

KHUÔN KHỔ VIỆT NAM VỀ HỢP ĐỒNG DỊCH VỤ ĐẢM BẢO

(Ban hành kèm theo Thông tư số 69/2015/TT-BTC
ngày 08 tháng 05 năm 2015 của Bộ Tài chính)

Giới thiệu

01. Khuôn khổ Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo quy định và hướng dẫn cách hiểu mục tiêu và các yếu tố của một dịch vụ đảm bảo cũng như xác định các loại dịch vụ phải tuân thủ chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (VSA), chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ soát xét (VSRE) và chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo (VSAE) (dưới đây gọi chung là chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo).
02. Khuôn khổ này không phải là chuẩn mực, do đó, không quy định và hướng dẫn bất cứ yêu cầu, nguyên tắc cơ bản hoặc thủ tục cần thiết nào đối với việc thực hiện dịch vụ kiểm toán, dịch vụ soát xét và các dịch vụ đảm bảo khác. Một báo cáo dịch vụ đảm bảo không được tuyên bố rằng dịch vụ đã tuân thủ theo Khuôn khổ Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo mà phải đề cập đến các chuẩn mực về hợp đồng dịch vụ đảm bảo có liên quan. Mỗi chuẩn mực về hợp đồng dịch vụ đảm bảo bao gồm các mục tiêu, yêu cầu, hướng dẫn áp dụng, các phụ lục, phần giới thiệu và các định nghĩa nhất quán với Khuôn khổ này và được áp dụng cho dịch vụ kiểm toán, dịch vụ soát xét và dịch vụ đảm bảo khác. Phụ lục 01 Khuôn khổ này mô tả phạm vi, mối quan hệ giữa Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán với các chuẩn mực có liên quan.
03. Khuôn khổ này được áp dụng cho các đối tượng sau:
 - (a) Kiểm toán viên: *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 và 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 Khuôn khổ 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;*
 - (b) Các đối tượng khác có liên quan đến hợp đồng dịch vụ đảm bảo, kể cả đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo và đối tượng thuê dịch vụ đảm bảo (bên thuê dịch vụ);
 - (c) Ban soạn thảo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam trong quá trình xây dựng và ban hành chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ soát xét, chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo và các tài liệu hướng dẫn.
04. Tổng quan về Khuôn khổ:
 - (1) *Giới thiệu:* Khuôn khổ này sử dụng cho các dịch vụ đảm bảo do kiểm toán viên thực hiện;

- (2) *Dịch vụ đảm bảo*: Mục này trình bày các dịch vụ đảm bảo và phân biệt giữa dịch vụ đảm bảo chứng thực và dịch vụ đảm bảo trực tiếp, giữa dịch vụ đảm bảo hợp lý và dịch vụ đảm bảo có giới hạn;
- (3) *Phạm vi của Khuôn khổ*: Mục này trình bày sự khác biệt giữa dịch vụ đảm bảo với các dịch vụ khác, như dịch vụ tư vấn;
- (4) *Tiền đề của hợp đồng dịch vụ đảm bảo*: Mục này trình bày các điều kiện ban đầu để kiểm toán viên chấp nhận thực hiện một hợp đồng dịch vụ đảm bảo;
- (5) *Các yếu tố của hợp đồng dịch vụ đảm bảo*: Mục này xác định và trình bày 5 yếu tố của hợp đồng dịch vụ đảm bảo, gồm: (i) Mỗi quan hệ ba bên; (ii) Đối tượng dịch vụ đảm bảo; (iii) Tiêu chí; (iv) Bằng chứng và (v) Báo cáo dịch vụ đảm bảo. Mục này trình bày các khác biệt quan trọng giữa dịch vụ đảm bảo hợp lý và dịch vụ đảm bảo có giới hạn. Mục này cũng trình bày về các vấn đề như các loại đối tượng của dịch vụ đảm bảo, các đặc điểm của một tiêu chí phù hợp, rủi ro và mức trọng yếu đối với dịch vụ đảm bảo và cách thức kết luận cho dịch vụ đảm bảo hợp lý và dịch vụ đảm bảo có giới hạn;
- (6) *Các vấn đề khác*: Mục này trình bày về: (i) Trách nhiệm trao đổi thông tin khác; (ii) Tài liệu, hồ sơ hợp đồng dịch vụ và (iii) Việc sử dụng không phù hợp tên của kiểm toán viên.

Các nguyên tắc đạo đức và Chuẩn mực kiểm soát chất lượng

05. Việc kiểm soát chất lượng doanh nghiệp kiểm toán thực hiện dịch vụ đảm bảo và việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức, bao gồm yêu cầu về tính độc lập, nhằm đảm bảo lợi ích của công chúng và là một phần không thể thiếu của dịch vụ đảm bảo chất lượng cao. Các dịch vụ này được thực hiện tuân thủ các chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo, dựa trên các tiền đề sau:

- (a) Các thành viên nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ và người soát xét việc kiểm soát chất lượng của hợp đồng dịch vụ (đối với hợp đồng có người *soát xét việc kiểm soát chất lượng hợp đồng dịch vụ*) phải tuân thủ các quy định trong Phần A và Phần B liên quan đến dịch vụ đảm bảo của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán, 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;
- (b) Kiểm toán viên thực hiện hợp đồng dịch vụ là nhân viên của doanh nghiệp *kiểm toán* 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.

Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán

06. 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, gồm:

- (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.

07. Phần A đồng thời cung cấp một khuôn khổ mà kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải áp dụng để xác định các nguy cơ ảnh hưởng tới việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản, đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ đó, và áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết, để loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ đó xuống mức có thể chấp nhận được.
08. Phần B của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán hướng dẫn việc áp dụng khuôn khổ quy định trong Phần A vào một số tình huống cụ thể mà kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề gặp phải, bao gồm cả tính độc lập. 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.

Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1

09. Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1 quy định và hướng dẫn trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán đối với việc xây dựng và duy trì hệ thống kiểm soát chất lượng đối với các hợp đồng dịch vụ đảm bảo. 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 của hệ thống kiểm soát chất lượng. Các chính sách, thủ tục đó phải được quy định bằng văn bản và phải phổ biến cho tất cả cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp kiểm toán. Các yếu tố của hệ thống kiểm soát chất lượng theo Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1 bao gồm:
- (a) Trách nhiệm của Ban Giám đốc về chất lượng trong doanh nghiệp;
 - (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.

Dịch vụ đảm bảo

10. Dịch vụ đảm bảo là dịch vụ mà kiểm toán viên thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp để đưa ra kết luận nhằm tăng mức độ tin cậy của đối tượng sử dụng, không chỉ là bên chịu trách nhiệm, về kết quả đo lường hoặc đánh giá dựa trên các tiêu chí đối với đối tượng dịch vụ đảm bảo.
11. Kết quả đo lường hoặc đánh giá một đối tượng dịch vụ đảm bảo là các thông tin thu được từ việc áp dụng các tiêu chí đối với đối tượng dịch vụ đảm bảo. Ví dụ:
- (1) Báo cáo tài chính (kết quả) là kết quả của việc đo lường tình hình tài chính, tình hình hoạt động và dòng tiền của một đơn vị (đối tượng dịch vụ đảm bảo) bằng cách áp dụng một khuôn khổ *về lập và trình bày* báo cáo tài chính (tiêu chí);

- (2) Báo cáo về tính hiệu quả của kiểm soát nội bộ (kết quả) là kết quả của việc đánh giá tính hiệu quả của quy trình kiểm soát nội bộ của một đơn vị (đối tượng dịch vụ đảm bảo) bằng cách áp dụng các tiêu chí có liên quan;
- (3) Báo cáo về hoạt động cụ thể của một đơn vị (kết quả) là kết quả của việc đo lường các khía cạnh của hoạt động đó (đối tượng dịch vụ đảm bảo), bằng cách áp dụng các phương thức đo lường có liên quan (tiêu chí);
- (4) Báo cáo khí thải nhà kính (kết quả) là kết quả của việc đo lường mức độ xả khí thải nhà kính của một đơn vị (đối tượng dịch vụ đảm bảo) bằng cách áp dụng các nguyên tắc về ghi nhận, đo lường và trình bày (tiêu chí);
- (5) Báo cáo về tính tuân thủ (kết quả) là kết quả của việc đánh giá tính tuân thủ của một đơn vị (đối tượng dịch vụ đảm bảo) với một tiêu chí, ví dụ pháp luật và các quy định khác có liên quan (tiêu chí).

Thuật ngữ “thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo” được sử dụng để chỉ kết quả của việc đo lường hoặc đánh giá một đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí. Kiểm toán viên cần thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo để có cơ sở hợp lý cho việc đưa ra kết luận của mình.

Dịch vụ đảm bảo chứng thực và dịch vụ đảm bảo trực tiếp

12. Trong dịch vụ đảm bảo chứng thực, một bên không phải kiểm toán viên, đánh giá hoặc đo lường đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí. Thông thường, bên đó cũng trình bày 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 (xem thêm quy định tại đoạn 85 Khuôn khổ này).
13. Trong dịch vụ đảm bảo trực tiếp, kiểm toán viên *trực tiếp* đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí. Bên cạnh đó, kiểm toán viên áp dụng các kỹ năng và kỹ thuật đảm bảo để thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp cho kết luận về việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí. Kiểm toán viên có thể thu thập các bằng chứng đồng thời trong quá trình đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo, nhưng cũng có thể thu thập trước hoặc sau khi đo lường hoặc đánh giá. 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 và được trình bày theo các đối tượng dịch vụ đảm bảo và các tiêu chí. Trong một vài dịch vụ đảm bảo trực tiếp, kết luận của kiểm toán viên là thông tin hoặc là một phần thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo (xem thêm Phụ lục 02 Khuôn khổ này).

Dịch vụ đảm bảo hợp lý và dịch vụ đảm bảo có giới hạn

14. Trong dịch vụ đảm bảo hợp lý, kiểm toán viên giảm rủi ro dịch vụ 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 tiêu chí.
15. Trong dịch vụ đảm bảo có giới hạn, kiểm toán viên giảm rủi ro dịch vụ 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 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 dưới dạng truyền đạt ý kiến 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 có 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 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.

16. Trong các loại 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 các thông tin cần thiết của nhóm đối tượng sử dụng, các tiêu chí và đối tượng dịch vụ đảm bảo. 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 hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý để đạt được mức độ đảm bảo chấp nhận được trong các tình huống đó.

Phạm vi của Khuôn khổ

17. Không phải tất cả các dịch vụ do kiểm toán viên thực hiện đều là dịch vụ đảm bảo. Một số dịch vụ thường được thực hiện nhưng không phù hợp với định nghĩa tại đoạn 10 trên đây và không được điều chỉnh bởi Khuôn khổ này như:

- (1) Các dịch vụ theo quy định của chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ liên quan (VSRS), như dịch vụ "Hợp đồng thực hiện các thủ tục thỏa thuận trước đối với thông tin tài chính" (VSRS 4400) và "Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính" (VSRS 4410);
- (2) Dịch vụ lập tờ khai thuế mà không đưa ra kết luận về sự đảm bảo;
- (3) Dịch vụ tư vấn, như dịch vụ tư vấn quản trị hoặc tư vấn thuế.

(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, 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 ở dưới dạng văn bản với các số liệu và thuyết minh ("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 dịch vụ đảm bảo đều không phải là dịch vụ tư vấn).

18. Một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có thể là một phần của một hợp đồng dịch vụ lớn hơn, ví dụ, hợp đồng dịch vụ tư vấn mua bán sáp nhập doanh nghiệp có thể bao gồm yêu cầu về dịch vụ đảm bảo đối với thông tin tài chính quá khứ hoặc thông tin tài chính tương lai. Trường hợp đó, Khuôn khổ này chỉ áp dụng cho phần dịch vụ đảm bảo.
19. Các dịch vụ dưới đây có thể phù hợp với định nghĩa tại đoạn 10 Khuôn khổ này nhưng không được coi là dịch vụ đảm bảo trong phạm vi Khuôn khổ này:
- (a) Các dịch vụ pháp lý liên quan đến kế toán, kiểm toán, thuế hoặc các vấn đề khác;
 - (b) Các dịch vụ trong đó có đưa ra ý kiến, quan điểm hoặc từ ngữ chuyên nghiệp mà 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) Các ý kiến, quan điểm hoặc từ ngữ đó chỉ là ngẫu nhiên trong tổng thể 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 trong thỏa thuận không được coi là dịch vụ đảm bảo;
 - (iv) Dịch vụ không được trình bày là dịch vụ đảm bảo trong báo cáo của kiểm toán viên.

Báo cáo dịch vụ phi đảm bảo

20. Báo cáo của kiểm toán viên khi thực hiện các dịch vụ không phải là dịch vụ đảm bảo ("*dịch vụ phi đảm bảo*") thuộc phạm vi điều chỉnh của Khuôn khổ này phải khác biệt với báo cáo dịch vụ đảm bảo. Để đối tượng sử dụng không bị nhầm lẫn, báo cáo dịch vụ phi đảm bảo cần phải tránh:
- (1) Ngụ ý đã tuân thủ Khuôn khổ này hoặc các chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo;
 - (2) Sử dụng không phù hợp các từ "đảm bảo", "kiểm toán" hoặc "soát xét";
 - (3) Việc khẳng định mà có thể bị hiểu sai là một kết luận dựa trên các bằng chứng đầy đủ, thích hợp nhằm làm tăng mức độ tin cậy của đối tượng sử dụng báo cáo về kết quả đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí.
21. Kiểm toán viên và bên chịu trách nhiệm có thể thỏa thuận áp dụng các nguyên tắc trong Khuôn khổ này vào một hợp đồng dịch vụ khi đối tượng sử dụng báo cáo chỉ là bên chịu trách nhiệm, trừ khi tất cả các yêu cầu khác của các chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo đều được đáp ứng. Trường hợp này, báo cáo của kiểm toán viên phải bao gồm một đoạn nêu rõ rằng việc sử dụng báo cáo chỉ giới hạn cho bên chịu trách nhiệm.

Tiền đề của hợp đồng dịch vụ đảm bảo

22. Các tiền đề của hợp đồng dịch vụ đảm bảo cần được xem xét trước khi chấp thuận hoặc duy trì hợp đồng dịch vụ đảm bảo, bao gồm:
- (a) Vai trò và trách nhiệm của các bên có trách nhiệm liên quan (gồm: bên chịu trách nhiệm, bên đo lường hoặc đánh giá, và bên thuê dịch vụ) phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng;
 - (b) Hợp đồng dịch vụ đảm bảo thể hiện đầy đủ các yếu tố sau:
 - (i) Đối tượng dịch vụ đảm bảo là phù hợp;

- (ii) Tiêu chí mà kiểm toán viên dự kiến sẽ được áp dụng trong việc trình bày thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo là phù hợp trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ, gồm các tiêu chí có đặc điểm như trình bày ở đoạn 44 Khuôn khổ này;
 - (iii) Tiêu chí mà kiểm toán viên dự kiến sẽ được áp dụng trong việc trình bày các thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo là sẵn có cho đối tượng sử dụng;
 - (iv) Kiểm toán viên dự kiến có khả năng thu thập các bằng chứng cần thiết làm cơ sở đưa ra kết luận của mình;
 - (v) Kết luận của kiểm toán viên phải được trình bày bằng văn bản theo mẫu phù hợp với dịch vụ đảm bảo hợp lý hoặc dịch vụ đảm bảo có giới hạn;
 - (vi) Trong trường hợp dịch vụ đảm bảo có giới hạn, hợp đồng dịch vụ phải trình bày mục đích phù hợp bao gồm yêu cầu để kiểm toán viên có thể đạt được mức đảm bảo chấp nhận được.
23. Đối tượng của các dịch vụ đảm bảo khác nhau có thể có sự khác biệt lớn. Một vài đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể yêu cầu sử dụng những kiến thức và kỹ năng đặc biệt ngoài khả năng thông thường của kiểm toán viên. Tuy nhiên, kiểm toán viên cần phải thỏa mãn rằng những người cùng thực hiện dịch vụ sẽ có đủ năng lực và khả năng phù hợp (xem thêm quy định tại đoạn 31 Khuôn khổ này).
24. Khi một dịch vụ tiềm năng không được chấp nhận là dịch vụ đảm bảo, bên thuê dịch vụ có thể yêu cầu một loại hình dịch vụ khác mà vẫn đáp ứng nhu cầu của đối tượng sử dụng. Ví dụ:
- (a) Nếu các tiêu chí mà kiểm toán viên áp dụng là không phù hợp, một dịch vụ đảm bảo đáp ứng được các tiền đề trình bày tại đoạn 22 Khuôn khổ này vẫn có thể được thực hiện khi:
 - (i) Kiểm toán viên có thể xác định một hoặc nhiều khía cạnh của đối tượng dịch vụ đảm bảo phù hợp với các tiêu chí đó. Trường hợp này, kiểm toán viên có thể thực hiện dịch vụ đảm bảo cho khía cạnh phù hợp đó như một đối tượng dịch vụ đảm bảo riêng. Khi đó, báo cáo dịch vụ đảm bảo cần nêu rõ là báo cáo dịch vụ đảm bảo không liên quan đến toàn bộ đối tượng dịch vụ đảm bảo ban đầu; hoặc
 - (ii) Có thể lựa chọn hoặc xây dựng các tiêu chí khác phù hợp với đối tượng dịch vụ đảm bảo.
 - (b) Bên thuê dịch vụ có thể yêu cầu một dịch vụ khác không phải là dịch vụ đảm bảo, như dịch vụ tư vấn hoặc dịch vụ thực hiện các thủ tục thỏa thuận trước đối với thông tin tài chính.
25. Khi đã được chấp nhận thực hiện hợp đồng dịch vụ đảm bảo, kiểm toán viên không được thay đổi từ một hợp đồng dịch vụ đảm bảo sang một hợp đồng dịch vụ phi đảm bảo, hay thay đổi từ một hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý sang một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn mà không có cơ sở xác đáng. Cơ sở xác đáng để yêu cầu thay đổi một hợp đồng dịch vụ có thể là sự thay đổi về hoàn cảnh làm ảnh hưởng tới các yêu cầu của đối tượng sử dụng báo cáo, hoặc có sự hiểu sai về bản chất của dịch vụ. Nếu có thay đổi, kiểm toán viên không được bỏ qua các bằng chứng đã thu thập trước khi thay đổi dịch vụ. Kiểm toán viên không được thay đổi từ một hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý sang một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn trong trường hợp

không có khả năng thu thập đầy đủ các bằng chứng thích hợp để hình thành một kết luận đảm bảo hợp lý.

Các yếu tố của hợp đồng dịch vụ đảm bảo

26. Hợp đồng dịch vụ đảm bảo bao gồm các yếu tố sau:

- (a) Mỗi quan hệ ba bên, gồm: kiểm toán viên (người hành nghề), bên chịu trách nhiệm và đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo;
- (b) Đối tượng dịch vụ đảm bảo phù hợp;
- (c) Tiêu chí phù hợp;
- (d) Các bằng chứng đầy đủ và thích hợp;
- (e) Báo cáo dịch vụ đảm bảo bằng văn bản theo hình thức phù hợp đối với dịch vụ đảm bảo hợp lý hoặc dịch vụ đảm bảo có giới hạn.

Mối quan hệ ba bên

27. Tất cả các hợp đồng dịch vụ đảm bảo phải có ít nhất 3 bên: kiểm toán viên, bên chịu trách nhiệm và đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo. Tùy theo từng hoàn cảnh, hợp đồng dịch vụ có thể có sự tham gia của bên đo lường hoặc đánh giá riêng biệt, hoặc bên thuê dịch vụ (xem thêm Phụ lục 03 Khuôn khổ này).
28. Bên chịu trách nhiệm và đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo có thể thuộc các đơn vị khác nhau hoặc cùng một đơn vị. Ví dụ về bên chịu trách nhiệm và đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo thuộc cùng một đơn vị, *như một đơn vị vừa có Hội đồng quản trị vừa có Ban Giám đốc*, Hội đồng quản trị có thể yêu cầu sự đảm bảo về thông tin do Ban Giám đốc đơn vị đó cung cấp. Mối quan hệ giữa bên chịu trách nhiệm và đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo cần được xem xét trong từng hoàn cảnh cụ thể của dịch vụ đảm bảo và có thể khác biệt so với các bên chịu trách nhiệm được xác định một cách truyền thống. Ví dụ, *Ban Giám đốc* của đơn vị (đối tượng sử dụng) có thể thuê kiểm toán viên thực hiện 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*.

Kiểm toán viên

29. “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 bằng các kỹ năng và kỹ thuật đảm bảo để đạt được sự đảm bảo hợp lý hoặc sự đảm bảo có giới hạn về việc liệu thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có còn sai sót trọng yếu hay không. Khi Khuôn khổ 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. Trong một hợp đồng dịch vụ đảm bảo trực tiếp, kiểm toán viên thực hiện cả việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí và áp dụng các kỹ

năng và kỹ thuật đảm bảo để đạt được sự đảm bảo hợp lý hoặc đảm bảo có giới hạn về việc liệu các đo lường hoặc đánh giá có còn sai sót trọng yếu hay không.

30. Nếu người hành nghề có đủ năng lực nhưng không phải là kiểm toán viên áp dụng các chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo thì người hành nghề đó cần phải nắm vững rằng các chuẩn mực này bao gồm các yêu cầu được quy định để phản ánh các tiền đề nêu tại đoạn 5 Khuôn khổ này liên quan đến Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán và 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 có liên quan mà tối thiểu tương đương với Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán và Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1.
31. Kiểm toán viên không được chấp nhận *một hợp đồng dịch vụ đảm bảo* nếu hiểu biết ban đầu về hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ cho thấy kiểm toán viên không đáp ứng được các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp liên quan đến năng lực chuyên môn. Trong một số trường hợp, các yêu cầu này có thể được đáp ứng thông qua việc kiểm toán viên sử dụng công việc của chuyên gia.
32. Kiểm toán viên phải đảm bảo khả năng tham gia vào công việc của chuyên gia hoặc kiểm toán viên khác ở một mức độ đủ để chấp nhận trách nhiệm về các kết luận đảm bảo đối với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và thu thập các bằng chứng cần thiết để kết luận rằng công việc của chuyên gia hoặc kiểm toán viên khác là thỏa đáng cho mục đích của kiểm toán viên.
33. Kiểm toán viên là người duy nhất chịu trách nhiệm về các kết luận dịch vụ đảm bảo được đưa ra, và trách nhiệm này không giảm đi do việc sử dụng công việc của chuyên gia hoặc kiểm toán viên khác. Tuy nhiên, nếu kiểm toán viên sử dụng công việc của chuyên gia được thực hiện tuân thủ các chuẩn mực đảm bảo liên quan, với kết luận rằng công việc của chuyên gia là thỏa đáng cho mục đích của kiểm toán viên, kiểm toán viên có thể chấp nhận các phát hiện hoặc kết luận của chuyên gia trong lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia đó là các bằng chứng thích hợp.

Bên chịu trách nhiệm

34. Bên chịu trách nhiệm là bên chịu trách nhiệm về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Trong một hợp đồng dịch vụ đảm bảo chứng thực, bên chịu trách nhiệm thường là bên đo lường hoặc đánh giá. Bên chịu trách nhiệm có thể hoặc không phải là bên thuê kiểm toán viên thực hiện dịch vụ đảm bảo (bên thuê dịch vụ).

Đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo

35. Đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo có thể là cá nhân, tổ chức, hoặc nhóm mà kiểm toán viên cho là sẽ sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo. Bên chịu trách nhiệm cũng có thể là một trong những đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo, nhưng không phải là duy nhất.
36. Trong một số trường hợp, đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo không chỉ là các đối tượng mà báo cáo dịch vụ đảm bảo hướng tới. Kiểm toán viên 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 người sử dụng có thể có nhiều mối quan tâm khác nhau về đối tượng dịch vụ đảm bảo, đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo có thể chỉ được giới hạn trong các bên có cùng mối quan tâm. Đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo có thể được xác định theo

nhiều cách, ví dụ, thông qua thỏa thuận giữa kiểm toán viên với bên chịu trách nhiệm hay bên thuê dịch vụ, hoặc theo pháp luật và các quy định có liên quan.

37. Đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo hoặc người đại diện của họ có thể trực tiếp tham gia cùng kiểm toán viên và bên chịu trách nhiệm (và 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 hợp đồng thực hiện dịch vụ theo các thủ tục thỏa thuận trước (mà trong đó các phát hiện được báo cáo dựa trên kết quả thực hiện các thủ tục đã thỏa thuận 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.
38. Trong một số trường hợp, đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo (ví dụ, ngân hàng, cơ quan quản lý Nhà nước) có thể đưa ra yêu cầu hoặc đề nghị các bên thực hiện một dịch vụ đảm bảo cho một mục đích đặc biệt. Khi dịch vụ sử dụng các tiêu chí được xây dựng cho mục đích đặc biệt, báo cáo dịch vụ đảm bảo phải lưu ý người đọc những thông tin này. Ngoài ra, kiểm toán viên có thể chỉ ra rằng báo cáo dịch vụ đảm bảo chỉ phục vụ cho các đối tượng sử dụng đặc biệt. Tùy thuộc hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ, *kiểm toán viên* có thể hạn chế việc cung cấp hoặc sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo để đạt được mục đích này. Khi báo cáo dịch vụ đảm bảo bị hạn chế sử dụng cho một số đối tượng hoặc cho mục đích đặc biệt thì kiểm toán viên không chịu trách nhiệm pháp lý đối với *đối tượng sử dụng hoặc mục đích ngoài phạm vi bị hạn chế*. Việc kiểm toán viên có phải chịu trách nhiệm pháp lý hay không còn phụ thuộc vào hoàn cảnh cụ thể, pháp luật và các quy định có liên quan.

Đối tượng dịch vụ đảm bảo

39. Đối tượng dịch vụ đảm bảo của một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có thể tồn tại nhiều hình thức, ví dụ:
- (1) Kết quả hoặc tình hình tài chính trong quá khứ (ví dụ, thông tin tài chính quá khứ về tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh và lưu chuyển tiền tệ), trong đó, thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể là việc ghi nhận, đo lường, trình bày và thuyết minh trên báo cáo tài chính;
 - (2) Kết quả hoặc tình hình tài chính trong tương lai (ví dụ, thông tin tài chính tương lai về tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh và lưu chuyển tiền tệ), trong đó, thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể là việc ghi nhận, đo lường, trình bày và thuyết minh trên báo cáo tài chính dự báo hoặc dự tính;
 - (3) Kết quả hoặc tình hình hoạt động phi tài chính (ví dụ, kết quả khai thác khách hàng mới), trong đó, thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể là các chỉ số đánh giá hiệu quả và hiệu suất hoạt động;
 - (4) Đặc tính vật lý (ví dụ, công suất hoạt động của một nhà máy), trong đó, thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể là các tài liệu về đặc tính kỹ thuật;

- (5) Hệ thống và quy trình (ví dụ, hệ thống kiểm soát nội bộ hay hệ thống công nghệ thông tin), trong đó, thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể là báo cáo về tính hữu hiệu;
- (6) Hành vi (ví dụ, quản trị doanh nghiệp, tuân thủ các quy định, nguyên tắc quản trị nhân sự), trong đó, thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể là báo cáo tuân thủ hoặc báo cáo về tính hữu hiệu.

Phụ lục 04 Khuôn khổ này hướng dẫn việc phân loại đối tượng dịch vụ đảm bảo.

- 40. 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.

Báo cáo dịch vụ đảm bảo có thể ghi rõ các đặc tính cụ thể có liên quan đến đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo.

- 41. 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 dịch vụ đảm bảo có giới hạn và ngược lại. 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.

Tiêu chí

- 42. Tiêu chí là thước đo được sử dụng để đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo. Các tiêu chí có thể là chính thức, ví dụ, khi lập và trình bày báo cáo tài chính, các tiêu chí có thể là *chuẩn mực kế toán Việt Nam*; khi báo cáo về hiệu quả hoạt động của kiểm soát nội bộ, tiêu chí có thể dựa trên khuôn khổ về kiểm soát nội bộ đã được thiết lập hoặc có thể là các mục tiêu kiểm soát riêng lẻ được thiết kế riêng cho mục đích dịch vụ đó; khi báo cáo về tính tuân thủ, tiêu chí có thể là pháp luật và các quy định, hoặc các điều khoản hợp đồng. Các tiêu chí có thể ít chính thức hơn, ví dụ: Các quy chế hoạt động nội bộ hoặc mức độ hiệu quả thực hiện công việc đã được thống nhất (như số lần họp Hội đồng quản trị dự tính trong một năm).
- 43. Khi thực hiện xét đoán chuyên môn về đối tượng dịch vụ đảm bảo, cần có tiêu chí phù hợp để đo lường hoặc đánh giá một cách nhất quán và hợp lý. Nếu không có tiêu chí phù hợp, kết luận có thể thiên hướng cá nhân và gây hiểu nhầm. Các tiêu chí phù hợp phải liên quan tới hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ. Cùng một đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể có tiêu chí khác nhau, và sẽ mang lại kết quả đo lường hoặc đánh giá khác nhau. Ví dụ, để đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo là sự hài lòng của khách hàng, một trong các tiêu chí mà bên đo lường hoặc đánh giá lựa chọn có thể là số lượng khách hàng khiếu nại đã được giải quyết một cách thỏa đáng, hoặc là số giao dịch mua hàng lặp lại trong 3 tháng sau lần mua đầu tiên. Ngoài ra, một tiêu chí có thể phù hợp với một tình huống cụ thể nhưng lại không phù hợp với các tình huống 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.

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

- (a) Tính thích hợp: Tiêu chí là thích hợp khi thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hỗ trợ 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 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 khi 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.

45. 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.

46. Kiểm toán viên cần sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định tầm quan trọng của mỗi đặc tính trên khi đánh giá tính phù hợp của các tiêu chí trong từng hợp đồng dịch vụ cụ thể. Tính phù hợp của các tiêu chí không bị ảnh hưởng bởi mức độ đảm bảo, nghĩa là, nếu tiêu chí không phù hợp với hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý thì cũng không phù hợp với hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, và ngược lại. Các tiêu chí có thể 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 (các tiêu chí được quy định riêng). Trong một số tình huống cụ thể của hợp đồng, các tiêu chí khác có thể được xây dựng riêng cho mục đích lập thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Việc các tiêu chí đã được ban hành hoặc được quy định riêng sẽ ảnh hưởng đến việc đánh giá sự phù hợp của các tiêu chí này đối với một hợp đồng dịch vụ cụ thể, ví dụ, trường hợp *các tiêu chí đã được ban hành* không có mâu thuẫn với *các tiêu chí được quy định riêng*, thì các tiêu chí đã được ban hành sẽ được giả định là phù hợp nếu các tiêu chí này liên quan tới nhu cầu về thông tin của các đối tượng sử dụng.

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

48. 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

được công bố cho các đối tượng trong ngành nghề đó vì các tiêu chí này chỉ liên quan đến một mục đích cụ thể (xem thêm quy định tại đoạn 38 Khuôn khổ này).

49. Theo yêu cầu của hợp đồng dịch vụ, kiểm toán viên cần đánh giá liệu các tiêu chí có phù hợp hay không.

Bằng chứng

50. Hợp đồng dịch vụ đảm bảo được lập kế hoạch và thực hiện với thái độ hoài nghi nghề nghiệp để thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp, làm cơ sở cho việc báo cáo kết quả đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí. *Kiểm toán viên cần sử dụng* xét đoán chuyên môn khi xem xét tính trọng yếu, rủi ro của dịch vụ và số lượng cũng như chất lượng của các bằng chứng sẵn có khi lập kế hoạch và thực hiện dịch vụ, cụ thể là khi xác định nội dung, lịch trình, phạm vi của thủ tục thực hiện.

Thái độ hoài nghi nghề nghiệp

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

- (a) Sự không nhất quán giữa các bằng chứng;
- (b) 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;
- (c) Các tình huống cần phải thực hiện thêm các thủ tục bổ sung ngoài các thủ tục theo yêu cầu của các chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ đảm bảo liên quan;
- (d) Các yếu tố dẫn đến khả năng sai sót.

52. Kiểm toán viên cần duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt quá trình thực hiện dịch vụ để giảm các rủi ro như:

- (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, phạm vi của thủ tục dịch vụ đảm bảo và đánh giá kết quả các thủ tục đó.

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

54. 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, kiểm toán viên cũng phải xem xét độ tin cậy của các chứng từ, tài liệu được sử dụng làm bằng chứng.

55. Kiểm toán viên có thể sử dụng hiểu biết trong quá khứ về sự trung thực và tính chính trực của đối tượng cung cấp bằng chứng. Tuy nhiên, kiểm toán viên vẫn phải duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp ngay cả khi có sự tin tưởng vào sự trung thực và tính chính trực của đối tượng cung cấp bằng chứng.

Xét đoán chuyên môn

56. *Kiểm toán viên* cần sử dụng xét đoán chuyên môn khi thực hiện dịch vụ đảm bảo, do các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp, các chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo có liên quan và các yêu cầu phát sinh trong quá trình thực hiện dịch vụ sẽ không thể thực hiện được nếu không có sự đào tạo, kiến thức và kinh nghiệm phù hợp với hoàn cảnh thực tế. Xét đoán chuyên môn rất cần thiết trong việc đưa ra các quyết định về:
- (1) Mức trọng yếu và rủi ro dịch vụ đảm bảo;
 - (2) Nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục được thực hiện để đáp ứng yêu cầu của các chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo và thu thập bằng chứng;
 - (3) Đánh giá liệu đã thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp hay chưa và có cần phải thực hiện thủ tục bổ sung nào khác để đạt được mục tiêu của các chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo có liên quan hay không. Đặc biệt, đối với dịch vụ đảm bảo có giới hạn, kiểm toán viên cần sử dụng xét đoán chuyên môn trong việc đánh giá liệu đã đạt được mức độ đảm bảo chấp nhận được hay chưa;
 - (4) Lựa chọn, áp dụng các tiêu chí phù hợp hoặc xây dựng tiêu chí (nếu cần thiết) đối với đối tượng dịch vụ đảm bảo trong trường hợp dịch vụ đảm bảo trực tiếp. Đánh giá các xét đoán do đối tượng khác thực hiện trong trường hợp dịch vụ đảm bảo chứng thực;
 - (5) Đưa ra kết luận phù hợp dựa trên bằng chứng thu thập được.
57. Đặc điểm cơ bản của xét đoán chuyên môn do kiểm toán viên thực hiện là các đánh giá đó do kiểm toán viên được đào tạo, có kiến thức và kinh nghiệm phù hợp cho sự phát triển các năng lực cần thiết để có được các xét đoán hợp lý.
58. Trong mỗi trường hợp cụ thể, việc sử dụng xét đoán chuyên môn phải dựa trên hiểu biết của kiểm toán viên về tình hình thực tế và hoàn cảnh cụ thể. Việc thảo luận trong nội bộ nhóm cung cấp dịch vụ, hoặc tham vấn với các bên liên quan trong và ngoài doanh nghiệp kiểm toán ở các cấp bậc khác nhau về các vấn đề phức tạp hoặc dễ gây tranh cãi trong suốt quá trình thực hiện dịch vụ sẽ hỗ trợ kiểm toán viên trong việc hình thành các xét đoán hợp lý.
59. Xét đoán chuyên môn có thể được đánh giá dựa trên việc liệu các xét đoán đạt được có phản ánh việc áp dụng hợp lý các nguyên tắc đảm bảo và các nguyên tắc đo lường hoặc đánh giá có phù hợp và nhất quán với hiểu biết của kiểm toán viên về tình hình thực tế và hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ cho đến ngày phát hành báo cáo dịch vụ đảm bảo hay không.
60. Xét đoán chuyên môn phải được sử dụng trong suốt quá trình thực hiện dịch vụ đảm bảo. 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 những tình huống cụ thể của hợp đồng dịch vụ hoặc bằng các bằng chứng đầy đủ và thích hợp.

Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng

61. Tính đầy đủ và tính thích hợp của bằng chứng có mối tương quan với nhau. Tính đầy đủ là tiêu chuẩn đánh giá về số lượng bằng chứng. Số lượng bằng chứng cần thu thập chịu ảnh hưởng bởi rủi ro của thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể chứa đựng các sai sót trọng yếu (rủi ro được đánh giá ở mức độ càng cao thì số lượng bằng chứng cần thu thập càng nhiều) và chịu ảnh hưởng bởi chất lượng của bằng chứng

thu thập được (chất lượng bằng chứng càng cao thì số lượng bằng chứng cần ít hơn). Tuy nhiên, nhiều bằng chứng được thu thập không có nghĩa là chất lượng bằng chứng được đảm bảo (xem thêm quy định tại đoạn 81 và 82 Khuôn khổ này).

62. Tính thích hợp là tiêu chuẩn đánh giá về chất lượng của bằng chứng, cụ thể là tính phù hợp và độ tin cậy trong việc hỗ trợ kiểm toán viên đưa ra kết luận.
63. Độ tin cậy của bằng chứng chịu ảnh hưởng bởi nguồn gốc, nội dung và phụ thuộc vào hoàn cảnh cụ thể mà bằng chứng được thu thập. Kiểm toán viên có thể khái quát hóa về độ tin cậy của các loại bằng chứng khác nhau, tuy nhiên, cần phải lưu ý một số ngoại lệ quan trọng. Ví dụ, bằng chứng thu được từ nguồn độc lập ngoài đơn vị vẫn có thể không đáng tin cậy nếu nguồn bằng chứng không đảm bảo hoặc không khách quan. Mặc dù có những ngoại lệ nhất định nhưng việc đánh giá về độ tin cậy của bằng chứng có thể dựa trên các nguyên tắc sau:
 - (1) Bằng chứng có độ tin cậy cao hơn khi được thu thập từ các nguồn độc lập bên ngoài đơn vị;
 - (2) Bằng chứng được tạo ra trong nội bộ đơn vị có độ tin cậy cao hơn khi các kiểm soát liên quan được thực hiện hiệu quả;
 - (3) Bằng chứng do kiểm toán viên trực tiếp thu thập (ví dụ, bằng chứng thu thập được nhờ quan sát việc áp dụng 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 ở dạng văn bản, có thể là trên giấy tờ, phương tiện điện tử, hoặc các dạng khác đáng tin cậy hơn bằng chứng được thu thập bằng lời (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 các vấn đề đã được thảo luận trong cuộc họp).
64. Việc xem xét các bằng chứng có tính nhất quán được thu thập từ các nguồn khác nhau hoặc có nội dung khác nhau thường đạt được sự đảm bảo cao hơn so với việc xem xét riêng lẻ các bằng chứng. Việc thu thập các bằng chứng từ các nguồn khác nhau hoặc có nội dung khác nhau có thể chứng thực cho các bằng chứng khác hoặc có thể cho thấy một bằng chứng cụ thể không đáng tin cậy. Khi bằng chứng thu thập từ các nguồn khác nhau không nhất quán, kiểm toán viên cần xác định thủ tục thu thập bằng chứng bổ sung để xử lý sự không nhất quán đó.
65. 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 khoảng thời gian thường khó khăn hơn so với 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 tại một thời điểm. Ngoài ra, kiểm toán viên thường đưa ra kết luận về các chu trình bị giới hạn trong khoảng thời gian thuộc phạm vi của hợp đồng dịch vụ, chứ không đưa ra kết luận về việc liệu chu trình đó có tiếp tục hoạt động theo cùng một cách thức trong tương lai hay không.
66. Kiểm toán viên cần thực hiện xét đoán chuyên môn để xem xét liệu đã thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp để đưa ra kết luận hay chưa, liên quan tới việc cân nhắc mối quan hệ giữa chi phí thu thập bằng chứng với tính hữu ích của bằng chứng thu thập được. Kiểm toán viên sử dụng xét đoán chuyên môn và thái độ hoài nghi nghề nghiệp để đánh giá số lượng, chất lượng cũng như tính đầy đủ và tính thích hợp của bằng chứng để làm cơ sở đưa ra kết luận trong báo cáo dịch vụ đảm bảo.

Mức trọng yếu

67. Mức trọng yếu được xem xét khi lập kế hoạch và khi thực hiện dịch vụ đảm bảo, bao gồm cả khi xác định nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục, và khi đánh giá liệu thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có bị sai sót hay không. 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.
68. Sai sót, bao gồm cả việc bỏ sót, được coi là trọng yếu nếu các sai sót này, khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại, được xem xét ở mức độ hợp lý, có thể gây ảnh hưởng tới quyết định của đối tượng sử dụng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Kiểm toán viên phải thực hiện xét đoán chuyên môn khi đánh giá mức trọng yếu. Hiểu biết của kiểm toán viên về nhu cầu thông tin của các đối tượng sử dụng nói chung sẽ ảnh hưởng đến việc đánh giá mức trọng yếu. Nếu dịch vụ đảm bảo không được thiết kế để đáp ứng nhu cầu thông tin của một số đối tượng sử dụng cụ thể thì mức độ ảnh hưởng của sai sót đối với mỗi đối tượng sử dụng cụ thể này thường sẽ không được xem xét.
69. 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 phải xét đoán chuyên môn.
70. Mức trọng yếu có liên quan tới các 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.

Rủi ro hợp đồng dịch vụ đảm bảo

71. Thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể không được phản ánh một cách đầy đủ trong mối quan hệ giữa đối tượng dịch vụ đảm bảo với các tiêu chí, do đó, có thể bị sai sót hoặc tiềm ẩn sai sót trọng yếu. Điều này xảy ra khi thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo không phản ánh đầy đủ việc áp dụng các tiêu chí đo lường hoặc đánh giá đối với đối tượng dịch vụ đảm bảo.
72. Rủi ro hợp đồng dịch vụ đảm bảo là rủi ro mà kiểm toán viên đưa ra kết luận không phù hợp khi thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo còn sai sót trọng yếu. Rủi ro hợp đồng dịch vụ đảm bảo không liên quan tới hoặc không bao gồm rủi ro mà kiểm toán viên 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.
73. 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 các thủ tục kiểm tra được lựa chọn;
 - (2) Các 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) Việc sử dụng xét đoán chuyên môn trong việc tập hợp và đánh giá các bằng chứng và đưa ra các 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.
74. 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 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 các 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 bảo đảm đã không được kiểm soát nội bộ của các 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, gồm:
 - (i) 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);
 - (ii) Rủi ro liên quan tới việc có sai sót khi kiểm toán viên đo lường hoặc đánh giá các đối tượng dịch vụ đảm bảo theo các tiêu chí áp dụng (rủi ro đo lường hoặc đánh giá) trong trường hợp dịch vụ đảm bảo trực tiếp.
75. Mức độ phù hợp của mỗi thành phần rủi ro quy định tại đoạn 74 Khuôn khổ này đối với hợp đồng dịch vụ bảo đảm 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 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 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 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;
 - (3) Liệu dịch vụ đang thực hiện là dịch vụ đảm bảo trực tiếp hay dịch vụ đảm bảo chứng thực. Trong khi khái niệm rủi ro kiểm soát có thể phù hợp hơn với dịch vụ đảm bảo chứng thực thì khái niệm rủi ro đo lường hoặc đánh giá lại phù hợp hơn với dịch vụ đảm bảo trực tiếp.

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.

Nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục

76. Các thủ tục thường được sử dụng kết hợp để đạt được sự đảm bảo hợp lý hoặc đảm bảo có giới hạn, gồm:

- (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.

Mỗi hợp đồng dịch vụ khác nhau sẽ có nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục thực hiện khác nhau. Về lý thuyết, các dịch vụ đảm bảo có khả năng có sự khác biệt lớn về các thủ tục. Tuy nhiên, trên thực tế, việc xác định sự khác biệt này thường gặp nhiều khó khăn và không rõ ràng.

77. Trong một hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý và một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, kiểm toán viên phải áp dụng các kỹ năng, kỹ thuật đảm bảo và thu thập đầy đủ các bằng chứng thích hợp. Các công việc này là một phần của quy trình dịch vụ có tính hệ thống và cập nhật thường xuyên, bao gồm việc tìm hiểu về đối tượng dịch vụ đảm bảo và các hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ.

78. Một hợp đồng dịch vụ đảm bảo hợp lý gồm các công việc sau:

- (a) Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo, dựa trên hiểu biết về đối tượng dịch vụ đảm bảo và hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ;
- (b) Thiết kế và thực hiện các thủ tục để xử lý các rủi ro đã được đánh giá và đạt được sự đảm bảo hợp lý cho kết luận của kiểm toán viên;
- (c) Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng thu thập được trong hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ và thu thập thêm các bằng chứng khác (nếu cần).

79. Yêu cầu về nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp trong dịch vụ đảm bảo có giới hạn thường hạn chế hơn so với dịch vụ đảm bảo hợp lý. 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 quy định, ví dụ, bằng chứng đầy đủ và thích hợp cho một loại hợp đồng dịch vụ bảo đảm có giới hạn phải được thu thập chủ yếu thông qua thủ tục phân tích và phỏng vấn. Tuy nhiên, trường hợp không có một chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ đảm bảo áp dụng cho một đối tượng dịch vụ đảm bảo cụ thể đối với các loại hợp đồng dịch vụ bảo đảm có giới hạn khác, các thủ tục thu thập bằng chứng đầy đủ và thích hợp không nhất thiết phải là thủ tục phân tích và phỏng vấn, mà sẽ thay đổi theo hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ, đặc biệt là theo đối tượng dịch vụ đảm bảo và phụ thuộc vào nhu cầu thông tin của đối tượng sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo và bên thuê dịch vụ, bao gồm giới hạn về thời gian và chi phí. Việc xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục là vấn đề cần phải xét đoán chuyên môn và sẽ được thay đổi theo từng hợp đồng dịch vụ đảm bảo cụ thể.

80. Một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn gồm các công việc sau:

- (a) Xác định các khu vực mà thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có khả năng có sai sót trọng yếu dựa trên hiểu biết về đối tượng dịch vụ đảm bảo và hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ;
- (b) Thiết kế và thực hiện các thủ tục đối với các khu vực trên và để đạt được sự đảm bảo có giới hạn hỗ trợ cho việc đưa ra kết luận của kiểm toán viên;
- (c) Thiết kế và thực hiện các thủ tục bổ sung để thu thập thêm bằng chứng, 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.

Số lượng và chất lượng của các bằng chứng sẵn có

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

- (a) Các đặc tính của đối tượng dịch vụ đảm bảo và thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Ví dụ, bằng chứng sẽ có xu hướng thiếu khách quan hơn khi thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo là thông tin tương lai thay vì thông tin quá khứ (xem quy định tại đoạn 40 Khuôn khổ này);
- (b) Các hoàn cảnh cụ thể khác, ví dụ, kiểm toán viên kỳ vọng về sự tồn tại của các bằng chứng nhưng các bằng chứng này lại không có sẵn, do thời gian bổ nhiệm kiểm toán viên, chính sách lưu giữ tài liệu của đơn vị, hệ thống thông tin không đầy đủ hoặc bị giới hạn từ bên chịu trách nhiệm.

Thông thường, bằng chứng sẵn có mang tính thuyết phục hơn là tính khẳng định.

82. Một kết luận chấp nhận toàn phần là không phù hợp với dịch vụ đảm bảo hợp lý và dịch vụ đảm bảo có giới hạn khi:

- (a) Hoàn cảnh cụ thể của hợp đồng dịch vụ làm cho kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng cần thiết để làm giảm rủi ro của dịch vụ đảm bảo xuống mức độ phù hợp; hoặc
- (b) Một bên trong hợp đồng dịch vụ áp đặt giới hạn phạm vi làm cho kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng cần thiết để làm giảm rủi ro hợp đồng xuống mức độ phù hợp.

Báo cáo dịch vụ đảm bảo

- 83. Kiểm toán viên hình thành kết luận dựa trên bằng chứng thu thập được và cung cấp một bản báo cáo bằng văn bản để trình bày rõ ràng kết luận đảm bảo về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo quy định các thành phần cơ bản của báo cáo dịch vụ đảm bảo.
- 84. Trong dịch vụ đảm bảo hợp lý, kết luận của kiểm toán viên được trình bày dưới dạng khẳng định, thể hiện ý kiến của kiểm toán viên về kết quả của việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo.

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. 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 hợp lý phải là thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ. 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. 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.

85. Ví dụ về kết luận của kiểm toán viên trong dịch vụ đảm bảo hợp lý, gồm:

- (1) Khi trình bày về đối tượng dịch vụ đảm bảo và tiêu chí áp dụng: “Theo ý kiến của chúng tôi, đơn vị ABC đã tuân thủ Luật XYZ, trên các khía cạnh trọng yếu”;
- (2) Khi trình bày về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và tiêu chí áp dụng: “Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính đã phản ánh *trung thực* và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, tình hình tài chính của đơn vị ABC tại [ngày... tháng... năm...] cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với khuôn khổ XY1”; hoặc
- (3) Khi trình bày về báo cáo được lập bởi bên có trách nhiệm liên quan: “Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo của [bên có trách nhiệm liên quan] về việc đơn vị ABC tuân thủ Luật XYZ đã được trình bày *trung thực* và 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 đánh giá thực hiện công việc được lập phù hợp với các tiêu chí XY2 đã được trình bày *trung thực* và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu”. Trong hợp đồng dịch vụ đảm bảo trực tiếp, kết luận của kiểm toán viên được trình bày về đối tượng dịch vụ đảm bảo và các tiêu chí.

86. Trong một hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn, kết luận của kiểm toán viên được trình bày dưới dạng, dựa trên các thủ tục đã thực hiện, liệu có còn tồn tại các vấn đề khiến kiểm toán viên cho rằng thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có còn sai sót trọng yếu hay không, ví dụ, “Dựa trên các thủ tục được thực hiện và bằng chứng thu thập được, chúng tôi không thấy có vấn đề gì khiến chúng tôi cho rằng đơn vị ABC không tuân thủ Luật XYZ, trên các khía cạnh trọng yếu”.

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 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 có giới hạn phải là thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ đảm bảo có giới hạn. 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.

87. Kiểm toán viên có thể chọn “Báo cáo dạng ngắn” hoặc “Báo cáo dạng dài” để thuận tiện cho việc trao đổi một cách hiệu quả với đối tượng sử dụng. Báo cáo dạng ngắn thường chỉ bao gồm những thành phần cơ bản. Báo cáo dạng dài còn bao gồm các thông tin khác và diễn giải khác nhau không ảnh hưởng tới kết luận của kiểm toán viên. Ngoài các thành phần 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 khía cạnh cụ thể của dịch vụ đảm bảo, chi tiết về năng lực và kinh nghiệm của kiểm toán viên và các bên khác tham gia vào dịch vụ đảm bảo, trình bày về mức trọng yếu và các

khuyến nghị trong một số trường hợp. Việc có đưa những thông tin này vào báo cáo hay không phụ thuộc vào tầm quan trọng của thông tin đối với đối tượng sử dụng.

88. Kết luận của kiểm toán viên cần được trình bày riêng, tách khỏi các thông tin hay giải thích không ảnh hưởng đến kết luận của kiểm toán viên, như 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 và thông tin bổ sung trong báo cáo dịch vụ đảm bảo. Kiểm toán viên phải sử dụng từ ngữ để chỉ rõ rằng các đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh”, “Vấn đề khác”, các phát hiện, khuyến nghị và thông tin bổ sung không nhằm mục đích làm ảnh hưởng đến kết luận của kiểm toán viên.
89. Kiểm toán viên đưa ra kết luận không phải là kết luận chấp nhận toàn phần trong các trường hợp sau:
- (a) Theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên, có giới hạn phạm vi trong việc thực hiện hợp đồng dịch vụ và ảnh hưởng của sự giới hạn này có thể là trọng yếu. Trường hợp này, kiểm toán viên đưa ra kết luận ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra kết luận. Trong một số trường hợp kiểm toán viên cần xem xét rút khỏi hợp đồng dịch vụ.
 - (b) Theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên, thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có sai sót trọng yếu. Trường hợp này, kiểm toán viên đưa ra kết luận ngoại trừ hoặc kết luận trái ngược. Đối với dịch vụ đảm bảo trực tiếp, khi kiểm toán viên phải đưa ra kết luận về thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo và kiểm toán viên kết luận rằng một vài hoặc toàn bộ đối tượng dịch vụ đảm bảo là không phù hợp với các tiêu chí trên các khía cạnh trọng yếu, thì kiểm toán viên cần cân nhắc đưa ra kết luận ngoại trừ (hoặc kết luận trái ngược, nếu phù hợp).
90. Kiểm toán viên đưa ra kết luận ngoại trừ khi ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của một vấn đề là không quá trọng yếu và không lan tỏa tới mức phải hình thành kết luận trái ngược hoặc từ chối đưa ra kết luận.
91. Sau khi một hợp đồng dịch vụ đảm bảo đã được chấp nhận, nếu kiểm toán viên phát hiện một hoặc một số tiền đề không được đáp ứng, kiểm toán viên phải thảo luận vấn đề này với các bên có trách nhiệm liên quan và xem xét liệu:
- (a) Vấn đề có thể được giải quyết để kiểm toán viên có thể chấp nhận hay không;
 - (b) Có thích hợp để tiếp tục thực hiện 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.
92. Sau khi chấp nhận hợp đồng, nếu kiểm toán viên phát hiện thấy một số hoặc tất cả các tiêu chí là không phù hợp, hoặc đối tượng dịch vụ đảm bảo là không thích hợp cho một dịch vụ đảm bảo, kiểm toán viên 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 tiếp tục thực hiện hợp đồng dịch vụ, kiểm toán viên phải đưa ra:
- (a) Kết luận ngoại trừ hoặc trái ngược, tùy thuộc vào mức độ trọng yếu và lan tỏa của vấn đề, khi kiểm toán viên xét đoán thấy các tiêu chí không phù hợp hoặc đối tượng dịch vụ đảm bảo không thích hợp, có thể gây hiểu nhầm cho các đối tượng sử dụng; hoặc

- (b) Kết luận ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra kết luận, tùy thuộc vào mức độ trọng yếu và lan tỏa của vấn đề, dựa trên xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên trong các trường hợp khác.

Các vấn đề khác

Trách nhiệm trao đổi thông tin khác

93. Căn cứ các điều khoản của hợp đồng dịch vụ và hoàn cảnh cụ thể khác của hợp đồng dịch vụ, kiểm toán viên phải xem xét liệu có bất kỳ vấn đề nào mà kiểm toán viên thấy cần phải trao đổi với bên chịu trách nhiệm, bên đo lường hoặc đánh giá, bên thuê dịch vụ, Ban quản trị hoặc các bên khác hay không.

Tài liệu, hồ sơ hợp đồng dịch vụ

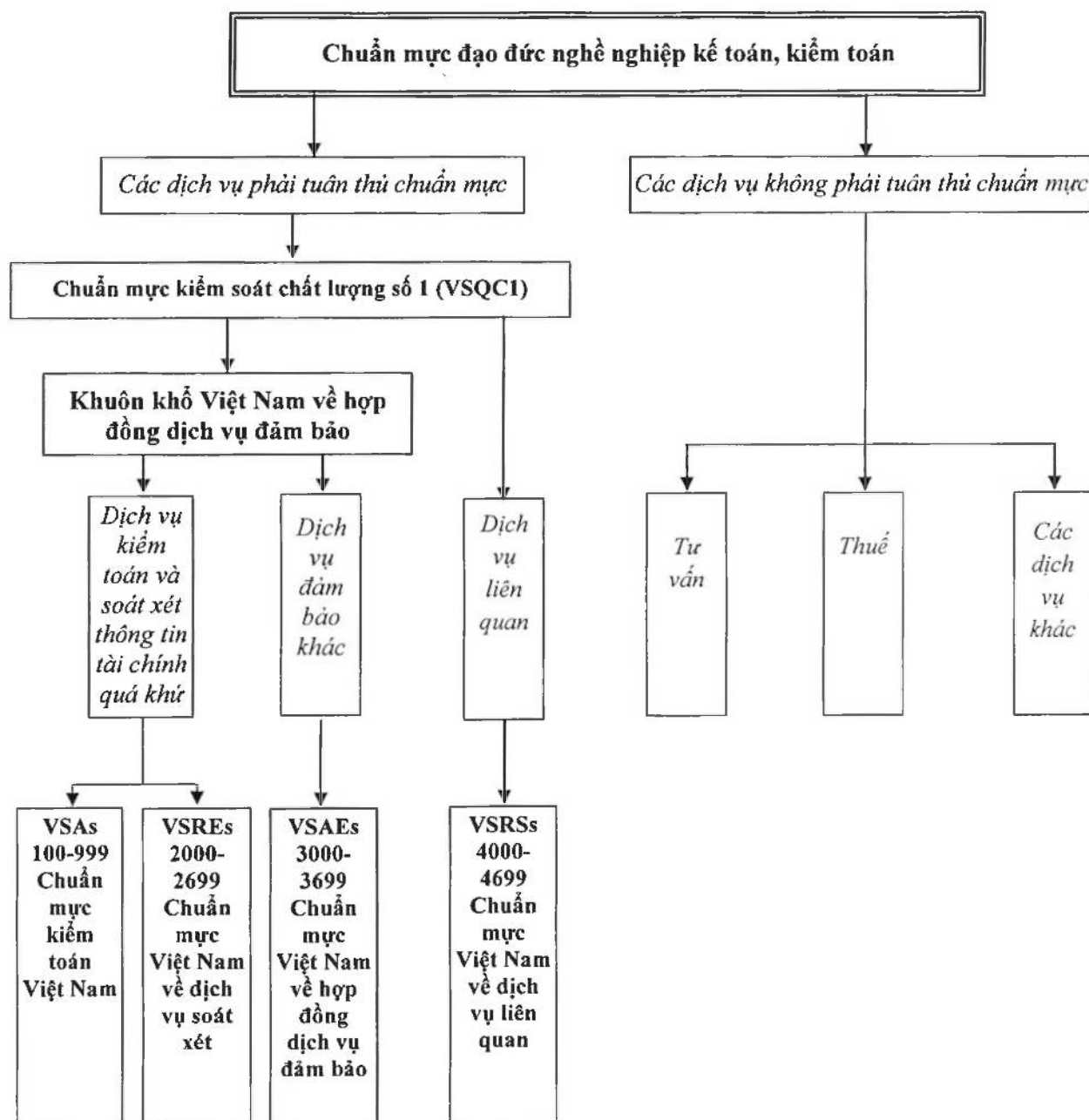
94. Tài liệu, hồ sơ của hợp đồng dịch vụ đảm bảo gồm các ghi chép làm cơ sở cho việc báo cáo dịch vụ đảm bảo khi tài liệu, hồ sơ được lập một cách kịp thời, đầy đủ và thích hợp để cho phép một kiểm toán viên có kinh nghiệm nhưng không tham gia hợp đồng dịch vụ, có thể hiểu được:
- (a) Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục thực hiện phù hợp với các chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo, pháp luật và các quy định có liên quan;
 - (b) Kết quả của các thủ tục thực hiện và các bằng chứng thu thập được;
 - (c) Các vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ, các kết luận đạt được và các xét đoán chuyên môn quan trọng để đạt được các kết luận đó.
95. Tài liệu, hồ sơ của hợp đồng dịch vụ đảm bảo phải lưu lại cách thức kiểm toán viên giải quyết bất kỳ sự không nhất quán nào giữa các thông tin thu thập được và các kết luận cuối cùng của kiểm toán viên liên quan đến một vấn đề quan trọng.

Việc sử dụng không phù hợp tên của kiểm toán viên

96. Một kiểm toán viên bị gắn tên với đối tượng dịch vụ đảm bảo, hoặc với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo liên quan khi kiểm toán viên báo cáo về đối tượng dịch vụ đảm bảo đó hoặc đồng ý với việc sử dụng tên của mình cùng với đối tượng dịch vụ đảm bảo, hoặc với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có liên quan. Nếu kiểm toán viên không bị gắn tên như vậy, các bên thứ ba có thể thừa nhận là kiểm toán viên không có trách nhiệm liên quan. Nếu kiểm toán viên nhận thấy một bên đang sử dụng không phù hợp tên của mình gắn với đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có liên quan thì kiểm toán viên cần phải yêu cầu bên đó dừng ngay hành vi này. Kiểm toán viên cũng phải xem xét các bước cần thiết khác, ví dụ thông báo cho đối tượng sử dụng là bên thứ ba về việc sử dụng không phù hợp tên của mình, hoặc tham khảo ý kiến chuyên gia tư vấn pháp luật.

MỐI QUAN HỆ GIỮA CÁC CHUẨN MỰC

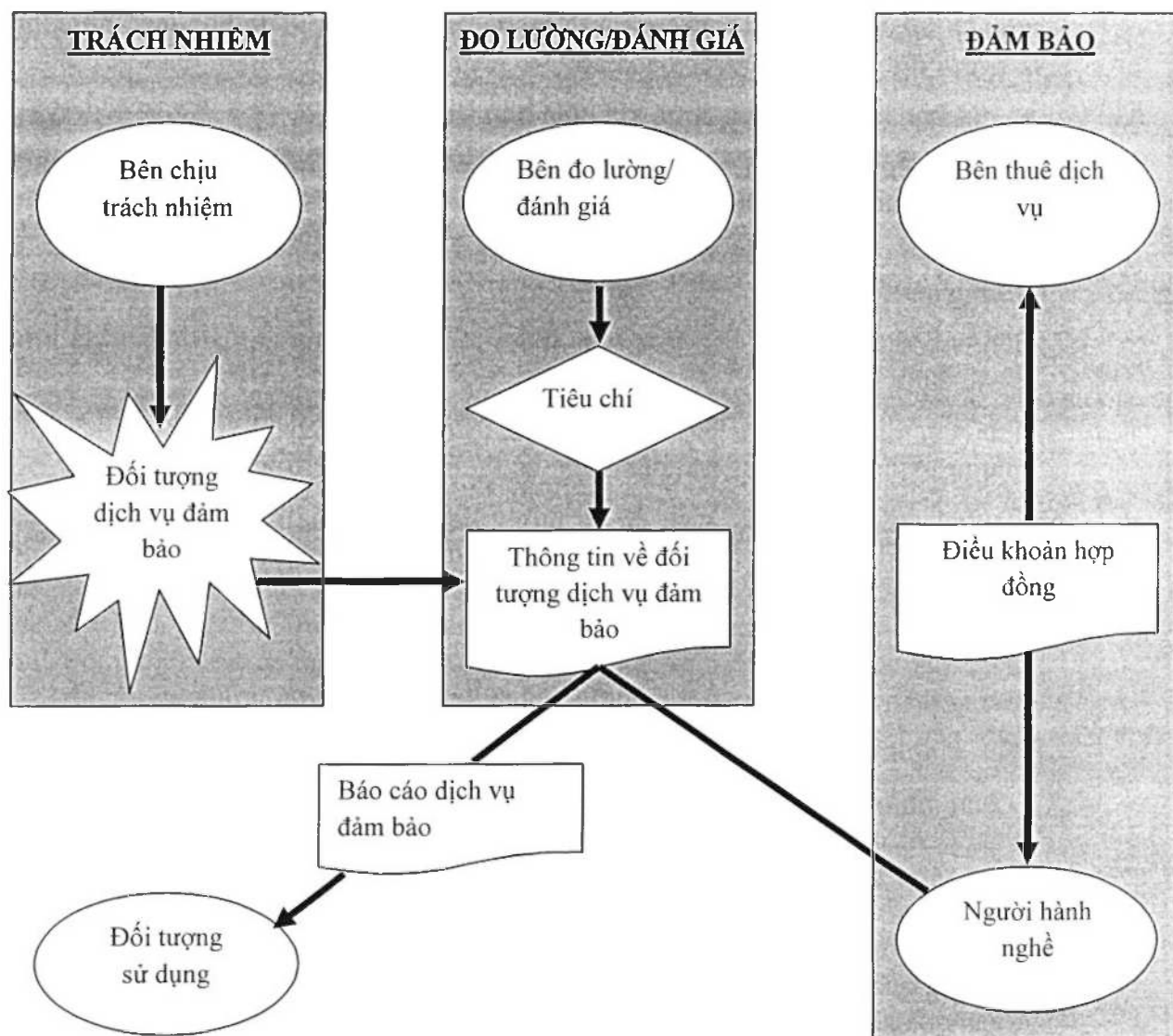
Phụ lục này minh họa phạm vi, mối quan hệ giữa Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán, các chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo và các chuẩn mực về dịch vụ liên quan.



DỊCH VỤ ĐẢM BẢO CHỨNG THỰC VÀ DỊCH VỤ ĐẢM BẢO TRỰC TIẾP

Phụ lục này trình bày các khác biệt giữa dịch vụ đảm bảo chứng thực và dịch vụ đảm bảo trực tiếp

01. Trong dịch vụ đảm bảo chứng thực, bên đo lường hoặc đánh giá không phải là kiểm toán viên, thực hiện đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí và kết quả của công việc này là thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể không được phản ánh một cách đầy đủ trong mối quan hệ giữa đối tượng dịch vụ đảm bảo và các tiêu chí, do đó có thể bị sai sót hoặc tiềm ẩn sai sót trọng yếu. Vai trò của kiểm toán viên trong dịch vụ đảm bảo chứng thực là thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp để đưa ra kết luận về việc liệu thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo, là kết quả của bên đo lường hoặc đánh giá, có còn sai sót trọng yếu hay không.
02. Trong dịch vụ đảm bảo trực tiếp, kiểm toán viên đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí và trình bày kết quả thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo cùng với báo cáo dịch vụ đảm bảo, hoặc như là một phần của báo cáo dịch vụ đảm bảo. Kết luận của kiểm toán viên trong dịch vụ đảm bảo trực tiếp thể hiện kết quả của việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo dựa trên các tiêu chí. Trong một số dịch vụ đảm bảo trực tiếp, kết luận của kiểm toán viên là một phần hoặc toàn bộ thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo. Tùy theo đối tượng dịch vụ đảm bảo thì:
 - (a) Kết quả của việc đo lường hoặc đánh giá trong một dịch vụ đảm bảo trực tiếp có thể tương tự như báo cáo do bên đo lường hoặc đánh giá lập trong một dịch vụ đảm bảo chứng thực. Tuy nhiên trong các trường hợp khác, kết quả của công việc (chính là thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo) có thể được trình bày trong đoạn mô tả các phát hiện và cơ sở cho kết luận của kiểm toán viên trong một báo cáo dịch vụ đảm bảo dạng dài;
 - (b) Kiểm toán viên có thể sử dụng dữ liệu do người khác thu thập hoặc tổng hợp. Ví dụ, dữ liệu có thể thu thập từ hệ thống thông tin của bên chịu trách nhiệm.
03. Trong dịch vụ đảm bảo trực tiếp, ngoài việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo, kiểm toán viên cũng áp dụng các kỹ năng và kỹ thuật đảm bảo để thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp nhằm đưa ra kết luận về việc liệu thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có còn sai sót trọng yếu hay không. Kiểm toán viên có thể thu thập bằng chứng cùng lúc với việc đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo, nhưng cũng có thể thu thập trước hoặc sau quá trình đo lường hoặc đánh giá.
04. Giá trị của dịch vụ đảm bảo trực tiếp dựa trên sự kết hợp của:
 - (a) Tính độc lập của kiểm toán viên với đối tượng dịch vụ đảm bảo, bên thuê dịch vụ, đối tượng sử dụng và bên chịu trách nhiệm, cho dù kiểm toán viên không độc lập với thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo vì kiểm toán viên là người lập và trình bày thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo đó;
 - (b) Kiểm toán viên sử dụng kỹ năng và kỹ thuật đảm bảo khi đo lường hoặc đánh giá đối tượng dịch vụ đảm bảo với bằng chứng thu thập được có chất lượng và số lượng tương tự như thực hiện trong một dịch vụ đảm bảo chứng thực. Việc thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp là sự phân biệt giữa dịch vụ đảm bảo trực tiếp với dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính (Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ liên quan số 4410 - Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính).

CÁC BÊN THAM GIA DỊCH VỤ ĐẢM BẢO

01. Tất cả các hợp đồng dịch vụ đảm bảo phải có ít nhất 3 bên: Kiểm toán viên, 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 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 dịch vụ đảm bảo trực tiếp, kiểm toán viên cũng có thể là bên đo lường hoặc đánh giá;
- (4) Đối với 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 dịch vụ đảm bảo trực tiếp. Đặc điểm của dịch vụ đảm bảo trực tiếp là không thể thay đổi thành 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 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 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 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 này, 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. Mỗi 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 thực hiện dịch vụ đảm bảo đối với một khía cạnh cụ thể trong hoạt động của một chi nhánh, mà hoạt động đó thuộc trách nhiệm trực tiếp của Giám đốc chi nhánh (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 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 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 việc sử dụng báo cáo dịch vụ đảm bảo chỉ bao gồm bên chịu trách nhiệm.

PHÂN LOẠI ĐỐI TƯỢNG DỊCH VỤ ĐẢM BẢO

Các đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể được phân loại như bảng dưới đây kèm theo một số ví dụ. Đối với những mục không có ví dụ thì các dịch vụ đảm bảo này thường không yêu cầu thực hiện ở những mục đó. Việc phân loại không nhất thiết phải đầy đủ, các mục cũng không nhất thiết phải loại trừ lẫn nhau, và một số đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo có thể có các thành phần nhiều hơn một loại, ví dụ, báo cáo tổng hợp và báo cáo trách nhiệm xã hội sẽ bao gồm cả thông tin quá khứ và tương lai lẫn thông tin tài chính và phi tài chính. Trong một số trường hợp, ví dụ là thông tin về đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc là đối tượng dịch vụ đảm bảo hoặc đơn thuần chỉ là các câu hỏi mà thông tin có thể hỗ trợ hữu ích hơn trong trường hợp đó.

Thông tin về:		Thông tin quá khứ	Thông tin định hướng tương lai
Tài chính	Kết quả hoạt động	Báo cáo tài chính được lập phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.	• Dòng tiền dự báo/dự tính.
	Tình hình tài chính		• Tình hình tài chính dự báo, dự tính.
Phi tài chính	Hoạt động/ Sử dụng nguồn lực/ Giá trị thu được tương xứng với chi phí bỏ ra	• Báo cáo hiệu ứng nhà kính; • Báo cáo khả năng bền vững; • Các chỉ số đo lường hiệu quả công việc KPIs; • Báo cáo sử dụng hiệu quả các nguồn lực; • Báo cáo giá trị thu được tương xứng với chi phí bỏ ra; • Báo cáo trách nhiệm xã hội.	• Mức giảm khí thải dự kiến do áp dụng công nghệ mới, hoặc hạn chế hiệu ứng nhà kính bằng cách trồng thêm cây xanh; • Báo cáo về các giải pháp để mang lại giá trị thu được tương xứng với chi phí bỏ ra.
	Điều kiện	• Mô tả hệ thống/quy trình thực hiện tại một thời điểm; • Đặc trưng vật lý, ví dụ, kích thước của tài sản đi thuê.	
Hệ thống/ quy trình	Mô tả	• Mô tả hệ thống kiểm soát nội bộ	
	Thiết kế	• Thiết kế các kiểm soát tại một tổ chức dịch vụ.	• Thiết kế các kiểm soát dự kiến cho quy trình sản xuất tương lai.
	Hoạt động/ Thực hiện	• Hiệu quả hoạt động của thủ tục tuyển dụng và đào tạo nhân viên.	
Các khía cạnh hành vi	Tuân thủ	• Sự tuân thủ của đơn vị đối với hợp đồng vay hoặc yêu cầu pháp lý hoặc quy định cụ thể.	
	Hành vi con người	• Đánh giá tính hiệu quả của Ủy Ban Kiểm toán.	
	Khác	• Sự phù hợp về mục đích của một gói phần mềm.	

* * * * *