cho đến thời điểm hiện tại, chuẩn mực kiểm toán VSA 700 có những điểm giống và khác so với ISA 700.

2. Điểm giống nhau giữa VSA 700 và ISA 700

Như đã nêu trên, khi ban hành chuẩn mực VSA 700, Việt Nam có tham khảo ISA 700, vì vậy về cơ bản sẽ có những điểm giống nhau trong quy định về nội dung trình bày trên báo cáo kiểm toán và các loại ý kiến kiểm toán, đó là:

- Về nội dung, trên báo cáo kiểm toán theo VSA 700 và ISA 700 đều có những nội dung cơ bản là:

- Số hiệu và tiêu đề báo cáo kiểm toán
- Người nhận báo cáo kiểm toán
- Mở đầu của báo cáo kiểm toán
- Trách nhiệm của Ban Giám đốc đối với báo cáo tài chính
- Trách nhiệm của kiểm toán viên
- Ý kiến của kiểm toán viên
- Các trách nhiệm báo cáo khác
- Chữ ký của kiểm toán viên
- Ngày lập báo cáo kiểm toán
- Tên và địa chỉ doanh nghiệp kiểm toán

- Về ý kiến kiểm toán theo VSA 700 và ISA 700 đều có những dạng ý kiến là:

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

Nhìn chung, qua quá trình nghiên cứu, Bộ Tài chính cũng đã đưa ra những quy định mang tính hướng dẫn giúp kiểm toán viên trong quá trình hình thành ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán báo cáo tài chính có sự tương đồng với quy định của quốc tế, nhằm tăng cường sự hợp tác quốc tế ngày càng sâu rộng. Nhưng sau đó, cùng với sự phát triển của thị trường, yêu cầu về tính minh bạch của thông tin ngày càng cao, do đó báo cáo kiểm toán cũng phải thay đổi để có thể đáp ứng điều này một cách tốt hơn, ISA 700 đã có thay đổi, VSA 700 chưa có sự thay đổi tương ứng nên đến thời điểm hiện tại thì vẫn còn có sự khác biệt cần nghiên cứu thêm.

3. Điểm khác nhau giữa VSA 700 và ISA 700 (bản sửa đổi)

ISA 700 (bản sửa đổi) bắt đầu được áp dụng đối với các cuộc kiểm toán báo cáo tài chính cho kỳ kế toán kết thúc vào hoặc sau ngày 15 tháng 12 năm 2016 có một số khác biệt so với VSA 700 hiện tại của chúng ta, chi tiết như sau:

a. Về kết cấu, kết cấu của báo cáo kiểm toán theo thứ tự của từng chuẩn mực như sau: (Bảng 1)

Như vậy, về kết cấu, báo cáo có sự khác biệt rõ ràng, ở vị trí thứ 3, theo VSA 700 là đoạn mở đầu của báo cáo kiểm toán, nhưng theo ISA 700 là phần ý kiến kiểm toán, tiếp theo là đoạn cơ sở của ý kiến kiểm toán. ISA 700 đã nhấn mạnh đến phần ý kiến kiểm toán và nó đã được đưa lên trên thay vì để ở đoạn gần cuối như VSA 700.

b. Về nội dung:

Theo Bảng 1, nội dung của VSA 700 và ISA 700 cơ bản giống nhau, tuy nhiên, ISA 700 có thêm 2 nội dung lớn quan trọng. Một là có trình bày thêm về Giả định hoạt động liên tục; và hai là đối với khách hàng kiểm toán là công ty niêm yết, báo cáo kiểm toán phải có thêm tên của giám đốc phụ trách cuộc kiểm toán và các vấn đề trọng yếu của cuộc kiểm toán.

- Giả định hoạt động liên tục: ISA 700 yêu cầu thực hiện theo ISA 570 (sửa đổi) như sau: Nếu báo

Bảng 1. Kết cấu của báo cáo kiểm toán

STT	VSA 700	ISA 700 (bản sửa đổi)	ISA 700 (Revised)
1	Số hiệu và tiêu đề báo cáo kiểm toán	Số hiệu và tiêu đề báo cáo kiểm toán	Title
2	Người nhận báo cáo kiểm toán	Người nhận báo cáo kiểm toán	Addressee
3	Mở đầu của báo cáo kiểm toán	Ý kiến của kiểm toán viên	Auditors Opinion
4	Trách nhiệm của Ban Giám đốc đối với báo cáo tài chính	Cơ sở của ý kiến kiểm toán	Basis for Opinion
5	Trách nhiệm của kiểm toán viên	Giả định hoạt động liên tục	Going Concern
6	Ý kiến của kiểm toán viên	Các vấn đề trọng yếu của cuộc kiểm toán	Key Audit Matters
7	Các trách nhiệm báo cáo khác	Trách nhiệm của Ban Giám đốc đối với báo cáo tài chính	Responsibilities for the Financial Statements
8	Chữ ký của kiểm toán viên	Trách nhiệm của kiểm toán viên	Auditors Responsibilities for the Audit of the Financial Statements
9	Ngày lập báo cáo kiểm toán	Các trách nhiệm báo cáo khác	Other Reporting Responsibilities
10	Tên và địa chỉ doanh nghiệp kiểm toán	Tên của Giám đốc phụ trách kiểm toán	Name of the Engagement Partner
11		Chữ ký của kiểm toán viên	Signature of the Auditor
12		Ngày lập báo cáo kiểm toán	Date of the Auditors Report

cáo tài chính đã được lập theo giả định hoạt động liên tục nhưng xét đoán của kiểm toán viên, việc Ban giám đốc sử dụng giả định hoạt động trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính không phù hợp, kiểm toán viên phải nêu ý kiến kiểm toán trái ngược. Nếu giả định hoạt động liên tục trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính là phù hợp nhưng vẫn còn tồn tại sự không chắc chắn trọng yếu và Ban giám đốc đã thuyết minh các yếu tố không chắc chắn này trong báo cáo tài chính, kiểm toán viên đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần, nhưng phải có đoạn trình bày riêng về “Sự không chắc chắn trọng yếu về hoạt động liên tục” và lưu ý người đọc đến thuyết minh trình bày về các yếu tố gây nên sự không chắc chắn trọng yếu, đồng thời trình bày các sự kiện hay tình huống, cho thấy sự tồn tại của các yếu tố không chắc chắn trọng yếu và có thể gây ra nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán.

- Các vấn đề trọng yếu của cuộc kiểm toán: ISA

700 yêu cầu thực hiện theo ISA 701. Theo ISA 701, các vấn đề trọng yếu của cuộc kiểm toán là “các vấn đề mà, theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên có vai trò quan trọng đối với cuộc kiểm toán báo cáo tài chính cho năm hiện tại. Các vấn đề trọng yếu của cuộc kiểm toán được lựa chọn là một trong những vấn đề đã được trao đổi với Ban quản trị”. Như vậy, kiểm toán viên phải xác định, từ các vấn đề đã trao đổi với Ban quản trị, những vấn đề mà kiểm toán viên cần lưu ý quan trọng khi thực hiện cuộc kiểm toán. Kết quả, trong báo cáo kiểm toán của công ty niêm yết phải trình bày đoạn “các vấn đề trọng yếu của cuộc kiểm toán” (nếu có). Nội dung trình bày trong báo cáo kiểm toán phải bao gồm tham chiếu đến (các) thuyết minh liên quan, nếu có, trong báo cáo tài chính; và đồng thời đề cập đến lý do tại sao vấn đề được coi là quan trọng nhất trong cuộc kiểm toán và do đó được xác định là một vấn đề kiểm toán trọng yếu, cách đánh giá vấn đề trong cuộc kiểm toán.

4. Đề xuất

Qua tìm hiểu phần so sánh ở trên, tác giả có 2 đề xuất đối với Báo cáo kiểm toán theo VSA 700 hiện tại:

- Bổ sung nội dung hoạt động liên tục và những vấn đề kiểm toán trọng yếu trong báo cáo kiểm toán. Khoảng một năm từ khi Covid-19 bắt đầu, cho đến hiện nay, Việt Nam có hàng chục ngàn doanh nghiệp đã tạm dừng kinh doanh có thời hạn hoặc ngừng hoạt động chờ làm thủ tục giải thể và hoàn tất thủ tục giải thể. Dưới ảnh hưởng của Covid-19, không chỉ các doanh nghiệp trong nước, mà cả thế giới đang phải gánh chịu hậu quả. Hàng loạt doanh nghiệp đang đứng trước bờ vực phá sản, giải thể. Ảnh hưởng từ doanh nghiệp nhỏ đến doanh nghiệp lớn, từ những doanh nghiệp không niêm yết đến những doanh nghiệp niêm yết, ảnh hưởng của Covid-19 không loại trừ doanh nghiệp nào. Những ảnh hưởng này sẽ là những yếu tố mà kiểm toán viên đặc biệt quan tâm khi thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính trong giai đoạn hiện nay. Yếu tố mà kiểm toán viên cần xem xét kỹ lưỡng là việc doanh nghiệp lập báo cáo tài chính trên cơ sở giả định hoạt động liên tục có còn phù hợp hay không, liệu tồn tại yếu tố không chắc chắn nào không, sẽ trình bày về giả định hoạt động liên tục trên báo cáo kiểm toán như thế nào... và sẽ có những vấn đề nào là những vấn đề kiểm toán trọng yếu cần thiết phải trình bày trên báo cáo kiểm toán và trình bày như

thế nào. Như vậy, thời gian này là thời gian rất cần thiết để Bộ Tài chính cần phải xem xét và đưa ra những hướng dẫn về những vấn đề này trong báo cáo kiểm toán. Hiện tại, Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA) đã có bảng tổng hợp tài liệu về kiểm toán trong môi trường đại dịch Covid-19 của Liên đoàn Kế toán quốc tế (IFAC). Dựa theo hướng dẫn đó, Bộ Tài chính xem xét trong điều kiện thực tiễn ở Việt Nam để có thể đưa ra những hướng dẫn phù hợp nhằm cung cấp khuôn khổ chung cho việc thực hiện kiểm toán cũng như cơ sở đảm bảo chất lượng của cuộc kiểm toán báo cáo tài chính trong giai đoạn hiện nay.

- Phần ý kiến kiểm toán cần đưa lên đoạn đầu của báo cáo: nhằm nhấn mạnh tầm quan trọng của ý kiến và tương thích với chuẩn mực kiểm toán quốc tế, kết cấu các phần trong báo cáo kiểm toán cũng cần thay đổi, ý kiến kiểm toán cần được trình bày ở đầu báo cáo kiểm toán.

5. Kết luận

Nội dung và kết cấu của báo cáo kiểm toán phần nào đã thể hiện chất lượng của kiểm toán. Vì vậy, việc hoàn thiện nội dung và kết cấu của báo cáo cho phù hợp với nhu cầu cung cấp thông tin trong mỗi giai đoạn là điều cần thiết. Đặc biệt trong giai đoạn khó khăn nhất hiện nay, khi đa số các doanh nghiệp lâm vào tình thế khủng hoảng do ảnh hưởng của dịch bệnh, VSA 700 cần sửa đổi ngay để đáp ứng nhu cầu cung cấp thông tin ■

TÀI LIỆU THAM KHẢO:

1. Bộ môn Kiểm toán, Khoa Kế toán Trường Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh (2017), *Kiểm toán*, NXB Kinh tế. TP. Hồ Chí Minh.
2. Bộ Tài chính (2012), *Chuẩn mực kiểm toán số 700 ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC*, ngày 06/12/2012.
3. Quốc Hội (2011), *Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12*, ngày 29/3/2011.
4. VACPA (2020), Tổng hợp tài liệu về kiểm toán trong môi trường đại dịch Covid-19 của Liên đoàn Kế toán quốc tế (IFAC), <http://www.vacpa.org.vn/Page/Detail.aspx?newid=6065>, truy cập ngày 27/01/2021.
5. VACPA (2018), các yêu cầu mới của Chuẩn mực Kiểm toán quốc tế đối với báo cáo của kiểm toán viên, <http://www.vacpa.org.vn/Page/Detail.aspx?newid=5768>, truy cập ngày 27/01/2021.
6. IAASB (2015), ISA 570 (revised): going concern, Retrieved 27/01/2021 from [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-570-\(Revised\).pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-570-(Revised).pdf).

7. IAASB (2015), ISA 700 (revised): forming an opinion and reporting on financial statements, Retrieved 27/01/2021 from https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-700-Revised_8.pdf.

8. IAASB (2015), ISA 701: forming an opinion and reporting on financial statements, Retrieved 27/01/2021 from https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-701_2.pdf.

Ngày nhận bài: 1/2/2021

Ngày phản biện đánh giá và sửa chữa: 11/2/2021

Ngày chấp nhận đăng bài: 21/2/2021

Thông tin tác giả:

ThS. NGUYỄN THỊ PHƯỚC

Giảng viên Khoa Kế toán Kiểm toán

Trường Đại học Văn Lang

EXAMININGS THE DIFFERENCES BETWEEN VIETNAM STANDARDS ON AUDITING (VSA) 700 AND INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING (ISA) 700

● Master. **NGUYEN THI PHUOC**

Faculty of Accounting and Auditing,
Van Lang University

ABSTRACT:

Auditor's report is a document containing the auditors opinion on whether a company's financial statements are free from material misstatement and comply with accounting standards, helping people make appropriate economic decisions. Hence, audit reports must be clear, consistent, transparent and comply with audit reporting standards, such as Vietnam Standards on Auditing (VSA) 700 and International Standard on Auditing (ISA) 700. However, there are some differences between the VSA 700 and the ISA 700. This article examines the difference between these two auditing standards and proposes some recommendations to improve the quality of audit reports in Vietnam.

Keywords: audit reports, audit standards, VSA 700, ISA 70.