PHẦN VĂN BẢN QUY PHẠM PHÁP LUẬT

BỘ TÀI CHÍNH

BỘ TÀI CHÍNH	**CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM** **Độc lập - Tự do - Hạnh phúc**
Số: 66/2015/TT-BTC	*Hà Nội, ngày 08 tháng 5 năm 2015*

THÔNG TƯ
Ban hành các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác

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

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 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 các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác.

Điều 1. Ban hành kèm theo Thông tư này ba (03) chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác, bao gồm:

1. Chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo số 3000 - Hợp đồng dịch vụ đảm bảo ngoài dịch vụ kiểm toán và soát xét thông tin tài chính quá khứ.

2. Chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo số 3400 - Kiểm tra thông tin tài chính tương lai.

3. Chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo số 3420 - Hợp đồng dịch vụ đảm bảo về báo cáo tổng hợp thông tin tài chính theo quy ước trong bản cáo bạch.

Điều 2. Thông tư này áp dụng đối với doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài tại Việt Nam, kiểm toán viên hành nghề và các tổ chức, cá nhân có liên quan trong quá trình cung cấp dịch vụ đảm bảo khác theo quy định tại Điều 1 Thông tư này.

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

Đối với các hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác được thực hiện trước ngày 01/01/2016 mà đến ngày 01/01/2016 trở đi mới phát hành báo cáo dịch vụ đảm bảo thì phải áp dụng các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác ban hành theo Thông tư này.

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 hành nghề và các tổ chức, cá nhân có liên quan chịu trách nhiệm thi hành Thông tư này./.

KT. BỘ TRƯỞNG
THỨ TRƯỞNG

Trần Xuân Hà

CHUẨN MỰC VIỆT NAM VỀ HỢP ĐỒNG DỊCH VỤ ĐẢM BẢO
Chuẩn mực số 3000: Hợp đồng dịch vụ đảm bảo ngoài dịch vụ kiểm toán và soát xét thông tin tài chính quá khứ

(Ban hành kèm theo Thông tư số 66/2015/TT-BTC ngày 08 tháng 5 năm 2015 của Bộ Tài Chính)

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Giới thiệu chung

01. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của *kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là "kiểm toán viên")* khi thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo ngoài dịch vụ kiểm toán và soát xét thông tin tài chính quá khứ *(sau đây gọi là "Hợp đồng dịch vụ đảm bảo")* đã được quy định và hướng dẫn trong chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (VSA) và chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ soát xét (VSRE) (xem hướng dẫn tại đoạn A21 - A22 Chuẩn mực này).

02. Hợp đồng dịch vụ đảm bảo bao gồm các "hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực", trong đó một bên không phải kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* thực hiện đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí, và các "hợp đồng dịch vụ đảm bảo trực tiếp", trong đó kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* trực tiếp đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí. Chuẩn mực này bao gồm các quy định, hướng dẫn áp dụng và phụ lục chi tiết cho các "hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực hợp lý" và "hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực có giới hạn". Chuẩn mực này cũng có thể được áp dụng cho các "hợp đồng dịch vụ đảm bảo trực tiếp hợp lý" và "hợp đồng dịch vụ đảm bảo trực tiếp có giới hạn", được điều chỉnh và bổ sung tùy theo từng hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ.

03. Chuẩn mực này được xây dựng dựa trên các tiền đề sau:

(a) Các thành viên nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ hoặc người soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ (đối với hợp đồng có người soát xét việc kiểm soát chất lượng của hợp đồng dịch vụ) phải tuân thủ các quy định tại Phần A và Phần B của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán có liên quan đến hợp đồng dịch vụ đảm bảo, hoặc các yêu cầu nghề nghiệp khác, hoặc các yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan mà tối thiểu tương đương với Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A30 - A34 Chuẩn mực này);

(b) Kiểm toán viên thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo là thành viên của một doanh nghiệp phải tuân thủ 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 (Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1), hoặc

các yêu cầu nghề nghiệp khác, hoặc các yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan đến trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán với hệ thống kiểm soát chất lượng mà tối thiểu tương đương với Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1 (xem hướng dẫn tại đoạn A61 - A66 Chuẩn mực này).

04. Kiểm soát chất lượng đối với doanh nghiệp thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo và việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức, bao gồm cả yêu cầu về tính độc lập, được công nhận rộng rãi như là vì lợi ích công chúng và là một phần của dịch vụ đảm bảo chất lượng cao. Kiểm toán viên hành nghề thường quen thuộc với các yêu cầu này trong thực tế hoạt động. Nếu một người hành nghề có đủ năng lực nhưng không phải là một kiểm toán viên hành nghề áp dụng Chuẩn mực này hoặc các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác thì phải nắm vững rằng Chuẩn mực này bao gồm các yêu cầu được quy định để phản ánh các tiền đề nêu tại đoạn 03 Chuẩn mực này.

Phạm vi áp dụng

05. Chuẩn mực này áp dụng cho các hợp đồng dịch vụ đảm bảo ngoài dịch vụ kiểm toán và soát xét thông tin tài chính quá khứ đã được quy định và hướng dẫn trong Khuôn khổ Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo. Nếu một chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác áp dụng cho một đối tượng dịch vụ đảm bảo cụ thể có liên quan thì phải áp dụng bổ sung chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo đó cùng với Chuẩn mực này (xem hướng dẫn tại đoạn A21 - A22 Chuẩn mực này).

06. Không phải tất cả các hợp đồng dịch vụ do kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* thực hiện đều là hợp đồng dịch vụ đảm bảo. Một số hợp đồng dịch vụ thường được thực hiện nhưng không phù hợp với định nghĩa tại đoạn 12(a) Chuẩn mực này sẽ không phải là hợp đồng dịch vụ đảm bảo (và không áp dụng các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo này) bao gồm:

(a) Các hợp đồng dịch vụ tuân thủ các chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ có liên quan (VSRS) như: Chuẩn mực số 4400 - Hợp đồng thực hiện các thủ tục thỏa thuận trước đối với thông tin tài chính, Chuẩn mực số 4410 - Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính;

(b) Dịch vụ lập tờ khai thuế mà không đưa ra kết luận về sự đảm bảo;

(c) Dịch vụ tư vấn, như dịch vụ tư vấn quản trị hoặc tư vấn thuế (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).

07. Một hợp đồng dịch vụ đảm bảo được thực hiện theo các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo có thể là một cấu phần của một hợp đồng dịch vụ lớn hơn. Trong trường hợp đó, các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo chỉ áp dụng cho cấu phần dịch vụ đảm bảo.

08. Các hợp đồng dịch vụ dưới đây có thể phù hợp với định nghĩa trong đoạn 12(a) Chuẩn mực này nhưng không được coi là hợp đồng dịch vụ đảm bảo theo các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo:

(a) Các hợp đồng dịch vụ pháp lý liên quan đến kế toán, kiểm toán, thuế hoặc các vấn đề khác;

(b) Các hợp đồng dịch vụ trong đó có đưa ra ý kiến, quan điểm hoặc sử dụng từ ngữ chuyên môn mà từ đó đối tượng sử dụng có thể nhận được mức độ đảm bảo nhất định, nếu thỏa mãn tất cả các yếu tố sau đây:

(i) Những ý kiến, quan điểm hoặc từ ngữ đó chỉ là ngẫu nhiên trong tổng thể hợp đồng dịch vụ;

(ii) Bất kỳ báo cáo bằng văn bản nào được phát hành chỉ hạn chế sử dụng cho các đối tượng cụ thể nêu trong báo cáo;

(iii) Thỏa thuận bằng văn bản với đối tượng sử dụng dịch vụ cụ thể đã ghi rõ dịch vụ đó không được coi là dịch vụ đảm bảo;

(iv) Hợp đồng dịch vụ không được trình bày là hợp đồng dịch vụ đảm bảo trong báo cáo của kiểm toán viên.

09. *Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong việc thỏa thuận và thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo ngoài dịch vụ kiểm toán và soát xét thông tin tài chính quá khứ.*

Đơn vị sử dụng dịch vụ đảm bảo (khách hàng) và các bên sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc và xử lý các mối quan hệ liên quan đến quá trình thỏa thuận và thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo ngoài dịch vụ kiểm toán, soát xét thông tin tài chính quá khứ và sử dụng đúng đắn kết quả.

II. NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Mục tiêu

10. Khi thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo, mục tiêu của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* là:

(a) Để có sự đảm bảo hợp lý và đảm bảo có giới hạn, trong phạm vi phù hợp, về việc liệu thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có còn sai sót trọng yếu hay không;

(b) Đưa ra kết luận về kết quả của việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo bằng văn bản, trong đó đưa ra sự đảm bảo hợp lý hoặc đảm bảo có giới hạn và cơ sở đưa ra kết luận (xem hướng dẫn tại đoạn A2 Chuẩn mực này);

(c) Trao đổi thêm theo yêu cầu của Chuẩn mực này và yêu cầu của các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác có liên quan.

11. Trong mọi trường hợp, khi không đạt được sự đảm bảo hợp lý hoặc đảm bảo có giới hạn (trong phạm vi phù hợp) và kết luận ngoại trừ trên báo cáo dịch vụ đảm bảo của kiểm toán viên là không đủ cho mục đích báo cáo thông tin cho đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo, Chuẩn mực này yêu cầu kiểm toán viên từ chối đưa ra kết luận hoặc rút khỏi hợp đồng dịch vụ theo pháp luật và các quy định có liên quan.

Giải thích thuật ngữ

12. Trong Chuẩn mực này và các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác, trừ khi có các hướng dẫn khác, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau (xem hướng dẫn đoạn A27 Chuẩn mực này):

(a) Hợp đồng dịch vụ đảm bảo: Là hợp đồng trong đó kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* thu thập các bằng chứng đầy đủ, thích hợp để đưa ra kết luận nhằm nâng cao sự tin tưởng của đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo ngoài bên chịu trách nhiệm về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo (nghĩa là kết quả của quá trình đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo). Hợp đồng dịch vụ đảm bảo gồm hai loại sau (xem hướng dẫn đoạn A3 Chuẩn mực này):

(i) Hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý hoặc hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn:

a) Hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý: Là hợp đồng trong đó kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* giảm rủi ro hợp đồng xuống một mức thấp có thể chấp nhận được trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ, làm cơ sở cho kết luận của kiểm toán viên. Kiểm toán viên đưa ra kết luận dưới dạng truyền đạt ý kiến của kiểm toán viên về kết quả đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí;

b) Hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn: Là hợp đồng trong đó kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* giảm rủi ro hợp đồng xuống mức có thể chấp nhận được trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ nhưng cao hơn so với mức rủi ro của hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý, làm cơ sở cho việc đưa ra kết luận của kiểm toán viên. Kiểm toán viên đưa ra kết luận về việc, dựa trên các thủ tục thực hiện và bằng chứng thu thập được, kiểm toán viên nhận thấy có (hay không có) vấn đề khiến kiểm toán viên cho rằng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo bị sai sót trọng yếu. Nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục thực hiện trong dịch vụ đảm bảo có giới hạn có mức độ hạn chế hơn so với hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý, tuy nhiên, các thủ tục này được lập kế hoạch để đạt mức độ đảm bảo mà theo xét đoán của kiểm toán viên là chấp nhận được. Mức độ đảm bảo chấp nhận được là mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên đạt được có khả năng làm tăng sự tin tưởng của đối tượng sử dụng đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo tới mức độ cao hơn mức không đáng kể (xem hướng dẫn tại đoạn A3 - A7 Chuẩn mực này).

(ii) Hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực hoặc hợp đồng dịch vụ đảm bảo trực tiếp (xem hướng dẫn tại đoạn A8 Chuẩn mực này):

a) Hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực: Là hợp đồng dịch vụ đảm bảo, trong đó một bên không phải kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* thực hiện đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí. Thông thường, bên đó cũng trình bày kết quả thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo dưới dạng một báo cáo. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể trình bày thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo trong báo cáo dịch vụ đảm bảo. Kết luận của kiểm toán viên trình bày liệu thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có còn sai sót trọng yếu hay không. Kết luận của kiểm toán viên phải được trình bày dưới các dạng (xem hướng dẫn tại đoạn A178, A180 Chuẩn mực này):

(i) Đối tượng dịch vụ đảm bảo và tiêu chí áp dụng;

(ii) Thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và tiêu chí áp dụng; hoặc

(iii) Báo cáo của bên có trách nhiệm liên quan.

b) Hợp đồng dịch vụ đảm bảo trực tiếp: Là hợp đồng dịch vụ đảm bảo trong đó kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* trực tiếp đo lường hoặc đánh giá đối tượng của dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí và kiểm toán viên trình bày thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo kèm theo với báo cáo dịch vụ đảm bảo. Trong một dịch vụ đảm bảo trực tiếp, kết luận của kiểm toán viên phản ánh kết quả của việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí.

(b) Kỹ năng và kỹ thuật đảm bảo: Là việc lập kế hoạch, thu thập bằng chứng, đánh giá bằng chứng và kỹ năng, kỹ thuật trao đổi và lập báo cáo do kiểm toán viên thực hiện khác biệt với chuyên môn về đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc kỹ năng trong việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo (xem hướng dẫn tại đoạn A9 Chuẩn mực này);

(c) Tiêu chí: Là mức chuẩn được sử dụng để đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo. "Tiêu chí được áp dụng" là các tiêu chí được sử dụng cho hợp đồng dịch vụ đảm bảo cụ thể (xem hướng dẫn tại đoạn A10 Chuẩn mực này);

(d) Hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ: Là các thông tin chung để xác định một hợp đồng dịch vụ đảm bảo cụ thể, bao gồm: các điều khoản của hợp đồng, loại hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý hay đảm bảo có giới hạn, đặc điểm của đối tượng dịch vụ đảm bảo, các tiêu chí đo lường hoặc đánh giá, thông tin theo yêu cầu của đối tượng sử dụng, đặc điểm của bên chịu trách nhiệm, bên đo lường hoặc đánh giá, bên thuê dịch vụ đảm bảo và môi trường của các bên đó, và các vấn đề khác như các giao dịch, sự kiện, điều kiện và các thông lệ có thể có ảnh hưởng đáng kể đến hợp đồng dịch vụ;

(e) 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 kiểm toán chịu trách nhiệm về việc thực hiện hợp đồng dịch vụ, ký báo cáo dịch vụ đảm bảo và chịu trách nhiệm tổng thể đối với báo cáo đã phát hành;

(f) Rủi ro của hợp đồng dịch vụ: Là rủi ro kiểm toán viên đưa ra kết luận không phù hợp khi thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo còn chứa đựng sai sót trọng yếu (xem hướng dẫn tại đoạn A11 - A14 Chuẩn mực này);

(g) Bên thuê dịch vụ đảm bảo: Là bên hoặc các bên bổ nhiệm kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo (xem hướng dẫn tại đoạn A15 Chuẩn mực này);

(h) Nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo: Bao gồm thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ, kiểm 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 kiểm toán hoặc công ty mạng lưới sử dụng để thực hiện các thủ tục cho hợp đồng dịch vụ. Nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ không bao gồm chuyên gia bên ngoài được doanh nghiệp kiểm toán hoặc công ty mạng lưới sử dụng;

(i) Bằng chứng: Là các thông tin được kiểm toán viên sử dụng để làm cơ sở đưa ra kết luận. Bằng chứng bao gồm các thông tin trong hệ thống thông tin có liên quan, nếu có, và các thông tin khác. Trong Chuẩn mực này (xem hướng dẫn đoạn A146 - A152 Chuẩn mực này):

(i) Tính đầy đủ của bằng chứng là tiêu chuẩn đánh giá về số lượng của bằng chứng;

(ii) Tính thích hợp của bằng chứng là tiêu chuẩn đánh giá về chất lượng của bằng chứng;

(j) Doanh nghiệp kiểm toán: *Là doanh nghiệp có đủ điều kiện để kinh doanh dịch vụ kiểm toán theo quy định của Luật kiểm toán độc lập và các quy định khác của pháp luật có liên quan;*

(k) 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;

(l) Kiểm toán nội bộ: Là một bộ phận của đơn vị thực hiện hoạt động kiểm tra và đánh giá nhằm tư vấn và hoàn thiện để nâng cao hiệu quả của hệ thống quản trị doanh nghiệp, quản trị rủi ro và kiểm soát nội bộ của đơn vị đó.

(m) Đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo *(sau đây gọi là "đối tượng sử dụng")*: Là các cá nhân, các tổ chức, hoặc các nhóm người mà kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* cho là sẽ sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo. Trong một số trường hợp, có thể có những đối tượng sử dụng báo cáo mà không phải là người được nhận báo cáo (xem hướng dẫn tại đoạn A16 - A18, A37 Chuẩn mực này);

(n) Bên đo lường hoặc đánh giá: Là bên hoặc các bên sử dụng các tiêu chí để đo lường hoặc đánh giá thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Bên đo lường hoặc đánh giá phải có chuyên môn về đối tượng dịch vụ đảm bảo (xem hướng dẫn tại đoạn A37, A39 Chuẩn mực này);

(o) Sai sót: Là sự khác biệt giữa thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo với kết quả đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí phù hợp. Sai sót có thể là cố ý hoặc vô ý, định tính hoặc định lượng và bao gồm cả bỏ sót;

(p) Sai sót so với thực tế (đối với các thông tin khác): Là các thông tin khác không liên quan tới thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc báo cáo dịch vụ đảm bảo được trình bày khác biệt so với thực tế. Sai sót so với thực tế trọng yếu có thể làm giảm độ tin cậy của các tài liệu chứa đựng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo *và báo cáo dịch vụ đảm bảo*;

(q) Thông tin khác: Là thông tin (ngoài thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và báo cáo dịch vụ đảm bảo) được trình bày trong các tài liệu chứa đựng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và báo cáo dịch vụ đảm bảo theo yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan;

(r) Kiểm toán viên: Là những người thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo, bao gồm thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ, kiểm toán viên hành nghề *hoặc* các thành viên khác trong nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ và trong hầu hết các trường hợp, bao gồm cả doanh nghiệp kiểm toán. Khi Chuẩn mực này nhấn mạnh về yêu cầu hoặc trách nhiệm của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ hoặc trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán thì thuật ngữ "thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ" hoặc thuật ngữ "doanh nghiệp kiểm toán" phải được sử dụng thay cho thuật ngữ "kiểm toán viên". Thuật ngữ "thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ" và "doanh nghiệp kiểm toán" được sử dụng tương đương trong lĩnh vực công khi thích hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A37 Chuẩn mực này);

(s) Chuyên gia của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là "chuyên gia")*: Là cá nhân hoặc tổ chức có kỹ năng chuyên môn, kiến thức và kinh nghiệm trong một lĩnh vực riêng biệt ngoài lĩnh vực về dịch vụ đảm bảo mà công việc của chuyên gia trong lĩnh vực đó được kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán*

sử dụng nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp. Chuyên gia có thể là chuyên gia nội bộ (là thành viên Ban Giám đốc hoặc nhân viên của doanh nghiệp mà kiểm toán viên làm việc hoặc công ty mạng lưới) hoặc các chuyên gia bên ngoài đơn vị;

(t) Xét đoán chuyên môn: Là việc áp dụng các đào tạo, hiểu biết, kinh nghiệm trong phạm vi các chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo, chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan trong việc đưa ra các quyết định phù hợp tùy thuộc hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ;

(u) Hoài nghi nghề nghiệp: Là thái độ thận trọng, hoài nghi với các đối tượng có thể chứa đựng sai sót, cũng như việc xem xét các bằng chứng;

(v) Bên chịu trách nhiệm: Là bên hoặc các bên chịu trách nhiệm về đối tượng dịch vụ đảm bảo (xem hướng dẫn tại đoạn A37 Chuẩn mực này);

(w) Rủi ro có sai sót trọng yếu: Là rủi ro do thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo chứa đựng sai sót trọng yếu;

(x) Thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo: Là kết quả của việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo theo các tiêu chí phù hợp, do đó thông tin là kết quả của việc xem xét các tiêu chí đối với đối tượng dịch vụ đảm bảo (xem hướng dẫn tại đoạn A19 Chuẩn mực này);

(y) Đối tượng dịch vụ đảm bảo: Các hiện tượng được đo lường, đánh giá theo các tiêu chí áp dụng.

13. Cho mục đích của Chuẩn mực này và các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác, khái niệm "Bên có trách nhiệm liên quan" cần được hiểu bao gồm bên chịu trách nhiệm, bên đo lường hoặc đánh giá hoặc bên thuê dịch vụ, tùy trường hợp cụ thể (xem hướng dẫn tại đoạn A20, A37 Chuẩn mực này).

Yêu cầu

Thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo tuân thủ các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo

Tuân thủ các chuẩn mực có liên quan về hợp đồng dịch vụ đảm bảo

14. Kiểm toán viên phải tuân thủ Chuẩn mực này và các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác áp dụng cho một đối tượng dịch vụ đảm bảo cụ thể có liên quan khi thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo.

15. Kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* không được tuyên bố tuân thủ Chuẩn mực này và các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác trừ khi kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này và các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác có liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A21 - A22, A170 Chuẩn mực này).

Nội dung của chuẩn mực

16. Kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* cần hiểu rõ toàn bộ nội dung của Chuẩn mực này, bao gồm cả phần hướng dẫn và phần phụ lục, để hiểu rõ mục đích và áp dụng một cách đúng đắn các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này (xem hướng dẫn tại đoạn A23 - A28 Chuẩn mực này).

Tuân thủ các yêu cầu có liên quan

17. Theo các nội dung sau đây, kiểm toán viên phải tuân thủ các yêu cầu của Chuẩn mực này và các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác áp dụng cho một đối tượng dịch vụ đảm bảo cụ thể có liên quan, trừ khi trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ các quy định là không phù hợp bởi vì quy định đó phải được áp dụng có điều kiện và điều kiện đó lại không tồn tại. Các quy định chỉ áp dụng cho hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn hoặc hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý được trình bày trong bảng với chữ cái "L" (hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn) hoặc chữ cái "R" (hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý) sau số đoạn (xem hướng dẫn tại đoạn A29 Chuẩn mực này).

18. Trường hợp ngoại lệ, nếu kiểm toán xét thấy cần thực hiện khác so với một quy định nào đó của Chuẩn mực này thì kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục thay thế để đạt được mục tiêu đặt ra. Việc thực hiện khác so với một quy định của Chuẩn mực này chỉ phát sinh khi quy định đó đòi hỏi kiểm toán viên phải thực hiện một thủ tục mà trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ thì thủ tục đó là không hiệu quả hoặc không thể thực hiện được để đạt được mục tiêu đặt ra.

Không đạt được mục tiêu

19. Nếu không thể đạt được một mục tiêu quy định trong Chuẩn mực này và các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác áp dụng cho một đối tượng dịch vụ đảm bảo cụ thể có liên quan thì kiểm toán viên phải đánh giá liệu có phải sửa đổi kết luận hoặc rút khỏi hợp đồng dịch vụ (khi việc rút khỏi hợp đồng phù hợp với pháp luật và các quy định có liên quan) hay không. Việc không đạt được mục tiêu là một vấn đề quan trọng cần lưu lại trong hồ sơ hợp đồng dịch vụ theo quy định tại đoạn 79 Chuẩn mực này.

Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp

20. Kiểm toán viên phải tuân thủ các quy định tại Phần A và Phần B của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán, hoặc các yêu cầu nghề nghiệp khác, hoặc pháp luật và các quy định có liên quan mà tối thiểu tương đương với Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A30 - A34, A60 Chuẩn mực này).

Chấp nhận và duy trì hợp đồng

21. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ chỉ chấp nhận và duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng dịch vụ đảm bảo khi các thủ tục phù hợp có liên quan đến việc chấp nhận và duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng dịch vụ đảm bảo đã được thực hiện theo đúng quy định của doanh nghiệp, và kết luận về việc chấp nhận hoặc duy trì khách hàng đó được coi là phù hợp.

22. Kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* chỉ được chấp nhận hoặc duy trì một hợp đồng dịch vụ đảm bảo khi (xem hướng dẫn tại đoạn A30 - A34 Chuẩn mực này):

(a) Kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* đảm bảo tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan, bao gồm cả tính độc lập;

(b) *Doanh nghiệp kiểm toán* phải đảm bảo rằng những người thực hiện dịch vụ phải có đủ kỹ năng và kiến thức cần thiết (xem thêm quy định tại đoạn 32 Chuẩn mực này);

(c) Cơ sở thực hiện hợp đồng đã được thống nhất, thông qua:

(i) Thiết lập các tiền đề của hợp đồng dịch vụ đảm bảo (xem thêm quy định tại đoạn 24 - 26 Chuẩn mực này);

(ii) Xác nhận có sự hiểu biết chung giữa kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* và bên thuê dịch vụ về các điều khoản của hợp đồng, bao gồm cả trách nhiệm báo cáo của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán*.

23. Nếu thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ thu thập được các thông tin mà doanh nghiệp kiểm toán có thể từ chối thực hiện hợp đồng nếu có thông tin sớm hơn, thì thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ cần thông báo ngay với doanh nghiệp kiểm toán, để doanh nghiệp kiểm toán và thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ có thể xem xét và có những hành động cần thiết.

Tiền đề của hợp đồng dịch vụ đảm bảo

24. Để xác định liệu tiền đề của hợp đồng dịch vụ đảm bảo có tồn tại hay không, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán*, trên cơ sở các hiểu biết ban đầu về hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ và trao đổi với bên có trách nhiệm liên quan, phải xác định (xem hướng dẫn tại đoạn A35 - A36 Chuẩn mực này):

(a) Liệu vai trò và trách nhiệm của bên có trách nhiệm liên quan có phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A37 - A39 Chuẩn mực này);

(b) Liệu hợp đồng dịch vụ có đủ các đặc điểm sau đây hay không:

(i) Đối tượng dịch vụ đảm bảo là phù hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A40 - A44 Chuẩn mực này);

(ii) Tiêu chí mà kiểm toán viên dự kiến được sử dụng để lập *và trình bày* thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo là phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ và *gồm 5* đặc tính sau (xem hướng dẫn tại đoạn A45 - A50 Chuẩn mực này):

a) Tính thích hợp;

b) Tính đầy đủ;

c) Tính đáng tin cậy;

d) Tính khách quan;

e) Tính dễ hiểu.

(iii) Các tiêu chí mà kiểm toán viên dự kiến được sử dụng để lập *và trình bày* thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo là sẵn có cho đối tượng sử dụng (xem hướng dẫn tại đoạn A51 - A52 Chuẩn mực này);

(iv) Kiểm toán viên có thể thu thập *đầy đủ các* bằng chứng cần thiết làm cơ sở đưa ra kết luận (xem hướng dẫn tại đoạn A53 - A55 Chuẩn mực này);

(v) Kết luận của kiểm toán viên về hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý hoặc hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn phải được trình bày dưới dạng văn bản theo mẫu phù hợp;

(vi) Mục đích phù hợp, bao gồm, đối với hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* dự kiến đạt được mức độ đảm bảo chấp nhận được (xem hướng dẫn tại đoạn A56 Chuẩn mực này).

25. Nếu không có *đầy đủ* tiền đề của hợp đồng dịch vụ đảm bảo, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* phải thảo luận vấn đề này với bên thuê dịch vụ. Nếu không thể thay đổi để đáp ứng các tiền đề của hợp đồng dịch vụ, *doanh nghiệp kiểm toán* không được chấp nhận hợp đồng dịch vụ này là hợp đồng dịch vụ đảm bảo trừ khi pháp luật và các quy định có liên quan khác yêu cầu. Tuy nhiên, một hợp đồng dịch vụ được thực hiện trong hoàn cảnh này không được coi là tuân thủ các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo. Do đó, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* không được trình bày trong báo cáo dịch vụ đảm bảo là hợp đồng dịch vụ này đã được thực hiện tuân thủ Chuẩn mực này hoặc bất kỳ chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo nào khác.

Giới hạn phạm vi trước khi chấp nhận hợp đồng

26. Nếu bên thuê dịch vụ giới hạn phạm vi công việc của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* trong các điều khoản của dự thảo hợp đồng dịch vụ đảm bảo mà kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* cho rằng việc giới hạn này sẽ dẫn đến việc từ chối đưa ra kết luận về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo thì *doanh nghiệp kiểm toán* không được chấp nhận hợp đồng dịch vụ đó là hợp đồng dịch vụ đảm bảo, trừ khi pháp luật và các quy định có liên quan khác yêu cầu phải chấp nhận hợp đồng đó (xem hướng dẫn tại đoạn A155(c) Chuẩn mực này).

Thỏa thuận về các điều khoản của hợp đồng

27. *Doanh nghiệp kiểm toán* phải thỏa thuận về các điều khoản của hợp đồng với bên thuê dịch vụ. Các điều khoản đã được thống nhất phải được thể hiện chi tiết trên hợp đồng dịch vụ hoặc *một hình thức thỏa thuận khác bằng văn bản phù hợp* theo pháp luật và các quy định có liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A57 - A58 Chuẩn mực này).

28. Với hợp đồng nhiều kỳ, *định kỳ doanh nghiệp kiểm toán* phải đánh giá liệu hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ có làm phát sinh yêu cầu phải sửa đổi, bổ sung điều khoản của hợp đồng đã ký hay không và liệu có cần thiết phải nhắc lại các điều khoản hiện có của hợp đồng dịch vụ với bên thuê dịch vụ đảm bảo hay không.

Chấp nhận thay đổi điều khoản của hợp đồng

29. *Doanh nghiệp kiểm toán* không được đồng ý thay đổi các điều khoản của hợp đồng dịch vụ nếu không có lý do phù hợp cho thay đổi đó. Nếu có thay đổi, *doanh nghiệp kiểm toán* không được bỏ qua các bằng chứng đã thu thập được trước khi thay đổi (xem hướng dẫn tại đoạn A59 Chuẩn mực này).

Báo cáo dịch vụ đảm bảo theo yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan

30. Pháp luật và các quy định có liên quan có thể đặt ra yêu cầu về cách trình bày hoặc ngôn từ cụ thể trong báo cáo dịch vụ đảm bảo. Trường hợp này, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* phải đánh giá:

(a) Liệu đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo có thể hiểu sai kết luận đảm bảo hay không;

(b) Liệu các giải thích bổ sung trong báo cáo dịch vụ đảm bảo có thể làm cho đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo hiểu đúng hay không.

Nếu thấy rằng việc giải thích bổ sung trong báo cáo dịch vụ đảm bảo cũng không thể giúp đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo hiểu đúng, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* không được chấp nhận hợp đồng dịch vụ đó, trừ khi pháp luật và các quy định có liên quan khác yêu cầu. Một hợp đồng dịch vụ được thực hiện theo yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan khác như vậy sẽ không đảm bảo tuân thủ các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo. Vì vậy, kiểm toán viên *và doanh ngiệp kiểm toán* không được đề cập trong báo cáo dịch vụ đảm bảo là hợp đồng dịch vụ đảm bảo đã được thực hiện theo Chuẩn mực này hoặc các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác (xem thêm quy định tại đoạn 71 Chuẩn mực này).

Kiểm soát chất lượng

Yêu cầu đối với thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ

31. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ phải:

(a) Là nhân viên của doanh nghiệp kiểm toán và phải tuân thủ Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1, hoặc các yêu cầu nghề nghiệp khác hoặc các yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan mà tối thiểu tương đương với Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1 (xem hướng dẫn tại đoạn A60 - A66 Chuẩn mực này);

(b) Có năng lực chuyên môn về kỹ năng và kỹ thuật đảm bảo thông qua đào tạo chuyên sâu và kinh nghiệm thực tế (xem hướng dẫn tại đoạn A60 Chuẩn mực này);

(c) Có đầy đủ năng lực thực hiện đo lường hoặc đánh giá về đối tượng dịch vụ đảm bảo để đảm nhận trách nhiệm đối với kết luận đảm bảo (xem hướng dẫn tại đoạn A67 - A68 Chuẩn mực này).

Phân công nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo

32. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ phải đảm bảo (xem hướng dẫn tại đoạn A69 Chuẩn mực này):

(a) Những người thực hiện hợp đồng dịch vụ có năng lực chuyên môn và khả năng phù hợp để (xem hướng dẫn tại đoạn A70 - A71 Chuẩn mực này):

(i) Thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo theo các chuẩn mực phù hợp, pháp luật và các quy định có liên quan;

(ii) Phát hành báo cáo dịch vụ đảm bảo phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ.

(b) Kiểm toán viên có thể tham gia vào công việc của các đối tượng sau đây, ở một mức độ nhất định, để đảm nhận trách nhiệm đối với kết luận đảm bảo về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo:

(i) Chuyên gia của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán*, nếu có sử dụng công việc của chuyên gia (xem hướng dẫn tại đoạn A70 - A71 Chuẩn mực này);

(ii) Kiểm toán viên khác không phải là thành viên nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ, nếu có sử dụng công việc của kiểm toán viên này (xem hướng dẫn tại đoạn A72 - A73 Chuẩn mực này).

Trách nhiệm của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ

33. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ chịu trách nhiệm về chất lượng chung của hợp đồng dịch vụ đảm bảo. *Các trách nhiệm này* bao gồm:

(a) Tuân thủ các thủ tục về chấp nhận và duy trì quan hệ khách hàng và hợp đồng dịch vụ;

(b) Chỉ đạo, giám sát việc lập kế hoạch và thực hiện hợp đồng tuân theo các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan;

(c) Soát xét công việc thực hiện theo các quy định của doanh nghiệp kiểm toán, soát xét tài liệu, hồ sơ của hợp đồng dịch vụ trong và trước ngày lập báo cáo dịch vụ đảm bảo (xem hướng dẫn tại đoạn A74 Chuẩn mực này);

(d) Lưu trữ hồ sơ *của hợp đồng dịch vụ* bao gồm các bằng chứng cho thấy mục tiêu của hợp đồng đã đạt được và chứng tỏ hợp đồng đã được thực hiện phù hợp theo các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo, pháp luật và các quy định có liên quan;

(e) Nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ đã tham khảo ý kiến tư vấn phù hợp cho các vấn đề phức tạp hoặc dễ gây tranh cãi.

34. Trong quá trình thực hiện hợp đồng, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ phải duy trì sự cảnh giác đối với các bằng chứng về việc thành viên nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ không tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan thông qua việc quan sát và phỏng vấn khi cần thiết. Trường hợp phát hiện hoặc có dấu hiệu cho thấy việc không tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp thông qua kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ, sau khi trao đổi với các thành viên khác trong doanh nghiệp, phải xem xét để có biện pháp xử lý phù hợp.

35. Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ phải xem xét kết quả mới nhất của việc thực hiện quy trình giám sát của doanh nghiệp kiểm toán và các công ty mạng lưới (nếu có), và đánh giá xem liệu bất kỳ khiếm khuyết nào được nêu trong kết quả giám sát đó có thể ảnh hưởng đến hợp đồng dịch vụ đảm bảo hay không.

Soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ

36. Đối với các hợp đồng dịch vụ đảm bảo mà việc kiểm soát chất lượng là bắt buộc theo yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan hoặc doanh nghiệp kiểm toán thấy cần thiết phải thực hiện việc soát xét thì:

(a) Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ phải chịu trách nhiệm thảo luận với người soát xét việc kiểm soát chất lượng của hợp đồng dịch vụ về các vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ và không đề ngày lập báo cáo dịch vụ đảm bảo trước khi hoàn thành công việc soát xét việc kiểm soát chất lượng của hợp đồng dịch vụ;

(b) Người soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ phải thực hiện việc đánh giá khách quan về các xét đoán quan trọng và các kết luận của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo để có thể hình thành báo cáo dịch vụ đảm bảo. Việc đánh giá này bao gồm (xem hướng dẫn tại đoạn A75 Chuẩn mực này):

(i) Thảo luận với thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ về các vấn đề quan trọng;

(ii) Soát xét thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và dự thảo báo cáo dịch vụ đảm bảo;

(iii) Soát xét tài liệu, hồ sơ của hợp đồng dịch vụ đảm bảo được lựa chọn có liên quan đến các xét đoán quan trọng và các kết luận của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo;

(iv) Đánh giá các kết luận đưa ra để hình thành báo cáo dịch vụ đảm bảo và xem xét tính hợp lý của dự thảo báo cáo dịch vụ đảm bảo.

Hoài nghi nghề nghiệp, xét đoán chuyên môn và kỹ năng, kỹ thuật đảm bảo

37. Kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* phải lập kế hoạch và thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo với thái độ hoài nghi nghề nghiệp, với nhận thức có thể tồn tại các tình huống làm cho thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu (xem hướng dẫn tại đoạn A76 - A80 Chuẩn mực này).

38. Kiểm toán viên phải sử dụng các xét đoán chuyên môn khi lập kế hoạch và thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo, bao gồm xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục (xem hướng dẫn tại đoạn A81 - A85 Chuẩn mực này).

39. Kiểm toán viên phải áp dụng kỹ năng và kỹ thuật đảm bảo là một phần của quy trình dịch vụ có tính hệ thống và lặp đi lặp lại.

Lập kế hoạch và thực hiện hợp đồng dịch vụ

Lập kế hoạch

40. Kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* phải lập kế hoạch để thực hiện hợp đồng đạt hiệu quả, bao gồm xác định phạm vi, lịch trình và định hướng của hợp đồng, và xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục dự kiến phải thực hiện để đạt được mục tiêu của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* (xem hướng dẫn tại đoạn A86 - A89 Chuẩn mực này).

41. Kiểm toán viên phải xác định xem tiêu chí được áp dụng có phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ hay không, bao gồm các đặc tính được xác định trong đoạn 24(b)(ii) Chuẩn mực này.

42. Sau khi một hợp đồng dịch vụ đảm bảo đã được chấp nhận, nếu kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* phát hiện một hoặc một số tiền đề không được đáp ứng, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* phải thảo luận vấn đề này với bên có trách nhiệm liên quan và xem xét liệu:

(a) Vấn đề có thể được giải quyết để kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* có thể chấp nhận hay không;

(b) Có thích hợp để tiếp tục thực hiện hợp đồng dịch vụ hay không;

(c) Có trình bày vấn đề này trên báo cáo dịch vụ đảm bảo hay không và nếu có thì cách thức trình bày vấn đề này như thế nào.

43. Sau khi một hợp đồng dịch vụ đảm bảo đã được chấp nhận, nếu kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* phát hiện một số hoặc tất cả các tiêu chí là không phù hợp, hoặc đối tượng dịch vụ đảm bảo không thích hợp cho một hợp đồng dịch vụ đảm bảo, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* cần xem xét rút khỏi hợp đồng dịch vụ nếu việc rút khỏi là phù hợp với pháp luật và các quy định có liên quan. Trường hợp phải tiếp tục thực hiện hợp đồng dịch vụ, nếu kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* phải đưa ra kết luận ngoại trừ, kết luận trái ngược hoặc từ chối đưa ra kết luận, tùy theo hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ (xem hướng dẫn tại đoạn A90 - A91 Chuẩn mực này).

Mức trọng yếu

44. Kiểm toán viên phải xem xét mức trọng yếu khi (xem hướng dẫn tại đoạn A92 - A100 Chuẩn mực này):

(a) Lập kế hoạch và thực hiện hợp đồng dịch vụ, bao gồm cả khi xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục thực hiện;

(b) Đánh giá liệu thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu hay không.

Hiểu biết về đối tượng dịch vụ đảm bảo và hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ.

45. Kiểm toán viên phải thực hiện phỏng vấn bên có trách nhiệm liên quan về việc liệu:

(a) Họ có hiểu biết về bất kỳ sai sót thực tế, về hoài nghi có sai sót hoặc sai sót được cho là có chủ ý, hoặc việc không tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan có ảnh hưởng đến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A101 Chuẩn mực này);

(b) Bên chịu trách nhiệm có bộ phận kiểm toán nội bộ hay không, nếu có bộ phận này thì phỏng vấn để tìm hiểu về các hoạt động và phát hiện của bộ phận này đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo;

(c) Bên chịu trách nhiệm có sử dụng chuyên gia trong việc lập thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hay không.

Dịch vụ đảm bảo có giới hạn	**Dịch vụ đảm bảo hợp lý**
46L. Kiểm toán viên phải tìm hiểu về đối tượng dịch vụ đảm bảo và hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ đủ để: (a) Cho phép kiểm toán viên xác định các khu vực mà thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có khả năng có sai sót trọng yếu;	46R. Kiểm toán viên phải tìm hiểu về đối tượng dịch vụ đảm bảo và hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ đủ để: (a) Cho phép kiểm toán viên xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo;

Dịch vụ đảm bảo có giới hạn	Dịch vụ đảm bảo hợp lý
b) Qua đó, làm cơ sở để thiết kế và thực hiện các thủ tục đối với các khu vực được xác định trong đoạn 46L(a) và thu thập sự đảm bảo có giới hạn để hỗ trợ cho kết luận của kiểm toán viên (xem hướng dẫn tại đoạn A101 - A104, A107 Chuẩn mực này). 47L. Trong quá trình tìm hiểu về đối tượng dịch vụ đảm bảo và hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ theo quy định tại đoạn 46L, kiểm toán viên phải xem xét quy trình lập *và trình bày* thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo (xem hướng dẫn tại đoạn A106 Chuẩn mực này).	(b) Qua đó, làm cơ sở để thiết kế và thực hiện các thủ tục để xử lý các rủi ro đã đánh giá và thu thập sự đảm bảo hợp lý để hỗ trợ cho kết luận của kiểm toán viên (xem hướng dẫn tại đoạn A101 - A103, A107 Chuẩn mực này). 47R. Trong quá trình tìm hiểu về đối tượng dịch vụ đảm bảo và hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ theo quy định tại đoạn 46R, kiểm toán viên phải tìm hiểu về kiểm soát nội bộ đối với việc lập *và trình bày* thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo liên quan tới hợp đồng dịch vụ đảm bảo, bao gồm việc đánh giá về thiết kế các kiểm soát liên quan tới hợp đồng dịch vụ đảm bảo và xác định xem liệu các *thủ tục* kiểm soát này đã được thực hiện hay chưa, bằng cách thực hiện các thủ tục khác ngoài thủ tục phỏng vấn người chịu trách nhiệm đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo (xem hướng dẫn tại đoạn A105 Chuẩn mực này).

Thu thập bằng chứng

Đánh giá và xử lý rủi ro

Dịch vụ đảm bảo có giới hạn	Dịch vụ đảm bảo hợp lý
48L. Dựa trên hiểu biết của mình (xem quy định tại đoạn 46L), kiểm toán viên phải (xem hướng dẫn tại đoạn A108 - A112 Chuẩn mực này): (a) Xác định các khu vực mà thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có khả năng có sai sót trọng yếu; (b) Thiết kế và thực hiện các thủ tục đối với các khu vực được xác định trong đoạn 48L(a) và thu thập sự đảm bảo có giới hạn để hỗ trợ cho kết luận của kiểm toán viên.	48R. Dựa trên hiểu biết của mình (xem quy định tại đoạn 46R), kiểm toán viên phải (xem hướng dẫn tại đoạn A108 - A110 Chuẩn mực này): (a) Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo; (b) Thiết kế và thực hiện các thủ tục để xử lý các rủi ro và thu thập sự đảm bảo hợp lý để hỗ trợ cho kết luận của kiểm toán viên. Bên cạnh các thủ tục khác đối với thông tin về đối tượng dịch

Dịch vụ đảm bảo có giới hạn	Dịch vụ đảm bảo hợp lý
	vụ đảm bảo phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ, các thủ tục của kiểm toán viên còn phải bao gồm việc thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp về tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát liên quan đến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo, khi: (i) Đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu bao gồm cả sự kỳ vọng là các kiểm soát hoạt động hữu hiệu; hoặc (ii) Các thủ tục khác, ngoài thử nghiệm kiểm soát, không thể cung cấp đầy đủ các bằng chứng thích hợp.
Xác định các thủ tục bổ sung cần thiết cho hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn 49L. Nếu kiểm toán viên nhận thấy các vấn đề khiến kiểm toán viên cho rằng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu, kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các thủ tục bổ sung để thu thập thêm các bằng chứng cho tới khi kiểm toán viên có thể (xem hướng dẫn tại đoạn A112 - A117 Chuẩn mực này): (a) Kết luận rằng vấn đề đó không khiến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo bị sai sót trọng yếu; hoặc (b) Xác định rằng vấn đề đó khiến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo bị sai sót trọng yếu.	Thay đổi đánh giá rủi ro của hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý 49R. Đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể thay đổi trong quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ do thu thập được thêm các bằng chứng bổ sung. Trường hợp thu thập được bằng chứng không nhất quán với bằng chứng mà kiểm toán viên đã dựa vào đó để đánh giá rủi ro ban đầu, kiểm toán viên phải thay đổi đánh giá rủi ro và thay đổi các thủ tục đã dự kiến tương ứng (xem hướng dẫn tại đoạn A112 Chuẩn mực này).

50. Khi thiết kế và thực hiện các thủ tục, kiểm toán viên phải xem xét sự phù hợp và độ tin cậy của thông tin được sử dụng làm bằng chứng. Kiểm toán viên phải xác định cần thay đổi hoặc bổ sung thủ tục nào để giải quyết vấn đề sau đây và phải xem xét ảnh hưởng của vấn đề đó (nếu có) đối với các khía cạnh khác của hợp đồng dịch vụ:

(a) Bằng chứng thu thập được từ nguồn này không nhất quán với bằng chứng thu thập từ một nguồn khác; hoặc

(b) Kiểm toán viên nghi ngờ về độ tin cậy của thông tin được sử dụng làm bằng chứng.

51. Kiểm toán viên phải tổng hợp tất cả các sai sót không điều chỉnh được phát hiện trong quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ, trừ những sai sót không đáng kể (xem hướng dẫn đoạn A118 - A119 Chuẩn mực này).

Sử dụng công việc của chuyên gia

52. Khi kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* sử dụng công việc của chuyên gia, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* phải (xem hướng dẫn tại đoạn A120 - A124 Chuẩn mực này):

(a) Đánh giá xem chuyên gia có đầy đủ năng lực, khả năng và tính khách quan cần thiết cho mục tiêu của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* hay không. Trong trường hợp sử dụng chuyên gia bên ngoài, khi đánh giá tính khách quan của chuyên gia, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* phải tìm hiểu những lợi ích và mối quan hệ có thể đe dọa tính khách quan của chuyên gia đó (xem hướng dẫn tại đoạn A125 - A128 Chuẩn mực này);

(b) Tìm hiểu đầy đủ về lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia (xem hướng dẫn tại đoạn A129 - A130 Chuẩn mực này);

(c) Thỏa thuận với chuyên gia về nội dung, phạm vi và mục tiêu công việc của chuyên gia (xem hướng dẫn tại đoạn A131 - A132 Chuẩn mực này);

(d) Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của công việc của chuyên gia đối với mục tiêu của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* (xem hướng dẫn tại đoạn A133 - A134 Chuẩn mực này).

Sử dụng công việc của kiểm toán viên khác, công việc của chuyên gia của bên chịu trách nhiệm hoặc chuyên gia của bên đo lường hoặc đánh giá hoặc công việc của kiểm toán viên nội bộ (xem hướng dẫn tại đoạn A135 Chuẩn mực này)

53. Khi sử dụng công việc của kiểm toán viên khác, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* phải đánh giá liệu công việc đó có đầy đủ và thích hợp với mục tiêu của mình hay không.

54. Nếu sử dụng bằng chứng là thông tin được lập từ việc sử dụng công việc của chuyên gia của bên chịu trách nhiệm hoặc chuyên gia của bên đo lường hoặc đánh giá, tùy theo công việc của chuyên gia đó có ảnh hưởng quan trọng như thế nào đối với mục tiêu của mình, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* phải:

(a) Đánh giá năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia đó;

(b) Tìm hiểu về công việc của chuyên gia đó;

(c) Đánh giá tính thích hợp của công việc của chuyên gia đó sử dụng làm bằng chứng.

55. Nếu kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* dự định sử dụng công việc của bộ phận kiểm toán nội bộ, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* phải đánh giá các yếu tố sau:

(a) Mức độ khách quan của bộ phận kiểm toán nội bộ, căn cứ vào việc tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ và các chính sách, thủ tục có liên quan;

(b) Trình độ và năng lực của bộ phận kiểm toán nội bộ;

(c) Liệu bộ phận kiểm toán nội bộ có áp dụng các phương pháp mang tính nguyên tắc và hệ thống, bao gồm cả kiểm soát chất lượng hay không;

(d) Liệu công việc của bộ phận kiểm toán nội bộ có đầy đủ, thích hợp với mục tiêu của hợp đồng dịch vụ hay không.

Giải trình bằng văn bản

56. Kiểm toán viên phải yêu cầu bên có trách nhiệm liên quan cung cấp giải trình bằng văn bản về việc:

(a) Bên có trách nhiệm liên quan đã cung cấp cho kiểm toán viên tất cả các thông tin liên quan đến hợp đồng dịch vụ (xem hướng dẫn tại các đoạn A54 - A55 và A136 - A138 Chuẩn mực này);

(b) Xác nhận rằng việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo là phù hợp với các tiêu chí được áp dụng, bao gồm tất cả vấn đề liên quan được phản ánh trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

57. Ngoài ra, nếu kiểm toán viên xác định cần thu thập thêm giải trình bằng văn bản nhằm bổ sung cho các bằng chứng khác liên quan đến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo thì kiểm toán viên phải yêu cầu bên có trách nhiệm liên quan cung cấp giải trình bằng văn bản về các vấn đề khác đó.

58. Khi giải trình bằng văn bản liên quan đến các vấn đề trọng yếu với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo, kiểm toán viên phải:

(a) Đánh giá tính hợp lý và nhất quán với các bằng chứng khác đã thu thập được, bao gồm các giải trình khác (bằng lời hoặc bằng văn bản);

(b) Xem xét liệu bên lập giải trình có đầy đủ thông tin về các vấn đề đó hay không.

59. Ngày của văn bản giải trình phải gần sát với ngày lập báo cáo dịch vụ đảm bảo, nhưng không được sau ngày lập báo cáo dịch vụ đảm bảo.

Văn bản giải trình không được cung cấp hoặc không đáng tin cậy

60. Nếu văn bản giải trình kiểm toán viên đã yêu cầu mà không được cung cấp, hoặc kiểm toán viên kết luận rằng có sự nghi ngờ về năng lực, tính chính trực, tư cách đạo đức hay tính cẩn trọng của bên cung cấp văn bản giải trình hoặc cho rằng văn bản giải trình không đáng tin cậy, kiểm toán viên phải (xem hướng dẫn tại đoạn A139 Chuẩn mực này):

(a) Trao đổi vấn đề với bên có trách nhiệm liên quan;

(b) Đánh giá lại tính chính trực của bên được yêu cầu lập hoặc bên được nhận văn bản giải trình và đánh giá ảnh hưởng có thể có của các vấn đề trên đến độ tin cậy của các văn bản giải trình (bằng lời hoặc bằng văn bản) và độ tin cậy của bằng chứng nói chung;

(c) Thực hiện các biện pháp thích hợp, bao gồm xác định ảnh hưởng có thể có đến kết luận trong báo cáo dịch vụ đảm bảo.

Xem xét các sự kiện phát sinh sau

61. Kiểm toán viên phải xem xét ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau cho tới ngày lập báo cáo dịch vụ đảm bảo đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và đối với báo cáo dịch vụ đảm bảo, và phải có biện pháp xử lý phù hợp đối với các sự việc mà kiểm toán viên biết được cho đến ngày đó mà các thông tin này có thể làm cho kiểm toán viên phải sửa đổi báo cáo dịch vụ đảm bảo. Phạm vi xem xét các sự kiện phát sinh sau phụ thuộc vào ảnh hưởng tiềm tàng của các sự kiện đó đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và đối với tính phù hợp của kết luận của kiểm toán viên. Tuy nhiên, kiểm toán viên không có trách nhiệm phải thực hiện bất kỳ thủ tục nào liên quan đến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo sau ngày lập báo cáo dịch vụ đảm bảo (xem hướng dẫn tại đoạn A140 - A141 Chuẩn mực này).

Thông tin khác

62. Khi tài liệu có thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và báo cáo dịch vụ đảm bảo bao gồm các thông tin khác, kiểm toán viên phải đọc các thông tin này để xác định các điểm không nhất quán trọng yếu (nếu có) với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc báo cáo dịch vụ đảm bảo. Trong quá trình đọc các thông tin khác, kiểm toán viên phải trao đổi các vấn đề sau đây với bên có trách nhiệm liên quan và có hành động thích hợp tiếp theo (xem hướng dẫn tại đoạn A142 Chuẩn mực này):

(a) Phát hiện có điểm không nhất quán trọng yếu giữa thông tin khác và thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc báo cáo dịch vụ đảm bảo; hoặc

(b) Nhận thấy có thông tin sai lệch trọng yếu trong các thông tin khác không liên quan đến vấn đề nêu trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc báo cáo dịch vụ đảm bảo.

Mô tả tiêu chí được áp dụng

63. Kiểm toán viên phải đánh giá liệu thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có đề cập hoặc mô tả tiêu chí được áp dụng một cách đầy đủ, thích hợp hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A143 - A145 Chuẩn mực này).

Hình thành kết luận đảm bảo

64. Kiểm toán viên phải đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của các bằng chứng thu thập được trong quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ và cố gắng thu thập thêm các bằng chứng bổ sung (nếu cần thiết). Kiểm toán viên phải xem xét tất cả các bằng chứng liên quan, kể cả trường hợp các bằng chứng đó chứng thực hay mâu thuẫn với kết quả đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo theo các tiêu chí được áp dụng. Nếu kiểm toán viên không thể thu thập được các bằng chứng bổ sung cần thiết, kiểm toán viên phải xem xét ảnh hưởng của vấn đề này tới kết luận của kiểm toán viên theo quy định tại đoạn 65 Chuẩn mực này (xem hướng dẫn tại đoạn A146 - A152 Chuẩn mực này).

65. Kiểm toán viên phải hình thành kết luận về việc liệu thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có còn sai sót trọng yếu hay không. Khi hình thành kết luận, kiểm toán viên phải xem xét kết luận theo quy định tại đoạn 64 Chuẩn mực này về tính đầy đủ và thích hợp của các bằng chứng thu thập được và đánh giá xem các sai sót không điều chỉnh, xét riêng lẻ hay tổng hợp lại, có trọng yếu hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A3 và A153 - A154 Chuẩn mực này).

66. Nếu kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp hoặc hợp đồng dịch vụ bị giới hạn phạm vi thì kiểm toán viên phải đưa ra kết luận ngoại trừ, từ chối đưa ra kết luận hoặc rút khỏi hợp đồng dịch vụ, nếu việc rút khỏi hợp đồng là phù hợp với pháp luật và các quy định có liên quan (xem hướng dẫn tại đoạn A155 - A157 Chuẩn mực này).

Lập và trình bày báo cáo dịch vụ đảm bảo

67. Báo cáo dịch vụ đảm bảo phải được lập bằng văn bản và phải trình bày rõ ràng kết luận của kiểm toán viên về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo (xem hướng dẫn tại đoạn A2, A158 - A160 Chuẩn mực này).

68. Kết luận của kiểm toán viên phải được trình bày tách biệt với các thông tin hay giải thích không ảnh hưởng đến kết luận của kiểm toán viên, kể cả đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh", "Vấn đề khác", các phát hiện liên quan đến các khía cạnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ đảm bảo, các khuyến nghị hoặc thông tin bổ sung trong báo cáo dịch vụ đảm bảo. Kiểm toán viên phải sử dụng từ ngữ chỉ rõ rằng các đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh", "Vấn đề khác", các phát hiện, khuyến nghị hoặc thông tin bổ sung không nhằm mục đích làm ảnh hưởng đến kết luận của kiểm toán viên (xem hướng dẫn tại đoạn A158 - A160 Chuẩn mực này).

Nội dung báo cáo dịch vụ đảm bảo

69. Báo cáo dịch vụ đảm bảo phải bao gồm các nội dung cơ bản sau:

(a) *Số hiệu và* tiêu đề chỉ rõ đây là báo cáo dịch vụ đảm bảo độc lập (xem hướng dẫn tại đoạn A161 Chuẩn mực này);

(b) Người nhận báo cáo dịch vụ đảm bảo (xem hướng dẫn tại đoạn A162 Chuẩn mực này);

(c) Xác định hoặc mô tả mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên đạt được, thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và đối tượng dịch vụ đảm bảo, khi thích hợp. Khi kết luận của kiểm toán viên được diễn đạt tham chiếu tới một báo cáo của bên có trách nhiệm liên quan thì báo cáo đó phải được đính kèm với báo cáo dịch vụ đảm bảo hoặc được trình bày lại trong báo cáo dịch vụ đảm bảo hoặc được tham chiếu tới nguồn có sẵn cho đối tượng sử dụng (xem hướng dẫn tại đoạn A163 Chuẩn mực này);

(d) Xác định tiêu chí được áp dụng (xem hướng dẫn tại đoạn A164 Chuẩn mực này);

(e) Mô tả về bất kỳ hạn chế vốn có quan trọng nào có liên quan tới việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo theo các tiêu chí được áp dụng, nếu thích hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A165 Chuẩn mực này);

(f) Một đoạn cảnh báo với người đọc về việc các tiêu chí được áp dụng được thiết kế cho mục đích đặc biệt và thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể không thích hợp cho mục đích khác (xem hướng dẫn tại đoạn A166 - A167 Chuẩn mực này);

(g) Một đoạn xác định rõ bên chịu trách nhiệm và bên đo lường hoặc đánh giá (nếu đây là hai bên khác nhau), và mô tả trách nhiệm của các bên đó và trách nhiệm của kiểm toán viên (xem hướng dẫn tại đoạn A168 Chuẩn mực này);

(h) Một đoạn nêu rõ hợp đồng dịch vụ được thực hiện theo Chuẩn mực này hoặc một chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác áp dụng cho một đối tượng dịch vụ đảm bảo cụ thể (xem hướng dẫn tại đoạn A169 - A170 Chuẩn mực này);

(i) Một đoạn nêu rõ doanh nghiệp kiểm toán mà kiểm toán viên đang làm việc tuân thủ Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1 hoặc các yêu cầu nghề nghiệp khác hoặc yêu cầu của pháp luật và các quy định mà tối thiểu tương đương với Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1. Nếu người hành nghề không phải là một kiểm toán viên, thì phải xác nhận rõ các yêu cầu nghề nghiệp, hoặc các yêu cầu của pháp luật và các quy định, được áp dụng mà tối thiểu tương đương như yêu cầu của Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1 (xem hướng dẫn tại đoạn A171 Chuẩn mực này);

(j) Một đoạn nêu rõ kiểm toán viên đã tuân thủ các yêu cầu về tính độc lập và các yêu cầu về đạo đức khác theo quy định của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán hoặc các yêu cầu nghề nghiệp khác, hoặc yêu cầu của pháp luật và các quy định mà tối thiểu tương đương với Phần A và Phần B của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán có liên quan đến hợp đồng dịch vụ đảm bảo. Nếu người hành nghề không phải là một kiểm toán viên, thì phải xác định rõ

các yêu cầu nghề nghiệp, hoặc các yêu cầu của pháp luật và các quy định, được áp dụng mà tối thiểu tương đương với Phần A và Phần B của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán có liên quan đến hợp đồng dịch vụ đảm bảo (xem hướng dẫn tại đoạn A172 Chuẩn mực này).

(k) Tóm tắt công việc đã thực hiện làm cơ sở cho kết luận của kiểm toán viên. Trong trường hợp hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, việc hiểu rõ nội dung, lịch trình và phạm vi của thủ tục thực hiện là cần thiết để hiểu được kết luận của kiểm toán viên. Trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, việc tóm tắt về công việc thực hiện phải chỉ ra rằng:

(i) Các thủ tục thực hiện trong một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn có sự khác biệt về nội dung, lịch trình, và phạm vi hẹp hơn so với một hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý;

(ii) Do đó, mức độ đảm bảo đạt được trong một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn là thấp hơn so với hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý (xem hướng dẫn tại đoạn A6, A173 - A177 Chuẩn mực này);

(l) Kết luận của kiểm toán viên (xem hướng dẫn tại đoạn A2, A178 - A180 Chuẩn mực này):

(i) Kết luận đó phải thông báo cho đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo về hoàn cảnh mà kết luận của kiểm toán viên được đưa ra, nếu thích hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A179 Chuẩn mực này);

(ii) Đối với hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý, kết luận đó phải được diễn đạt dưới dạng khẳng định (xem hướng dẫn tại đoạn A178 Chuẩn mực này);

(iii) Đối với hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, kết luận đó phải chỉ ra rằng, dựa trên các thủ tục đã thực hiện và bằng chứng đã thu thập, liệu kiểm toán viên có nhận thấy vấn đề nào khiến kiểm toán viên cho rằng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A180 Chuẩn mực này);

(iv) Kết luận trong mục (ii) hoặc (iii) phải được diễn đạt bằng các từ ngữ phù hợp với đối tượng dịch vụ đảm bảo và các tiêu chí được áp dụng trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng và phải tham chiếu tới (xem hướng dẫn tại đoạn A181 Chuẩn mực này):

a) Đối tượng dịch vụ đảm bảo và tiêu chí được áp dụng;

b) Thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và tiêu chí được áp dụng; hoặc

c) Báo cáo do bên có trách nhiệm liên quan lập.

(v) Khi kiểm toán viên đưa kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần, báo cáo dịch vụ đảm bảo phải bao gồm:

a) Một đoạn mô tả về vấn đề dẫn đến kết luận đó;

b) Một đoạn nêu lên kết luận không phải dạng chấp nhận toàn phần của kiểm toán viên (xem hướng dẫn tại đoạn A182 Chuẩn mực này).

(m) Chữ ký, họ và tên của kiểm toán viên và đóng dấu (xem hướng dẫn tại đoạn A183 Chuẩn mực này);

(n) Ngày lập báo cáo dịch vụ đảm bảo: Ngày lập báo cáo dịch vụ đảm bảo không được trước ngày kiểm toán viên thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp để hình thành kết luận của kiểm toán viên, bao gồm bằng chứng thể hiện là bên chịu trách nhiệm khẳng định rằng họ đã thực hiện trách nhiệm đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo (xem hướng dẫn tại đoạn A184 Chuẩn mực này).

(o) *Tên và địa chỉ doanh nghiệp kiểm toán*.

Dẫn chứng công việc của chuyên gia trong báo cáo dịch vụ đảm bảo

70. Nếu kiểm toán viên dẫn chứng công việc của chuyên gia trong báo cáo dịch vụ đảm bảo, kiểm toán viên phải sử dụng từ ngữ phù hợp trong báo cáo dịch vụ đảm bảo để thể hiện rõ việc sử dụng công việc của chuyên gia không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên đối với báo cáo dịch vụ đảm bảo (xem hướng dẫn tại đoạn A185 - A187 Chuẩn mực này).

Báo cáo dịch vụ đảm bảo theo yêu cầu của pháp luật và các quy định

71. Nếu pháp luật và các quy định có liên quan yêu cầu kiểm toán viên lập báo cáo dịch vụ đảm bảo theo cách trình bày hoặc ngôn từ cụ thể thì báo cáo dịch vụ đảm bảo chỉ được tham chiếu đến Chuẩn mực này hoặc các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác chỉ khi báo cáo dịch vụ đảm bảo bao gồm tối thiểu các nội dung quy định tại đoạn 69 Chuẩn mực này.

Kết luận chấp nhận toàn phần và kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần

72. Kiểm toán viên phải đưa ra kết luận chấp nhận toàn phần khi kiểm toán viên kết luận:

(a) Đối với hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý, thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo được lập *và trình bày*, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với các tiêu chí được áp dụng; hoặc

(b) Đối với hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, trên cơ sở các thủ tục đã thực hiện và bằng chứng đã thu thập, kiểm toán viên không nhận thấy có vấn đề nào khiến kiểm toán viên cho rằng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo không được lập *và trình bày*, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với các tiêu chí được áp dụng.

73. Nếu kiểm toán viên thấy cần phải:

(a) Thu hút sự chú ý của đối tượng sử dụng đối với một vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo, mà theo xét đoán của kiểm toán viên, vấn đề đó là đặc biệt quan trọng để đối tượng sử dụng hiểu được thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo thì kiểm toán viên phải bổ sung thêm đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh"; hoặc

(b) Trao đổi về một vấn đề khác ngoài các vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo, mà theo xét đoán của kiểm toán viên, vấn đề khác đó là thích hợp để đối tượng sử dụng hiểu rõ hơn về hợp đồng dịch vụ, về trách nhiệm của kiểm toán viên hoặc về báo cáo dịch vụ đảm bảo thì kiểm toán viên phải bổ sung thêm đoạn "Vấn đề khác";

và nếu pháp luật và các quy định không cấm việc này thì, kiểm toán viên phải trình bày một đoạn trong báo cáo dịch vụ đảm bảo, với tiêu đề phù hợp, thể hiện rõ kết luận của kiểm toán viên không bị thay đổi bởi vấn đề đã nêu. Đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" chỉ được đề cập đến các thông tin đã được trình bày hoặc thuyết minh trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

74. Kiểm toán viên phải đưa ra kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần trong các trường hợp sau:

(a) Kiểm toán viên xét đoán rằng có giới hạn phạm vi, và ảnh hưởng của vấn đề đó có thể là trọng yếu (xem quy định tại đoạn 66 Chuẩn mực này). Trường hợp này, kiểm toán viên phải đưa ra kết luận ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra kết luận;

(b) Kiểm toán viên xét đoán rằng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu. Trường hợp này, kiểm toán viên phải đưa ra kết luận ngoại trừ hoặc kết luận trái ngược (xem hướng dẫn tại đoạn A190 Chuẩn mực này).

75. Kiểm toán viên phải đưa ra kết luận ngoại trừ khi xét đoán thấy ảnh hưởng, hoặc ảnh hưởng có thể có của một vấn đề là không quá trọng yếu và lan tỏa đến mức phải đưa ra kết luận trái ngược hoặc từ chối đưa ra kết luận. Kết luận này phải được diễn đạt là "ngoại trừ" ảnh hưởng, hoặc ảnh hưởng có thể có của vấn đề liên quan tới việc ngoại trừ đó (xem hướng dẫn tại đoạn A188 - A189 Chuẩn mực này).

76. Nếu kiểm toán viên đưa ra kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần do hạn chế phạm vi và đồng thời cũng phát hiện vấn đề làm cho thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu, thì kiểm toán viên phải trình bày trong báo cáo dịch vụ đảm bảo một đoạn mô tả rõ hạn chế phạm vi và nguyên nhân dẫn đến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu.

77. Trường hợp báo cáo của bên có trách nhiệm liên quan đã xác định và mô tả thỏa đáng rằng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu, kiểm toán viên phải:

(a) Đưa ra kết luận ngoại trừ hoặc kết luận trái ngược tham chiếu tới thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và các tiêu chí được áp dụng; hoặc

(b) Nếu điều khoản của hợp đồng dịch vụ yêu cầu kết luận của kiểm toán viên phải diễn đạt tham chiếu tới báo cáo của bên có trách nhiệm liên quan, thì kiểm toán viên phải đưa ra kết luận chấp nhận toàn phần nhưng có thêm đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" trong báo cáo dịch vụ đảm bảo, tham chiếu đến báo cáo của bên có trách nhiệm liên quan, trong đó đã xác định và mô tả thỏa đáng rằng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu (xem hướng dẫn tại đoạn A191 Chuẩn mực này);

(c) Thực hiện các trách nhiệm trao đổi thông tin khác.

Thực hiện trách nhiệm trao đổi thông tin khác

78. Kiểm toán viên phải xem xét, theo điều khoản của hợp đồng và hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ, các vấn đề phát sinh cần được trao đổi với bên chịu trách nhiệm, bên đo lường hoặc đánh giá, bên thuê dịch vụ, Ban quản trị hoặc những đối tượng khác (xem hướng dẫn tại đoạn A192 Chuẩn mực này).

Tài liệu, hồ sơ hợp đồng dịch vụ

79. Kiểm toán viên phải lập tài liệu, hồ sơ *hợp đồng dịch vụ* một cách kịp thời để cung cấp đầy đủ bằng chứng thích hợp làm cơ sở hình thành báo cáo dịch vụ đảm bảo, để một kiểm toán viên khác có kinh nghiệm, không tham gia hợp đồng dịch vụ đảm bảo, có thể hiểu được (xem hướng dẫn tại đoạn A193 - A197 Chuẩn mực này):

(a) Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục thực hiện đã tuân thủ các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo, yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan;

(b) Kết quả các thủ tục đã thực hiện và bằng chứng đã thu thập;

(c) Các vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ, kết luận đưa ra và các xét đoán chuyên môn quan trọng được thực hiện khi đưa ra kết luận này.

80. Nếu kiểm toán viên phát hiện các thông tin không nhất quán với kết luận cuối cùng của kiểm toán viên về một vấn đề quan trọng, thì kiểm toán viên phải ghi lại cách giải quyết vấn đề không nhất quán này.

81. Kiểm toán viên phải phân loại, sắp xếp tài liệu vào hồ sơ theo trật tự nhất định của quy trình quy định và thực hiện các thủ tục hành chính về hoàn thiện hồ sơ kịp thời sau ngày lập báo cáo dịch vụ đảm bảo (xem hướng dẫn tại đoạn A198 - A199 Chuẩn mực này).

82. Sau khi hoàn thành việc hoàn thiện hồ sơ, kiểm toán viên không được xóa hay hủy bỏ bất cứ tài liệu nào trước khi hết thời hạn lưu trữ (xem hướng dẫn tại đoạn A200 Chuẩn mực này).

83. Khi kiểm toán viên xét thấy cần phải sửa đổi tài liệu, hồ sơ đã lưu trữ hoặc bổ sung tài liệu sau khi đã hoàn thiện hồ sơ do bất cứ nguyên nhân nào, kiểm toán viên phải ghi chép và lưu lại trong hồ sơ:

(a) Lý do cụ thể của việc sửa đổi hoặc bổ sung tài liệu;

(b) Người lập, người soát xét và thời điểm thực hiện sửa đổi bổ sung trong tài liệu.

III. HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Giới thiệu chung (hướng dẫn đoạn 06 Chuẩn mực này)

A1. Trong một dịch vụ tư vấn, kiểm toán viên áp dụng các kỹ năng, trình độ chuyên môn, quan sát, kinh nghiệm và kiến thức trong quá trình tư vấn. Quá trình tư vấn bao gồm quá trình tìm hiểu thực tế, đánh giá, phân tích, thường bao gồm kết hợp các hoạt động có liên quan đến việc: thiết lập mục tiêu, tìm hiểu thực tế, định nghĩa xác định các vấn đề hoặc các cơ hội, đánh giá những lựa chọn thay thế, hoàn thiện và đưa ra các giải pháp, bao gồm các hành động, trao đổi kết quả, và đôi khi bao gồm cả quá trình thực hiện và theo dõi. Các báo cáo (nếu được phát hành) thường dưới dạng văn bản với các số liệu và thuyết minh (hoặc "báo cáo dạng dài"). Thông thường dịch vụ chỉ được thực hiện cho mục đích sử dụng và lợi ích của khách hàng. Bản chất và phạm vi của công việc được xác định thông qua hợp đồng giữa doanh nghiệp kiểm toán và khách hàng. Bất kỳ dịch vụ nào đáp ứng được định nghĩa về hợp đồng dịch vụ đảm bảo đều không phải là dịch vụ tư vấn.

Mục tiêu

Hợp đồng dịch vụ với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo bao gồm nhiều khía cạnh (hướng dẫn đoạn 10, 65, 69(l) Chuẩn mực này)

A2. Trường hợp thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo bao gồm nhiều khía cạnh, kiểm toán viên có thể đưa ra kết luận riêng biệt cho từng khía cạnh. Các kết luận riêng biệt đó không nhất thiết phải có cùng một mức độ đảm bảo. Mỗi kết luận cần được trình bày theo hình thức phù hợp với hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý hoặc hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn. Khi có các kết luận riêng biệt cho từng khía cạnh, Chuẩn mực này hướng dẫn cách trình bày kết luận trong báo cáo dịch vụ đảm bảo.

Giải thích thuật ngữ

Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn và hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý (hướng dẫn đoạn 12(a)(i) Chuẩn mực này)

A3. Do mức độ đảm bảo đạt được trong một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn là thấp hơn so với một hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý nên thủ tục mà kiểm toán viên thực hiện trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn có sự khác biệt về

nội dung, lịch trình và ở phạm vi hẹp hơn so với hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý. Sự khác biệt chính giữa các thủ tục của một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn và một hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý bao gồm:

(a) Việc chú trọng vào nội dung của các thủ tục để thu thập bằng chứng sẽ khác nhau tùy theo hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ. Ví dụ, trong hoàn cảnh cụ thể của một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, kiểm toán viên có thể thấy nên chú trọng hơn vào việc thực hiện các thủ tục phỏng vấn cán bộ, nhân viên của đơn vị và thủ tục phân tích, trong khi các thủ tục như thử nghiệm kiểm soát và thu thập các bằng chứng từ các nguồn độc lập lại được chú trọng hơn trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý;

(b) Trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, kiểm toán viên có thể:

(1) Lựa chọn ít khoản mục để kiểm tra hơn; hoặc

(2) Thực hiện ít thủ tục hơn (ví dụ, chỉ thực hiện thủ tục phân tích, trong khi đối với hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý thì phải thực hiện đồng thời thủ tục phân tích và các thủ tục khác);

(c) Trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý, thủ tục phân tích được thực hiện để xử lý rủi ro bao gồm việc xây dựng các ước tính đủ chính xác để xác định rủi ro có sai sót trọng yếu. Trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, thủ tục phân tích có thể được thiết kế để bổ sung cho các ước tính kế toán liên quan đến xu hướng, mối quan hệ và chỉ số, thay vì để xác định sai sót một cách chính xác như trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý;

(d) Khi phát hiện có biến động, mối quan hệ hoặc sự khác biệt quan trọng, kiểm toán viên có thể thu thập bằng chứng thích hợp trong một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn bằng cách phỏng vấn và đánh giá các phản hồi nhận được trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ;

(e) Khi thực hiện thủ tục phân tích trong một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, kiểm toán viên có thể sử dụng dữ liệu được tổng hợp ở mức độ cao hơn (ví dụ dữ liệu tổng hợp theo quý thay vì theo tháng) hoặc sử dụng dữ liệu mà không cần các thủ tục riêng biệt để kiểm tra độ tin cậy của dữ liệu đó ở mức như yêu cầu đặt ra trong một hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý.

Mức độ đảm bảo chấp nhận được (hướng dẫn đoạn 12(a)(i)(b), 47L Chuẩn mực này)

A4. Mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên dự kiến đạt được thường không dễ lượng hóa và kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định mức độ đảm bảo đó có chấp nhận được hay không trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ. Các thủ tục thực hiện trong dịch vụ đảm bảo có giới hạn có mức độ hạn chế hơn so với dịch vụ đảm bảo hợp lý, tuy nhiên, các thủ tục này được lập kế hoạch để đạt được mức độ đảm bảo mà theo xét đoán của kiểm toán viên là chấp

nhận được. Mức độ đảm bảo chấp nhận được là mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên đạt được có khả năng làm tăng sự tin tưởng của đối tượng sử dụng đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo với mức độ cao hơn mức không đáng kể (xem thêm hướng dẫn tại đoạn A16 - A18 Chuẩn mực này).

A5. Trong các loại hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, mức độ đảm bảo chấp nhận được có thể thay đổi trong khoảng từ ngưỡng trên mức độ đảm bảo *tối thiểu* (là mức đảm bảo có khả năng làm tăng sự tin tưởng của đối tượng sử dụng đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo tới một mức độ cao hơn mức không đáng kể) đến ngưỡng thấp hơn mức độ đảm bảo hợp lý. Kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định mức độ đảm bảo chấp nhận được trong khoảng thay đổi đó, phụ thuộc vào hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ, bao gồm nhu cầu thông tin của nhóm đối tượng sử dụng, các tiêu chí và đối tượng dịch vụ đảm bảo.

A6. Do mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên đạt được là khác nhau trong các hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, báo cáo của kiểm toán viên bao gồm một đoạn tóm tắt thông tin về các thủ tục thực hiện, thể hiện sự đánh giá về nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục thực hiện là cần thiết để hiểu được kết luận của kiểm toán viên (xem quy định tại đoạn 69(k) và hướng dẫn tại các đoạn A173 - A177 Chuẩn mực này).

A7. Để xác định mức độ đảm bảo chấp nhận được trong một hợp đồng dịch vụ cụ thể, kiểm toán viên có thể xem xét một số yếu tố sau đây:

(1) Các đặc tính của đối tượng dịch vụ đảm bảo, các tiêu chí, và liệu có chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo áp dụng cho một đối tượng dịch vụ đảm bảo cụ thể có liên quan hay không;

(2) Hướng dẫn hoặc các chỉ dẫn khác từ bên thuê dịch vụ về bản chất của sự đảm bảo mà bên thuê dịch vụ mong muốn kiểm toán viên phải đạt được. Ví dụ, điều khoản của hợp đồng có thể quy định rõ các thủ tục cụ thể mà bên thuê dịch vụ cho là cần thiết hoặc một số khía cạnh của thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo mà bên thuê dịch vụ muốn kiểm toán viên tập trung vào các thủ tục đó. Tuy nhiên, kiểm toán viên có thể cho rằng cần phải thực hiện các thủ tục khác để thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp nhằm đạt được sự đảm bảo chấp nhận được;

(3) Thông lệ chung được thừa nhận (nếu có) liên quan đến các hợp đồng dịch vụ đảm bảo đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo cụ thể, hoặc thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo tương tự hoặc có liên quan;

(4) Nhu cầu thông tin của nhóm đối tượng sử dụng: Thông thường, việc nhận được kết luận không phù hợp khi thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu dẫn đến hậu quả đối với đối tượng sử dụng càng lớn thì mức độ đảm bảo mà họ coi là có thể chấp nhận được càng cao. Ví dụ, trong một số

trường hợp, hậu quả của việc các đối tượng sử dụng nhận được các kết luận không phù hợp có thể rất lớn, do đó, kiểm toán viên cần thực hiện dịch vụ đảm bảo hợp lý để đạt được mức độ đảm bảo chấp nhận được trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ;

(5) Kỳ vọng của đối tượng sử dụng về việc kiểm toán viên sẽ hình thành kết luận đảm bảo có giới hạn về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo trong một khoảng thời gian ngắn và chi phí thấp.

Ví dụ về hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực (hướng dẫn đoạn 12(a)(ii)(a) Chuẩn mực này)

A8. Ví dụ các loại hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực có thể thực hiện theo Chuẩn mực này gồm:

(a) Hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực về báo cáo phát triển bền vững: Là hợp đồng dịch vụ nhằm đưa ra kết luận đảm bảo về báo cáo của Ban Giám đốc hoặc của chuyên gia của Ban Giám đốc (bên đo lường hoặc đánh giá) về sự phát triển bền vững của đơn vị;

(b) Hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực về tính tuân thủ pháp luật và các quy định: Là hợp đồng dịch vụ nhằm đưa ra kết luận đảm bảo về báo cáo của một bên khác (bên đo lường hoặc đánh giá) về tính tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan của đơn vị;

(c) Hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực về giá trị thu được tương xứng với chi phí bỏ ra: Là hợp đồng dịch vụ nhằm đưa ra kết luận đảm bảo về báo cáo của một bên khác (bên đo lường hoặc đánh giá) về việc đo lường và đánh giá giá trị thu được tương xứng với chi phí bỏ ra.

Kỹ năng và kỹ thuật đảm bảo (hướng dẫn đoạn 12(b) Chuẩn mực này)

A9. Kỹ năng và kỹ thuật đảm bảo bao gồm:

(1) Áp dụng thái độ hoài nghi nghề nghiệp và xét đoán chuyên môn;

(2) Lập kế hoạch và thực hiện một hợp đồng dịch vụ đảm bảo, bao gồm việc thu thập và đánh giá bằng chứng;

(3) Tìm hiểu hệ thống thông tin, vai trò và những hạn chế của kiểm soát nội bộ;

(4) Kết hợp việc đánh giá mức trọng yếu và rủi ro hợp đồng khi xem xét nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục;

(5) Áp dụng các thủ tục phù hợp với hợp đồng (bao gồm phỏng vấn, kiểm tra, tính toán lại, thực hiện lại, quan sát, xác nhận, và các thủ tục phân tích);

(6) Lập và lưu trữ tài liệu, hồ sơ có hệ thống và kỹ năng lập báo cáo dịch vụ đảm bảo.

Tiêu chí (hướng dẫn đoạn 12(c), Phụ lục Chuẩn mực này)

A10. Cần phải có tiêu chí phù hợp để đo lường hoặc đánh giá một cách nhất quán và hợp lý đối tượng dịch vụ đảm bảo, trong đó phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định tính phù hợp của tiêu chí. Nếu không có tiêu chí phù hợp làm cơ sở đo lường hoặc đánh giá thì bất kỳ kết luận nào cũng có thể bị xét đoán theo thiên hướng cá nhân và dễ gây hiểu nhầm. Sự phù hợp của tiêu chí tùy thuộc theo hoàn cảnh, được xác định trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ. Cùng một đối tượng dịch vụ đảm bảo vẫn có thể có tiêu chí khác nhau, và sẽ mang lại kết quả đo lường hoặc đánh giá khác nhau. Ví dụ, một bên đo lường hoặc đánh giá có thể chọn số lượng các khiếu nại của khách hàng đã được giải quyết một cách thỏa đáng làm tiêu chí đo lường hoặc đánh giá cho đối tượng dịch vụ đảm bảo là sự hài lòng của khách hàng; một bên đo lường hoặc bên đánh giá khác có thể chọn số lượng mua hàng lặp lại trong ba tháng tiếp theo từ lần mua ban đầu. Sự phù hợp của các tiêu chí không bị ảnh hưởng bởi mức độ đảm bảo, nghĩa là, nếu tiêu chí không phù hợp cho một hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý, thì cũng không phù hợp cho một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, và ngược lại. Tiêu chí phù hợp có thể bao gồm cả tiêu chí cho trình bày và thuyết minh.

Rủi ro của hợp đồng dịch vụ (hướng dẫn đoạn 12(f) Chuẩn mực này)

A11. Rủi ro hợp đồng dịch vụ đảm bảo không liên quan tới hoặc không bao gồm rủi ro mà kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* gặp phải trong kinh doanh như bị thua kiện, để lộ thông tin, hoặc những sự kiện khác phát sinh trong mối liên hệ với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo cụ thể.

A12. Mặc dù không nhất thiết tất cả các thành phần sau đây là có tồn tại hoặc là quan trọng cho tất cả các hợp đồng dịch vụ đảm bảo, nhưng nhìn chung rủi ro của hợp đồng dịch vụ đảm bảo có thể được trình bày bao gồm các thành phần sau:

(a) Rủi ro mà kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* không thể tác động trực tiếp, gồm:

(i) Rủi ro từ các thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo dễ bị sai sót trọng yếu trước khi xem xét các kiểm soát nội bộ do bên có trách nhiệm liên quan thực hiện (rủi ro tiềm tàng);

(ii) Rủi ro mà một sai sót trọng yếu có thể xảy ra trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo đã không được kiểm soát nội bộ của bên có trách nhiệm liên quan ngăn chặn, hoặc phát hiện và sửa chữa kịp thời (rủi ro kiểm soát);

(b) Rủi ro mà kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* có thể tác động trực tiếp, như rủi ro mà các thủ tục do kiểm toán viên thực hiện đã không phát hiện ra sai sót trọng yếu (rủi ro phát hiện);

A13. Mức độ phù hợp của mỗi thành phần rủi ro đối với hợp đồng dịch vụ đảm bảo chịu ảnh hưởng bởi hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ, cụ thể:

(1) Bản chất của đối tượng dịch vụ đảm bảo và thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Ví dụ, khái niệm về rủi ro kiểm soát có thể được coi là hữu ích hơn khi đối tượng dịch vụ đảm bảo có liên quan đến việc lập thông tin về hoạt động kinh doanh của một đơn vị, so với khi đối tượng dịch vụ đảm bảo có liên quan đến thông tin về tính hiệu quả của một sự kiểm soát hoặc tính hiện hữu của một điều kiện vật chất;

(2) Liệu dịch vụ đang thực hiện là dịch vụ đảm bảo hợp lý hay dịch vụ đảm bảo có giới hạn. Ví dụ, trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, kiểm toán viên thường quyết định thu thập bằng chứng bằng các phương pháp không phải là thử nghiệm kiểm soát, trong trường hợp đó, việc xem xét rủi ro kiểm soát có thể không phù hợp bằng khi kiểm toán viên cung cấp hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý đối với cùng một thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

Việc xem xét các rủi ro là một vấn đề liên quan đến xét đoán chuyên môn, không phải là một vấn đề có thể được đo lường chính xác.

A14. Việc kiểm toán viên làm giảm rủi ro của hợp đồng dịch vụ đảm bảo xuống mức bằng không là khó có thể đạt được hoặc không khả thi về mặt chi phí. Do đó, "đảm bảo hợp lý" là mức đảm bảo thấp hơn mức đảm bảo tuyệt đối và là kết quả của các yếu tố sau:

(1) Sử dụng thủ tục kiểm tra được lựa chọn;

(2) Những hạn chế tiềm tàng của kiểm soát nội bộ;

(3) Các bằng chứng sẵn có cho kiểm toán viên mang tính thuyết phục hơn là tính khẳng định;

(4) Sử dụng xét đoán chuyên môn trong việc tập hợp và đánh giá các bằng chứng và đưa ra kết luận dựa trên các bằng chứng này;

(5) Trong một số trường hợp, đặc điểm của đối tượng dịch vụ đảm bảo được đo lường hoặc đánh giá dựa trên các tiêu chí.

Bên thuê dịch vụ đảm bảo (hướng dẫn đoạn 12(g), Phụ lục Chuẩn mực này)

A15. Bên thuê dịch vụ tùy thuộc hoàn cảnh khác nhau có thể là Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị của bên chịu trách nhiệm, cơ quan lập pháp, đối tượng sử dụng, bên đo lường hoặc đánh giá (trừ trường hợp trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo trực tiếp, khi mà kiểm toán viên là bên đo lường hoặc đánh giá), hoặc một bên thứ ba khác.

Đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo (hướng dẫn đoạn 12(m), Phụ lục Chuẩn mực này)

A16. Trong một số trường hợp, đối tượng sử dụng không chỉ là các đối tượng được gửi báo cáo dịch vụ đảm bảo. Kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* có thể không xác định được tất cả những đối tượng sẽ sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo, đặc biệt là khi có nhiều người có khả năng tiếp cận báo cáo này. Trường hợp đối tượng sử dụng có thể có nhiều mối quan tâm khác nhau về đối tượng dịch vụ đảm bảo, đối tượng sử dụng có thể chỉ được giới hạn trong các bên có cùng mối quan tâm. Đối tượng sử dụng có thể được xác định theo nhiều cách, ví dụ, thông qua thỏa thuận giữa kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* với bên chịu trách nhiệm hay bên thuê dịch vụ, hoặc theo pháp luật và các quy định có liên quan.

A17. Đối tượng sử dụng hoặc người đại diện của họ có thể trực tiếp tham gia cùng kiểm toán viên, *doanh nghiệp kiểm toán* và bên chịu trách nhiệm (và cả bên thuê dịch vụ, nếu bên thuê dịch vụ không phải là bên chịu trách nhiệm) trong việc xác định các yêu cầu của hợp đồng dịch vụ. Tuy nhiên, kể cả có sự tham gia của các đối tượng khác và khác với các hợp đồng thực hiện dịch vụ theo thỏa thuận trước (mà trong đó các phát hiện được báo cáo dựa trên kết quả thực hiện các thủ tục đã thỏa thuận trước mà không đưa ra kết luận) thì:

(a) Kiểm toán viên có trách nhiệm xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục;

(b) Kiểm toán viên có thể cần phải thực hiện các thủ tục bổ sung nếu kiểm toán viên thu thập được các thông tin khác biệt đáng kể so với thông tin làm cơ sở để xác định các thủ tục khi lập kế hoạch (xem đoạn A115 - A117 Chuẩn mực này).

A18. Trong một số trường hợp, đối tượng sử dụng (ví dụ, ngân hàng, cơ quan quản lý Nhà nước) có thể đưa ra yêu cầu hoặc đề nghị các bên thực hiện một hợp đồng dịch vụ đảm bảo cho một mục đích cụ thể. Khi hợp đồng dịch vụ sử dụng các tiêu chí được xây dựng cho mục đích cụ thể, đoạn 69(f) Chuẩn mực này yêu cầu báo cáo cần có một đoạn cảnh báo người đọc vấn đề này. Ngoài ra, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* có thể chỉ ra rằng báo cáo dịch vụ đảm bảo chỉ phục vụ cho các đối tượng sử dụng cụ thể. Dựa trên hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* có thể giới hạn việc cung cấp hoặc sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo để đạt được mục đích này (xem đoạn A166 - A167 Chuẩn mực này).

Thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo (hướng dẫn đoạn 12(x) và Phụ lục Chuẩn mực này)

A19. Trong một số trường hợp, thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể là một báo cáo đánh giá một khía cạnh của một quá trình, của kết quả hoạt động hoặc của sự tuân thủ, liên quan đến các tiêu chí. Ví dụ, "kiểm soát nội bộ của công ty ABC hoạt động có hiệu quả theo điều kiện tiêu chí XYZ trong kỳ hay không..." hoặc "cấu trúc quản trị công ty ABC có phù hợp với tiêu chí XYZ trong kỳ đánh giá hay không..."

Bên có trách nhiệm liên quan (hướng dẫn đoạn 13 và Phụ lục Chuẩn mực này)

A20. Vai trò của bên chịu trách nhiệm, bên đo lường hoặc đánh giá và bên thuê dịch vụ có thể khác nhau (xem đoạn A37 - A39 Chuẩn mực này). Ngoài ra, cấu trúc quản lý và quản trị có thể khác nhau tùy từng đơn vị, phản ánh các ảnh hưởng như môi trường văn hóa và pháp luật khác nhau, và đặc điểm về quy mô và quyền sở hữu. Sự đa dạng như vậy làm cho các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo có thể không chỉ rõ được tất cả bên hoặc các bên mà kiểm toán viên cần phỏng vấn, yêu cầu giải trình, hoặc trao đổi thông tin trong mọi tình huống. Trong một số trường hợp, ví dụ, khi bên có trách nhiệm liên quan chỉ là một phần của một đơn vị có tư cách pháp nhân, việc xác định thành viên Ban Giám đốc hoặc thành viên Ban quản trị phù hợp để trao đổi thông tin đòi hỏi phải thực hiện xét đoán chuyên môn để xác định liệu người đó có trách nhiệm hoặc kiến thức phù hợp về các vấn đề có liên quan hay không.

Thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo theo các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo

Tuân thủ các chuẩn mực có liên quan đến hợp đồng dịch vụ đảm bảo (hướng dẫn đoạn 1, 5, 15 Chuẩn mực này)

A21. Chuẩn mực này bao gồm các quy định và hướng dẫn được áp dụng cho toàn bộ các hợp đồng dịch vụ đảm bảo (ngoài dịch vụ kiểm toán hoặc soát xét các thông tin tài chính quá khứ), bao gồm hợp đồng dịch vụ phù hợp với một chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo áp dụng cho một đối tượng dịch vụ đảm bảo cụ thể. Trong một số trường hợp, một chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo áp dụng cho một đối tượng dịch vụ đảm bảo cụ thể cũng phù hợp với hợp đồng dịch vụ đảm bảo. Một chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo áp dụng cho một đối tượng dịch vụ đảm bảo cụ thể sẽ phù hợp với hợp đồng dịch vụ đảm bảo khi: (i) Chuẩn mực đó đang có hiệu lực; (ii) Đối tượng dịch vụ đảm bảo trong chuẩn mực đó có liên quan tới hợp đồng; và (iii) Tồn tại các điều kiện cụ thể của hợp đồng dịch vụ được quy định và hướng dẫn trong chuẩn mực đó.

A22. Các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam và chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ soát xét được áp dụng cho dịch vụ kiểm toán và soát xét thông tin tài chính quá khứ và không được áp dụng cho các hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác. Tuy nhiên, các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam và chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ soát xét có thể hướng dẫn cho kiểm toán viên về quy trình chung khi thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo phù hợp với Chuẩn mực này.

Nội dung của chuẩn mực (hướng dẫn đoạn 12, 16 Chuẩn mực này)

A23. Chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo bao gồm các mục tiêu của kiểm toán viên tuân theo chuẩn mực và các yêu cầu đặt ra giúp kiểm toán viên đạt được các mục tiêu này. Ngoài ra, còn bao gồm các hướng dẫn liên quan đến việc áp dụng và các giải thích khác, giới thiệu những hiểu biết cơ bản về Chuẩn mực này và các định nghĩa.

A24. Các mục tiêu trong từng chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo đưa ra định hướng theo đó các yêu cầu của từng chuẩn mực được đặt ra. Các mục tiêu này nhằm hỗ trợ kiểm toán viên:

(a) Hiểu biết về các công việc cần hoàn thành;

(b) Xác định xem liệu có cần thực hiện các công việc khác nhằm đạt được mục tiêu hay không.

Việc thực hiện các yêu cầu của một chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo một cách phù hợp dự kiến sẽ giúp kiểm toán viên có đầy đủ cơ sở để hoàn thành các mục tiêu. Tuy nhiên, do hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ đảm bảo rất đa dạng và các chuẩn mực này không thể lường trước mọi tình huống, kiểm toán viên có trách nhiệm xác định các thủ tục cần thiết để hoàn thành các yêu cầu của chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo và đạt được mục tiêu đã định. Hoàn cảnh của hợp đồng dịch vụ có thể phát sinh những vấn đề cụ thể đòi hỏi kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục bổ sung ngoài các thủ tục mà chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo yêu cầu để đạt được mục tiêu mà chuẩn mực đó đã quy định.

A25. Các yêu cầu của các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo bắt buộc phải được áp dụng.

A26. Khi cần thiết, phần hướng dẫn áp dụng cũng đưa ra những diễn giải cụ thể hơn về các yêu cầu của chuẩn mực và hướng dẫn cách thức thực hiện các yêu cầu đó, cụ thể như sau:

(a) Diễn giải rõ ràng, chi tiết hơn ý nghĩa của mỗi yêu cầu hoặc vấn đề mà yêu cầu đó hướng tới;

(b) Đưa ra các ví dụ phù hợp đối với từng trường hợp cụ thể.

Hướng dẫn đưa ra cách thức áp dụng các quy định một cách phù hợp. Phần hướng dẫn áp dụng cũng đưa ra những thông tin cơ sở cho các vấn đề đã quy định trong phần nội dung của chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo. Trong một số trường hợp, các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo có những hướng dẫn bổ sung cho các tổ chức kiểm toán trong lĩnh vực công hoặc các doanh nghiệp kiểm toán nhỏ. Những hướng dẫn bổ sung này nhằm giúp việc áp dụng yêu cầu của các chuẩn mực nhưng không giới hạn hay làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên trong việc áp dụng và tuân thủ các yêu cầu của một chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo.

A27. Các khái niệm được đưa ra trong các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo giúp đảm bảo tính nhất quán khi áp dụng và diễn giải các chuẩn mực này, không thay thế cho thuật ngữ được xây dựng vì các mục đích khác, như các thuật ngữ trong văn bản pháp luật, các quy định khác.

A28. Các phụ lục là một bộ phận của phần hướng dẫn áp dụng. Mục đích và tác dụng của mỗi phụ lục được giải thích trong phần nội dung chuẩn mực hoặc trong tiêu đề và phần giới thiệu của phụ lục đó.

Tuân thủ các yêu cầu có liên quan (hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

A29. Mặc dù một số thủ tục chỉ yêu cầu áp dụng cho các hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý, các thủ tục đó vẫn có thể áp dụng cho một số hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn.

Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp (hướng dẫn đoạn 3(a), 20, 22(a) Chuẩn mực này)

A30. Phần A của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán quy định các nguyên tắc đạo đức cơ bản mà kiểm toán viên phải tuân thủ:

(a) Tính chính trực;

(b) Tính khách quan;

(c) Năng lực chuyên môn và tính thận trọng;

(d) Tính bảo mật;

(e) Tư cách nghề nghiệp.

A31. Phần A của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán cũng quy định và hướng dẫn những yêu cầu cơ bản đối với kiểm toán viên:

(a) Xác định các nguy cơ ảnh hưởng tới việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Các nguy cơ sẽ thuộc ít nhất một trong các loại sau đây:

(i) Nguy cơ do tư lợi;

(ii) Nguy cơ tự kiểm tra;

(iii) Nguy cơ về sự bào chữa;

(iv) Nguy cơ từ sự quen thuộc;

(v) Nguy cơ bị đe dọa.

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

(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 kiểm toán viên 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 kiểm toán viên 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.

A32. Phần B của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán quy định và hướng dẫn việc áp dụng khuôn khổ quy định trong Phần A vào một số tình huống cụ thể mà kiểm toán viên gặp phải, như sau:

(1) Bổ nhiệm cung cấp dịch vụ chuyên môn;

(2) Xung đột về lợi ích;

(3) Đưa ra ý kiến thứ hai;

(4) Giá phí dịch vụ và các khoản phụ phí khác;

(5) Quảng bá dịch vụ;

(6) Quà tặng và ưu đãi;

(7) Giữ hộ tài sản của khách hàng;

(8) Tính khách quan;

(9) Tính độc lập.

A33. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán định nghĩa tính độc lập bao gồm độc lập về tư tưởng và độc lập về hình thức. Tính độc lập đảm bảo khả năng kiểm toán viên đưa ra kết luận đảm bảo mà không bị tác động bởi những yếu tố có ảnh hưởng đến việc thay đổi các kết luận đó. Tính độc lập sẽ làm tăng khả năng một cá nhân hành động một cách chính trực, khách quan và duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp. Các yếu tố có thể ảnh hưởng đến tính độc lập được quy định và hướng dẫn ở Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán gồm:

(1) Lợi ích tài chính;

(2) Các khoản cho vay và bảo lãnh;

(3) Các mối quan hệ kinh doanh;

(4) Các mối quan hệ cá nhân và mối quan hệ gia đình;

(5) Làm việc cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo;

(6) Các dịch vụ gần đây cung cấp cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo;

(7) Làm việc với vai trò là Giám đốc, nhân sự cấp cao của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo;

(8) Cung cấp dịch vụ đảm bảo cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo trong nhiều năm;

(9) Cung cấp dịch vụ phi đảm bảo cho khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo;

(10) Phí dịch vụ (phí dịch vụ lớn, phí quá hạn và phí tiềm tàng);

(11) Quà tặng và ưu đãi;

(12) Tranh chấp hoặc nguy cơ xảy ra tranh chấp pháp lý.

A34. Khi tuân thủ các yêu cầu nghề nghiệp hoặc các yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan thì: (i) Tối thiểu phải áp dụng các quy định và hướng dẫn tại Phần A và Phần B của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán liên quan tới các hợp đồng dịch vụ đảm bảo trong trường hợp các yêu cầu và quy định này phù hợp với các sự kiện và tình huống hướng dẫn tại các đoạn A30 - A33 Chuẩn mực này; và (ii) Khi đó sẽ phát sinh các nghĩa vụ tương ứng theo quy định và hướng dẫn trong Phần A và Phần B của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán liên quan tới hợp đồng dịch vụ đảm bảo.

Chấp nhận và duy trì hợp đồng

Tiền đề của hợp đồng dịch vụ đảm bảo (hướng dẫn đoạn 24 Chuẩn mực này)

A35. Trong lĩnh vực công, một số tiền đề cho dịch vụ đảm bảo có thể được giả định là luôn tồn tại, ví dụ:

(a) Vai trò và trách nhiệm của Kiểm toán Nhà nước hoặc tổ chức kiểm toán trong lĩnh vực công và các cơ quan chính phủ *(bên chịu trách nhiệm)* liên quan đến dịch vụ đảm bảo được giả định là phù hợp vì đã được pháp luật quy định;

(b) Quyền tiếp cận các thông tin cần thiết để thực hiện dịch vụ của các tổ chức kiểm toán trong lĩnh vực công thường được pháp luật quy định;

(c) Báo cáo kết luận của Kiểm toán Nhà nước hoặc tổ chức kiểm toán trong lĩnh vực công, theo mẫu phù hợp với hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý hoặc hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, theo yêu cầu của pháp luật phải thể hiện bằng văn bản;

(d) Mục đích phù hợp của dịch vụ đảm bảo trong lĩnh vực công đã được pháp luật quy định.

A36. Nếu không có tiêu chí phù hợp với toàn bộ đối tượng dịch vụ đảm bảo nhưng kiểm toán viên có thể xác định các tiêu chí phù hợp với một hoặc một số khía cạnh của đối tượng dịch vụ đảm bảo, khi đó có thể thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo với riêng khía cạnh đó của đối tượng dịch vụ đảm bảo. Trường hợp này, báo cáo dịch vụ đảm bảo cần trình bày rõ báo cáo không liên quan tới toàn bộ các khía cạnh của đối tượng dịch vụ đảm bảo.

Vai trò và trách nhiệm (hướng dẫn đoạn 12(m), 12(n), 12(r), 12(v), 13, 24(a), Phụ lục Chuẩn mực này)

A37. Tất cả các hợp đồng dịch vụ đảm bảo đều có ít nhất ba bên: bên chịu trách nhiệm, kiểm toán viên, *doanh nghiệp kiểm toán* và đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo. Trong nhiều hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực, bên chịu trách nhiệm cũng đồng thời là bên đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo và là bên thuê dịch vụ đảm bảo. Xem Phụ lục Chuẩn mực này để xác định vai trò của mỗi bên liên quan đến hợp đồng dịch vụ đảm bảo.

A38. Bằng chứng cho thấy mối liên hệ thích hợp tồn tại liên quan đến trách nhiệm về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể được thu thập thông qua xác nhận do bên chịu trách nhiệm cung cấp. Xác nhận đó là cơ sở cho sự hiểu biết chung về trách nhiệm của bên chịu trách nhiệm và kiểm toán viên, *doanh nghiệp kiểm toán*. Xác nhận bằng văn bản là hình thức thích hợp nhất thể hiện trách nhiệm của bên chịu trách nhiệm. Trường hợp không có xác nhận bằng văn bản, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* vẫn có thể chấp nhận dịch vụ nếu pháp luật hoặc hợp đồng đã quy định rõ trách nhiệm này. Trong các trường hợp khác, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* có thể từ chối dịch vụ tùy thuộc vào hoàn cảnh cụ thể hoặc phải trình bày hoàn cảnh cụ thể này trên báo cáo dịch vụ đảm bảo.

A39. Bên đo lường hoặc đánh giá chịu trách nhiệm về cơ sở hợp lý đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Một cơ sở hợp lý phụ thuộc vào bản chất của đối tượng dịch vụ đảm bảo và các hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ. Trong một số trường hợp, một chu trình chuẩn với các kiểm soát nội bộ cần thiết sẽ cung cấp cơ sở hợp lý cho bên đo lường hoặc đánh giá là thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo không có sai sót trọng yếu. Việc kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* đưa ra báo cáo về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo không làm giảm trách nhiệm của bên đo lường hoặc đánh giá trong việc xác định cơ sở hợp lý đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

Tính phù hợp của đối tượng dịch vụ đảm bảo (hướng dẫn đoạn 24(b)(i) Chuẩn mực này)

A40. Một đối tượng dịch vụ đảm bảo phù hợp là đối tượng có thể xác định được và có thể đo lường hoặc đánh giá được một cách nhất quán theo các tiêu chí xác định, do đó, kiểm toán viên có thể thực hiện các thủ tục để thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo để làm cơ sở đưa ra kết luận phù hợp cho dịch vụ đảm bảo hợp lý hoặc dịch vụ đảm bảo có giới hạn, khi thích hợp.

A41. Tính phù hợp của một đối tượng dịch vụ đảm bảo không chịu ảnh hưởng của mức độ đảm bảo, nghĩa là, nếu một đối tượng dịch vụ đảm bảo không phù hợp với dịch vụ đảm bảo hợp lý thì nó cũng không phù hợp với với dịch vụ đảm bảo có giới hạn, và ngược lại.

A42. Các đối tượng dịch vụ đảm bảo khác nhau có các đặc tính khác nhau về mức độ định tính hay định lượng, chủ quan hay khách quan, quá khứ hay tương lai, liên quan tới một thời điểm cụ thể hay cả một thời kỳ. Các đặc tính như vậy ảnh hưởng tới:

(a) Mức độ chính xác mà đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể được đo lường hoặc đánh giá dựa trên các tiêu chí;

(b) Tính thuyết phục của các bằng chứng sẵn có.

A43. Xác định các đặc tính trên và xem xét tác động của chúng giúp kiểm toán viên đánh giá tính phù hợp của đối tượng dịch vụ đảm bảo và xác định nội dung của báo cáo dịch vụ đảm bảo (xem hướng dẫn tại đoạn A163 Chuẩn mực này).

A44. Trong một số trường hợp, một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có thể chỉ liên quan đến một phần của đối tượng dịch vụ đảm bảo lớn hơn. Ví dụ, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* có thể chỉ được yêu cầu báo cáo về một khía cạnh của việc đóng góp vào chương trình phát triển bền vững của một đơn vị, ví dụ: một chương trình được đơn vị thực hiện có tác động tích cực đến môi trường. Khi xác định xem liệu hợp đồng dịch vụ có đối tượng dịch vụ đảm bảo phù hợp hay không, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* cần xem xét các thông tin mà kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* được yêu cầu phải báo cáo có đáp ứng được nhu

cầu của đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo hay không và thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo sẽ được trình bày và cung cấp như thế nào. Ví dụ, liệu có các hoạt động lớn hơn có tác động không hiệu quả đến môi trường mà đơn vị không trình bày hay không.

Tính phù hợp và sẵn có của tiêu chí

Tính phù hợp của tiêu chí (hướng dẫn đoạn 24(b)(ii) Chuẩn mực này)

A45. Tiêu chí phù hợp có 5 đặc tính sau:

(a) Tính thích hợp: Tiêu chí là thích hợp khi đưa ra các thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo làm cơ sở cho đối tượng sử dụng ra quyết định;

(b) Tính đầy đủ: Tiêu chí là đầy đủ khi thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo được lập *và trình bày* theo các tiêu chí đó sẽ không bỏ sót các yếu tố liên quan có khả năng ảnh hưởng đến việc ra quyết định của đối tượng sử dụng dựa trên thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Tiêu chí đầy đủ bao gồm các mức chuẩn cho việc trình bày và thuyết minh (khi thích hợp);

(c) Tính đáng tin cậy: Tiêu chí là đáng tin cậy cho phép việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo, kể cả việc trình bày và thuyết minh (khi thích hợp) được nhất quán một cách hợp lý, khi được kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* khác nhau sử dụng trong các trường hợp tương tự;

(d) Tính khách quan: Tiêu chí là khách quan giúp đưa ra thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo không bị thiên lệch trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ;

(e) Tính dễ hiểu: Tiêu chí là dễ hiểu khi đối tượng sử dụng có thể hiểu được thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

A46. Các trình bày không rõ ràng dựa trên kỳ vọng, xét đoán hoặc dựa trên kinh nghiệm của cá nhân không phải là tiêu chí phù hợp.

A47. Tính phù hợp của các tiêu chí đối với hợp đồng dịch vụ cụ thể phụ thuộc vào việc liệu chúng có phản ánh các đặc tính nêu trên hay không. Tầm quan trọng tương đối của mỗi đặc tính đối với hợp đồng dịch vụ là vấn đề cần phải xét đoán chuyên môn. Ngoài ra, một tiêu chí có thể phù hợp với một hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ nhưng lại không phù hợp với các hoàn cảnh khác. Ví dụ, việc báo cáo với cơ quan quản lý Nhà nước có thể cần sử dụng một bộ tiêu chí cụ thể, mặc dù bộ tiêu chí này có thể không phù hợp với một nhóm người sử dụng lớn hơn.

A48. Tiêu chí có thể được lựa chọn hoặc xây dựng theo nhiều cách, ví dụ:

(1) Quy định trong pháp luật và các quy định có liên quan;

(2) Do tổ chức nghề nghiệp có uy tín ban hành theo một quy trình chuẩn;

(3) Do một nhóm chuyên gia xây dựng không theo một quy trình chuẩn;

(4) Được công bố trong tạp chí khoa học;

(5) Được phát triển để phân phối độc quyền;

(6) Được xây dựng riêng cho mục đích lập thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo trong hoàn cảnh cụ thể của một hợp đồng dịch vụ đảm bảo.

Việc tiêu chí được lựa chọn và xây dựng như thế nào sẽ có thể ảnh hưởng đến công việc mà kiểm toán viên thực hiện để đánh giá tính phù hợp của các tiêu chí đó.

A49. Trong một số trường hợp, pháp luật và các quy định có liên quan quy định các tiêu chí có thể được sử dụng cho hợp đồng dịch vụ đảm bảo. Trừ khi có sự mâu thuẫn, các tiêu chí trên được coi là phù hợp, vì các tiêu chí này do cơ quan có thẩm quyền hoặc tổ chức nghề nghiệp có uy tín ban hành theo một quy trình chuẩn nếu các tiêu chí này phù hợp với mục đích của đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo. Các tiêu chí đó được gọi là các tiêu chí đã được ban hành. Ngay cả khi có sẵn các tiêu chí đã được ban hành cho đối tượng dịch vụ đảm bảo, một số đối tượng sử dụng cụ thể có thể yêu cầu các tiêu chí khác cho mục đích riêng của họ *(các tiêu chí được quy định riêng)*. Ví dụ, các khuôn khổ khác nhau có thể được sử dụng như là các tiêu chí đã được ban hành để đánh giá tính hiệu quả của hệ thống kiểm soát nội bộ. Tuy nhiên một số đối tượng sử dụng có thể xây dựng và sử dụng các tiêu chí được quy định riêng để đáp ứng nhu cầu thông tin của họ, ví dụ, các tiêu chí được quy định riêng cho mục đích giám sát an toàn tài chính. Trong trường hợp này báo cáo dịch vụ đảm bảo phải:

(a) Lưu ý người đọc báo cáo dịch vụ đảm bảo về việc thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo được lập theo các tiêu chí được xây dựng riêng và theo đó thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể không phù hợp cho mục đích khác (hướng dẫn đoạn 69(f) Chuẩn mực này);

(b) Trình bày rõ, tùy theo hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ, là các tiêu chí này không được quy định trong pháp luật và các quy định có liên quan hoặc do tổ chức nghề nghiệp có uy tín ban hành theo một quy trình chuẩn.

A50. Nếu các tiêu chí được xây dựng riêng cho mục đích lập *và trình bày* thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo trong hoàn cảnh cụ thể của một hợp đồng dịch vụ đảm bảo, các tiêu chí này sẽ không phù hợp nếu thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc báo cáo dịch vụ đảm bảo gây hiểu nhầm cho đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo. Thông thường, đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo hoặc bên thuê dịch vụ cần xác nhận là các tiêu chí được xây dựng riêng là phù hợp với mục đích của họ. Việc không có xác nhận này có thể sẽ ảnh hưởng đến việc đánh giá tính phù hợp của các tiêu chí được áp dụng và thông tin về các tiêu chí trên báo cáo dịch vụ đảm bảo.

Tính sẵn có của tiêu chí (hướng dẫn đoạn 24(b)(iii) Chuẩn mực này)

A51. Tiêu chí cần phải công bố cho đối tượng sử dụng để họ hiểu được cách thức đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo. Việc công bố tiêu chí cho đối tượng sử dụng phải theo một trong các hình thức sau đây:

(a) Thông báo công khai;

(b) Nêu một cách rõ ràng khi trình bày thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo;

(c) Nêu một cách rõ ràng trong báo cáo dịch vụ đảm bảo (xem hướng dẫn tại đoạn A164 Chuẩn mực này);

(d) Tiêu chí là các kiến thức thông dụng, ví dụ, tiêu chí để đo lường thời gian là giờ, phút.

A52. Một số tiêu chí có thể chỉ được công bố cho các đối tượng sử dụng cụ thể, ví dụ, các điều khoản của một hợp đồng, hoặc các tiêu chí do hiệp hội ngành nghề quy định chỉ áp dụng cho các đối tượng trong ngành nghề đó vì các tiêu chí này chỉ liên quan đến một mục đích cụ thể. Trường hợp này, đoạn 69(f) yêu cầu phải có đoạn lưu ý tới người đọc về vấn đề này. Ngoài ra, kiểm toán viên có thể cân nhắc trình bày rõ là báo cáo dịch vụ đảm bảo chỉ sử dụng cho mục đích của một số đối tượng sử dụng cụ thể (xem hướng dẫn tại đoạn A166 - A167 Chuẩn mực này).

Thu thập bằng chứng (hướng dẫn đoạn 24(b)(iv) Chuẩn mực này)

Số lượng và chất lượng của bằng chứng sẵn có

A53. Số lượng và chất lượng của bằng chứng sẵn có bị ảnh hưởng bởi:

(a) Đặc điểm của đối tượng dịch vụ đảm bảo hay thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Ví dụ, bằng chứng sẽ ít khách quan hơn khi thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo mang tính tương lai thay vì quá khứ;

(b) Hoàn cảnh cụ thể khác, ví dụ, khi bằng chứng dự kiến sẽ tồn tại nhưng không thu thập được vì các lý do như: thời điểm kiểm toán viên được bổ nhiệm cung cấp dịch vụ, chính sách lưu giữ tài liệu của đơn vị, hệ thống thông tin không đầy đủ, hoặc do các hạn chế do bên chịu trách nhiệm tạo ra.

Thông thường bằng chứng mang tính thuyết phục nhiều hơn là tính khẳng định.

Tiếp cận với hồ sơ, tài liệu (hướng dẫn đoạn 56(a) Chuẩn mực này)

A54. Việc kiểm toán viên nhận được xác nhận của bên có trách nhiệm liên quan về việc họ đã hiểu và thừa nhận trách nhiệm trong việc cung cấp cho kiểm toán viên các nội dung dưới đây sẽ giúp kiểm toán viên xác định xem liệu hợp đồng dịch vụ có đặc điểm là "kiểm toán viên có thể thu thập đầy đủ các bằng chứng cần thiết làm cơ sở đưa ra kết luận" hay không:

(a) Quyền tiếp cận với tất cả các thông tin mà bên có trách nhiệm liên quan cho rằng có liên quan đến việc lập thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo như hồ sơ, tài liệu và các thông tin khác;

(b) Các thông tin bổ sung khác mà kiểm toán viên có thể yêu cầu từ bên có trách nhiệm liên quan cho mục đích của hợp đồng dịch vụ;

(c) Quyền tiếp cận không hạn chế với bên có trách nhiệm liên quan mà kiểm toán viên xác định là cần thiết để thu thập bằng chứng.

A55. Bản chất của mối quan hệ giữa bên chịu trách nhiệm, bên đo lường hoặc đánh giá, và bên thuê dịch vụ có thể ảnh hưởng đến việc thu thập hồ sơ, tài liệu và các thông tin khác mà kiểm toán viên sử dụng làm bằng chứng khi thực hiện hợp đồng dịch vụ. Do đó, bản chất của các mối quan hệ trên là một yếu tố cần xem xét khi xác định liệu có chấp nhận hợp đồng dịch vụ hay không. Ví dụ về một số trường hợp mà bản chất của các mối quan hệ này cần được xem xét được trình bày trong đoạn A139 Chuẩn mực này.

Mục đích phù hợp (hướng dẫn đoạn 24(b)(vi) Chuẩn mực này)

A56. Khi xác định hợp đồng dịch vụ có mục đích phù hợp hay không, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* cần xem xét các yếu tố sau:

(1) Đối tượng sử dụng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và báo cáo dịch vụ đảm bảo (đặc biệt, khi các tiêu chí được xây dựng cho mục đích riêng). Kiểm toán viên cần xem xét thêm liệu thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và báo cáo dịch vụ đảm bảo có được sử dụng hay cung cấp rộng rãi ngoài các đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo hay không;

(2) Một số khía cạnh của thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo liệu có bị loại ra khỏi hợp đồng dịch vụ đảm bảo hay không và lý do của việc loại ra đó;

(3) Đặc trưng của mối quan hệ giữa bên chịu trách nhiệm, bên đo lường hoặc đánh giá, và bên thuê dịch vụ, ví dụ, khi bên đo lường hoặc đánh giá không phải là bên chịu trách nhiệm, liệu bên chịu trách nhiệm có cho phép sử dụng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và khả năng soát xét thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo trước khi nó được cung cấp cho đối tượng sử dụng hoặc trước khi đưa ra lấy ý kiến đánh giá về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hay không;

(4) Ai là người lựa chọn các tiêu chí được áp dụng để đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo, mức độ xét đoán và thiên lệch khi sử dụng các tiêu chí này. Hợp đồng dịch vụ có mục đích phù hợp hơn nếu đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo được lựa chọn hoặc được tham gia vào việc lựa chọn các tiêu chí;

(5) Có bất kỳ hạn chế đáng kể nào trong phạm vi công việc của kiểm toán viên hay không;

(6) Liệu kiểm toán viên có cơ sở cho rằng bên thuê dịch vụ có ý định gắn tên kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* với đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo một cách không phù hợp hay không.

Thỏa thuận về các điều khoản của hợp đồng (hướng dẫn đoạn 27 Chuẩn mực này)

A57. Để đảm bảo lợi ích của cả bên thuê dịch vụ và kiểm toán viên, *doanh nghiệp kiểm toán*, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* cần thống nhất các điều khoản của hợp đồng bằng văn bản trước khi bắt đầu thực hiện dịch vụ để

tránh gây hiểu nhầm. Hình thức và nội dung của hợp đồng sẽ thay đổi theo hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ. Ví dụ, nếu pháp luật và các quy định có liên quan đã quy định đầy đủ, chi tiết một số điều khoản có liên quan đến hợp đồng thì kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* chỉ cần trình bày lại trong hợp đồng và bổ sung những điều khoản mà hai bên thấy là cần thiết.

A58. Pháp luật và các quy định có liên quan, đặc biệt là trong lĩnh vực công, có thể có quy định về việc bổ nhiệm kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán*, quy định quyền hạn cụ thể của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán*, như quyền tiếp cận hồ sơ, tài liệu và các thông tin khác của một bên liên quan và quy định trách nhiệm của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán*, như quy định kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* phải báo cáo trực tiếp cho cơ quan quản lý Nhà nước hoặc công chúng trong trường hợp bên có trách nhiệm liên quan đưa ra giới hạn về phạm vi của hợp đồng.

Chấp nhận thay đổi điều khoản của hợp đồng (hướng dẫn đoạn 29 Chuẩn mực này)

A59. Yêu cầu thay đổi từ một hợp đồng dịch vụ đảm bảo sang hợp đồng dịch vụ phi đảm bảo hoặc từ hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý sang hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn có thể được coi là hợp lý nếu xuất phát từ thay đổi về hoàn cảnh cụ thể làm ảnh hưởng đến nhu cầu của đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo, hoặc xuất phát từ sự hiểu nhầm về nội dung của hợp đồng dịch vụ đảm bảo. Yêu cầu thay đổi từ hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý sang hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn không được coi là phù hợp nếu kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp để hình thành kết luận đảm bảo hợp lý.

Kiểm soát chất lượng

Kiểm toán viên hành nghề và doanh nghiệp kiểm toán (hướng dẫn đoạn 20, 31(a) - (b) Chuẩn mực này)

A60. Chuẩn mực này được soạn thảo trong bối cảnh nhiều biện pháp được đưa ra để đảm bảo chất lượng của hợp đồng dịch vụ đảm bảo do kiểm toán viên hành nghề và doanh nghiệp kiểm toán thực hiện, ví dụ, các biện pháp mà các tổ chức nghề nghiệp là thành viên của Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC) thực hiện theo Chương trình tuân thủ và Báo cáo nghĩa vụ thành viên do IFAC ban hành. Các biện pháp bao gồm:

(1) Yêu cầu về năng lực chuyên môn, ví dụ, các tiêu chuẩn về đào tạo và kinh nghiệm để trở thành thành viên và các yêu cầu để duy trì sự phát triển chuyên môn;

(2) Chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng thực hiện tại doanh nghiệp kiểm toán. Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1 áp dụng cho tất cả doanh nghiệp kế toán, kiểm toán trong việc thực hiện dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ liên quan;

(3) Quy định về Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán, trong đó có yêu cầu cụ thể về tính độc lập, được xây dựng trên các nguyên tắc đạo đức cơ bản là: tính chính trực, khách quan, năng lực chuyên môn và tính thận trọng, tính bảo mật, tư cách nghề nghiệp.

Kiểm soát chất lượng ở cấp độ doanh nghiệp kiểm toán (hướng dẫn đoạn 03(b), 31(a) Chuẩn mực này)

A61. Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1 quy định và hướng dẫn trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán trong việc thiết lập và duy trì hệ thống kiểm soát chất lượng đối với các hợp đồng dịch vụ đảm bảo. Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1 quy định trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán trong việc thiết lập và thực hiện các chính sách và thủ tục để đảm bảo rằng doanh nghiệp và cán bộ, nhân viên của mình tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan, bao gồm cả tính độc lập. Việc tuân thủ Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1 yêu cầu doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng và duy trì hệ thống kiểm soát chất lượng bao gồm các chính sách và thủ tục cho từng yếu tố dưới đây, và các chính sách, thủ tục này phải được quy định bằng văn bản đồng thời phổ biến cho tất cả cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp:

(a) Trách nhiệm của Ban Giám đốc về chất lượng trong doanh nghiệp kiểm toán;

(b) Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan;

(c) Chấp nhận và duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng dịch vụ cụ thể;

(d) Nguồn nhân lực;

(e) Thực hiện hợp đồng dịch vụ;

(f) Giám sát.

A62. Các yêu cầu nghề nghiệp hoặc các yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan khác đến trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán nhằm thiết lập và duy trì hệ thống kiểm soát chất lượng mà tối thiểu tương đương với Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1 cho các vấn đề được đề cập ở đoạn trên và phải yêu cầu các doanh nghiệp đạt được mục tiêu như yêu cầu của Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1.

A63. Để thực hiện trách nhiệm về chất lượng tổng thể của từng hợp đồng dịch vụ đảm bảo thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ phải có các hành động và thông điệp phù hợp tới các thành viên khác trong nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo, trong đó cần nhấn mạnh chất lượng là yếu tố cốt yếu khi thực hiện hợp đồng dịch vụ và tầm quan trọng của chất lượng dịch vụ trong việc:

(a) Thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan;

(b) Tuân thủ các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp kiểm toán về kiểm soát chất lượng;

(c) Phát hành báo cáo phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ;

(d) Nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ có khả năng nêu ra những vấn đề còn bất đồng mà không sợ bị đe dọa.

A64. Hệ thống kiểm soát chất lượng có hiệu quả bao gồm một quy trình giám sát được thiết kế nhằm cung cấp cho doanh nghiệp kiểm toán mức độ đảm bảo hợp lý rằng các chính sách và thủ tục của doanh nghiệp về hệ thống kiểm soát chất lượng là phù hợp, đầy đủ và hoạt động hiệu quả.

A65. Trừ khi doanh nghiệp kiểm toán hoặc các bên khác đưa ra thông tin khác, nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ có thể tin tưởng vào hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán. Ví dụ, nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ có thể dựa vào hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán liên quan tới:

(a) Năng lực của cán bộ, nhân viên thông qua tuyển dụng và đào tạo chính thức;

(b) Tính độc lập thông qua tích lũy và trao đổi thông tin phù hợp về tính độc lập;

(c) Duy trì mối quan hệ khách hàng thông qua hệ thống chấp nhận và duy trì khách hàng;

(d) Tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan thông qua quá trình giám sát.

Khi xem xét các khiếm khuyết xác định được trong hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán mà các khiếm khuyết đó có thể ảnh hưởng đến hợp đồng dịch vụ, thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ có thể xem xét đến các biện pháp mà doanh nghiệp kiểm toán thực hiện để khắc phục các khiếm khuyết đó.

A66. Một khiếm khuyết trong hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán không đồng nghĩa với việc một hợp đồng dịch vụ đảm bảo nào đó không được thực hiện theo các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan hoặc cũng không có nghĩa là báo cáo của kiểm toán viên không phù hợp.

Kỹ năng, kiến thức và kinh nghiệm liên quan đến đối tượng dịch vụ đảm bảo và việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo (hướng dẫn đoạn 31(c) Chuẩn mực này)

A67. Kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* có thể được yêu cầu thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo liên quan đến đối tượng dịch vụ đảm bảo và thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Một vài vấn đề có thể yêu cầu kiến thức và kỹ năng đặc biệt ngoài khả năng thông thường của từng cá nhân.

A68. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán yêu cầu kiểm toán viên hành nghề chỉ được cung cấp dịch vụ khi mà họ có đủ năng lực chuyên môn để thực hiện (xem quy định tại đoạn 210.6 Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán). Kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* chịu trách nhiệm toàn

bộ về kết luận đảm bảo, việc sử dụng công việc của chuyên gia không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* về kết luận đảm bảo. Tuy nhiên, nếu kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* sử dụng công việc của chuyên gia theo quy định của Chuẩn mực này và kết luận rằng công việc của chuyên gia là đầy đủ cho mục đích của hợp đồng dịch vụ, kiểm toán viên có thể sử dụng những phát hiện hoặc kết luận của chuyên gia trong lĩnh vực chuyên môn riêng biệt của chuyên gia như là bằng chứng thích hợp.

Phân công nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo

Khả năng và thẩm quyền chung (hướng dẫn đoạn 32 Chuẩn mực này).

A69. Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1 yêu cầu doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục về việc chấp nhận, duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng dịch vụ cụ thể để có sự đảm bảo hợp lý rằng doanh nghiệp sẽ chỉ chấp nhận hoặc duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng dịch vụ khi doanh nghiệp có đủ năng lực chuyên môn và khả năng để thực hiện hợp đồng dịch vụ, bao gồm thời gian và các nguồn lực cần thiết (xem quy định tại đoạn 26 Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1).

Chuyên gia của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* (hướng dẫn đoạn 32(a), 32(b)(i) Chuẩn mực này).

A70. Một phần công việc dịch vụ đảm bảo có thể do một nhóm bao gồm một hoặc nhiều chuyên gia thực hiện. Ví dụ, một chuyên gia có thể hỗ trợ kiểm toán viên trong việc tìm hiểu về đối tượng dịch vụ đảm bảo và các hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ hoặc các vấn đề được đề cập trong đoạn 46R Chuẩn mực này (đối với hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý) và đoạn 46L Chuẩn mực này (đối với hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn).

A71. Khi sử dụng công việc của chuyên gia, việc thực hiện một số thủ tục quy định tại đoạn 52 Chuẩn mực này có thể phù hợp trong giai đoạn chấp nhận hay duy trì hợp đồng.

Kiểm toán viên khác (hướng dẫn đoạn 32(b)(ii) Chuẩn mực này).

A72. Thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể bao gồm thông tin mà kiểm toán viên khác đã đưa ra kết luận. Trong kết luận về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo, kiểm toán viên có thể quyết định sử dụng bằng chứng mà kiểm toán viên khác đã dựa vào làm cơ sở đưa ra kết luận để làm bằng chứng liên quan đến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

A73. Kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* có thể sử dụng kết quả dịch vụ của kiểm toán viên khác một cách phù hợp, ví dụ trường hợp một phần của đối tượng dịch vụ đảm bảo ở một địa điểm xa hoặc ở nước ngoài. Kiểm toán viên khác này không phải là thành viên nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo. Khi sử dụng kết quả dịch vụ của kiểm toán viên khác, nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ cần đánh giá các vấn đề sau đây:

(1) Liệu kiểm toán viên khác có hiểu và tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan đến hợp đồng hay không, đặc biệt là có đảm bảo tính độc lập hay không;

(2) Năng lực chuyên môn của kiểm toán viên khác;

(3) Mức độ tham gia của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ vào công việc của kiểm toán viên khác;

(4) Liệu kiểm toán viên khác có hoạt động trong môi trường pháp lý có thể giám sát tích cực kiểm toán viên đó hay không.

Trách nhiệm soát xét (hướng dẫn đoạn 33(c) Chuẩn mực này)

A74. Theo quy định tại đoạn 33 Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1, các chính sách và thủ tục về trách nhiệm soát xét của doanh nghiệp kiểm toán phải được xác định dựa trên nguyên tắc: trong một nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ, các thành viên có nhiều kinh nghiệm thực hiện soát xét công việc của các thành viên ít kinh nghiệm hơn.

Soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ (hướng dẫn đoạn 36(b) Chuẩn mực này)

A75. Các vấn đề khác có thể được xem xét khi soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ bao gồm:

(a) Đánh giá của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ về tính độc lập của doanh nghiệp kiểm toán liên quan tới hợp đồng dịch vụ cụ thể;

(b) Liệu nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ đã tham khảo ý kiến tư vấn cần thiết về các vấn đề còn khác biệt về quan điểm, các vấn đề phức tạp hoặc dễ gây tranh cãi hay chưa và các kết luận từ việc tham khảo ý kiến tư vấn;

(c) Liệu tài liệu, hồ sơ của hợp đồng dịch vụ được lựa chọn để soát xét có phản ánh các công việc đã được thực hiện liên quan đến các xét đoán quan trọng và có hỗ trợ cho các kết luận đưa ra hay không.

Hoài nghi nghề nghiệp và xét đoán chuyên môn

Hoài nghi nghề nghiệp (hướng dẫn đoạn 37 Chuẩn mực này)

A76. Hoài nghi nghề nghiệp là thái độ cảnh giác đối với các vấn đề như:

(1) Các bằng chứng mâu thuẫn với nhau;

(2) Thông tin dẫn đến việc nghi ngờ về độ tin cậy của các tài liệu và kết quả phỏng vấn đã được sử dụng làm bằng chứng;

(3) Các tình huống đặt ra yêu cầu phải thực hiện thủ tục bổ sung ngoài những thủ tục mà các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo (VSAEs) yêu cầu;

(4) Các sự kiện có thể là dấu hiệu của sai sót.

A77. Kiểm toán viên cần duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt thời gian thực hiện hợp đồng dịch vụ để giảm các rủi ro:

(1) Bỏ qua các sự kiện và tình huống bất thường;

(2) Vội vàng rút ra kết luận chỉ từ việc quan sát;

(3) Sử dụng các giả định không phù hợp khi xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của thủ tục và đánh giá kết quả của các thủ tục đó.

A78. Kiểm toán viên phải có thái độ hoài nghi nghề nghiệp để đánh giá một cách nghiêm túc đối với bằng chứng. Điều này bao gồm sự nghi ngờ đối với các bằng chứng mâu thuẫn, trái ngược và đánh giá mức độ tin cậy của các tài liệu, kết quả phỏng vấn. Thái độ hoài nghi nghề nghiệp cũng bao gồm việc xem xét về tính đầy đủ và thích hợp của các bằng chứng thu thập được trong từng hoàn cảnh cụ thể.

A79. Nếu hợp đồng dịch vụ không liên quan đến việc đảm bảo tính xác thực của tài liệu thì các chứng từ, tài liệu có thể được chấp nhận là xác thực nếu kiểm toán viên không có lý do nào để tin rằng chứng từ, tài liệu đó là không xác thực. Tuy nhiên, theo quy định tại đoạn 50 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải xem xét độ tin cậy của thông tin được sử dụng làm bằng chứng.

A80. Kiểm toán viên có thể sử dụng kinh nghiệm và hiểu biết của mình trong quá khứ về sự trung thực và tính chính trực của người cung cấp bằng chứng. Tuy nhiên, việc tin tưởng vào sự trung thực và tính chính trực của người cung cấp bằng chứng không làm giảm thái độ hoài nghi nghề nghiệp của kiểm toán viên.

Xét đoán chuyên môn (hướng dẫn đoạn 38 Chuẩn mực này)

A81. Xét đoán chuyên môn là đòi hỏi thiết yếu khi thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo. Kiểm toán viên sẽ không thể hiểu chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo, và đưa ra các quyết định cần thiết trong quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ nếu không sử dụng các kiến thức và kinh nghiệm một cách phù hợp với thực tế và hoàn cảnh cụ thể. Xét đoán chuyên môn rất cần thiết trong việc đưa ra các quyết định về:

(1) Mức trọng yếu và rủi ro hợp đồng;

(2) Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục được sử dụng để đáp ứng các yêu cầu của các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo có liên quan và thu thập bằng chứng;

(3) Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của các bằng chứng đã thu thập và sự cần thiết phải thu thập thêm các bằng chứng để đạt được mục tiêu của Chuẩn mực này và các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác áp dụng cho một đối tượng dịch vụ đảm bảo cụ thể. Đặc biệt với hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, xét đoán chuyên môn là cần thiết để đánh giá liệu đã đạt được mức độ đảm bảo chấp nhận được hay chưa;

(4) Đưa ra kết luận phù hợp dựa trên các bằng chứng đã thu thập.

A82. Đặc điểm nổi bật về tính xét đoán chuyên môn mà kiểm toán viên phải có là việc kiểm toán viên sử dụng những kiến thức được đào tạo, sự hiểu biết và kinh nghiệm để phát triển kỹ năng cần thiết nhằm đưa ra những xét đoán hợp lý.

A83. Việc sử dụng xét đoán chuyên môn trong bất kỳ trường hợp nào đều dựa trên hiểu biết của kiểm toán viên về thực tế và hoàn cảnh cụ thể. Đối với những vấn đề phức tạp hoặc dễ gây tranh cãi xảy ra trong quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ, để đưa ra xét đoán chuyên môn có tính chuyên nghiệp và hợp lý, bao gồm mức độ mà các vấn đề cụ thể trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo bị ảnh hưởng bởi xét đoán của bên có trách nhiệm liên quan, kiểm toán viên có thể tham khảo ý kiến tư vấn ở mức độ thích hợp trong nội bộ nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ hoặc giữa nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ với các bên khác trong hoặc ngoài doanh nghiệp kiểm toán.

A84. Xét đoán chuyên môn có thể được đánh giá dựa vào việc xem xét sự vận dụng các nguyên tắc về dịch vụ đảm bảo, đo lường hoặc đánh giá một cách thành thạo, phù hợp và nhất quán với thực tế và tình huống cụ thể mà kiểm toán viên biết được cho đến ngày lập báo cáo dịch vụ đảm bảo.

A85. Xét đoán chuyên môn cần được sử dụng trong suốt quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ và thể hiện một cách thích hợp trong tài liệu, hồ sơ hợp đồng dịch vụ. Theo quy định tại đoạn 79 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải lập và lưu lại đầy đủ tài liệu, hồ sơ về hợp đồng dịch vụ để một kiểm toán viên có kinh nghiệm, không có mối liên hệ nào trước đó với hợp đồng dịch vụ, có thể hiểu được những xét đoán chuyên môn quan trọng mà kiểm toán viên đã thực hiện để đưa ra kết luận về những vấn đề trọng yếu phát sinh trong quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ. Kiểm toán viên không được sử dụng xét đoán chuyên môn để biện hộ cho những quyết định không chứng minh được bằng thực tế, bằng hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ hoặc bằng các bằng chứng đầy đủ và thích hợp.

Lập kế hoạch và thực hiện hợp đồng

Lập kế hoạch (hướng dẫn đoạn 40 Chuẩn mực này)

A86. Lập kế hoạch liên quan đến việc thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ, các thành viên chính của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ và chuyên gia bên ngoài xây dựng: (i) Chiến lược tổng thể về phạm vi, các công việc trọng tâm, lịch trình và việc thực hiện hợp đồng dịch vụ; và (ii) Kế hoạch thực hiện hợp đồng dịch vụ, bao gồm phương pháp tiếp cận cụ thể về nội dung, lịch trình và phạm vi của thủ tục được thực hiện và lý do lựa chọn các thủ tục đó. Việc lập kế hoạch đầy đủ, thích hợp giúp tập trung phù hợp vào các khu vực quan trọng của hợp đồng dịch vụ, xác định các vấn đề có thể xảy ra một cách kịp thời và tổ chức, quản lý một cách đúng đắn hợp đồng sao cho hợp đồng dịch vụ được thực hiện một cách hiệu quả và hiệu suất cao. Việc lập kế hoạch đầy đủ, thích hợp cũng

hỗ trợ kiểm toán viên trong việc phân công công việc hợp lý cho các thành viên nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ và tạo điều kiện định hướng, giám sát và soát xét công việc của họ. Ngoài ra, điều này hỗ trợ sự phối hợp công việc với kiểm toán viên khác và với chuyên gia. Nội dung và phạm vi của việc lập kế hoạch sẽ thay đổi tùy theo hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ, ví dụ mức độ phức tạp của đối tượng dịch vụ đảm bảo và tiêu chí được áp dụng. Ví dụ về các vấn đề quan trọng cần được xem xét bao gồm:

(1) Đặc điểm của hợp đồng quyết định phạm vi hợp đồng, bao gồm các điều khoản của hợp đồng và đặc điểm của đối tượng dịch vụ đảm bảo và các tiêu chí được áp dụng;

(2) Dự kiến về thời gian và nội dung trao đổi cần thiết;

(3) Kết quả của hoạt động đánh giá, chấp nhận *khách hàng và* hợp đồng dịch vụ, và liệu hiểu biết mà thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ đã thu được từ việc cung cấp các dịch vụ trước đây cho bên có trách nhiệm liên quan có phù hợp với hợp đồng dịch vụ này hay không;

(4) Quá trình thực hiện hợp đồng;

(5) Hiểu biết của kiểm toán viên về bên có trách nhiệm liên quan và môi trường hoạt động của họ, bao gồm các rủi ro mà thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể có sai sót trọng yếu;

(6) Xác định đối tượng sử dụng và nhu cầu thông tin của họ, và xem xét tính trọng yếu và các thành phần của rủi ro hợp đồng;

(7) Mức độ rủi ro do gian lận có liên quan đến hợp đồng dịch vụ;

(8) Nội dung, lịch trình và phạm vi các nguồn lực cần thiết để thực hiện hợp đồng, ví dụ nguồn nhân lực và yêu cầu chuyên môn bao gồm nội dung và mức độ tham gia của chuyên gia;

(9) Ảnh hưởng của bộ phận kiểm toán nội bộ đối với hợp đồng dịch vụ.

A87. Kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* có thể thảo luận một số vấn đề về lập kế hoạch với bên có trách nhiệm liên quan nhằm tạo thuận lợi cho việc thực hiện và quản lý hợp đồng dịch vụ (ví dụ, kết hợp một số thủ tục trong kế hoạch thực hiện hợp đồng dịch vụ với công việc của bên có trách nhiệm liên quan). Mặc dù có thảo luận với bên có trách nhiệm liên quan nhưng kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* vẫn chịu trách nhiệm về chiến lược tổng thể và kế hoạch của hợp đồng dịch vụ. Khi thảo luận các vấn đề trong chiến lược tổng thể và kế hoạch của hợp đồng dịch vụ, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* cần thận trọng để không làm ảnh hưởng đến hiệu quả của hợp đồng dịch vụ. Ví dụ, việc thảo luận nội dung, lịch trình của các thủ tục chi tiết với bên có trách nhiệm liên quan có thể làm ảnh hưởng đến hiệu quả của hợp đồng dịch vụ do các thủ tục rất dễ dự đoán trước.

A88. Lập kế hoạch không phải là một giai đoạn riêng biệt, mà là một quá trình liên tục và lặp lại trong suốt thời gian thực hiện hợp đồng. Khi xảy ra các sự kiện ngoài dự kiến, thay đổi điều kiện hoặc bằng chứng thu thập được từ kết quả của các thủ tục đảm bảo, kiểm toán viên có thể cần phải thay đổi chiến lược tổng thể và kế hoạch, theo đó, dẫn đến thay đổi nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục tiếp theo trong kế hoạch đã lập.

A89. Đối với các hợp đồng dịch vụ nhỏ hoặc không phức tạp, chỉ cần một nhóm nhỏ thực hiện hợp đồng dịch vụ. *Các hợp đồng dịch vụ loại này có thể chỉ do một thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ và một kiểm toán viên thực hiện*. Với một nhóm nhỏ thực hiện hợp đồng dịch vụ, sự liên hệ và trao đổi giữa các thành viên trong nhóm được thực hiện dễ dàng hơn. Xây dựng chiến lược tổng thể cho hợp đồng dịch vụ trong những trường hợp này không cần phải phức tạp và mất nhiều thời gian, được thay đổi theo quy mô của đơn vị, độ phức tạp của hợp đồng dịch vụ, bao gồm đối tượng dịch vụ đảm bảo, các tiêu chí và quy mô của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ. Ví dụ, trường hợp một hợp đồng dịch vụ nhiều kỳ, một bản ghi nhớ tóm tắt được lập khi kết thúc hợp đồng dịch vụ năm trước, dựa vào việc soát xét các giấy tờ làm việc và các vấn đề nổi bật đã được xác định trong hợp đồng dịch vụ vừa hoàn thành, được cập nhật trong kỳ hiện tại dựa vào việc thảo luận với bên có trách nhiệm liên quan, có thể được sử dụng như là chiến lược cho hợp đồng dịch vụ hiện tại.

A90. Trong các trường hợp quy định tại đoạn 43 Chuẩn mực này, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* tiếp tục thực hiện hợp đồng dịch vụ:

(a) Nếu kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* xét thấy các tiêu chí được áp dụng không phù hợp hoặc đối tượng dịch vụ đảm bảo không thích hợp, có thể gây hiểu nhầm cho đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo, thì kiểm toán viên có thể đưa ra kết luận ngoại trừ hoặc kết luận trái ngược, tùy thuộc vào mức độ trọng yếu và lan tỏa của vấn đề;

(b) Trong trường hợp khác, kiểm toán viên có thể đưa ra kết luận ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra kết luận tùy thuộc vào xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên về mức độ trọng yếu và lan tỏa của vấn đề.

A91. Ví dụ, sau khi chấp nhận hợp đồng dịch vụ, kiểm toán viên phát hiện ra việc áp dụng các tiêu chí có thể dẫn đến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo bị phản ánh thiên lệch và sự thiên lệch này là trọng yếu và lan tỏa, thì kiểm toán viên cần đưa ra kết luận trái ngược trong trường hợp này.

Mức trọng yếu (hướng dẫn đoạn 44 Chuẩn mực này)

A92. Xét đoán chuyên môn về mức trọng yếu được thực hiện theo các tình huống thực tế, nhưng không chịu ảnh hưởng bởi mức độ đảm bảo, nghĩa là, đối với cùng một đối tượng sử dụng và mục đích thì mức trọng yếu cho dịch vụ đảm bảo hợp lý cũng giống với mức trọng yếu cho dịch vụ đảm bảo có giới hạn, vì mức trọng yếu được xác định dựa trên nhu cầu thông tin của đối tượng sử dụng.

A93. Các tiêu chí được áp dụng có thể đưa ra khái niệm về mức trọng yếu trong việc lập và trình bày thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và cung cấp cơ sở cho kiểm toán viên tham khảo trong việc xem xét mức trọng yếu cho hợp đồng. Mặc dù tiêu chí được áp dụng có thể sử dụng các thuật ngữ khác nhau khi đề cập đến mức trọng yếu, khái niệm mức trọng yếu thường bao gồm các vấn đề được hướng dẫn tại các đoạn A92 - A100 Chuẩn mực này. Nếu tiêu chí được áp dụng không đưa ra khái niệm về mức trọng yếu, các hướng dẫn tại đoạn A92 - A100 nói trên sẽ cung cấp cơ sở cho kiểm toán viên tham khảo.

A94. Những sai sót, bao gồm cả việc bỏ sót, được coi là trọng yếu nếu những sai sót này, khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại, dự kiến, có thể gây ảnh hưởng tới quyết định kinh tế của đối tượng sử dụng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Việc xác định mức trọng yếu của kiểm toán viên mang tính xét đoán chuyên môn và phụ thuộc vào nhận thức của kiểm toán viên về nhu cầu thông tin chung của nhóm đối tượng sử dụng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Trường hợp này, kiểm toán viên có thể giả định rằng đối tượng sử dụng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo:

(a) Có sự hiểu biết hợp lý về đối tượng dịch vụ đảm bảo và quan tâm nghiên cứu thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo với sự cẩn trọng một cách hợp lý;

(b) Hiểu rằng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo được lập và được đảm bảo trên cơ sở mức trọng yếu và có hiểu biết về khái niệm mức trọng yếu quy định trong tiêu chí được áp dụng (nếu có);

(c) Nhận thức được tính không chắc chắn tiềm tàng trong việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo;

(d) Đưa ra quyết định hợp lý dựa trên cơ sở thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo, xét trên phương diện tổng thể.

Nếu dịch vụ đảm bảo không được thiết kế để đáp ứng nhu cầu thông tin của các đối tượng sử dụng cụ thể thì mức độ ảnh hưởng của sai sót thường sẽ không được xem xét đối với mỗi đối tượng sử dụng cụ thể mà nhu cầu thông tin của các đối tượng này thường rất khác nhau (xem thêm đoạn A16 - A18 Chuẩn mực này).

A95. Mức trọng yếu được xem xét trong mối quan hệ giữa các yếu tố định lượng và định tính. Khi xem xét mức trọng yếu trong một hợp đồng dịch vụ cụ thể, tầm quan trọng của các yếu tố định lượng và định tính là một vấn đề mà kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên môn.

A96. Các yếu tố định tính có thể bao gồm:

(1) Số người hoặc đơn vị chịu ảnh hưởng của đối tượng dịch vụ đảm bảo;

(2) Sự tương tác và tầm quan trọng của các phần khác nhau của thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo, khi thông tin này được tạo thành từ nhiều thành phần, ví dụ, một báo cáo bao gồm nhiều chỉ số hoạt động;

(3) Từ ngữ được lựa chọn để phản ánh thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo được thể hiện dưới dạng bản tường thuật;

(4) Đặc điểm của việc trình bày được áp dụng đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo khi tiêu chí được áp dụng cho phép trình bày theo nhiều cách khác nhau;

(5) Bản chất của một sai sót, ví dụ, bản chất của một sai lệch phát hiện được khi quan sát một thủ tục kiểm soát, khi thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo là báo cáo về hiệu quả của kiểm soát nội bộ;

(6) Liệu một sai sót có ảnh hưởng đến tính tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan hay không;

(7) Trường hợp báo cáo định kỳ về đối tượng dịch vụ đảm bảo, ảnh hưởng của một điều chỉnh sẽ gây tác động đến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo trong quá khứ, hiện tại hay có thể ảnh hưởng đến tương lai;

(8) Liệu sai sót có phải là kết quả của hành vi cố ý hay không cố ý;

(9) Liệu sai sót có là đáng kể hay không, khi xét đến hiểu biết của kiểm toán viên về các thông tin trao đổi trước đó với đối tượng sử dụng, ví dụ, liên quan đến kết quả kỳ vọng của việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo;

(10) Liệu sai sót có liên quan đến mối quan hệ giữa bên chịu trách nhiệm, bên đo lường hoặc đánh giá hoặc bên thuê dịch vụ hoặc mối quan hệ của các đối tượng này với các bên khác;

(11) Khi mức giá trị hoặc tiêu chuẩn đã được xác định, liệu kết quả thực hiện của thủ tục có chênh lệch với giá trị hoặc tiêu chuẩn đó hay không;

(12) Khi đối tượng dịch vụ đảm bảo là một chương trình của Chính phủ hay là đơn vị hoạt động trong lĩnh vực công, liệu một khía cạnh cụ thể của chương trình hay của đơn vị đó có là đáng kể hay không, khi xét đến tính chất, tính dễ nhận biết và tính nhạy cảm của chương trình hay của đơn vị đó;

(13) Khi thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo liên quan đến việc đưa ra kết luận về tính tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan, mức độ nghiêm trọng của hậu quả của hành vi không tuân thủ quy định.

A97. Yếu tố định lượng là các yếu tố liên quan đến độ lớn của sai sót trong số liệu báo cáo các khía cạnh của thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo (nếu có), và:

(1) Được diễn đạt bằng số; hoặc

(2) Liên quan đến các giá trị số học (ví dụ, số lượng các sai lệch phát hiện được từ việc quan sát một thủ tục kiểm soát có thể là yếu tố định lượng phù hợp khi thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo là một khẳng định rằng kiểm soát nội bộ có hiệu quả).

A98. Khi các yếu tố định lượng được áp dụng, việc lập kế hoạch hợp đồng dịch vụ chỉ để phát hiện sai sót trọng yếu riêng lẻ sẽ bỏ qua thực tế là các sai sót không trọng yếu riêng lẻ chưa được điều chỉnh và chưa được phát hiện, khi tổng

hợp lại, có thể làm cho thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu. Do đó, khi lập kế hoạch về nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục, kiểm toán viên cần xác định một giá trị nhỏ hơn mức trọng yếu để làm cơ sở xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục.

A99. Mức trọng yếu liên quan đến thông tin mà báo cáo dịch vụ đảm bảo cần đưa ra kết luận. Do đó, khi một hợp đồng dịch vụ đảm bảo chỉ áp dụng đối với một phần, mà không phải tất cả các khía cạnh của thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo thì mức trọng yếu chỉ được xem xét trên cơ sở phần thông tin đó về đối tượng dịch vụ đảm bảo thuộc phạm vi hợp đồng dịch vụ đảm bảo.

A100. Kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên môn khi đưa ra kết luận về mức trọng yếu của các sai sót phát hiện từ kết quả của các thủ tục đã thực hiện. Ví dụ:

(1) Các tiêu chí được áp dụng cho một hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực về giá trị thu được tương xứng với chi phí bỏ ra cho dịch vụ của khoa cấp cứu của một bệnh viện có thể bao gồm tốc độ của dịch vụ, chất lượng của các dịch vụ, số lượng bệnh nhân điều trị trong một ca và so sánh chi phí của dịch vụ đối với các bệnh viện tương tự khác. Nếu ba trong số các tiêu chí được thỏa mãn nhưng một tiêu chí không thỏa mãn với cách biệt nhỏ, việc xét đoán chuyên môn là cần thiết để kết luận liệu khoa cấp cứu của bệnh viện có giá trị thu được tương xứng với chi phí bỏ ra, xét một cách tổng thể, hay không;

(2) Trong một hợp đồng dịch vụ đảm bảo về tính tuân thủ pháp luật của đơn vị, đơn vị có thể đã tuân thủ chín điều khoản của pháp luật và quy định có liên quan, nhưng không tuân thủ một điều khoản còn lại. Kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên môn để đưa ra kết luận về việc liệu đơn vị có tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan, xét một cách tổng thể, hay không. Ví dụ, kiểm toán viên có thể xem xét tầm quan trọng của một điều khoản pháp luật mà đơn vị không tuân thủ, cũng như mối quan hệ của điều khoản đó với chín điều khoản còn lại của pháp luật và các quy định có liên quan.

Hiểu biết về hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ (hướng dẫn đoạn 45 - 47R Chuẩn mực này)

A101. Các cuộc thảo luận giữa thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ, thành viên chủ chốt khác của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ và chuyên gia của kiểm toán viên, về khả năng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể có sai sót trọng yếu, và việc áp dụng các tiêu chí đối với thực tế và hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ, có thể hỗ trợ nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ trong việc lập kế hoạch và thực hiện hợp đồng dịch vụ. Kiểm toán viên cần trao đổi các vấn đề có liên quan với thành viên nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ và với các chuyên gia khác không tham gia vào các cuộc thảo luận.

A102. Việc tìm hiểu về đối tượng dịch vụ đảm bảo và hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ cung cấp cho kiểm toán viên một cơ sở tham khảo để thực hiện xét đoán chuyên môn trong suốt quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ, ví dụ khi:

(1) Xem xét đặc điểm của đối tượng dịch vụ đảm bảo;

(2) Đánh giá tính phù hợp của tiêu chí;

(3) Xem xét các yếu tố mà theo xét đoán của kiểm toán viên là quan trọng để chỉ đạo nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ tập trung vào, bao gồm các yếu tố cần lưu ý đặc biệt, ví dụ nhu cầu về kỹ năng đặc biệt hay sử dụng công việc của chuyên gia;

(4) Thiết lập và đánh giá sự phù hợp về mặt định lượng của mức trọng yếu một cách liên tục (khi thích hợp), và xem xét các yếu tố về mặt định tính của mức trọng yếu;

(5) Xây dựng các ước tính để sử dụng khi thực hiện thủ tục phân tích;

(6) Thiết kế và thực hiện các thủ tục;

(7) Đánh giá bằng chứng, bao gồm tính hợp lý của các giải trình bằng lời và bằng văn bản mà kiểm toán viên nhận được.

A103. Kiểm toán viên thường có ít hiểu biết về đối tượng dịch vụ đảm bảo và hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ hơn là bên chịu trách nhiệm. Trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, kiểm toán viên thường có ít hiểu biết về đối tượng dịch vụ đảm bảo và hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ so với trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý, ví dụ, trong một số hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn kiểm toán viên có thể tìm hiểu về kiểm soát nội bộ đối với quá trình lập và trình bày thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo, tuy nhiên việc tìm hiểu này là không nhiều.

A104. Trong một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, việc xác định các khu vực mà thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể có sai sót trọng yếu giúp kiểm toán viên tập trung thủ tục vào các khu vực đó. Ví dụ, trong một hợp đồng dịch vụ mà thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo là báo cáo phát triển bền vững, kiểm toán viên có thể tập trung vào một số khu vực của báo cáo phát triển bền vững. Kiểm toán viên có thể thiết kế và thực hiện các thủ tục trên toàn bộ thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo khi thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo chỉ bao gồm một khu vực duy nhất hoặc khi việc thu thập sự đảm bảo trên tất cả các khu vực của thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo là cần thiết để có mức độ đảm bảo chấp nhận được.

A105. Trong một hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý, sự hiểu biết về kiểm soát nội bộ đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hỗ trợ kiểm toán viên trong việc xác định các loại sai sót và các yếu tố ảnh hưởng đến rủi ro có sai sót trọng yếu trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Kiểm toán viên được yêu cầu

phải đánh giá việc thiết kế các kiểm soát có liên quan và xác định xem chúng đã được thực hiện chưa, bằng cách thực hiện thêm các thủ tục ngoài việc phỏng vấn bên chịu trách nhiệm. Xét đoán chuyên môn là cần thiết để xác định kiểm soát nào là liên quan đến hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ.

A106. Trong một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, việc xem xét quy trình sử dụng để lập *và trình bày* thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hỗ trợ kiểm toán viên thiết kế và thực hiện các thủ tục đối với những khu vực mà thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo dễ phát sinh sai sót trọng yếu. Trong việc xem xét quy trình được áp dụng, kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định bước nào của quy trình có liên quan đến hợp đồng dịch vụ, đồng thời có thể phỏng vấn bên có trách nhiệm liên quan về các bước đó.

A107. Trong cả hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn và hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý, kết quả của quá trình đánh giá rủi ro của đơn vị có thể hỗ trợ kiểm toán viên trong việc tìm hiểu về đối tượng dịch vụ đảm bảo và hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ.

Thu thập bằng chứng

Nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục (hướng dẫn đoạn 48L - 49R Chuẩn mực này)

A108. Kiểm toán viên lựa chọn việc kết hợp các thủ tục nhằm đạt được sự đảm bảo hợp lý hoặc đảm bảo có giới hạn, một cách phù hợp. Ví dụ, các thủ tục sau đây có thể được sử dụng cho việc lập kế hoạch và thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo, tùy thuộc từng trường hợp các thủ tục đó được kiểm toán viên sử dụng:

(1) Kiểm tra;

(2) Quan sát;

(3) Xác nhận từ bên ngoài;

(4) Tính toán lại;

(5) Thực hiện lại;

(6) Thủ tục phân tích;

(7) Phỏng vấn.

A109. Các yếu tố ảnh hưởng đến việc lựa chọn thủ tục của kiểm toán viên bao gồm: bản chất của đối tượng dịch vụ đảm bảo, mức độ đảm bảo phải đạt được, và nhu cầu thông tin của đối tượng sử dụng và bên thuê dịch vụ, bao gồm thời gian thích hợp và chi phí tối thiểu.

A110. Trong một số trường hợp, một chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo áp dụng cho một đối tượng dịch vụ đảm bảo cụ thể có thể bao gồm những yêu cầu ảnh hưởng đến nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục. Ví dụ, chuẩn mực đó mô tả nội dung hay phạm vi của thủ tục cụ thể được thực

hiện hay mức độ đảm bảo được kỳ vọng đạt được trong một dạng hợp đồng cụ thể. Thậm chí trong những trường hợp như vậy, việc xác định phù hợp nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục phụ thuộc vào xét đoán chuyên môn và sẽ thay đổi theo từng hợp đồng.

A111. Trong một số hợp đồng dịch vụ, kiểm toán viên có thể không xác định được khu vực mà thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo dễ phát sinh sai sót trọng yếu. Cho dù không xác định được, kiểm toán viên vẫn phải thiết kế và thực hiện các thủ tục để đạt được mức độ đảm bảo chấp nhận được.

A112. Dịch vụ đảm bảo là một quá trình mang tính cập nhật thường xuyên và các thông tin thực tế mà kiểm toán viên thu thập được có thể có khác biệt đáng kể so với các thông tin được sử dụng làm cơ sở xác định các thủ tục theo kế hoạch đã lập. Khi kiểm toán viên thực hiện các thủ tục theo kế hoạch đã lập, bằng chứng thu thập được có thể làm cho kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục bổ sung khác. Các thủ tục bổ sung có thể bao gồm phỏng vấn bên đo lường hoặc đánh giá để kiểm tra các vấn đề được xác định bởi kiểm toán viên và điều chỉnh thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo nếu phù hợp.

Xác định sự cần thiết của các thủ tục bổ sung đối với hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn (hướng dẫn đoạn 49L Chuẩn mực này*)*

A113. Sau khi áp dụng xét đoán chuyên môn, kiểm toán viên có thể nhận thấy các sai sót không thể hiện là sai sót trọng yếu. Các ví dụ sau minh họa cho trường hợp có thể không cần thực hiện các thủ tục bổ sung vì theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên, sai sót được xác định rõ ràng không phải là sai sót trọng yếu:

(1) Nếu mức trọng yếu là 10.000 đơn vị và kiểm toán viên đánh giá là có tồn tại sai sót tiềm tàng với giá trị là 100 đơn vị, thì nhìn chung không cần thực hiện các thủ tục bổ sung, trừ khi có các yếu tố định tính khác cần được xem xét, vì rủi ro về sai sót trọng yếu có thể chấp nhận được trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ;

(2) Khi thực hiện một nhóm các thủ tục đối với một khu vực có thể có sai sót trọng yếu, nếu có kết quả trả lời cho một thủ tục phỏng vấn không được như mong đợi, kiểm toán viên có thể vẫn không cần thực hiện các thủ tục bổ sung nếu rủi ro có sai sót trọng yếu ở mức có thể chấp nhận được, trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ, và có xem xét đến kết quả của các thủ tục khác *trong nhóm các thủ tục đó*.

A114. Kiểm toán viên có thể nhận thấy các vấn đề khiến kiểm toán viên cho rằng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể có sai sót trọng yếu. Các ví dụ sau minh họa cho trường hợp có thể cần thực hiện thủ tục bổ sung, do sai sót đã xác định cho thấy thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể có sai sót trọng yếu:

(1) Khi thực hiện thủ tục phân tích, kiểm toán viên có thể nhận thấy có sự biến động hoặc mối quan hệ không nhất quán với các thông tin có liên quan khác hoặc có sự khác biệt đáng kể so với số lượng hoặc tỉ suất dự kiến;

(2) Kiểm toán viên có thể nhận thấy có sai sót trọng yếu tiềm tàng khi thực hiện rà soát các nguồn thông tin bên ngoài;

(3) Nếu các tiêu chí được áp dụng cho phép tỉ lệ sai sót là 10% và dựa trên thủ tục kiểm tra cụ thể, kiểm toán viên phát hiện ra tỉ lệ sai sót là 9%, thì có thể cần thực hiện thủ tục bổ sung vì rủi ro có sai sót trọng yếu có thể là không chấp nhận được trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ;

(4) Nếu kết quả của thủ tục phân tích gần vượt giá trị kỳ vọng thì có thể cần thực hiện thủ tục bổ sung vì rủi ro có sai sót trọng yếu có thể là không chấp nhận được trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ.

A115. Trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, nếu kiểm toán viên nhận thấy có vấn đề khiến kiểm toán viên cho rằng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể có sai sót trọng yếu, theo quy định tại đoạn 49L Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các thủ tục bổ sung. Ví dụ về các thủ tục bổ sung có thể bao gồm phỏng vấn bên có trách nhiệm liên quan hoặc thực hiện các thủ tục khác phù hợp với hoàn cảnh cụ thể.

A116. Sau khi đã thực hiện các thủ tục bổ sung theo quy định tại đoạn 49L Chuẩn mực này, nếu kiểm toán viên vẫn không thể thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp để: (i) Kết luận về việc vấn đề nêu trên không làm cho thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu; hoặc (ii) Xác định rằng vấn đề nêu trên có làm cho thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu, thì hợp đồng này bị giới hạn phạm vi và phải áp dụng các quy định tại đoạn 66 Chuẩn mực này.

A117. Xét đoán của kiểm toán viên về nội dung, lịch trình và phạm vi của thủ tục bổ sung cần thực hiện để thu thập bằng chứng nhằm đưa ra kết luận về việc có thể không xảy ra sai sót trọng yếu hoặc xác định là có tồn tại sai sót trọng yếu, được chỉ dẫn bởi:

(1) Thông tin thu thập được từ việc kiểm toán viên đánh giá kết quả của các thủ tục đã thực hiện;

(2) Hiểu biết mới nhất của kiểm toán viên về đối tượng dịch vụ đảm bảo và các hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ thu thập được trong suốt quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ;

(3) Quan điểm của kiểm toán viên về tính thuyết phục của bằng chứng cần phải có để xử lý vấn đề khiến kiểm toán viên cho rằng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể có sai sót trọng yếu.

Tổng hợp các sai sót không được điều chỉnh (hướng dẫn đoạn 51, 65 Chuẩn mực này)

A118. Các sai sót không được điều chỉnh phải được tổng hợp lại trong suốt quá trình thực hiện dịch vụ đảm bảo (xem quy định tại đoạn 51 Chuẩn mực này) cho mục đích đánh giá liệu, xét riêng lẻ hay tổng hợp lại, các sai sót này có trọng yếu hay không khi hình thành kết luận của kiểm toán viên.

A119. Kiểm toán viên cần chỉ ra mức giá trị cụ thể mà sai sót dưới mức đó được coi là sai sót không đáng kể và không cần tổng hợp lại vì kiểm toán viên cho rằng tổng hợp các sai sót đó không ảnh hưởng trọng yếu đến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Thuật ngữ "không đáng kể" không phải là cách gọi khác của thuật ngữ "không trọng yếu". Các vấn đề được coi là "không đáng kể" có sự khác biệt hoàn toàn về mức độ ảnh hưởng (độ lớn) so với mức trọng yếu quy định tại đoạn 44 Chuẩn mực này và những vấn đề đó không gây ra hậu quả đáng kể dù xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại, dù đánh giá về quy mô, bản chất hoặc trong các tình huống cụ thể. Khi có bất kỳ sự không chắc chắn nào về tính "không đáng kể" của một vấn đề thì vấn đề đó không còn được coi là không đáng kể.

Đánh giá khi có sự tham gia của chuyên gia trong hợp đồng dịch vụ

Nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục (hướng dẫn đoạn 52 Chuẩn mực này)

A120. Các vấn đề sau đây thường có liên quan khi xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục liên quan đến công việc của chuyên gia khi một phần công việc đảm bảo được chuyên gia đó thực hiện (xem thêm đoạn A70 Chuẩn mực này):

(a) Tầm quan trọng của công việc của chuyên gia đối với hợp đồng dịch vụ (xem thêm đoạn A121 - A122 Chuẩn mực này);

(b) Nội dung của vấn đề có liên quan đến công việc của chuyên gia;

(c) Rủi ro có sai sót trọng yếu của vấn đề có liên quan đến công việc của chuyên gia;

(d) Hiểu biết và kinh nghiệm của kiểm toán viên đối với các công việc trước đó của chuyên gia;

(e) Liệu chuyên gia có phải tuân theo các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán hay không (xem thêm đoạn A123 - A124 Chuẩn mực này).

Kết hợp các công việc của chuyên gia

A121. Hợp đồng dịch vụ đảm bảo có thể được thực hiện đối với các đối tượng dịch vụ đảm bảo ở phạm vi rộng, đòi hỏi phải có kỹ năng và kiến thức chuyên môn ngoài kỹ năng và kiến thức của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ và các thành viên nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ và khi đó phải sử dụng công việc của chuyên gia. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tham khảo ý kiến của chuyên gia về từng vấn đề riêng biệt.

Tuy nhiên, tầm quan trọng của công việc của chuyên gia trong toàn bộ hợp đồng dịch vụ càng lớn thì càng có nhiều khả năng chuyên gia sẽ làm việc như là thành viên của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ, trong đó gồm các chuyên gia về đối tượng dịch vụ đảm bảo và các nhân sự khác có chuyên môn về dịch vụ đảm bảo. Công việc của chuyên gia càng được kết hợp nhiều với nội dung, lịch trình và phạm vi công việc tổng thể của hợp đồng dịch vụ thì quá trình trao đổi hai chiều giữa chuyên gia và các nhân sự có chuyên môn về dịch vụ đảm bảo càng đóng vai trò quan trọng hơn. Quá trình trao đổi hai chiều sẽ tạo điều kiện cho công việc của chuyên gia kết hợp chặt chẽ với công việc của các nhân sự có chuyên môn về dịch vụ đảm bảo khi thực hiện dịch vụ.

A122. Theo hướng dẫn tại đoạn A71 Chuẩn mực này, khi sử dụng công việc của chuyên gia, kiểm toán viên có thể thực hiện một số thủ tục quy định tại đoạn 52 Chuẩn mực này tại giai đoạn đánh giá chấp nhận hoặc duy trì hợp đồng dịch vụ. Các thủ tục này đặc biệt cần thiết khi công việc của chuyên gia sẽ được kết hợp hoàn toàn với công việc của các nhân sự có chuyên môn về dịch vụ đảm bảo và khi công việc của chuyên gia được sử dụng ở giai đoạn đầu của hợp đồng dịch vụ, ví dụ trong giai đoạn lập kế hoạch và đánh giá rủi ro.

Chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán

A123. Chuyên gia nội bộ có thể là thành viên Ban Giám đốc hoặc nhân viên, kể cả cộng tác viên của doanh nghiệp kiểm toán, do đó, phải tuân thủ các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán đó, theo quy định của Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1 hoặc các yêu cầu nghề nghiệp khác hoặc các yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan mà tối thiểu tương đương với Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1. Ngoài ra, chuyên gia nội bộ có thể là thành viên Ban Giám đốc hoặc nhân viên, kể cả cộng tác viên của công ty mạng lưới, mà có thể chia sẻ chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng chung với doanh nghiệp kiểm toán. Chuyên gia bên ngoài không phải là một thành viên nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ và không phải tuân thủ chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng theo quy định của Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1.

A124. Nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ có quyền tin tưởng vào hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán, trừ khi thông tin do doanh nghiệp kiểm toán hoặc các bên khác cung cấp đưa ra cách hiểu khác. Mức độ tin tưởng sẽ thay đổi theo từng trường hợp cụ thể và có thể ảnh hưởng đến nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục của kiểm toán viên trong các vấn đề sau:

(1) Năng lực và khả năng, thông qua các chương trình tuyển dụng và đào tạo;

(2) Đánh giá của kiểm toán viên về tính khách quan của chuyên gia. Các chuyên gia nội bộ phải tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan, bao gồm cả tính độc lập;

(3) Đánh giá của kiểm toán viên về tính đầy đủ, thích hợp của công việc của chuyên gia. Ví dụ, chương trình đào tạo của doanh nghiệp kiểm toán có thể cung cấp cho chuyên gia nội bộ những kiến thức phù hợp về mối liên hệ giữa chuyên môn của họ và quy trình thu thập bằng chứng. Sự tin tưởng vào các chương trình đào tạo và các quy trình khác của doanh nghiệp kiểm toán, như các quy định về phạm vi công việc của chuyên gia nội bộ, có thể ảnh hưởng đến nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục của kiểm toán viên khi đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của công việc của chuyên gia;

(4) Tính tuân thủ các yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan, thông qua quy trình giám sát;

(5) Thỏa thuận với chuyên gia.

Việc tin tưởng nêu trên không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên đối với việc tuân thủ những quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này.

Năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia (hướng dẫn đoạn 52(a) Chuẩn mực này)

A125. Thông tin về năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia có thể có từ nhiều nguồn, như:

(1) Kinh nghiệm cá nhân của kiểm toán viên đối với công việc trước đó của chuyên gia;

(2) Thảo luận với chuyên gia đó;

(3) Thảo luận với kiểm toán viên hoặc cá nhân khác đã có kinh nghiệm với công việc của chuyên gia;

(4) Bằng cấp chuyên môn của chuyên gia như chứng nhận thành viên của một tổ chức nghề nghiệp hay một hiệp hội chuyên ngành mà họ là thành viên, giấy phép hành nghề hoặc các hình thức chứng nhận khác;

(5) Sách hoặc tài liệu đã phát hành do chuyên gia đó viết;

(6) Các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán (xem thêm đoạn A123 - A124 Chuẩn mực này).

A126. Mặc dù không yêu cầu chuyên gia phải có kỹ năng tương tự như kiểm toán viên trong tất cả các khía cạnh của hợp đồng dịch vụ đảm bảo, chuyên gia được sử dụng trong hợp đồng dịch vụ cần phải hiểu biết về các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo có liên quan đủ để cho phép chuyên gia đó thực hiện các công việc được phân công phù hợp với mục tiêu của hợp đồng dịch vụ.

A127. Việc đánh giá mức độ nghiêm trọng của nguy cơ ảnh hưởng đến tính khách quan của chuyên gia và sự cần thiết phải có các biện pháp bảo vệ có thể dựa trên vai trò của chuyên gia và tầm quan trọng của công việc của chuyên gia đối với hợp đồng dịch vụ. Có trường hợp mà các biện pháp bảo vệ không thể làm giảm

nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được, ví dụ, chuyên gia được đề xuất là một cá nhân đã đóng một vai trò quan trọng trong việc lập thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

A128. Khi đánh giá tính khách quan của một chuyên gia bên ngoài, kiểm toán viên có thể:

(1) Phỏng vấn bên có trách nhiệm liên quan về bất kỳ lợi ích hoặc mối quan hệ giữa bên có trách nhiệm liên quan với chuyên gia bên ngoài đó mà có thể ảnh hưởng đến tính khách quan của chuyên gia;

(2) Thảo luận với chuyên gia đó về các biện pháp bảo vệ có thể áp dụng, kể cả các yêu cầu mang tính nghề nghiệp áp dụng cho chuyên gia đó và đánh giá liệu những biện pháp bảo vệ đó có đầy đủ, thích hợp để làm giảm nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được hay không. Các lợi ích và mối quan hệ có thể thảo luận với chuyên gia bao gồm:

(i) Lợi ích tài chính;

(ii) Các mối quan hệ cá nhân và kinh doanh;

(iii) Các dịch vụ khác do chuyên gia cung cấp, kể cả trường hợp do tổ chức cung cấp nếu chuyên gia bên ngoài là một tổ chức.

Trong một số trường hợp, kiểm toán viên cũng có thể thu thập bản giải trình bằng văn bản từ chuyên gia bên ngoài về bất kỳ lợi ích hoặc mối quan hệ nào với bên có trách nhiệm liên quan mà chuyên gia đó biết được.

Tìm hiểu về lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia (hướng dẫn đoạn 52(b) Chuẩn mực này)

A129. Việc có hiểu biết đầy đủ, thích hợp về lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia giúp kiểm toán viên:

(a) Thỏa thuận với chuyên gia về nội dung, phạm vi và các mục tiêu của công việc của chuyên gia đó cho các mục đích của kiểm toán viên;

(b) Đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của công việc của chuyên gia cho mục đích của kiểm toán viên.

A130. Các khía cạnh thuộc lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia mà kiểm toán viên cần tìm hiểu bao gồm:

(1) Liệu lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia có những phần chuyên sâu phù hợp với hợp đồng dịch vụ hay không;

(2) Các chuẩn mực nghề nghiệp, các chuẩn mực khác và những yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan phải áp dụng (nếu có);

(3) Giả định và phương pháp, kể cả các mô hình (nếu có) mà chuyên gia áp dụng, tính phổ biến của các giả định và phương pháp đó trong lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia và sự phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ;

(4) Nội dung của thông tin hoặc dữ liệu nội bộ và bên ngoài mà chuyên gia sử dụng.

Thỏa thuận với chuyên gia (hướng dẫn đoạn 52(c) Chuẩn mực này)

A131. Thỏa thuận của kiểm toán viên với chuyên gia có thể bao gồm các vấn đề như:

(a) Vai trò và trách nhiệm của kiểm toán viên và của chuyên gia;

(b) Nội dung, lịch trình và phạm vi việc trao đổi thông tin giữa kiểm toán viên và chuyên gia, kể cả hình thức của báo cáo do chuyên gia cung cấp;

(c) Sự cần thiết phải tuân thủ các quy định về bảo mật thông tin đối với chuyên gia.

A132. Các vấn đề được hướng dẫn tại đoạn A124 Chuẩn mực này có thể ảnh hưởng đến mức độ chi tiết và hình thức của thỏa thuận giữa kiểm toán viên và chuyên gia, bao gồm cả việc liệu có cần thỏa thuận bằng văn bản hay không. Thỏa thuận giữa kiểm toán viên và các chuyên gia bên ngoài thường dưới hình thức hợp đồng *hoặc một hình thức thỏa thuận bằng văn bản khác*.

Đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của công việc của chuyên gia (hướng dẫn đoạn 52(d) Chuẩn mực này)

A133. Các vấn đề sau đây thường có liên quan khi đánh giá mức độ đầy đủ và thích hợp của công việc của chuyên gia đối với mục tiêu của kiểm toán viên:

(a) Tính phù hợp và hợp lý của các phát hiện hoặc kết luận của chuyên gia, và tính nhất quán của các phát hiện hoặc kết luận đó với các bằng chứng khác;

(b) Tính phù hợp và hợp lý của các giả định và phương pháp mà chuyên gia đã sử dụng, nếu công việc của chuyên gia liên quan đến việc sử dụng các giả định và phương pháp quan trọng;

(c) Tính phù hợp, đầy đủ và chính xác của nguồn dữ liệu mà chuyên gia đã sử dụng, nếu công việc của chuyên gia liên quan đến việc sử dụng nguồn dữ liệu quan trọng.

A134. Nếu kiểm toán viên nhận thấy công việc của chuyên gia không đầy đủ, thích hợp cho mục đích của mình, kiểm toán viên có thể lựa chọn:

(a) Thỏa thuận với chuyên gia về nội dung và phạm vi công việc chuyên gia cần tiến hành thêm; hoặc

(b) Thực hiện các thủ tục bổ sung phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ.

Sử dụng công việc của kiểm toán viên khác, công việc của chuyên gia của bên chịu trách nhiệm, hoặc chuyên gia của bên đo lường hoặc đánh giá, hoặc công việc của kiểm toán viên nội bộ (hướng dẫn đoạn 53 - 55 Chuẩn mực này)

A135. Đoạn A120 - A134 Chuẩn mực này hướng dẫn sử dụng công việc của chuyên gia, các hướng dẫn này có thể vận dụng phù hợp khi sử dụng công việc của kiểm toán viên khác, của chuyên gia của bên chịu trách nhiệm hoặc của chuyên gia của bên đo lường hoặc đánh giá, hoặc của kiểm toán viên nội bộ.

Giải trình bằng văn bản (hướng dẫn đoạn 56(a) Chuẩn mực này)

A136. Giải trình bằng văn bản hoặc bằng lời làm giảm khả năng gây hiểu nhầm giữa kiểm toán viên và bên có trách nhiệm liên quan. Những người được kiểm toán viên yêu cầu giải trình bằng văn bản thông thường là thành viên cấp cao của Ban Giám đốc hoặc Ban quản trị hoặc những người chịu trách nhiệm quản trị của đơn vị tùy thuộc vào cấu trúc quản lý và quản trị của bên có trách nhiệm liên quan, quyền hạn của người chịu trách nhiệm quản trị và có thể khác nhau tùy thuộc từng đơn vị, phản ánh những ảnh hưởng của môi trường văn hóa và pháp luật khác nhau, đặc điểm về quy mô và quyền sở hữu.

A137. Các vấn đề khác cần giải trình bằng văn bản có thể bao gồm:

(1) Liệu bên có trách nhiệm liên quan có tin rằng những ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh, xét riêng lẻ hay tổng hợp lại, là không trọng yếu đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hay không. Bảng tổng hợp những sai sót không được điều chỉnh này thường được trình bày trong hoặc đính kèm với thư giải trình.

(2) Các giả định quan trọng sử dụng trong bất kỳ ước tính trọng yếu nào là hợp lý.

(3) Bên có trách nhiệm liên quan đã trao đổi với kiểm toán viên tất cả các khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ liên quan đến hợp đồng dịch vụ mà họ biết và các khiếm khuyết này không phải là không đáng kể và không quan trọng.

(4) Trường hợp bên chịu trách nhiệm không phải là bên đo lường hoặc đánh giá, thì bên chịu trách nhiệm phải thừa nhận trách nhiệm của mình đối với đối tượng dịch vụ đảm bảo.

A138. Giải trình bằng văn bản của bên có trách nhiệm liên quan không thể thay thế các bằng chứng khác mà kiểm toán viên cho rằng có thể thu thập được. Mặc dù giải trình bằng văn bản đã cung cấp các bằng chứng cần thiết, nhưng bản thân các giải trình đó có thể chưa cung cấp đầy đủ bằng chứng thích hợp về vấn đề cần được giải trình. Hơn nữa, thực tế là việc kiểm toán viên đã thu thập các văn bản giải trình đáng tin cậy cũng không ảnh hưởng đến nội dung hoặc phạm vi các bằng chứng khác mà kiểm toán viên thu thập được.

Văn bản giải trình không được cung cấp hoặc không đáng tin cậy (hướng dẫn đoạn 60 Chuẩn mực này)

A139. Ví dụ về các trường hợp mà kiểm toán viên không thể thu thập được văn bản giải trình, bao gồm:

(1) Bên chịu trách nhiệm ký hợp đồng với một bên thứ ba để thực hiện thủ tục đo lường hoặc đánh giá phù hợp và sau đó thuê kiểm toán viên thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo là kết quả của việc đo lường hoặc đánh giá đó. Trường hợp này, nếu bên chịu trách nhiệm đang

có mối quan hệ với bên đo lường hoặc đánh giá, họ có thể: (i) Thỏa thuận để bên đo lường hoặc đánh giá cung cấp giải trình bằng văn bản theo yêu cầu *của kiểm toán viên*, hoặc (ii) Có khả năng cung cấp giải trình bằng văn bản *cho kiểm toán viên*, nếu họ có cơ sở phù hợp để thực hiện điều này. Tuy nhiên, *nếu bên chịu trách nhiệm không còn mối quan hệ với bên đo lường hoặc đánh giá thì họ không thể thực hiện việc này*.

(2) Một đối tượng sử dụng thuê kiểm toán viên thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo đối với thông tin đã công bố trên các phương tiện thông tin đại chúng nhưng đối tượng sử dụng này lại không có mối quan hệ với bên chịu trách nhiệm để đảm bảo rằng bên chịu trách nhiệm đáp ứng yêu cầu của kiểm toán viên đối với việc cung cấp văn bản giải trình.

(3) Hợp đồng dịch vụ đảm bảo được thực hiện trái với mong muốn của bên đo lường hoặc đánh giá. Đó có thể là trường hợp khi hợp đồng được thực hiện theo phán quyết của tòa án hoặc kiểm toán viên trong lĩnh vực công được cơ quan quản lý Nhà nước có thẩm quyền yêu cầu thực hiện một hợp đồng cụ thể.

Trong những trường hợp trên hoặc tương tự, kiểm toán viên có thể không tiếp cận được những bằng chứng cần thiết để hỗ trợ cho kết luận của kiểm toán viên. Khi đó, kiểm toán viên phải áp dụng quy định tại đoạn 66 Chuẩn mực này.

Xem xét các sự kiện phát sinh sau (hướng dẫn đoạn 61 Chuẩn mực này)

A140. Trong một số hợp đồng dịch vụ đảm bảo, việc xem xét các sự kiện phát sinh sau có thể không phù hợp do bản chất của đối tượng dịch vụ đảm bảo đó. Ví dụ, khi hợp đồng dịch vụ đảm bảo yêu cầu kiểm toán viên đưa ra kết luận về tính chính xác của số liệu thống kê tại một thời điểm thì các sự kiện phát sinh trong khoảng thời gian từ thời điểm đó đến thời điểm lập báo cáo dịch vụ đảm bảo có thể không ảnh hưởng đến kết luận hoặc không cần phải thuyết minh trong số liệu thống kê hoặc trong báo cáo dịch vụ đảm bảo.

A141. Theo quy định tại đoạn 61 Chuẩn mực này, sau ngày lập báo cáo dịch vụ đảm bảo, kiểm toán viên không có trách nhiệm phải thực hiện bất kỳ thủ tục nào đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Tuy nhiên, sau ngày lập báo cáo dịch vụ đảm bảo, nếu kiểm toán viên biết được một sự việc mà sự việc đó được biết đến tại ngày lập báo cáo dịch vụ đảm bảo thì có thể làm cho kiểm toán viên phải sửa đổi báo cáo đó, kiểm toán viên có thể cần phải trao đổi về vấn đề này với với bên có trách nhiệm liên quan để có cách xử lý phù hợp trong hoàn cảnh cụ thể.

Thông tin khác (hướng dẫn đoạn 62 Chuẩn mực này)

A142. Nếu kiểm toán viên nhận thấy có điểm không nhất quán trọng yếu hoặc thông tin sai lệch trọng yếu, kiểm toán viên có thể cần thực hiện các hành động sau:

(1) Yêu cầu bên có trách nhiệm liên quan phải tham khảo ý kiến tư vấn của bên thứ ba có chuyên môn, ví dụ chuyên gia tư vấn pháp luật của bên có trách nhiệm liên quan.

(2) Tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật.

(3) Trao đổi với bên thứ ba (ví dụ cơ quan quản lý Nhà nước).

(4) Không phát hành báo cáo dịch vụ đảm bảo.

(5) Rút khỏi hợp đồng dịch vụ đảm bảo, nếu pháp luật và các quy định có liên quan cho phép.

(6) Mô tả điểm không nhất quán trọng yếu trong báo cáo dịch vụ đảm bảo.

Mô tả tiêu chí được áp dụng (hướng dẫn đoạn 63 Chuẩn mực này)

A143. Việc mô tả các tiêu chí được áp dụng cung cấp cho đối tượng sử dụng về khuôn khổ mà thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo căn cứ vào. Việc mô tả này đặc biệt quan trọng khi có sự khác biệt đáng kể giữa các tiêu chí khác nhau liên quan đến cách xử lý những vấn đề cụ thể trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

A144. Việc mô tả rằng "...thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo đã được lập *và trình bày* theo một tiêu chí được áp dụng cụ thể..." là phù hợp chỉ khi thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo tuân thủ tất cả các yêu cầu có liên quan của các tiêu chí được áp dụng đang có hiệu lực.

A145. Khi mô tả về một tiêu chí được áp dụng, việc sử dụng ngôn ngữ thiếu chính xác và hạn chế (ví dụ, "đối tượng dịch vụ đảm bảo tuân thủ phần lớn các yêu cầu của khuôn khổ XYZ...") sẽ dẫn đến việc mô tả không đầy đủ, thích hợp, vì có thể khiến đối tượng sử dụng hiểu nhầm đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

Hình thành kết luận đảm bảo

Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng (hướng dẫn đoạn 12(i), 64 Chuẩn mực này)

A146. Bằng chứng rất cần thiết để hỗ trợ kiểm toán viên đưa ra kết luận và lập báo cáo dịch vụ đảm bảo. Bản chất của bằng chứng là mang tính tích lũy và được thu thập chủ yếu từ việc thực hiện các thủ tục đảm bảo trong suốt hợp đồng dịch vụ đảm bảo. Bằng chứng cũng có thể bao gồm các *tài liệu*, thông tin có được từ các nguồn khác, như từ các hợp đồng dịch vụ trước (trừ khi kiểm toán viên cho rằng các sự kiện phát sinh từ khi kết thúc hợp đồng dịch vụ trước có thể làm *tài liệu,* thông tin đó không còn phù hợp với hợp đồng dịch vụ hiện tại), hoặc từ thủ tục kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán trong việc xem xét chấp nhận khách hàng. Bằng chứng có thể đến từ các nguồn thông tin bên trong và các nguồn thông tin bên ngoài của bên có trách nhiệm liên quan. Các *tài liệu*, thông tin được sử dụng làm bằng chứng có thể được chuyên gia do bên có trách nhiệm liên

quan tuyển dụng hoặc thuê lập. Bằng chứng còn bao gồm *tài liệu*, thông tin hỗ trợ, chứng minh cho thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và cả những *tài liệu*, thông tin trái chiều với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Ngoài ra, trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể sử dụng việc thiếu *tài liệu*, thông tin như một bằng chứng (ví dụ khi bên có trách nhiệm liên quan từ chối giải trình các vấn đề mà kiểm toán viên yêu cầu). Phần lớn công việc của kiểm toán viên thực hiện nhằm hình thành kết luận đảm bảo là thu thập và đánh giá bằng chứng.

A147. Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng có mối quan hệ tương quan. "Đầy đủ" là tiêu chuẩn đánh giá số lượng bằng chứng. Số lượng bằng chứng cần thu thập chịu ảnh hưởng bởi rủi ro thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu (mức độ rủi ro càng cao, cần thu thập càng nhiều bằng chứng) và đồng thời chịu ảnh hưởng bởi chất lượng của những bằng chứng đó (chất lượng mỗi bằng chứng càng cao, thì có thể cần càng ít bằng chứng). Tuy nhiên, nhiều bằng chứng được thu thập không có nghĩa là chất lượng bằng chứng được đảm bảo.

A148. "Thích hợp" là tiêu chuẩn thể hiện chất lượng của bằng chứng, bao gồm sự phù hợp và độ tin cậy của bằng chứng trong việc hỗ trợ kiểm toán viên đưa ra kết luận. Độ tin cậy của bằng chứng chịu ảnh hưởng bởi nguồn gốc, nội dung của bằng chứng và phụ thuộc vào hoàn cảnh cụ thể mà kiểm toán viên đã thu thập được bằng chứng đó. Có thể đưa ra nguyên tắc chung để đánh giá độ tin cậy của các loại bằng chứng khác nhau, tuy nhiên, những nguyên tắc như vậy vẫn có một số ngoại lệ. Kể cả khi bằng chứng được thu thập từ các nguồn bên ngoài của bên có trách nhiệm liên quan, thì vẫn có các tình huống có thể ảnh hưởng đến độ tin cậy của bằng chứng đó. Ví dụ, bằng chứng thu được từ một nguồn bên ngoài độc lập có thể không đáng tin cậy nếu *kiểm toán viên* không biết rõ về nguồn thông tin đó hoặc nguồn thông tin đó là không khách quan. Mặc dù có các ngoại lệ như vậy, nhưng những nguyên tắc sau đây có thể hữu ích khi đánh giá độ tin cậy của bằng chứng:

(1) Bằng chứng là đáng tin cậy hơn khi thu thập được từ các nguồn độc lập bên ngoài của bên có trách nhiệm liên quan.

(2) Bằng chứng được tạo ra trong nội bộ là đáng tin cậy hơn khi các kiểm soát liên quan là hữu hiệu.

(3) Bằng chứng được kiểm toán viên trực tiếp thu thập (ví dụ, qua quan sát việc thực hiện một kiểm soát) đáng tin cậy hơn so với bằng chứng được thu thập gián tiếp hoặc do suy luận (ví dụ, phỏng vấn về việc áp dụng một kiểm soát).

(4) Bằng chứng là đáng tin cậy hơn khi bằng chứng đó ở dưới dạng văn bản, có thể là trên giấy tờ, phương tiện điện tử hoặc các dạng khác (ví dụ, biên bản họp được ghi đồng thời trong quá trình diễn ra cuộc họp đáng tin cậy hơn việc trình bày bằng lời sau đó về những vấn đề đã thảo luận trong cuộc họp).

A149. Việc xem xét các bằng chứng có tính nhất quán thu thập được từ các nguồn khác nhau hoặc có bản chất khác nhau thường đem lại sự đảm bảo cao hơn cho kiểm toán viên so với việc xem xét các bằng chứng một cách riêng lẻ. Ngoài ra, thu thập bằng chứng từ các nguồn khác nhau hoặc có bản chất khác nhau có thể cho thấy rằng một bằng chứng riêng lẻ nào đó là không đáng tin cậy. Ví dụ, thông tin chứng thực thu được từ một nguồn độc lập của bên có trách nhiệm liên quan có thể làm tăng sự đảm bảo mà kiểm toán viên đạt được từ các giải trình của bên có trách nhiệm liên quan. Ngược lại, khi bằng chứng thu thập được từ một nguồn là không nhất quán với những bằng chứng thu được từ các nguồn khác, kiểm toán viên phải xác định các thủ tục bổ sung cần thiết để xử lý sự không nhất quán này.

A150. Liên quan đến việc thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp, để đạt được sự đảm bảo đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo trong một giai đoạn thường khó khăn hơn so với việc đạt được sự đảm bảo đối với chính thông tin đó tại một thời điểm. Ngoài ra, kết luận rút ra từ các quy trình trên thường chỉ giới hạn trong giai đoạn của hợp đồng dịch vụ đảm bảo, kiểm toán viên không đưa ra kết luận về việc liệu quy trình này sẽ tiếp tục hoạt động theo cách thức đó trong tương lai hay không.

A151. Kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định liệu đã thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp làm cơ sở cho kết luận của kiểm toán viên hay chưa.

A152. Trong một số trường hợp, khi thực hiện các thủ tục theo kế hoạch đã lập, kiểm toán viên vẫn có thể chưa thu thập được bằng chứng đầy đủ hoặc thích hợp như kỳ vọng. Trường hợp này, kiểm toán viên xác định rằng bằng chứng thu thập được từ việc thực hiện các thủ tục là không đầy đủ và thích hợp để có thể hình thành kết luận về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Kiểm toán viên có thể:

(1) Mở rộng phạm vi công việc thực hiện; hoặc

(2) Thực hiện các thủ tục khác mà kiểm toán viên xét đoán thấy cần thiết trong hoàn cảnh cụ thể.

Khi các thủ tục nêu trên đều không phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ, kiểm toán viên sẽ không thể thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp để có thể hình thành kết luận. Tình huống này có thể xảy ra ngay cả khi kiểm toán viên không nhận thấy có bất kỳ vấn đề nào khiến kiểm toán viên cho rằng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể có sai sót trọng yếu, như quy định tại đoạn 49L Chuẩn mực này.

Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng (hướng dẫn đoạn 65 Chuẩn mực này)

A153. Hợp đồng dịch vụ đảm bảo là một quá trình mang tính tích lũy và cập nhật thường xuyên. Khi kiểm toán viên thực hiện các thủ tục theo kế hoạch đã lập, các bằng chứng thu thập được có thể làm cho kiểm toán viên phải thay đổi nội

dung, lịch trình và phạm vi của những thủ tục khác đã được lập kế hoạch. Thông tin mà kiểm toán viên thu thập được có thể có sự khác biệt đáng kể so với thông tin kỳ vọng và thông tin được sử dụng làm cơ sở lập kế hoạch các thủ tục.Ví dụ:

(1) Mức độ sai sót mà kiểm toán viên phát hiện có thể dẫn tới thay đổi xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên về độ tin cậy của các nguồn thông tin cụ thể.

(2) Kiểm toán viên có thể nhận thấy sự thiếu nhất quán của các thông tin tương ứng hoặc những bằng chứng mâu thuẫn hoặc bị bỏ sót.

(3) Kết quả của thủ tục phân tích thực hiện trong giai đoạn cuối của hợp đồng dịch vụ đảm bảo có thể cho thấy rủi ro có sai sót trọng yếu mà chưa được phát hiện trước đó.

Trong các trường hợp trên, kiểm toán viên cần thực hiện đánh giá lại thủ tục được lập kế hoạch trước đó.

A154. Xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên về tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng chịu ảnh hưởng của các yếu tố như:

(1) Mức độ nghiêm trọng của một sai sót tiềm tàng và khả năng mà sai sót đó, xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại với các sai sót tiềm tàng khác, có ảnh hưởng trọng yếu đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

(2) Tính hữu hiệu của các biện pháp xử lý của bên có trách nhiệm liên quan đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã biết.

(3) Kinh nghiệm tích lũy được từ các hợp đồng dịch vụ đảm bảo trước có liên quan đến các sai sót tiềm tàng tương tự.

(4) Kết quả của các thủ tục được thực hiện, bao gồm việc liệu các thủ tục đó có phát hiện sai sót cụ thể hay không.

(5) Nguồn gốc và độ tin cậy của những thông tin sẵn có.

(6) Tính thuyết phục của bằng chứng.

(7) Hiểu biết về bên có trách nhiệm liên quan và môi trường của họ.

Giới hạn phạm vi (hướng dẫn đoạn 26, 66 Chuẩn mực này)

A155. Giới hạn phạm vi có thể bắt nguồn từ:

(a) Các tình huống ngoài sự kiểm soát của bên có trách nhiệm liên quan. Ví dụ, tài liệu mà kiểm toán viên thấy cần phải kiểm tra nhưng vô tình đã bị phá hủy;

(b) Các tình huống liên quan tới nội dung hoặc lịch trình công việc của kiểm toán viên. Ví dụ, kiểm toán viên thấy cần phải quan sát chứng kiến kiểm kê nhưng việc kiểm kê đã được đơn vị thực hiện trước khi ký kết hợp đồng dịch vụ đảm bảo;

(c) Các giới hạn do bên chịu trách nhiệm, bên đo lường hoặc đánh giá, hoặc bên thuê dịch vụ đặt ra đối với kiểm toán viên mà có thể cản trở kiểm toán viên thực hiện các thủ tục được xác định là cần thiết trong hoàn cảnh cụ thể. Các giới hạn này có thể dẫn tới các ảnh hưởng khác đối với hợp đồng dịch vụ, ví dụ việc cân nhắc của kiểm toán viên về rủi ro hợp đồng và việc chấp nhận tiếp tục hợp đồng.

A156. Việc kiểm toán viên không thể thực hiện được một thủ tục cụ thể nào đó sẽ không tạo nên giới hạn phạm vi đối với hợp đồng dịch vụ, nếu kiểm toán viên vẫn có thể thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp bằng việc thực hiện các thủ tục thay thế.

A157. Theo định nghĩa, các thủ tục thực hiện trong một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn thì hạn chế hơn so với các thủ tục cần thực hiện trong một hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý. Khi xác định liệu các tiền đề của một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có tồn tại hay không, đặc biệt là liệu hợp đồng dịch vụ đó có cho thấy đặc điểm thu thập bằng chứng (xem quy định tại đoạn 24(b)(iv) Chuẩn mực này) và có mục đích phù hợp hay không (xem quy định tại đoạn 24(b)(vi) Chuẩn mực này), kiểm toán viên cần phải xem xét một cách phù hợp các giới hạn mà kiểm toán viên biết được trước khi chấp nhận một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn. Sau khi chấp nhận hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, nếu bên có trách nhiệm liên quan áp đặt thêm các giới hạn phạm vi khác, kiểm toán viên có thể cần rút khỏi hợp đồng dịch vụ, nếu pháp luật và các quy định có liên quan cho phép.

Lập và trình bày báo cáo dịch vụ đảm bảo

Hình thức của báo cáo dịch vụ đảm bảo (hướng dẫn đoạn 67 - 68 Chuẩn mực này)

A158. Các kết luận được thể hiện bằng lời hoặc các hình thức khác có thể gây hiểu nhầm nếu không có sự hỗ trợ của báo cáo bằng văn bản. Do đó, kiểm toán viên không được báo cáo bằng lời hoặc bằng biểu tượng mà không cung cấp kèm theo báo cáo dịch vụ đảm bảo bằng văn bản mà báo cáo bằng văn bản này phải luôn có sẵn khi sử dụng hình thức báo cáo bằng lời hoặc biểu tượng. Ví dụ, một biểu tượng trên trang web mà khi nhấp chuột vào có thể dẫn tới (hyperlink) một báo cáo văn bản trên Internet.

A159. Chuẩn mực này không yêu cầu một hình thức quy chuẩn đối với báo cáo của tất cả các loại hợp đồng dịch vụ đảm bảo. Thay vào đó, *Chuẩn mực này* xác định những yếu tố cơ bản của một báo cáo dịch vụ đảm bảo. Báo cáo dịch vụ đảm bảo phải được thiết kế phù hợp với từng hợp đồng dịch vụ đảm bảo cụ thể. Kiểm toán viên có thể sử dụng tiêu đề, số đoạn, kiểu chữ, ví dụ dùng kiểu chữ đậm, hay các cách trình bày khác để đảm bảo sự rõ ràng và dễ đọc của báo cáo dịch vụ đảm bảo.

A160. Kiểm toán viên có thể chọn "báo cáo dạng ngắn" hoặc "báo cáo dạng dài" để thuận tiện cho việc trao đổi hiệu quả với đối tượng sử dụng. Báo cáo dạng ngắn thông thường chỉ bao gồm những thành phần cơ bản. Báo cáo dạng dài còn bao gồm những thông tin khác và phần diễn giải không ảnh hưởng tới kết luận của kiểm toán viên. Bên cạnh các yếu tố cơ bản, báo cáo dạng dài có thể trình bày chi

tiết các điều khoản của hợp đồng dịch vụ, tiêu chí được sử dụng, các phát hiện liên quan tới các khía cạnh cụ thể của dịch vụ đảm bảo, chi tiết về năng lực và kinh nghiệm của kiểm toán viên và những bên khác tham gia vào dịch vụ đảm bảo, trình bày về mức trọng yếu và các kiến nghị trong một số trường hợp. Kiểm toán viên có thể thấy rằng dạng báo cáo này hữu ích để cung cấp các thông tin theo yêu cầu của đối tượng sử dụng. Theo quy định tại đoạn 68 Chuẩn mực này, các thông tin bổ sung phải được trình bày rõ ràng và tách biệt với kết luận của kiểm toán viên và cách trình bày như vậy để thể hiện các thông tin đó không ảnh hưởng đến kết luận *của kiểm toán viên*.

Nội dung báo cáo dịch vụ đảm bảo

Số hiệu và tiêu đề (hướng dẫn đoạn 69(a) Chuẩn mực này)

A161. *Báo cáo dịch vụ đảm bảo phải ghi rõ số hiệu phát hành báo cáo của doanh nghiệp kiểm toán hoặc chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán theo từng năm (số đăng ký chính thức trong hệ thống văn bản của doanh nghiệp hoặc chi nhánh).* Báo cáo dịch vụ đảm bảo phải có tiêu đề phù hợp để giúp xác định đúng tính chất của báo cáo đó và để phân biệt với báo cáo do các đối tượng khác phát hành, mà các đối tượng này không phải tuân thủ theo chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp như kiểm toán viên.

Người nhận báo cáo dịch vụ đảm bảo (hướng dẫn đoạn 69(b) Chuẩn mực này)

A162. Người nhận báo cáo dịch vụ đảm bảo là bên hoặc các bên trực tiếp sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo. Thông thường báo cáo dịch vụ đảm bảo sẽ đề tên người nhận là bên thuê dịch vụ, tuy nhiên trong một số trường hợp, có thể có thêm đối tượng sử dụng khác.

Thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và đối tượng dịch vụ đảm bảo (hướng dẫn đoạn 69(c) Chuẩn mực này)

A163. Việc xác định và mô tả thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và đối tượng dịch vụ đảm bảo, khi thích hợp, có thể bao gồm:

(1) Thời điểm hoặc khoảng thời gian liên quan đến việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo.

(2) Tên của các bên chịu trách nhiệm hoặc bộ phận của bên chịu trách nhiệm liên quan tới đối tượng dịch vụ đảm bảo (nếu thích hợp).

(3) Giải thích các đặc điểm của đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo mà đối tượng sử dụng nên biết, và tác động của các đặc điểm này đến độ chính xác của việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí được áp dụng, hoặc tính thuyết phục của bằng chứng hiện có, ví dụ:

(i) Mức độ mà thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo là định lượng hay định tính, khách quan hay chủ quan, quá khứ hay tương lai;

(ii) Sự thay đổi trong đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ đảm bảo mà tác động tới tính có thể so sánh được của thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo giữa các kỳ.

Tiêu chí được áp dụng (hướng dẫn đoạn 69(d) Chuẩn mực này)

A164. Báo cáo dịch vụ đảm bảo xác định tiêu chí được áp dụng để đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo để đối tượng sử dụng có thể hiểu được cơ sở kết luận của kiểm toán viên. Báo cáo dịch vụ đảm bảo có thể bao gồm các tiêu chí được áp dụng hoặc tham chiếu đến các tiêu chí này nếu các tiêu chí này đã được trình bày trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc nếu các tiêu chí này có sẵn từ nguồn cung cấp dễ dàng tiếp cận. Trong một số trường hợp cụ thể, báo cáo dịch vụ đảm bảo có thể công bố:

(1) Nguồn thông tin đưa ra các tiêu chí được áp dụng và liệu các tiêu chí đó có được quy định trong pháp luật hoặc các quy định có liên quan hay không, hoặc do một cơ quan chuyên ngành chịu trách nhiệm hoặc có uy tín ban hành theo một quy trình hợp lý và minh bạch hay không, liệu các tiêu chí đã được thiết lập này có phù hợp với đối tượng dịch vụ đảm bảo hay không (nếu không, kiểm toán viên cần nêu lý do tại sao các tiêu chí đó được coi là phù hợp).

(2) Các phương pháp đo lường hoặc đánh giá được áp dụng, trong trường hợp các tiêu chí đó cho phép lựa chọn giữa các phương pháp khác nhau.

(3) Các diễn giải quan trọng mà kiểm toán viên sử dụng khi áp dụng tiêu chí đó trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ.

(4) Liệu có thay đổi phương pháp đo lường hoặc đánh giá được áp dụng hay không.

Hạn chế vốn có (hướng dẫn đoạn 69(e) Chuẩn mực này)

A165. Trong một số trường hợp, đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo được kỳ vọng là đã hiểu rõ các hạn chế vốn có, trong trường hợp khác, báo cáo dịch vụ đảm bảo cần nêu rõ các hạn chế này. Ví dụ, trong một báo cáo dịch vụ đảm bảo liên quan đến tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên có thể cần chỉ rõ rằng kết quả đánh giá về tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ trong quá khứ sẽ không phù hợp với các kỳ tương lai, vì có rủi ro là kiểm soát nội bộ có thể trở nên không còn phù hợp, do các thay đổi về điều kiện hoặc do mức độ tuân thủ chính sách, thủ tục bị suy giảm.

Mục đích đặc biệt (hướng dẫn đoạn 69(f) Chuẩn mực này)

A166. Trong một số trường hợp, các tiêu chí được áp dụng để đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể được thiết kế cho mục đích đặc biệt. Ví dụ, một cơ quan quản lý Nhà nước có thể yêu cầu một số đơn vị sử dụng tiêu chí được áp dụng cụ thể được thiết kế để phục vụ mục đích quản lý. Để tránh hiểu

nhầm, kiểm toán viên cần cảnh báo điều này với người đọc báo cáo dịch vụ đảm bảo, do đó, thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể không phù hợp cho mục đích khác.

A167. Ngoài đoạn cảnh báo theo quy định tại đoạn 69(f) Chuẩn mực này, kiểm toán viên có thể thấy cần hạn chế việc sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo cho một số đối tượng sử dụng cụ thể. Tùy theo hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ, ví dụ, theo yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan, điều này có thể đạt được bằng cách hạn chế việc cung cấp hoặc sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo. Khi báo cáo dịch vụ đảm bảo bị hạn chế theo cách này, việc không đặt ra hạn chế đối với một đối tượng sử dụng hoặc mục đích sử dụng cụ thể không có nghĩa là kiểm toán viên phải chịu trách nhiệm pháp lý liên quan tới đối tượng sử dụng hoặc mục đích sử dụng đó. Việc kiểm toán viên có phải chịu trách nhiệm pháp lý hay không tùy thuộc vào từng hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ *và quy định của pháp luật có liên quan*.

Trách nhiệm tương ứng của các bên (hướng dẫn đoạn 69(g) Chuẩn mực này)

A168. Việc xác định trách nhiệm tương ứng của các bên sẽ cho đối tượng sử dụng biết rằng bên chịu trách nhiệm phải chịu trách nhiệm về đối tượng dịch vụ đảm bảo, bên đo lường hoặc đánh giá chỉ chịu trách nhiệm về việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí được áp dụng, và vai trò của kiểm toán viên là đưa ra kết luận một cách độc lập về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

Thực hiện hợp đồng dịch vụ theo quy định của Chuẩn mực này và chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác nếu chuẩn mực đó áp dụng cho một đối tượng dịch vụ đảm bảo cụ thể (hướng dẫn đoạn 69(h) Chuẩn mực này)

A169. Khi một chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác áp dụng cho một đối tượng dịch vụ đảm bảo cụ thể chỉ áp dụng cho một phần của thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo thì kiểm toán viên nên viện dẫn cả chuẩn mực đó và Chuẩn mực này *trong báo cáo dịch vụ đảm bảo*.

A170. Việc sử dụng ngôn từ thiếu chính xác hoặc hạn chế (ví dụ, "hợp đồng đã được thực hiện tham chiếu tới Chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo số 3000") có thể gây hiểu nhầm cho đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo.

Các yêu cầu về kiểm soát chất lượng được áp dụng (hướng dẫn đoạn 69(i) Chuẩn mực này)

A171. Sau đây là ví dụ minh họa cho một đoạn trong báo cáo dịch vụ đảm bảo, liên quan đến các yêu cầu về kiểm soát chất lượng được áp dụng:

"Chúng tôi đã áp dụng Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1, theo đó chúng tôi đã duy trì một hệ thống kiểm soát chất lượng toàn diện, bao gồm việc thiết kế và lưu lại các chính sách và thủ tục liên quan đến tính tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan".

Tuân thủ các yêu cầu về tính độc lập và yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp khác (hướng dẫn đoạn 69(j) Chuẩn mực này)

A172. Sau đây là ví dụ minh họa cho một đoạn trong báo cáo dịch vụ đảm bảo, liên quan đến tính tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp:

"Chúng tôi đã tuân thủ các yêu cầu về tính độc lập và các yêu cầu khác về đạo đức nghề nghiệp theo quy định của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán, được xây dựng dựa trên các nguyên tắc đạo đức cơ bản về tính chính trực, tính khách quan, năng lực chuyên môn và tính thận trọng, tính bảo mật và tư cách nghề nghiệp".

Tóm tắt công việc đã thực hiện (hướng dẫn đoạn A6, 69(k) Chuẩn mực này)

A173. Việc tóm tắt công việc đã thực hiện sẽ giúp đối tượng sử dụng hiểu được kết luận của kiểm toán viên. Trong nhiều hợp đồng dịch vụ đảm bảo, về mặt lý thuyết, có thể thay đổi các thủ tục áp dụng một cách linh hoạt. Tuy nhiên, trên thực tế rất khó để tóm tắt công việc đã thực hiện để đối tượng sử dụng hiểu một cách rõ ràng. *Các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo có liên quan* hướng dẫn kiểm toán viên hình thức phù hợp để tóm tắt công việc đã thực hiện.

A174. Khi không có chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo nào đưa ra hướng dẫn về thủ tục áp dụng đối với một đối tượng dịch vụ đảm bảo cụ thể, kiểm toán viên phải mô tả chi tiết hơn về công việc đã thực hiện. Trong phần mô tả đó, kiểm toán viên nên trình bày một đoạn thể hiện rằng công việc đã thực hiện bao gồm việc đánh giá về tính phù hợp của tiêu chí được áp dụng.

A175. Trong một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, việc tóm tắt công việc đã thực hiện thường chi tiết hơn so với hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý và xác định rõ hạn chế về nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục. Việc đánh giá nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục được thực hiện là cần thiết để hiểu được kết luận của kiểm toán viên về việc, dựa trên các thủ tục được thực hiện, liệu kiểm toán viên có nhận thấy có vấn đề trọng yếu nào khiến kiểm toán viên cho rằng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu hay không. Khi tóm tắt công việc đã thực hiện, kiểm toán viên cũng có thể nói rõ các thủ tục đã không được thực hiện trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, mà thông thường, các thủ tục đó chỉ được thực hiện trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý. Tuy nhiên, kiểm toán viên có thể không chỉ ra được hết các thủ tục như vậy vì các yêu cầu đặt ra đối với kiểm toán viên trong việc tìm hiểu và đánh giá rủi ro hợp đồng trong trường hợp này là ít hơn so với dịch vụ đảm bảo hợp lý.

A176. Để xác định mức độ chi tiết cần trình bày trong đoạn tóm tắt công việc đã thực hiện, *kiểm toán viên* có thể cần xem xét các yếu tố bao gồm:

(1) Tình huống cụ thể của đơn vị (ví dụ, sự khác nhau về bản chất hoạt động của đơn vị so với các đơn vị khác trong cùng lĩnh vực).

(2) Tình huống cụ thể của hợp đồng dịch vụ ảnh hưởng tới nội dung và phạm vi các thủ tục thực hiện.

(3) Kỳ vọng của đối tượng sử dụng về mức độ chi tiết của báo cáo dịch vụ đảm bảo, dựa trên thông lệ thị trường hoặc pháp luật và các quy định có liên quan được áp dụng.

A177. Đoạn tóm tắt *công việc đã thực hiện* cần được viết một cách khách quan để cho phép đối tượng sử dụng hiểu rõ công việc đã thực hiện làm cơ sở cho kết luận của kiểm toán viên. Hầu hết các trường hợp, việc tóm tắt này không bao gồm toàn bộ chi tiết kế hoạch công việc thực hiện, tuy nhiên, cần đảm bảo việc tóm tắt sao cho thông tin đưa ra không mơ hồ, không phóng đại hoặc thêm thắt *so với thực tế*.

Kết luận của kiểm toán viên (hướng dẫn đoạn 12(a)(i)(a), 69(l) Chuẩn mực này)

A178. Đối với hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý, ví dụ về kết luận của kiểm toán viên được trình bày dưới dạng phù hợp gồm:

(1) Khi đưa ra kết luận về đối tượng dịch vụ đảm bảo và các tiêu chí được áp dụng: "Theo ý kiến của chúng tôi, đơn vị đã tuân thủ, trên các khía cạnh trọng yếu, với luật XYZ".

(2) Khi đưa ra kết luận về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và các tiêu chí được áp dụng: "Theo ý kiến của chúng tôi, Bản dự báo kết quả hoạt động kinh doanh của đơn vị đã được lập phù hợp, trên các khía cạnh trọng yếu, dựa trên tiêu chí XYZ"; hoặc

(3) Khi đưa ra kết luận về một báo cáo do bên có trách nhiệm liên quan lập: "Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo của [bên có trách nhiệm liên quan] về việc đơn vị đã tuân thủ luật XYZ, đã được trình bày hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu", hoặc "Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo của [bên có trách nhiệm liên quan] về việc các chỉ số hoạt động quan trọng được lập theo tiêu chí XYZ, đã được trình bày hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu".

A179. Báo cáo dịch vụ đảm bảo có thể cần thông báo cho đối tượng sử dụng về hoàn cảnh cụ thể để có thể hiểu được kết luận của kiểm toán viên khi báo cáo dịch vụ đảm bảo có đoạn giải thích về đặc điểm cụ thể của đối tượng dịch vụ đảm bảo mà đối tượng sử dụng cần biết. Ví dụ về kết luận của kiểm toán viên *trong trường hợp này* có thể bao gồm câu: "Kết luận này được hình thành trên cơ sở các vấn đề được nêu trong báo cáo dịch vụ đảm bảo độc lập này".

A180. Đối với hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, ví dụ về kết luận của kiểm toán viên được trình bày dưới dạng phù hợp gồm:

(1) Khi đưa ra kết luận về đối tượng dịch vụ đảm bảo và các tiêu chí được áp dụng: "Dựa trên các thủ tục đã được thực hiện và các bằng chứng thu thập được, chúng tôi không nhận thấy có vấn đề gì khiến chúng tôi cho rằng [đơn vị] không tuân thủ, trên các khía cạnh trọng yếu, với luật XYZ".

(2) Khi đưa ra kết luận về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và các tiêu chí được áp dụng: "Dựa trên các thủ tục đã thực hiện và các bằng chứng thu thập được, chúng tôi không nhận thấy bất kỳ sửa đổi trọng yếu nào cần phải thực hiện đối với kết quả đánh giá các chỉ số hoạt động quan trọng để phù hợp với tiêu chí XYZ".

(3) Khi đưa ra kết luận về một báo cáo do bên có trách nhiệm liên quan lập: "Dựa trên các thủ tục đã thực hiện và các bằng chứng thu thập được, chúng tôi không nhận thấy có vấn đề gì khiến chúng tôi cho rằng báo cáo của [bên có trách nhiệm liên quan] về việc [đơn vị] đã tuân thủ Luật XYZ, đã không được trình bày hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu".

A181. Khi đưa ra kết luận về đối tượng dịch vụ đảm bảo, kiểm toán viên có thể sử dụng một hoặc kết hợp các cụm từ sau:

(1) Đối với hợp đồng về tính tuân thủ: "tuân thủ" hoặc "phù hợp với".

(2) Đối với hợp đồng trong đó tiêu chí được áp dụng có mô tả quy trình hoặc phương pháp lập và trình bày thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo: "được lập *và trình bày* đúng đắn".

(3) Đối với hợp đồng trong đó tiêu chí được áp dụng thể hiện nguyên tắc trình bày hợp lý: "được *lập và* trình bày hợp lý".

A182. Việc đặt tiêu đề các đoạn trình bày kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần và các vấn đề dẫn tới kết luận đó sẽ giúp tăng tính dễ hiểu cho báo cáo của kiểm toán viên. Ví dụ, kiểm toán viên có thể sử dụng các tiêu đề thích hợp bao gồm: "Kết luận ngoại trừ", "Kết luận trái ngược", hoặc "Từ chối đưa ra kết luận" và "Cơ sở của kết luận ngoại trừ", "Cơ sở của kết luận trái ngược" tương ứng.

Chữ ký, họ và tên của kiểm toán viên và đóng dấu (hướng dẫn đoạn 69(m) Chuẩn mực này)

A183. *Báo cáo dịch vụ đảm bảo hợp lý phải có 2 chữ ký của 2 kiểm toán viên hành nghề. Chữ ký thứ nhất trên báo cáo là của kiểm toán viên hành nghề được giao phụ trách hợp đồng dịch vụ và chữ ký thứ hai là của người đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp kiểm toán hoặc người được ủy quyền bằng văn bản của người đại diện theo pháp luật.*

Báo cáo dịch vụ đảm bảo có giới hạn phải có chữ ký của kiểm toán viên hành nghề là người đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp kiểm toán hoặc người được ủy quyền bằng văn bản của người đại diện theo pháp luật.

Dưới mỗi chữ ký phải ghi rõ họ và tên, số Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán. Người đại diện theo pháp luật hoặc người được ủy quyền bằng văn bản của người đại diện theo pháp luật được ký báo cáo dịch vụ đảm bảo phải là thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ đảm bảo. Trên chữ ký của người đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp kiểm toán hoặc người được ủy

quyền phải đóng dấu của doanh nghiệp kiểm toán (hoặc chi nhánh) chịu trách nhiệm phát hành báo cáo. Giữa các trang báo cáo phải đóng dấu giáp lai bằng dấu của doanh nghiệp kiểm toán (hoặc chi nhánh).

Thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ, chịu trách nhiệm trực tiếp trong việc chỉ đạo, thực hiện, giám sát, soát xét công việc của nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ. Doanh nghiệp kiểm toán quy định cụ thể trách nhiệm, nghĩa vụ của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ.

Ngày lập báo cáo dịch vụ đảm bảo (hướng dẫn đoạn 69(n) Chuẩn mực này).

A184. Ngày lập báo cáo dịch vụ đảm bảo cho đối tượng sử dụng biết rằng kiểm toán viên đã xem xét ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh cho tới ngày lập báo cáo dịch vụ đảm bảo đến thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và báo cáo dịch vụ đảm bảo.

Dẫn chứng công việc của chuyên gia trong báo cáo dịch vụ đảm bảo (hướng dẫn đoạn 70 Chuẩn mực này)

A185. Trong một số trường hợp, pháp luật và các quy định có liên quan có thể yêu cầu việc dẫn chứng công việc của chuyên gia trong báo cáo dịch vụ đảm bảo, ví dụ, cho mục đích minh bạch trong lĩnh vực công. Điều này cũng có thể phù hợp trong một số trường hợp khác, ví dụ, để giải thích cho bản chất của kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần của kiểm toán viên hoặc khi công việc của chuyên gia là một phần của các phát hiện được trình bày trong báo cáo dạng dài.

A186. Kiểm toán viên là người chịu trách nhiệm duy nhất đối với kết luận đưa ra và việc sử dụng công việc của chuyên gia cũng không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên. Do đó, nếu báo cáo dịch vụ đảm bảo có dẫn chứng công việc của chuyên gia thì từ ngữ sử dụng trong báo cáo không được thể hiện là trách nhiệm của kiểm toán viên bị giảm đi do có sự tham gia của chuyên gia.

A187. Đối với hợp đồng dịch vụ đảm bảo do các nhân sự có trình độ phù hợp thực hiện, gồm cả chuyên gia về đối tượng dịch vụ đảm bảo và chuyên gia về dịch vụ đảm bảo, việc đề cập *trách nhiệm* chung *của các chuyên gia* trong một báo cáo dạng dài thường không dẫn đến sự hiểu nhầm là làm giảm trách nhiệm *của kiểm toán viên*. Tuy nhiên, trong báo cáo dạng ngắn, khả năng gây hiểu nhầm *về trách nhiệm* là cao hơn, khi báo cáo này chỉ được trình bày thông tin tối thiểu hoặc báo cáo có đề cập tới tên của chuyên gia. Do đó, trong trường hợp như vậy, cần có thêm đoạn bổ sung trong báo cáo dịch vụ đảm bảo để tránh sự hiểu nhầm là trách nhiệm của kiểm toán viên đối với kết luận đưa ra giảm đi do có sự tham gia của chuyên gia.

Kết luận chấp nhận toàn phần và kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần (hướng dẫn đoạn 74 - 77, Phụ lục Chuẩn mực này)

A188. Thuật ngữ "lan tỏa" được sử dụng để mô tả ảnh hưởng của sai sót đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc mô tả ảnh hưởng có thể có của sai sót chưa được phát hiện (nếu có) đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo do kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp. Ảnh hưởng lan tỏa đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo là những ảnh hưởng mà theo xét đoán của kiểm toán viên:

(a) Những ảnh hưởng này không chỉ giới hạn đến một số khía cạnh cụ thể của thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo;

(b) Kể cả chỉ ảnh hưởng giới hạn đến một số khía cạnh cụ thể của thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo thì những ảnh hưởng này vẫn đại diện hoặc có thể đại diện cho một phần quan trọng của thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo; hoặc

(c) Trong trường hợp liên quan đến các thuyết minh, những ảnh hưởng này là vấn đề căn bản để đối tượng sử dụng hiểu được thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

A189. Loại kết luận mà kiểm toán viên đưa ra chịu tác động của bản chất vấn đề *phát hiện* và xét đoán của kiểm toán viên về sự lan tỏa của những ảnh hưởng hoặc về những ảnh hưởng có thể có đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

A190. Ví dụ về "Kết luận ngoại trừ", "Kết luận trái ngược" và "Từ chối đưa ra kết luận":

(1) Kết luận ngoại trừ (ví dụ, cho hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn mà *kiểm toán viên phát hiện có* sai sót trọng yếu): "Trên cơ sở các thủ tục đã thực hiện và bằng chứng thu thập được, ngoại trừ ảnh hưởng của vấn đề nêu tại đoạn "Cơ sở của kết luận ngoại trừ", chúng tôi không nhận thấy có vấn đề gì khiến chúng tôi cho rằng báo cáo của [bên có trách nhiệm liên quan] đã không trình bày hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, về sự tuân thủ của đơn vị đối với Luật XYZ".

(2) Kết luận trái ngược (ví dụ cho cả hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý và hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn mà *kiểm toán viên phát hiện có* sai sót trọng yếu và lan tỏa): "Do tầm quan trọng của vấn đề nêu tại đoạn "Cơ sở của kết luận trái ngược", báo cáo của [bên có trách nhiệm liên quan] đã không trình bày hợp lý về sự tuân thủ của đơn vị đối với Luật XYZ".

(3) Từ chối đưa ra kết luận (ví dụ cho cả hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý và hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn mà *kiểm toán viên* bị giới hạn phạm vi một cách trọng yếu và lan tỏa): "Do tầm quan trọng của vấn đề nêu tại đoạn "Cơ sở của việc từ chối đưa ra kết luận", chúng tôi không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp làm cơ sở đưa ra kết luận về báo cáo của [bên có trách nhiệm liên quan]. Do đó, chúng tôi không đưa ra kết luận về báo cáo này".

A191. Trong một số trường hợp, bên đo lường hoặc đánh giá có thể xác định và mô tả đúng đắn việc thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu. Ví dụ, trong hợp đồng về tính tuân thủ, bên đo lường hoặc đánh giá có thể mô

tả chính xác hành vi không tuân thủ. Trường hợp đó, đoạn 76 Chuẩn mực này yêu cầu kiểm toán viên phải thu hút sự chú ý của đối tượng sử dụng đối với thông tin mô tả về sai sót trọng yếu, bằng việc đưa ra kết luận ngoại trừ hoặc kết luận trái ngược, hoặc đưa ra kết luận chấp nhận toàn phần kèm theo *đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh"* trong báo cáo dịch vụ đảm bảo để nhấn mạnh thông tin này.

Trách nhiệm trao đổi thông tin khác (hướng dẫn đoạn 78 Chuẩn mực này)

A192. Các vấn đề thích hợp *mà kiểm toán viên* cần trao đổi với bên chịu trách nhiệm, bên đo lường hoặc đánh giá, bên thuê dịch vụ và bên khác, bao gồm: gian lận hoặc cáo buộc gian lận và sự thiên lệch *của các bên (ví dụ, Ban Giám đốc)* trong việc lập và trình bày thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo.

Tài liệu, hồ sơ hợp đồng dịch vụ (hướng dẫn đoạn 79 - 83 Chuẩn mực này)

A193. Tài liệu, hồ sơ hợp đồng dịch vụ bao gồm các ghi chép thể hiện lập luận của kiểm toán viên đối với tất cả các vấn đề quan trọng đòi hỏi thực hiện xét đoán chuyên môn và các kết luận liên quan. Khi có những vấn đề phức tạp, dễ gây tranh cãi trong việc áp dụng các nguyên tắc hoặc xét đoán chuyên môn, tài liệu, hồ sơ hợp đồng dịch vụ cần thể hiện các sự kiện thực tế liên quan mà kiểm toán viên biết được tại thời điểm đưa ra kết luận, từ đó, có thể hỗ trợ việc chứng minh cho kết luận của kiểm toán viên.

A194. Việc lưu lại tài liệu, hồ sơ về mọi vấn đề đã xem xét hoặc mọi xét đoán chuyên môn đã đưa ra trong quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ là không thực tế và không cần thiết. Hơn nữa, kiểm toán viên không cần phải lập một tài liệu riêng (ví dụ, một danh mục) để thể hiện sự tuân thủ đối với các yêu cầu mà sự tuân thủ này đã được thể hiện ở các tài liệu khác có trong hồ sơ hợp đồng dịch vụ. Tương tự, kiểm toán viên không cần lưu trong tài liệu, hồ sơ tất cả các bản nháp đã bị thay thế của giấy tờ làm việc, các ghi chú về những suy xét chưa đầy đủ, các bản sao trước đây của các tài liệu đã được chỉnh sửa lỗi in hoặc các lỗi khác và các tài liệu trùng lặp.

A195. Khi sử dụng xét đoán chuyên môn để đánh giá phạm vi tài liệu cần lập và lưu lại, kiểm toán viên cần xác định xem tài liệu nào là cần thiết để có thể cung cấp cho một kiểm toán viên khác (không tham gia hợp đồng trước đó) sự hiểu biết về các công việc đã thực hiện và cơ sở của các quyết định quan trọng đã đưa ra, tuy nhiên, không phải là tất cả các khía cạnh chi tiết của hợp đồng dịch vụ. Kiểm toán viên khác chỉ có thể tìm hiểu về các khía cạnh chi tiết của hợp đồng dịch vụ thông qua việc trao đổi với kiểm toán viên trực tiếp lập các tài liệu đó.

A196. Tài liệu, hồ sơ hợp đồng dịch vụ cần bao gồm ghi chép về các nội dung sau:

(1) Đặc điểm xác định của các khoản mục cụ thể hoặc các vấn đề được kiểm tra.

(2) Người thực hiện hợp đồng dịch vụ và ngày hoàn thành công việc đó.

(3) Người soát xét công việc đã thực hiện và thời gian, phạm vi của việc soát xét.

(4) Trao đổi những vấn đề quan trọng với bên có trách nhiệm liên quan và bên khác, bao gồm nội dung của các vấn đề quan trọng được thảo luận, thời gian, người tham gia và địa điểm tham gia thảo luận.

A197. Ngoài ra, tài liệu, hồ sơ hợp đồng dịch vụ còn cần ghi chép về các nội dung sau:

(1) Các vấn đề phát hiện liên quan đến việc tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan và cách thức xử lý các vấn đề đó.

(2) Kết luận về việc tuân thủ các yêu cầu về tính độc lập áp dụng đối với hợp đồng dịch vụ và các trao đổi liên quan trong doanh nghiệp kiểm toán để hỗ trợ cho kết luận đó.

(3) Kết luận về việc đánh giá chấp nhận và duy trì quan hệ khách hàng và hợp đồng dịch vụ đảm bảo.

(4) Nội dung, phạm vi và kết luận từ việc tham khảo ý kiến tư vấn trong quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ.

Hoàn thiện hồ sơ hợp đồng dịch vụ

A198. Theo quy định tại đoạn 45 Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1, doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng chính sách và thủ tục đối với việc hoàn thiện tài liệu, hồ sơ chính thức về hợp đồng dịch vụ một cách kịp thời. Theo hướng dẫn tại đoạn A54 Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1, thời hạn cần thiết hợp lý để hoàn thiện hồ sơ chính thức về hợp đồng dịch vụ thường không quá 60 ngày sau ngày lập báo cáo dịch vụ đảm bảo.

A199. Việc hoàn thiện hồ sơ chính thức về hợp đồng dịch vụ sau ngày lập báo cáo dịch vụ đảm bảo chỉ bao gồm các thủ tục hành chính không liên quan đến việc thực hiện các thủ tục mới hoặc đưa ra kết luận mới. Tuy nhiên, một số tài liệu có thể bị thay đổi trong quá trình hoàn thiện hồ sơ nếu thay đổi đó có tính chất hành chính. Ví dụ về các thay đổi đó như sau:

(1) Xóa hoặc hủy bỏ các tài liệu đã bị thay thế.

(2) Sắp xếp thứ tự, gộp và đánh tham chiếu chéo giữa các giấy tờ làm việc.

(3) Ký xác nhận trên danh sách kiểm tra liên quan tới quá trình hoàn thiện hồ sơ.

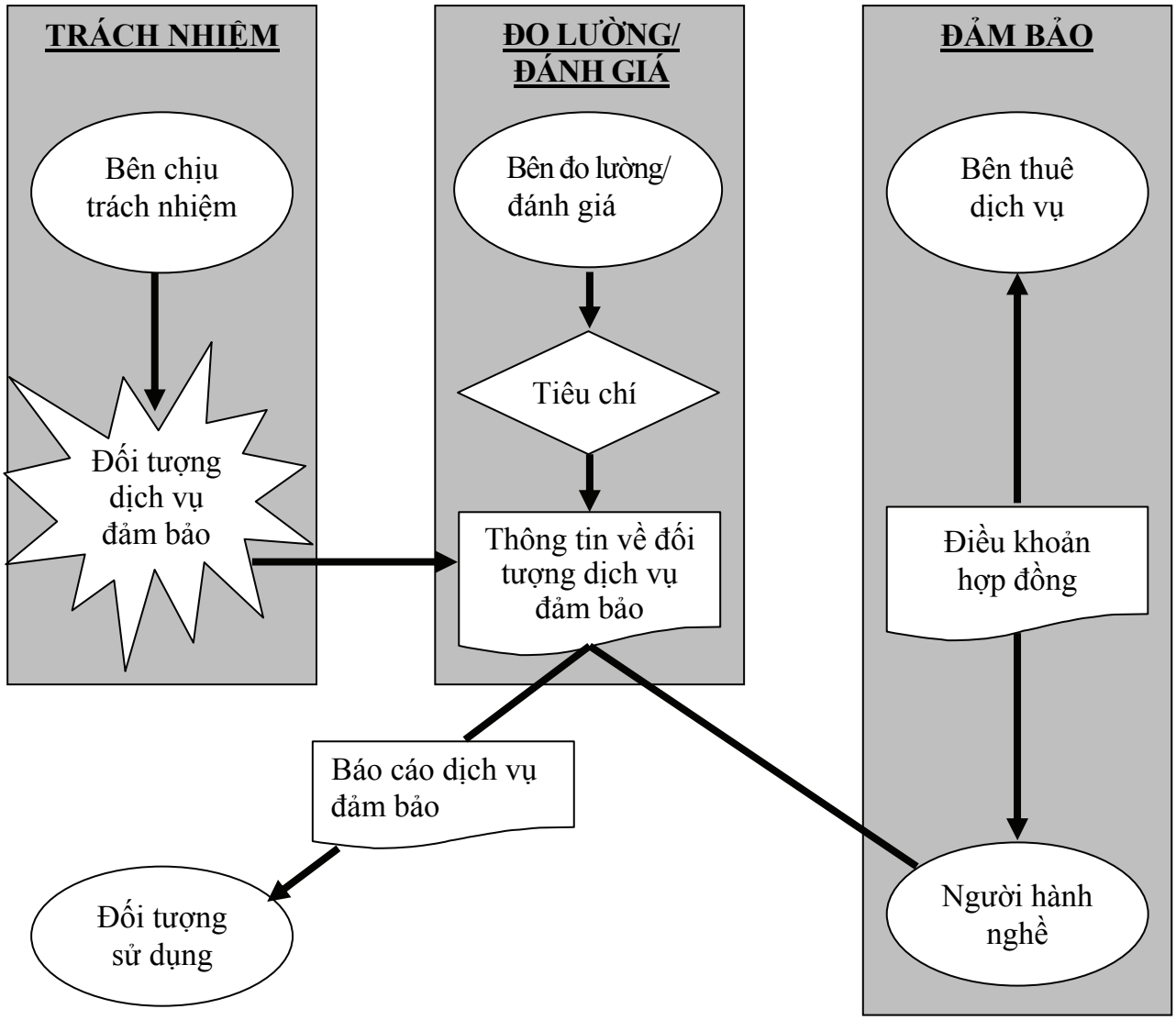
(4) Lưu trữ các bằng chứng mà kiểm toán viên đã thu thập, thảo luận và thống nhất với các thành viên trong nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo trước ngày lập báo cáo dịch vụ đảm bảo.

A200. Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1 yêu cầu các doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng chính sách và thủ tục cho việc lưu trữ tài liệu, hồ sơ hợp đồng dịch vụ (xem quy định tại đoạn 47 Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1). Thời hạn lưu trữ tài liệu, hồ sơ hợp đồng dịch vụ đảm bảo tối thiểu là 10 năm kể từ ngày lập báo cáo dịch vụ đảm bảo (xem hướng dẫn tại đoạn A61 Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1).

PHỤ LỤC

(Hướng dẫn đoạn 02, A8, A11, A16, A36 - A38 Chuẩn mực này)

Vai trò và trách nhiệm



01. Tất cả các dịch vụ đảm bảo phải có ít nhất ba bên: Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán, bên chịu trách nhiệm và đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo. Tùy theo hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ, dịch vụ có thêm bên đo lường hoặc đánh giá hoặc bên thuê dịch vụ riêng biệt.

02. Sơ đồ trên minh họa vai trò của các bên liên quan đến hợp đồng dịch vụ đảm bảo, như sau:

(a) Bên chịu trách nhiệm là bên chịu trách nhiệm về đối tượng dịch vụ đảm bảo;

(b) Bên đo lường hoặc đánh giá sử dụng các tiêu chí để đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo mà kết quả tạo ra thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo;

(c) Bên thuê dịch vụ và kiểm toán viên thỏa thuận về các điều khoản của hợp đồng dịch vụ;

(d) Kiểm toán viên thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp để đưa ra kết luận nhằm tăng độ tin cậy cho đối tượng sử dụng (mà không phải là bên chịu trách nhiệm) về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo;

(e) Các đối tượng sử dụng đưa ra quyết định trên cơ sở thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Các đối tượng sử dụng là các cá nhân, tổ chức, hoặc nhóm người mà kiểm toán viên cho là sẽ sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo. Trong một số trường hợp, có thể có những đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo mà không phải là người được nhận ghi trên báo cáo.

03. Vai trò của các bên tham gia được thể hiện như sau:

(1) Ngoài kiểm toán viên, mỗi hợp đồng dịch vụ đảm bảo có ít nhất một bên chịu trách nhiệm và các đối tượng sử dụng.

(2) Kiểm toán viên không thể là bên chịu trách nhiệm, bên thuê dịch vụ hoặc đối tượng sử dụng.

(3) Đối với hợp đồng dịch vụ đảm bảo trực tiếp, kiểm toán viên cũng có thể là bên đo lường hoặc đánh giá.

(4) Đối với hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực, bên chịu trách nhiệm hoặc bên khác nhưng không phải là kiểm toán viên, có thể là bên đo lường hoặc đánh giá.

(5) Trường hợp kiểm toán viên đã đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí, thì đây là hợp đồng dịch vụ đảm bảo trực tiếp. Đặc điểm của hợp đồng dịch vụ đảm bảo trực tiếp là không thể thay đổi thành hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực bằng cách một bên khác được giả định chịu trách nhiệm cho việc đo lường hoặc đánh giá, ví dụ, bên chịu trách nhiệm đính kèm một báo cáo với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo trong đó thừa nhận trách nhiệm đối với thông tin này.

(6) Bên chịu trách nhiệm có thể là bên thuê dịch vụ.

(7) Trong nhiều hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực, bên chịu trách nhiệm cũng có thể là bên đo lường hoặc đánh giá và là bên thuê dịch vụ, ví dụ, một đơn vị thuê kiểm toán viên thực hiện một dịch vụ đảm bảo về báo cáo hoạt động bền vững do chính đơn vị đó lập. Ví dụ về trường hợp bên chịu trách nhiệm không phải là bên đo lường hoặc đánh giá là khi kiểm toán viên được thuê thực hiện một hợp đồng dịch vụ đảm bảo về báo cáo hoạt động bền vững của một công ty tư nhân do một cơ quan quản lý Nhà nước lập.

(8) Đối với hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực, bên đo lường hoặc đánh giá thường cung cấp cho kiểm toán viên giải trình bằng văn bản về thông tin về đối

tượng dịch vụ đảm bảo. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể không thu thập được bản giải trình như vậy, ví dụ, trường hợp bên thuê dịch vụ không phải là bên đo lường hoặc đánh giá.

(9) Bên chịu trách nhiệm có thể là một trong những đối tượng sử dụng, nhưng không phải là duy nhất.

(10) Bên chịu trách nhiệm, bên đo lường hoặc đánh giá và các đối tượng sử dụng có thể từ các đơn vị khác nhau hoặc cùng một đơn vị. Ví dụ về trường hợp các bên này từ cùng một đơn vị như, trường hợp một đơn vị có cơ cấu tổ chức 2 tầng, Ban quản trị có thể thu thập sự đảm bảo về các thông tin do Ban Giám đốc đơn vị đó cung cấp. Mối quan hệ giữa bên chịu trách nhiệm, bên đo lường hoặc đánh giá và đối tượng sử dụng cần phải được xem xét trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ và có thể khác với hiểu biết thông thường về trách nhiệm. Ví dụ, *Ban Giám đốc* của đơn vị (đối tượng sử dụng) có thể thuê kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo đối với một khía cạnh cụ thể trong hoạt động của *một chi nhánh/bộ phận*, mà hoạt động đó thuộc trách nhiệm trực tiếp của *Giám đốc chi nhánh/bộ phận* (bên chịu trách nhiệm), tuy nhiên, trách nhiệm cuối cùng vẫn thuộc về *Ban Giám đốc*.

(11) Bên thuê dịch vụ nếu không phải là bên chịu trách nhiệm thì có thể là đối tượng sử dụng dịch vụ.

04. Kết luận của kiểm toán viên phải được trình bày dưới các dạng:

(1) Đối tượng dịch vụ đảm bảo và tiêu chí áp dụng.

(2) Thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và tiêu chí áp dụng; hoặc

(3) Báo cáo của bên có trách nhiệm liên quan.

05. Kiểm toán viên*, doanh nghiệp kiểm toán* và bên có trách nhiệm liên quan có thể thỏa thuận việc áp dụng các quy định và hướng dẫn của các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo cho một hợp đồng dịch vụ khi không có đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo nào khác ngoài bên chịu trách nhiệm, nhưng tất cả các yêu cầu khác của các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo phải được thỏa mãn. Trường hợp này, báo cáo của kiểm toán viên phải bao gồm đoạn hạn chế đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo chỉ bao gồm bên chịu trách nhiệm.

CHUẨN MỰC VIỆT NAM VỀ HỢP ĐỒNG DỊCH VỤ ĐẢM BẢO
Chuẩn mực số 3400: Kiểm tra thông tin tài chính tương lai

(Ban hành kèm theo Thông tư số 66/2015/TT-BTC ngày 08 tháng 5 năm 2015 của Bộ Tài chính

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực 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 thực hiện hợp đồng dịch vụ kiểm tra và báo cáo về thông tin tài chính tương lai, bao gồm các thủ tục kiểm tra các giả định mang tính giả thuyết và các giả định về ước tính tốt nhất. Chuẩn mực này không áp dụng cho việc kiểm tra thông tin tài chính tương lai được thể hiện bằng các thuật ngữ mang tính khái quát hay mang tính diễn giải, như phần phân tích hoạt động của Ban Giám đốc trong báo cáo thường niên của đơn vị, mặc dù nhiều thủ tục quy định trong Chuẩn mực này có thể phù hợp cho việc kiểm tra các thông tin tài chính tương lai đó.

Mục tiêu

02. **Khi thực hiện hợp đồng dịch vụ kiểm tra thông tin tài chính tương lai, kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* phải thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp về việc:**

(a) Liệu các giả định về ước tính tốt nhất được Ban Giám đốc sử dụng làm cơ sở lập thông tin tài chính tương lai không phải là không hợp lý và nếu sử dụng các giả định mang tính giả thuyết thì các giả định đó có nhất quán với mục đích cung cấp thông tin hay không;

(b) Liệu thông tin tài chính tương lai có được lập một cách thích hợp dựa trên các giả định hay không;

(c) Liệu thông tin tài chính tương lai có được trình bày một cách thích hợp và tất cả các giả định trọng yếu có được thuyết minh đầy đủ hay không, bao gồm việc trình bày rõ ràng đó là những giả định về ước tính tốt nhất hay giả định mang tính giả thuyết;

(d) Liệu thông tin tài chính tương lai có được lập trên cơ sở nhất quán với thông tin tài chính quá khứ và áp dụng các chính sách kế toán thích hợp hay không.

03. *Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong việc thỏa thuận và thực hiện hợp đồng dịch vụ về kiểm tra thông tin tài chính tương lai.*

Đơn vị được kiểm tra (khách hàng) phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc và xử lý các mối quan hệ liên quan đến quá trình thỏa thuận và thực hiện hợp đồng dịch vụ về kiểm tra thông tin tài chính tương lai.

04. *Các bên sử dụng kết quả kiểm tra phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để sử dụng đúng đắn kết quả kiểm tra.*

Giải thích thuật ngữ

05. Trong Chuẩn mực này, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

(a) *Thông tin tài chính tương lai:* Là thông tin tài chính dựa trên giả định về các sự kiện có thể xảy ra trong tương lai và các hành động mà đơn vị có thể thực hiện. Các thông tin này mang tính chủ quan cao và việc lập các thông tin đó đòi hỏi áp dụng nhiều xét đoán chuyên môn. Thông tin tài chính tương lai có thể được thể hiện dưới dạng dự báo, dự tính hoặc kết hợp cả hai loại, ví dụ, dự báo cho một năm kèm theo dự tính cho năm năm;

(b) *Dự báo:* Là thông tin tài chính tương lai được lập dựa trên các giả định về các sự kiện trong tương lai mà Ban Giám đốc đơn vị dự kiến sẽ xảy ra và các hành động mà Ban Giám đốc đơn vị được kiểm tra (sau đây gọi chung là Ban Giám đốc đơn vị) dự kiến sẽ thực hiện tại ngày lập thông tin tài chính tương lai (giả định về ước tính tốt nhất);

(c) *Dự tính:* Là thông tin tài chính tương lai được lập dựa trên:

(i) Các giả định mang tính giả thuyết về các sự kiện trong tương lai chưa chắc chắn sẽ xảy ra và các hành động mà Ban Giám đốc đơn vị cũng chưa chắc chắn sẽ thực hiện, ví dụ khi một số đơn vị đang trong giai đoạn bắt đầu hoạt động hoặc đang xem xét thực hiện một sự thay đổi lớn trong hoạt động; hoặc

(ii) Sự kết hợp giữa các giả định mang tính giả thuyết và các giả định về ước tính tốt nhất.

Thông tin này phản ánh các kết quả có thể có tại ngày lập thông tin nếu các sự kiện và hành động đó đã diễn ra.

(d) Kiểm toán viên: Là những người thực hiện hợp đồng dịch vụ về kiểm tra thông tin tài chính tương lai, bao gồm thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ, kiểm toán viên hành nghề và các thành viên khác trong nhóm thực hiện hợp đồng kiểm tra thông tin tài chính tương lai và trong hầu hết các trường hợp, bao gồm cả doanh nghiệp kiểm toán. Khi Chuẩn mực này nhấn mạnh về yêu cầu hoặc trách nhiệm của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ hoặc trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán thì thuật ngữ "thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ" hoặc thuật ngữ "doanh nghiệp kiểm toán" phải được sử dụng thay cho thuật ngữ "kiểm toán viên". Thuật ngữ "thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ" và "doanh nghiệp kiểm toán" được sử dụng tương đương trong lĩnh vực công khi thích hợp.

II. NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Mục đích lập thông tin tài chính tương lai

06. Thông tin tài chính tương lai có thể bao gồm báo cáo tài chính, một hoặc một số yếu tố của báo cáo tài chính và có thể được lập:

(a) Như công cụ quản lý nội bộ, ví dụ, để hỗ trợ việc đánh giá một khoản đầu tư vốn; hoặc

(b) Cho mục đích phát hành cho bên thứ ba, ví dụ:

(1) Bản cáo bạch cung cấp thông tin kỳ vọng trong tương lai *của tổ chức niêm yết* cho các nhà đầu tư tiềm năng.

(2) Báo cáo thường niên cung cấp thông tin cho các cổ đông, các cơ quan quản lý và các bên quan tâm khác.

(3) Tài liệu cung cấp thông tin cho các bên cho vay, như dự báo dòng tiền.

07. Ban Giám đốc đơn vị chịu trách nhiệm trong việc lập và trình bày thông tin tài chính tương lai, kể cả việc xác định và thuyết minh các giả định làm cơ sở lập thông tin tài chính tương lai đó. Kiểm toán viên có thể được yêu cầu kiểm tra và báo cáo về thông tin tài chính tương lai nhằm nâng cao độ tin cậy của thông tin cho dù thông tin đó được cung cấp cho bên thứ ba hay sử dụng cho mục đích nội bộ.

Mức độ đảm bảo của kiểm toán viên về thông tin tài chính tương lai

08. Thông tin tài chính tương lai liên quan đến các sự kiện và hành động chưa xảy ra và có thể không xảy ra. Mặc dù có thể có các bằng chứng chứng minh cho các giả định được sử dụng làm cơ sở lập thông tin tài chính tương lai, nhưng các bằng chứng này thường hướng đến tương lai và do vậy, về bản chất, các bằng chứng này mang tính suy đoán, khác với các bằng chứng thường có trong cuộc kiểm toán thông tin tài chính quá khứ. Do đó, kiểm toán viên không đưa ra kết luận về việc liệu có đạt được những kết quả thể hiện trong thông tin tài chính tương lai hay không.

09. Ngoài ra, dựa vào loại bằng chứng có được khi đánh giá các giả định làm cơ sở lập thông tin tài chính tương lai, kiểm toán viên khó có thể đạt được mức độ hài lòng đủ để đưa ra kết luận đảm bảo dạng khẳng định rằng các giả định không có sai sót trọng yếu. Do đó, trong Chuẩn mực này, khi báo cáo về tính hợp lý của các giả định của Ban Giám đốc đơn vị, kiểm toán viên đưa ra kết luận chỉ ở mức độ đảm bảo có giới hạn. Tuy nhiên, nếu kiểm toán viên xét đoán rằng đã đạt được mức độ hài lòng hợp lý thì kiểm toán viên có thể đưa ra kết luận đảm bảo dạng khẳng định về các giả định của Ban Giám đốc đơn vị.

Chấp nhận hợp đồng dịch vụ

10. Trước khi chấp nhận hợp đồng dịch vụ về kiểm tra thông tin tài chính tương lai, kiểm toán viên cần xem xét các vấn đề sau:

(1) Mục đích sử dụng thông tin.

(2) Thông tin được phát hành rộng rãi hay bị giới hạn.

(3) Bản chất của các giả định là giả định về ước tính tốt nhất hay giả định mang tính giả thuyết.

(4) Thông tin bao gồm những yếu tố nào.

(5) Thông tin cho giai đoạn nào.

11. **Kiểm toán viên không được chấp nhận hợp đồng hoặc phải rút khỏi hợp đồng khi nhận thấy các giả định không thực tế hoặc khi kiểm toán viên cho rằng các thông tin tài chính tương lai không phù hợp cho mục đích sử dụng.**

12. **Kiểm toán viên phải thống nhất với đơn vị được kiểm tra (khách hàng) về các điều khoản trên hợp đồng dịch vụ về kiểm tra thông tin tài chính tương lai.** Để đảm bảo lợi ích của cả hai bên, kiểm toán viên nên gửi hợp đồng tới đơn vị được kiểm tra (khách hàng) để tránh những hiểu nhầm có liên quan đến hợp đồng. Hợp đồng sẽ bao gồm các vấn đề quy định tại đoạn 10 Chuẩn mực này và cần nêu rõ trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị đối với các giả định và đối với việc cung cấp cho kiểm toán viên tất cả các thông tin liên quan và nguồn dữ liệu đã được sử dụng để xây dựng các giả định.

Hiểu biết về hoạt động kinh doanh

13. **Kiểm toán viên phải có hiểu biết đầy đủ về hoạt động kinh doanh của đơn vị được kiểm tra (khách hàng) để có thể đánh giá liệu đã xác định được tất cả các giả định quan trọng cần thiết để lập thông tin tài chính tương lai hay chưa**. Kiểm toán viên cũng cần có hiểu biết đối với quy trình lập thông tin tài chính tương lai của đơn vị, ví dụ, thông qua việc xem xét các vấn đề sau:

(1) Các kiểm soát nội bộ đối với hệ thống được sử dụng để lập thông tin tài chính tương lai cũng như trình độ chuyên môn và kinh nghiệm của các thành viên tham gia lập thông tin tài chính tương lai.

(2) Nội dung của các tài liệu do đơn vị chuẩn bị để chứng minh cho các giả định của Ban Giám đốc đơn vị.

(3) Mức độ sử dụng các kỹ thuật thống kê, toán học và kỹ thuật được máy tính trợ giúp.

(4) Các phương pháp được sử dụng để xây dựng và áp dụng các giả định.

(5) Mức độ chính xác của thông tin tài chính tương lai được lập trong các giai đoạn trước và nguyên nhân của các chênh lệch đáng kể.

14. **Kiểm toán viên phải xem xét mức độ tin tưởng vào thông tin tài chính quá khứ của đơn vị.** Kiểm toán viên cần có hiểu biết về thông tin tài chính quá khứ của đơn vị để đánh giá liệu thông tin tài chính tương lai có được lập trên cơ sở nhất quán với cơ sở dùng để lập thông tin tài chính quá khứ hay không, và làm cơ sở để xem xét các giả định của Ban Giám đốc. Kiểm toán viên cần phải xác định liệu thông tin *tài chính* quá khứ có liên quan đã được kiểm toán hoặc soát xét hay chưa và các chính sách kế toán được chấp nhận có được sử dụng trong việc lập các thông tin *tài chính* đó hay không.

15. Nếu báo cáo kiểm toán hoặc báo cáo soát xét thông tin tài chính quá khứ trong kỳ trước đưa ra *ý kiến kiểm toán hoặc* kết luận không phải là *ý kiến kiểm toán hoặc* kết luận chấp nhận toàn phần hoặc nếu đơn vị đang trong giai đoạn bắt đầu hoạt động thì kiểm toán viên cần xem xét các sự kiện có liên quan và ảnh hưởng đến việc kiểm tra thông tin tài chính tương lai.

Giai đoạn báo cáo

16. **Kiểm toán viên phải xem xét thông tin tài chính tương lai được phản ánh cho giai đoạn nào.** Giai đoạn được phản ánh càng dài thì các giả định càng mang tính suy đoán và khả năng Ban Giám đốc đơn vị đưa ra các giả định về ước tính tốt nhất càng giảm. Giai đoạn được phản ánh không nên vượt quá khoảng thời gian mà Ban Giám đốc đơn vị có cơ sở hợp lý cho việc đưa ra các giả định. Kiểm toán viên cần xem xét giai đoạn được phản ánh trong thông tin tài chính tương lai dựa vào một số yếu tố sau:

(1) Chu kỳ hoạt động, ví dụ, đối với một dự án xây dựng lớn, giai đoạn được phản ánh có thể là thời gian ước tính để hoàn thành dự án.

(2) Độ tin cậy của các giả định, ví dụ, nếu đơn vị đang giới thiệu một sản phẩm mới thì giai đoạn tương lai được phản ánh có thể ngắn và được chia thành nhiều khoảng thời gian nhỏ như theo tuần hoặc theo tháng. Nếu hoạt động duy nhất của đơn vị là sở hữu một tài sản cho thuê dài hạn thì giai đoạn tương lai được phản ánh có thể tương đối dài.

(3) Nhu cầu của các bên sử dụng, ví dụ, thông tin tài chính tương lai có thể được lập liên quan đến việc xin phê duyệt một khoản vay trong một khoảng thời gian cần thiết để tạo ra nguồn vốn đủ để trả khoản vay. Ngoài ra, thông tin tài chính tương lai có thể được lập cho các nhà đầu tư liên quan đến việc phát hành trái phiếu để phản ánh mục đích sử dụng nguồn vốn huy động được trong giai đoạn tiếp theo.

Các thủ tục kiểm tra

17. **Khi xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm tra, kiểm toán viên phải xem xét các vấn đề sau:**

(a) Khả năng xảy ra sai sót trọng yếu;

(b) Hiểu biết về đơn vị được kiểm tra (khách hàng) thông qua các hợp đồng dịch vụ trước đây;

(c) Năng lực của Ban Giám đốc đơn vị liên quan đến việc lập thông tin tài chính tương lai;

(d) Mức độ ảnh hưởng của các xét đoán của Ban Giám đốc đơn vị đối với thông tin tài chính tương lai;

(e) Tính đầy đủ và độ tin cậy của các dữ liệu cơ sở.

18. Kiểm toán viên cần phải đánh giá nguồn gốc và độ tin cậy của các bằng chứng chứng minh cho các giả định về ước tính tốt nhất của Ban Giám đốc đơn vị. Các bằng chứng đầy đủ và thích hợp chứng minh cho các giả định có thể được thu thập từ các nguồn bên trong và bên ngoài đơn vị, kể cả việc xem xét các giả định đó sau khi cân nhắc thông tin tài chính quá khứ và đánh giá liệu các giả định có dựa trên các kế hoạch mà đơn vị có khả năng thực hiện được hay không.

19. Khi các giả định mang tính giả thuyết được sử dụng, kiểm toán viên phải xem xét liệu các ảnh hưởng đáng kể của các giả định này đã được cân nhắc hay chưa. Ví dụ, nếu doanh thu được ước tính tăng vượt quá công suất hiện tại của máy móc thiết bị, thông tin tài chính tương lai phải bao gồm cả việc đầu tư cần thiết để tăng công suất của máy móc hoặc chi phí cho các biện pháp thay thế nhằm đáp ứng được mức doanh thu dự kiến, như ký hợp đồng sản xuất với nhà thầu phụ.

20. Mặc dù không cần thiết phải thu thập bằng chứng chứng minh cho các giả định mang tính giả thuyết, kiểm toán viên vẫn cần đảm bảo rằng các giả định này đã phù hợp với mục đích sử dụng của thông tin tài chính tương lai và không có lý do gì để cho rằng các giả định này là không thực tế.

21. Kiểm toán viên cần đảm bảo thông tin tài chính tương lai được lập một cách thích hợp dựa trên các giả định của Ban Giám đốc đơn vị, ví dụ, thực hiện các phương pháp kiểm tra tính chính xác như tính toán và rà soát lại sự nhất quán trong các hành động mà Ban Giám đốc đơn vị dự kiến sẽ thực hiện và trong việc xác định các số liệu dựa trên các biến số chung (*như lãi suất*).

22. Kiểm toán viên cần tập trung vào các vấn đề đặc biệt nhạy cảm với sự thay đổi và có ảnh hưởng đáng kể đến thông tin tài chính tương lai. Điều này sẽ ảnh hưởng đến phạm vi để kiểm toán viên thu thập bằng chứng thích hợp và cũng sẽ ảnh hưởng đến đánh giá của kiểm toán viên về sự thích hợp và đầy đủ của việc thuyết minh thông tin tài chính tương lai.

23. Khi ký hợp đồng để kiểm tra một hoặc một số yếu tố của thông tin tài chính tương lai, ví dụ, một báo cáo tài chính riêng lẻ, điều quan trọng là kiểm toán viên phải xem xét mối liên hệ tương quan với các thành phần khác trong báo cáo tài chính.

24. Khi một phần của giai đoạn hiện hành được phản ánh trong thông tin tài chính tương lai, kiểm toán viên phải xem xét phạm vi các thủ tục cần được áp dụng đối với thông tin *tài chính* quá khứ. Các thủ tục sẽ khác nhau tùy thuộc vào từng trường hợp, ví dụ, độ dài của phần giai đoạn hiện hành được phản ánh trong thông tin tài chính tương lai.

25. **Kiểm toán viên phải thu thập Thư giải trình của Ban Giám đốc đơn vị về mục đích sử dụng thông tin tài chính tương lai, tính đầy đủ của các giả định quan trọng và sự xác nhận của Ban Giám đốc đơn vị về trách nhiệm của họ đối với thông tin tài chính tương lai.**

Trình bày và thuyết minh

26. Khi đánh giá việc trình bày và thuyết minh thông tin tài chính tương lai, ngoài việc phải xem xét các yêu cầu pháp luật và các quy định hoặc các chuẩn mực nghề nghiệp, kiểm toán viên còn phải xem xét liệu:

(a) Thông tin tài chính tương lai có được trình bày đầy đủ và không gây hiểu nhầm hay không;

(b) Chính sách kế toán có được trình bày rõ ràng trên phần thuyết minh thông tin tài chính tương lai hay không;

(c) Các giả định có được trình bày đầy đủ, thích hợp trên phần thuyết minh thông tin tài chính tương lai hay không. Các thuyết minh cần trình bày rõ ràng liệu các giả định của Ban Giám đốc đơn vị là giả định về ước tính tốt nhất hay là giả định mang tính giả thuyết. Khi các giả định được lập đối với những vấn đề trọng yếu và có mức độ không chắc chắn cao thì cần phải thuyết minh đầy đủ về sự không chắc chắn này và độ nhạy cảm của kết quả do sự không chắc chắn đó gây ra;

(d) Ngày lập thông tin tài chính tương lai có được trình bày hay không. Ban Giám đốc đơn vị cần xác nhận rằng các giả định là phù hợp tại ngày lập thông tin, cho dù các *thông tin làm cơ sở để lập các giả định này* có thể được tổng hợp trong cả một giai đoạn;

(e) Trường hợp thông tin tài chính tương lai được trình bày dưới dạng một *khoảng số liệu (ví dụ doanh thu có thể đạt được từ X đồng đến Y đồng)* thì căn cứ để xây dựng các số liệu trong khoảng đó có được trình bày rõ ràng và lựa chọn trên cơ sở không thiên lệch và không gây hiểu nhầm hay không;

(f) Bất kỳ sự thay đổi nào trong chính sách kế toán so với thông tin tài chính quá khứ gần nhất có được thuyết minh cùng với lý do và ảnh hưởng của sự thay đổi đến thông tin tài chính tương lai hay không.

Báo cáo kiểm tra về kiểm tra thông tin tài chính tương lai

27. **Báo cáo kiểm tra về kiểm tra thông tin tài chính tương lai *(sau đây gọi tắt là "báo cáo kiểm tra")* do kiểm toán viên lập phải bằng văn bản và bao gồm các yếu tố sau *(xem Phụ lục 01, 02 Chuẩn mực này):***

(a) *Số hiệu và* tiêu đề báo cáo kiểm tra: *Báo cáo kiểm tra phải ghi rõ số hiệu phát hành báo cáo kiểm tra của doanh nghiệp kiểm toán hoặc chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán theo từng năm (số đăng ký chính thức trong hệ thống văn bản của doanh nghiệp hoặc chi nhánh);*

(b) Người nhận báo cáo kiểm tra: *Báo cáo kiểm tra phải chỉ rõ người nhận báo cáo kiểm tra tùy theo từng hợp đồng dịch vụ. Người nhận báo cáo kiểm tra là những người mà báo cáo được lập cho họ sử dụng, thường là các cổ đông, Ban quản trị hoặc Ban Giám đốc của đơn vị hoặc có thể là các nhà đầu tư tiềm năng, các cơ quan quản lý và các bên quan tâm khác... tùy thuộc vào mục đích của việc lập thông tin tài chính tương lai;*

(c) Mở đầu của báo cáo kiểm tra: *Mở đầu của báo cáo kiểm tra phải nêu rõ:*

(i) Tên thông tin tài chính tương lai được kiểm tra;

(ii) Tên đơn vị lập thông tin tài chính tương lai;

(iii) Giai đoạn lập thông tin tài chính tương lai;

(iv) Ngày lập và số trang của thông tin tài chính tương lai được kiểm tra;

(v) Tên gọi các thành phần của thông tin tài chính tương lai.

(d) Trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị: *Báo cáo kiểm tra phải bao gồm một mục có tiêu đề là "Trách nhiệm của Ban Giám đốc" (hay một thuật ngữ thích hợp khác)". Báo cáo kiểm tra không nhất thiết phải đề cập một cách cụ thể là "Ban Giám đốc" mà sẽ sử dụng thuật ngữ thích hợp, tùy thuộc vào cơ cấu tổ chức của đơn vị được kiểm tra, ví dụ "Ban quản lý dự án","Ban Giám hiệu"...;* Đoạn này trong báo cáo kiểm tra mô tả trách nhiệm của những người chịu trách nhiệm đối với *việc lập và trình bày* thông tin tài chính tương lai *[trên cơ sở khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có liên quan]*, kể cả các giả định làm cơ sở lập thông tin tài chính tương lai đó. *Trong một số trường hợp cần thiết, kiểm toán viên có thể bổ sung thêm vào đoạn này các trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị liên quan đến việc lập và trình bày thông tin tài chính tương lai theo quy định của pháp luật hoặc do bản chất của dự án, của đơn vị được kiểm tra hoặc theo các điều khoản đã thỏa thuận cụ thể trong hợp đồng giữa hai bên;*

(e) Trình bày mục đích và/hoặc giới hạn đối tượng sử dụng thông tin tài chính tương lai (nếu có): Đối với trường hợp báo cáo kiểm tra về thông tin tài chính tương lai dạng dự tính: thông tin tài chính tương lai được lập cho mục đích cụ thể [*nêu rõ mục đích*] và sử dụng các giả định bao gồm cả các giả định mang tính giả thuyết về các sự kiện trong tương lai chưa chắc chắn sẽ xảy ra và các hành động mà Ban Giám đốc đơn vị cũng chưa chắc chắn sẽ thực hiện thì báo cáo cần phải cảnh báo cho người đọc rằng thông tin tài chính tương lai không được sử dụng cho mục đích khác ngoài các mục đích đã được nêu trên báo cáo;

(f) Trách nhiệm của kiểm toán viên: *Báo cáo kiểm tra phải bao gồm một mục có tiêu đề là "Trách nhiệm của Kiểm toán viên", trong đó nêu rõ trách nhiệm của kiểm toán viên là kiểm tra và đưa kết luận về thông tin tài chính tương lai dựa trên kết quả của cuộc kiểm tra;* Báo cáo kiểm tra phải nêu rõ rằng công việc kiểm tra đã được tiến hành theo các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo, các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan áp dụng cho việc kiểm tra thông tin tài chính tương lai. *Báo cáo kiểm tra cũng phải giải thích rằng các chuẩn mực và quy định đó yêu cầu kiểm toán viên phải tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, phải lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm tra để đạt được mức độ đảm bảo có giới hạn về việc thông tin tài chính tương lai có được lập một cách thích hợp dựa trên các giả định và được trình bày phù hợp với [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có liên quan] hay không;*

(g) Kết luận của kiểm toán viên: *Báo cáo kiểm tra phải bao gồm một mục có tiêu đề là "Kết luận của Kiểm toán viên" và phải nêu rõ về các nội dung sau đây:*

(i) **Kết luận đảm bảo dạng phủ định về việc liệu các giả định có cung cấp được một cơ sở không phải là không hợp lý cho thông tin tài chính tương lai hay không.** Đoạn này phải nêu rõ trên cơ sở kiểm tra các bằng chứng chứng minh cho các giả định, liệu có bất kỳ sự kiện nào để kiểm toán viên cho rằng các giả định không cung cấp được một cơ sở hợp lý cho thông tin tài chính tương lai hay không;

(ii) **Kết luận về việc liệu thông tin tài chính tương lai có được lập một cách thích hợp dựa trên các giả định và có được trình bày phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có liên quan hay không;**

(iii) **Đoạn nhấn mạnh liên quan đến khả năng đạt được các kết quả mà thông tin tài chính tương lai phản ánh.** Đoạn này phải nêu rõ kết quả thực tế có thể khác với thông tin tài chính tương lai do các sự kiện được dự kiến có thể không diễn ra như mong đợi và sự khác biệt có thể là trọng yếu. Tương tự, trường hợp thông tin tài chính tương lai được trình bày dưới dạng một khoảng số liệu, báo cáo có thể nêu rõ rằng không có sự đảm bảo nào về việc kết quả thực tế sẽ nằm trong khoảng đó.

(h) Ngày lập báo cáo kiểm tra: Phải là ngày mà các thủ tục kiểm tra đã hoàn thành và *phải là ngày cùng hoặc sau ngày lập thông tin tài chính tương lai;*

(i) Tên và địa chỉ doanh nghiệp kiểm toán;

(j) Chữ ký, *họ và tên* của kiểm toán viên *và đóng dấu:* *Thực hiện theo quy định và hướng dẫn về chữ ký, họ và tên của kiểm toán viên và đóng dấu trong báo cáo dịch vụ đảm bảo có giới hạn tại đoạn 69(m) và đoạn A183 của Chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo số 3000 - Hợp đồng dịch vụ đảm bảo ngoài dịch vụ kiểm toán và soát xét thông tin tài chính quá khứ.*

28. Ví dụ trích đoạn báo cáo kiểm tra về kiểm tra thông tin tài chính tương lai ***dự báo*** với kết luận dạng chấp nhận toàn phần:

"... Chúng tôi đã thực hiện kiểm tra thông tin tài chính tương lai ***dự báo*** kèm theo của đơn vị về *dự án mở rộng phân xưởng sản xuất A của Công ty ABC cho giai đoạn từ 01/6/20x5 đến 31/12/20x5 được lập ngày 31/12/20x4 từ trang... đến trang... gồm các báo cáo A, B, C...*

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc đơn vị chịu trách nhiệm về việc lập *và trình bày* thông tin tài chính tương lai ***dự báo*** này *trên cơ sở [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có liên quan]*, bao gồm cả các giả định làm cơ sở cho *thông tin tài chính* ***dự báo*** được nêu tại Thuyết minh X.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra kết luận về thông tin tài chính tương lai ***dự báo*** *dựa trên kết quả cuộc kiểm tra.*

Chúng tôi đã tiến hành kiểm tra theo các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo, các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan áp dụng cho việc kiểm tra thông tin tài chính tương lai. *Các chuẩn mực và quy định này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm tra để đạt được sự đảm bảo có giới hạn về việc liệu các giả định có cung cấp được một cơ sở hợp lý cho thông tin tài chính tương lai dự báo hay không, liệu thông tin tài chính tương lai dự báo của Công ty có được lập một cách thích hợp dựa trên các giả định và được trình bày phù hợp với [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có liên quan] hay không.*

Kết luận của Kiểm toán viên

Trên cơ sở kiểm tra các bằng chứng chứng minh cho các giả định, chúng tôi không thấy có sự kiện nào khiến chúng tôi cho rằng các giả định không cung cấp được cơ sở hợp lý cho thông tin tài chính tương lai ***dự báo*** này. Đồng thời, theo kết luận của chúng tôi, thông tin tài chính tương lai ***dự báo*** này đã được lập một cách thích hợp dựa trên các giả định và được trình bày phù hợp với *[khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có liên quan]*.

Kết quả thực tế có thể sẽ khác biệt với ***thông tin tài chính tương lai dự báo*** này do các sự kiện được dự kiến có thể không xảy ra như mong đợi và sự khác biệt đó có thể là trọng yếu".

29.Ví dụ trích đoạn báo cáo kiểm tra về kiểm tra thông tin tài chính tương lai ***dự tính*** với kết luận dạng chấp nhận toàn phần:

"...Chúng tôi đã thực hiện kiểm tra thông tin tài chính tương lai ***dự tính*** kèm theo của đơn vị về *dự án mở rộng phân xưởng sản xuất A cả Công ty ABC cho giai đoạn từ 01/6/20x5 đến 31/12/20x8 được lập ngày 31/12/20x4 từ trang... đến trang... gồm các báo cáo A, B, C...*

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc đơn vị chịu trách nhiệm về *lập và trình bày* thông tin tài chính tương lai ***dự tính*** này trên cơ sở *[khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có liên quan],* bao gồm cả các giả định làm cơ sở cho thông tin tài chính ***dự tính*** được nêu tại Thuyết minh X.

Thông tin tài chính tương lai ***dự tính*** được lập cho mục đích cụ thể... *[nêu rõ mục đích])*. Do đơn vị đang trong giai đoạn bắt đầu hoạt động, thông tin tài chính tương lai ***dự tính*** được lập dựa trên các ***giả định mang tính giả thuyết*** về các sự kiện trong tương lai chưa chắc chắn sẽ xảy ra và các hành động mà Ban Giám đốc cũng chưa chắc chắn sẽ thực hiện. Do đó, thông tin tài chính tương lai ***dự tính*** này sẽ không được sử dụng cho mục đích khác ngoài mục đích nêu trên báo cáo.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra kết luận về thông tin tài chính tương lai ***dự tính*** *dựa trên kết quả của cuộc kiểm tra.*

Chúng tôi đã tiến hành kiểm tra theo các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo, các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan áp dụng cho việc kiểm tra thông tin tài chính tương lai. *Các chuẩn mực và quy định này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm tra để đạt được sự đảm bảo có giới hạn về việc liệu các giả định có cung cấp được một cơ sở hợp lý cho thông tin tài chính tương lai* ***dự tính*** *hay không, liệu thông tin tài chính tương lai* ***dự tính*** *của Công ty có được lập một cách thích hợp dựa trên các giả định và được trình bày phù hợp với [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có liên quan] hay không.*

Kết luận của Kiểm toán viên

Trên cơ sở kiểm tra các bằng chứng chứng minh cho các giả định, chúng tôi không thấy có sự kiện nào khiến chúng tôi cho rằng các giả định không cung cấp được cơ sở hợp lý cho thông tin tài chính tương lai ***dự tính*** này, giả sử rằng... *[nêu hoặc tham chiếu đến các giả thuyết]*. Đồng thời, theo kết luận của chúng tôi, thông tin tài chính tương lai ***dự tính*** này đã được lập một cách thích hợp dựa trên các giả định và được trình bày phù hợp với *[khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có liên quan]*.

Kể cả trong trường hợp các sự kiện được dự kiến dựa trên các giả thuyết đã nêu trên xảy ra thì kết quả thực tế vẫn có thể khác biệt với thông tin tài chính tương lai ***dự tính*** này do các sự kiện được dự kiến khác thường không xảy ra như mong đợi và sự khác biệt đó có thể là trọng yếu..."

30. **Khi kiểm toán viên cho rằng việc trình bày và thuyết minh thông tin tài chính tương lai là không đầy đủ, kiểm toán viên phải đưa kết luận ngoại trừ hoặc kết luận trái ngược trong báo cáo kiểm tra về thông tin tài chính tương lai, hoặc rút khỏi hợp đồng nếu cần thiết.** Ví dụ, thông tin tài chính *tương lai* có thể không trình bày đầy đủ các kết quả có thể mang tính nhạy cảm cao đối với các giả định.

31. **Khi kiểm toán viên cho rằng một hoặc một số giả định quan trọng không cung cấp được một cơ sở hợp lý cho thông tin tài chính tương lai dựa trên các giả định về ước tính tốt nhất, hoặc một hoặc một số giả định quan trọng không cung cấp được một cơ sở hợp lý cho các thông tin tài chính tương lai dựa trên các giả định mang tính giả thuyết, kiểm toán viên phải đưa ra kết luận trái ngược về thông tin tài chính tương lai, hoặc rút khỏi hợp đồng.**

32. **Khi việc kiểm tra chịu ảnh hưởng của các điều kiện không cho phép áp dụng một hoặc một số thủ tục được cho là cần thiết trong một số hoàn cảnh cụ thể, thì kiểm toán viên phải rút khỏi hợp đồng hoặc từ chối đưa ra kết luận và mô tả về hạn chế phạm vi kiểm tra trên báo cáo kiểm tra về thông tin tài chính tương lai.**

Phụ lục 01
(Hướng dẫn đoạn 28 Chuẩn mực này)

MẪU BÁO CÁO KIỂM TRA VỀ KIỂM TRA THÔNG TIN TÀI CHÍNH TƯƠNG LAI DỰ BÁO VỚI KẾT LUẬN CHẤP NHẬN TOÀN PHẦN

Công ty kiểm toán XYZ
Địa chỉ, điện thoại, fax...
Số:.../20x5

BÁO CÁO KIỂM TRA
Về kiểm tra thông tin tài chính tương lai dự báo

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm tra]

Chúng tôi đã thực hiện kiểm tra thông tin tài chính tương lai dự báo kèm theo về *[tên dự án cụ thể, nếu có]* của *Công ty ABC cho giai đoạn từ.... đến...., được lập ngày... tháng... năm..., từ trang... đến trang..., bao gồm [tên các báo cáo]*.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc đơn vị chịu trách nhiệm về việc *lập và trình bày* thông tin tài chính tương lai dự báo này trên cơ sở *[khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có liên quan]*, bao gồm các giả định làm cơ sở cho thông tin tài chính dự báo được nêu tại Thuyết minh X.

Thông tin tài chính tương lai dự báo này được lập cho mục đích *[nêu rõ mục đích]*.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra kết luận về thông tin tài chính tương lai dự báo dựa trên kết quả của cuộc kiểm tra.

Chúng tôi đã tiến hành kiểm tra theo các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo, các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan áp dụng cho việc kiểm tra thông tin tài chính tương lai. Các chuẩn mực và quy định này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm tra để đạt được sự đảm bảo có giới hạn về việc liệu các giả định có cung cấp được một cơ sở hợp lý cho thông tin tài chính tương lai dự báo hay không, liệu thông tin tài chính tương lai dự báo của Công ty có được lập một cách thích hợp dựa trên các giả định và được trình bày phù hợp với *[khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có liên quan]* hay không.

Kết luận của Kiểm toán viên

Trên cơ sở kiểm tra các bằng chứng chứng minh cho các giả định, chúng tôi không thấy có sự kiện nào khiến chúng tôi cho rằng các giả định không cung cấp được cơ sở hợp lý cho thông tin tài chính dự báo này. Đồng thời, theo kết luận của chúng tôi, thông tin tài chính dự báo này đã được lập một cách thích hợp dựa trên các giả định và được trình bày phù hợp với *[khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có liên quan]*.

Kết quả thực tế có thể sẽ khác biệt với thông tin tài chính tương lai dự báo này do các sự kiện được dự kiến có thể không xảy ra như mong đợi và sự khác biệt đó có thể là trọng yếu.

[(Hà Nội), ngày... tháng... năm...]
Công ty kiểm toán XYZ
Tổng Giám đốc
(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)
Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Phụ lục 02
(Hướng dẫn đoạn 29 Chuẩn mực này)

MẪU BÁO CÁO KIỂM TRA VỀ KIỂM TRA THÔNG TIN TÀI CHÍNH TƯƠNG LAI DỰ TÍNH VỚI KẾT LUẬN CHẤP NHẬN TOÀN PHẦN

Công ty kiểm toán XYZ
Địa chỉ, điện thoại, fax...
Số:... /20x5

BÁO CÁO KIỂM TRA
Về kiểm tra thông tin tài chính tương lai dự tính

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm tra]

Chúng tôi đã thực hiện kiểm tra thông tin tài chính tương lai dự tính kèm theo về *[tên dự án cụ thể, nếu có]*của *Công ty ABC cho giai đoạn từ.... đến...., được lập ngày... tháng... năm..., từ trang... đến trang..., bao gồm [tên các báo cáo]*.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc chịu trách nhiệm về việc *lập và trình bày* thông tin tài chính tương lai dự tính này *trên cơ sở [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có liên quan]*, bao gồm các giả định làm cơ sở cho thông tin tài chính dự tính được nêu tại Thuyết minh X.

Thông tin tài chính tương lai dự tính được lập cho mục đích *[nêu rõ mục đích]*. Do đơn vị đang trong giai đoạn bắt đầu hoạt động, thông tin tài chính tương lai dự tính được lập dựa trên các giả định mang tính giả thuyết về các sự kiện trong tương lai chưa chắc chắn sẽ xảy ra và các hành động mà Ban Giám đốc cũng chưa chắc chắn sẽ thực hiện. Do đó, thông tin tài chính tương lai dự tính này sẽ không được sử dụng cho mục đích khác ngoài mục đích nêu trên báo cáo.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra kết luận về thông tin tài chính tương lai dự tính dựa trên kết quả của cuộc kiểm tra.

Chúng tôi đã tiến hành kiểm tra theo các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo, các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan áp dụng cho việc kiểm tra thông tin tài chính tương lai. Các chuẩn mực và quy định này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm tra để đạt được sự đảm bảo có

giới hạn về việc liệu các giả định có cung cấp được một cơ sở hợp lý cho thông tin tài chính tương lai dự tính hay không, liệu thông tin tài chính tương lai dự tính của Công ty có được lập một cách thích hợp dựa trên các giả định và được trình bày phù hợp với *[khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có liên quan]* hay không.

Kết luận của Kiểm toán viên

Trên cơ sở kiểm tra các bằng chứng chứng minh cho các giả định, chúng tôi không thấy có sự kiện nào khiến chúng tôi cho rằng các giả định không cung cấp được cơ sở hợp lý cho thông tin tài chính tương lai dự tính này, giả sử rằng *[nêu hoặc tham chiếu đến các giả thuyết]*. Đồng thời, theo kết luận của chúng tôi, thông tin tài chính tương lai dự tính này đã được lập một cách thích hợp dựa trên các giả định và được trình bày phù hợp với *[khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có liên quan]*.

Kể cả trong trường hợp các sự kiện được dự kiến dựa trên các giả thuyết đã nêu trên xảy ra thì kết quả thực tế vẫn có thể khác biệt với thông tin tài chính tương lai dự tính này do các sự kiện được dự kiến khác thường không xảy ra như mong đợi và sự khác biệt đó có thể là trọng yếu.

[(Hà Nội), ngày... tháng... năm...]
Công ty kiểm toán XYZ
Tổng Giám đốc
(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)
Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

(Xem tiếp Công báo số 885 + 886)

VĂN PHÒNG CHÍNH PHỦ XUẤT BẢN

Địa chỉ:	Số 1, Hoàng Hoa Thám, Ba Đình, Hà Nội
Điện thoại liên hệ:	
- Nội dung:	080.44417; Fax: 080.44517
- Phát hành:	080.48543
Email:	congbao@chinhphu.vn
Website:	http://congbao.chinhphu.vn
In tại:	Xí nghiệp Bản đồ 1- Bộ Quốc phòng

Giá: 10.000 đồng