

# HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

## Chuẩn mực kiểm toán số 402: Các yếu tố cần xem xét khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài

(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC  
ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)

### I/ QUY ĐỊNH CHUNG

#### Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mực kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài. Đặc biệt, Chuẩn mực này còn hướng dẫn kiểm toán viên áp dụng Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 và số 330 trong việc tìm hiểu về đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài, trong đó có kiểm soát nội bộ liên quan đến cuộc kiểm toán, đủ để phát hiện và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu và để thiết kế, thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với các rủi ro này.
02. Nhiều đơn vị thuê các tổ chức cung cấp dịch vụ để thực hiện một nhiệm vụ cụ thể theo sự chỉ đạo của đơn vị hoặc để thay thế hoàn toàn cho một số bộ phận hay chức năng của đơn vị, ví dụ chức năng tuân thủ các quy định về thuế. Nhiều dịch vụ do các tổ chức này cung cấp là một phần không thể thiếu đối với các hoạt động kinh doanh của đơn vị. Tuy nhiên, không phải tất cả các dịch vụ này đều liên quan đến cuộc kiểm toán.
03. Các dịch vụ do một tổ chức cung cấp dịch vụ cung cấp được coi là có liên quan đến cuộc kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ khi các dịch vụ đó và các kiểm soát đối với dịch vụ là một phần trong hệ thống thông tin của đơn vị liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, bao gồm các quy trình kinh doanh có liên quan. Mặc dù hầu hết các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ đều có thể liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính nhưng có thể có một số kiểm soát khác cũng liên quan đến cuộc kiểm toán, ví dụ kiểm soát đối với việc bảo vệ tài sản. Các dịch vụ của tổ chức cung cấp dịch vụ là một phần của hệ thống thông tin của đơn vị sử dụng dịch vụ liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, bao gồm các quy trình kinh doanh có liên quan, nếu các dịch vụ này ảnh hưởng đến bất kỳ yếu tố nào sau đây:
  - (a) Các nhóm giao dịch trong hoạt động của đơn vị sử dụng dịch vụ có vai trò quan trọng đối với báo cáo tài chính của đơn vị;
  - (b) Các thủ tục được đơn vị sử dụng dịch vụ thực hiện trong hệ thống công nghệ thông tin hoặc phương pháp thủ công, để tạo lập, hạch toán, xử lý, chỉnh sửa các giao dịch khi cần thiết, ghi vào Sổ Cái và trình bày trên báo cáo tài chính;
  - (c) Các sổ kế toán liên quan, có thể dưới dạng bản giấy hoặc bản điện tử, thông tin hỗ trợ và các khoản mục cụ thể trên báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ được dùng để tạo lập, hạch toán, xử lý và báo cáo các giao dịch của đơn vị sử dụng dịch vụ; kể cả việc chỉnh sửa thông tin không chính xác và cách thức dữ liệu được ghi nhận vào Sổ Cái;

- (d) Cách thức mà hệ thống thông tin của đơn vị sử dụng dịch vụ ghi nhận các sự kiện và tình huống (ngoài các giao dịch) quan trọng đối với báo cáo tài chính;
  - (e) Quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ, bao gồm các ước tính kế toán và thông tin thuyết minh quan trọng;
  - (f) Các kiểm soát đối với các bút toán, kể cả các bút toán phản ánh các giao dịch không thường xuyên, các giao dịch bất thường hoặc các điều chỉnh.
04. Nội dung và phạm vi công việc mà kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải thực hiện liên quan đến các dịch vụ bên ngoài được cung cấp cho đơn vị phụ thuộc vào bản chất và tầm quan trọng của các dịch vụ đó đối với đơn vị sử dụng dịch vụ và sự liên quan của các dịch vụ đó đến cuộc kiểm toán.
05. Chuẩn mực này không áp dụng cho các dịch vụ do các tổ chức tài chính cung cấp mà các dịch vụ này chỉ giới hạn trong việc xử lý các giao dịch cụ thể đã được đơn vị phê duyệt cho một tài khoản của đơn vị tại tổ chức tài chính, như việc xử lý các giao dịch kiểm tra tài khoản do một ngân hàng thực hiện hoặc xử lý các giao dịch chứng khoán do một tổ chức môi giới thực hiện. Ngoài ra, Chuẩn mực này cũng không áp dụng cho việc kiểm toán các giao dịch phát sinh từ các lợi ích tài chính của chủ doanh nghiệp trong các đơn vị khác như các công ty hợp danh, các tập đoàn và công ty liên doanh khi các lợi ích này được hạch toán và báo cáo cho những người có lợi ích trong công ty.
06. *Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán và cung cấp dịch vụ liên quan.*
- Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.*

### **Mục tiêu**

07. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài là:
- (a) Hiểu biết đầy đủ về bản chất và tầm quan trọng của các dịch vụ bên ngoài mà đơn vị sử dụng và ảnh hưởng của các dịch vụ đó đối với kiểm soát nội bộ của đơn vị có liên quan đến cuộc kiểm toán, nhằm xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu;
  - (b) Thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với các rủi ro đó.

### **Giải thích thuật ngữ**

08. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
- (a) Các kiểm soát bổ sung của đơn vị sử dụng dịch vụ: Là các kiểm soát mà khi thiết kế dịch vụ, tổ chức cung cấp dịch vụ cho rằng đơn vị sử dụng dịch vụ sẽ thực hiện, và các kiểm soát này được xác định trong phần mô tả về hệ thống kiểm soát, nếu cần thiết cho việc đạt được mục tiêu kiểm soát;
  - (b) Báo cáo về việc mô tả và thiết kế các kiểm soát tại một tổ chức cung cấp dịch vụ (trong Chuẩn mực này gọi là báo cáo loại 1): Là báo cáo bao gồm:

- (i) Mô tả của Ban Giám đốc tổ chức cung cấp dịch vụ về hệ thống, các mục tiêu kiểm soát và các kiểm soát có liên quan của tổ chức được thiết kế và thực hiện tại một thời điểm cụ thể;
  - (ii) Báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ với mục tiêu cung cấp sự đảm bảo hợp lý, trong đó có ý kiến của kiểm toán viên về mô tả nói trên và tính thích hợp của việc thiết kế các kiểm soát nhằm đạt được các mục tiêu kiểm soát cụ thể;
- (c) Báo cáo về việc mô tả, thiết kế và tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát tại một tổ chức cung cấp dịch vụ (trong Chuẩn mực này gọi là báo cáo loại 2): Là báo cáo bao gồm:
- (i) Mô tả của Ban Giám đốc tổ chức cung cấp dịch vụ về hệ thống, các mục tiêu kiểm soát và các kiểm soát có liên quan của tổ chức, việc thiết kế và thực hiện các kiểm soát đó tại một thời điểm cụ thể hoặc trong suốt một giai đoạn cụ thể, và trong một số trường hợp, tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát trong suốt một giai đoạn cụ thể;
  - (ii) Báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ với mục tiêu cung cấp sự đảm bảo hợp lý, bao gồm:
    - a. Ý kiến của kiểm toán viên về mô tả hệ thống, các mục tiêu kiểm soát và các kiểm soát có liên quan của tổ chức, tính thích hợp của việc thiết kế các kiểm soát nhằm đạt được các mục tiêu kiểm soát cụ thể và tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát;
    - b. Mô tả của kiểm toán viên về các thử nghiệm kiểm soát và kết quả các thử nghiệm đó.
- (d) Kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ: Là kiểm toán viên cung cấp báo cáo đảm bảo về các kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ, theo yêu cầu của tổ chức này;
- (e) Tổ chức cung cấp dịch vụ: Là bên thứ ba (hoặc một bộ phận của bên thứ ba) cung cấp dịch vụ cho các đơn vị sử dụng dịch vụ mà các dịch vụ này là một phần của hệ thống thông tin của đơn vị sử dụng dịch vụ có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính;
- (f) Hệ thống của tổ chức cung cấp dịch vụ: Là các chính sách và thủ tục được tổ chức cung cấp dịch vụ thiết kế, thực hiện và duy trì nhằm cung cấp cho các đơn vị sử dụng dịch vụ những dịch vụ được phản ánh trong báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ;
- (g) Tổ chức thầu phụ dịch vụ (*sau đây gọi là “tổ chức thầu phụ”*): Là một tổ chức cung cấp dịch vụ được một tổ chức cung cấp dịch vụ khác thuê để thực hiện một số dịch vụ cho đơn vị sử dụng dịch vụ mà những dịch vụ này là một phần của hệ thống thông tin của đơn vị sử dụng dịch vụ có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính;
- (h) Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ: Là kiểm toán viên thực hiện kiểm toán và đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ;

- (i) Đơn vị sử dụng dịch vụ: Là đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài và đang được kiểm toán báo cáo tài chính.

## **II/ NỘI DUNG CHUẨN MỤC**

### **Yêu cầu**

#### **Tìm hiểu về các dịch vụ của tổ chức cung cấp dịch vụ, bao gồm kiểm soát nội bộ**

09. Khi tìm hiểu về đơn vị sử dụng dịch vụ theo quy định tại đoạn 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải tìm hiểu về việc đơn vị này sử dụng các dịch vụ được cung cấp như thế nào trong các hoạt động của mình, bao gồm (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A2 Chuẩn mực này):
- (a) Bản chất của các dịch vụ được cung cấp và tầm quan trọng của các dịch vụ này đối với đơn vị, kể cả ảnh hưởng của các dịch vụ đó đối với kiểm soát nội bộ của đơn vị;
  - (b) Nội dung và tính trọng yếu của các giao dịch được xử lý, các tài khoản hoặc các quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính chịu ảnh hưởng bởi tổ chức cung cấp dịch vụ (xem hướng dẫn tại đoạn A6 Chuẩn mực này);
  - (c) Mức độ tương tác giữa các hoạt động của tổ chức cung cấp dịch vụ và các hoạt động của đơn vị sử dụng dịch vụ (xem hướng dẫn tại đoạn A7 Chuẩn mực này);
  - (d) Bản chất của mối quan hệ giữa đơn vị sử dụng dịch vụ và tổ chức cung cấp dịch vụ, bao gồm các điều khoản hợp đồng có liên quan đến các hoạt động mà tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện (xem hướng dẫn tại đoạn A8 - A11 Chuẩn mực này).
10. Khi tìm hiểu về kiểm soát nội bộ liên quan đến cuộc kiểm toán theo quy định tại đoạn 12 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải đánh giá việc thiết kế và thực hiện các kiểm soát tại đơn vị sử dụng dịch vụ có liên quan đến các dịch vụ được cung cấp, bao gồm các kiểm soát được áp dụng cho các giao dịch được tổ chức cung cấp dịch vụ xử lý (xem hướng dẫn tại đoạn A12 - A14 Chuẩn mực này).
11. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải xác định xem liệu đã hiểu biết đầy đủ về bản chất và tầm quan trọng của các dịch vụ được tổ chức cung cấp dịch vụ cung cấp và ảnh hưởng của các dịch vụ đó đối với kiểm soát nội bộ của đơn vị sử dụng dịch vụ có liên quan đến cuộc kiểm toán hay chưa, nhằm tạo cơ sở cho việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu.
12. Nếu kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ không thể thu thập đầy đủ những hiểu biết từ đơn vị, kiểm toán viên phải tìm hiểu thêm bằng cách thực hiện một hoặc một số thủ tục như sau:
- (a) Thu thập báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2, nếu có;
  - (b) Liên hệ với tổ chức cung cấp dịch vụ, thông qua đơn vị sử dụng dịch vụ, nhằm thu thập những thông tin cụ thể;
  - (c) Đến thực địa tại tổ chức cung cấp dịch vụ và thực hiện các thủ tục để thu thập thông tin cần thiết về các kiểm soát liên quan tại tổ chức cung cấp dịch vụ; hoặc

- (d) Huy động một kiểm toán viên khác thực hiện các thủ tục để thu thập thông tin cần thiết về các kiểm soát liên quan tại tổ chức cung cấp dịch vụ (xem hướng dẫn tại đoạn A15 - A20 Chuẩn mực này).

*Sử dụng báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 để giúp kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ hiểu về tổ chức cung cấp dịch vụ*

13. Để xác định sự đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán thu thập được từ báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải thỏa mãn về:
- (a) Năng lực chuyên môn và tính độc lập của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ đối với tổ chức đó;
  - (b) Tính thích hợp của các chuẩn mực được áp dụng cho báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 (xem hướng dẫn tại đoạn A21 Chuẩn mực này).
14. Nếu kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ dự định sử dụng báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 để giúp tìm hiểu về việc thiết kế và thực hiện các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ, kiểm toán viên phải:
- (a) Đánh giá liệu các mô tả và thiết kế các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ tại một thời điểm hay cho một giai đoạn có phù hợp với các mục tiêu kiểm toán hay không;
  - (b) Đánh giá liệu các bằng chứng kiểm toán thu thập được từ báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 có đầy đủ và thích hợp cho việc tìm hiểu về kiểm soát nội bộ của đơn vị sử dụng dịch vụ có liên quan đến cuộc kiểm toán hay không;
  - (c) Xác định liệu các kiểm soát bổ sung của đơn vị sử dụng dịch vụ do tổ chức cung cấp dịch vụ xác định có phù hợp với đơn vị sử dụng dịch vụ hay không, và nếu có, tìm hiểu xem đơn vị sử dụng dịch vụ đã thiết kế và thực hiện các kiểm soát này hay chưa (xem hướng dẫn tại đoạn A22 - A23 Chuẩn mực này).

#### **Xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá**

15. Để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải:
- (a) Xác định liệu có thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các cơ sở dẫn liệu báo cáo tài chính có liên quan từ các sổ kế toán của đơn vị sử dụng dịch vụ hay không; và nếu không, phải
  - (b) Thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hoặc huy động một kiểm toán viên khác thay mặt mình thực hiện các thủ tục đó tại tổ chức cung cấp dịch vụ (xem hướng dẫn tại đoạn A24 - A28 Chuẩn mực này).

#### *Thử nghiệm kiểm soát*

16. Khi đánh giá rủi ro, nếu kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ kỳ vọng rằng các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ hoạt động hữu hiệu, kiểm toán viên phải thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát bằng cách thực hiện một hoặc một số thủ tục sau:
- (a) Thu thập báo cáo loại 2, nếu có;

- (b) Thực hiện các thử nghiệm kiểm soát thích hợp tại tổ chức cung cấp dịch vụ; hoặc
- (c) Huy động một kiểm toán viên khác thay mặt mình thực hiện các thử nghiệm kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ (xem hướng dẫn tại đoạn A29 - A30 Chuẩn mực này).

Sử dụng báo cáo loại 2 làm bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ

17. Theo đoạn 16(a) Chuẩn mực này, nếu kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có ý định sử dụng báo cáo loại 2 làm bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ, kiểm toán viên phải xác định liệu báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ có cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát để hỗ trợ cho việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên hay không, bằng cách:
- (a) Đánh giá liệu các mô tả, thiết kế và tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ tại một thời điểm hay cho một giai đoạn có phù hợp với mục tiêu kiểm toán hay không;
  - (b) Xác định liệu các kiểm soát bổ sung của đơn vị sử dụng dịch vụ được tổ chức cung cấp dịch vụ xác định có phù hợp với đơn vị sử dụng dịch vụ hay không, và nếu có, tìm hiểu xem liệu đơn vị sử dụng dịch vụ đã thiết kế và thực hiện các kiểm soát này hay chưa, và nếu có, kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đó;
  - (c) Đánh giá tính thích hợp của khoảng thời gian được thực hiện thử nghiệm kiểm soát và thời gian trôi qua kể từ khi thực hiện thử nghiệm kiểm soát;
  - (d) Đánh giá liệu các thử nghiệm kiểm soát được kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện và kết quả của các thử nghiệm đó, thể hiện trong báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ, có phù hợp với cơ sở dẫn liệu trong báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ và có cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để hỗ trợ cho việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên đơn vị sử dụng dịch vụ hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A31 - A39 Chuẩn mực này).

### **Báo cáo loại 1 và báo cáo loại 2 không bao gồm các dịch vụ của một tổ chức thầu phụ**

18. Nếu kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ dự định sử dụng báo cáo loại 1 hoặc loại 2 mà không bao gồm các dịch vụ do một tổ chức thầu phụ cung cấp nhưng các dịch vụ của tổ chức thầu phụ lại liên quan đến việc kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ thì kiểm toán viên phải áp dụng các yêu cầu của Chuẩn mực này đối với các dịch vụ do tổ chức thầu phụ cung cấp (xem hướng dẫn tại đoạn A40 Chuẩn mực này).

### **Hành vi gian lận, không tuân thủ pháp luật và các quy định, và các sai sót chưa được điều chỉnh liên quan đến các hoạt động tại tổ chức cung cấp dịch vụ**

19. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải phỏng vấn Ban Giám đốc đơn vị sử dụng dịch vụ về việc liệu tổ chức cung cấp dịch vụ đã báo cáo cho đơn vị, hay đơn vị có biết được về bất kỳ hành vi gian lận, không tuân thủ pháp luật và các quy định, hoặc các sai sót chưa được điều chỉnh có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính của

đơn vị hay không. Kiểm toán viên phải đánh giá mức độ ảnh hưởng của các vấn đề đó đến nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo, kể cả ảnh hưởng đến các kết luận của kiểm toán viên và báo cáo kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A41 Chuẩn mực này).

### **Báo cáo kiểm toán của đơn vị sử dụng dịch vụ**

20. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo quy định tại đoạn 06 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 nếu kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các dịch vụ được cung cấp có liên quan đến việc kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ (xem hướng dẫn tại đoạn A42 Chuẩn mực này).
21. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ không được dẫn chứng công việc của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ trong báo cáo kiểm toán dạng chấp nhận toàn phần, trừ khi theo yêu cầu của pháp luật và các quy định. Nếu việc dẫn chứng là theo yêu cầu của pháp luật và các quy định, báo cáo kiểm toán phải nêu rõ việc dẫn chứng không làm giảm bớt trách nhiệm của kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ đối với ý kiến kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A43 Chuẩn mực này).
22. Nếu việc dẫn chứng công việc của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ là thích hợp để hiểu được ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, báo cáo kiểm toán phải nêu rõ việc dẫn chứng đó không làm giảm bớt trách nhiệm của kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ đối với ý kiến kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A44 Chuẩn mực này).

### **III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG**

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

#### **Tìm hiểu về các dịch vụ của tổ chức cung cấp dịch vụ, bao gồm kiểm soát nội bộ**

*Các nguồn thông tin (hướng dẫn đoạn 09 Chuẩn mực này)*

- A1. Thông tin về bản chất của các dịch vụ của một tổ chức cung cấp dịch vụ có thể được thu thập từ nhiều nguồn khác nhau, như:
  - (1) Cẩm nang hướng dẫn sử dụng dịch vụ;
  - (2) Thông tin tổng quan về hệ thống;
  - (3) Các tài liệu hướng dẫn kỹ thuật;
  - (4) Hợp đồng dịch vụ giữa đơn vị sử dụng dịch vụ và tổ chức cung cấp dịch vụ;
  - (5) Các báo cáo của tổ chức cung cấp dịch vụ, kiểm toán viên nội bộ hoặc các cơ quan quản lý về các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ;
  - (6) Các báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ, bao gồm thư quản lý, nếu có.
- A2. Kiến thức thu thập được qua kinh nghiệm của kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ với tổ chức cung cấp dịch vụ, ví dụ thông qua kinh nghiệm từ các cuộc kiểm toán khác, cũng có thể giúp kiểm toán viên tìm hiểu về bản chất của các dịch vụ được cung cấp. Điều này đặc biệt hữu ích nếu các dịch vụ và các kiểm soát đối với các dịch vụ này tại tổ chức cung cấp dịch vụ có mức độ chuẩn hóa cao.

*Bản chất của các dịch vụ được cung cấp (hướng dẫn đoạn 09(a) Chuẩn mực này)*

- A3. Một đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thuê một tổ chức cung cấp dịch vụ xử lý các giao dịch và đảm bảo trách nhiệm có liên quan, hoặc hạch toán các giao dịch và xử lý dữ liệu liên quan. Tổ chức cung cấp dịch vụ như vậy có thể là các bộ phận tín thác của ngân hàng thực hiện đầu tư và bảo quản tài sản cho các kế hoạch trợ cấp cho nhân viên hoặc các kế hoạch khác; các ngân hàng cung cấp dịch vụ cầm cố cho các đối tượng khác; và các nhà cung cấp phần mềm ứng dụng và thiết bị công nghệ để khách hàng xử lý các giao dịch tài chính và kinh doanh.
- A4. Ví dụ về các dịch vụ được cung cấp có liên quan đến cuộc kiểm toán:
- (1) Thực hiện ghi sổ kế toán của đơn vị sử dụng dịch vụ;
  - (2) Quản lý tài sản;
  - (3) Tạo lập, ghi chép hoặc xử lý các giao dịch cho đơn vị sử dụng dịch vụ.

*Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị nhỏ*

- A5. Các đơn vị nhỏ có thể thuê dịch vụ kế toán bên ngoài, kể từ dịch vụ xử lý các giao dịch nhất định (ví dụ, thanh toán thuế thu nhập cá nhân) và thực hiện ghi sổ kế toán cho đến dịch vụ lập báo cáo tài chính cho đơn vị. Việc thuê dịch vụ bên ngoài để lập báo cáo tài chính không làm giảm bớt trách nhiệm của Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị nhỏ (trong phạm vi phù hợp) đối với báo cáo tài chính (xem thêm quy định và hướng dẫn tại đoạn 04 và A2 - A3 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200).

*Nội dung và tính trọng yếu của các giao dịch do tổ chức cung cấp dịch vụ xử lý (hướng dẫn đoạn 09(b) Chuẩn mực này)*

- A6. Một tổ chức cung cấp dịch vụ có thể xây dựng các chính sách và các thủ tục có ảnh hưởng đến kiểm soát nội bộ của đơn vị sử dụng dịch vụ. Ít nhất một phần các chính sách và thủ tục này tồn tại và vận hành riêng rẽ với đơn vị sử dụng dịch vụ. Tầm quan trọng của các kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ đối với các kiểm soát của đơn vị sử dụng dịch vụ phụ thuộc vào bản chất của các dịch vụ được cung cấp, bao gồm nội dung và tính trọng yếu của các giao dịch mà tổ chức cung cấp dịch vụ xử lý. Trong một số trường hợp nhất định, các giao dịch được xử lý và các tài khoản chịu ảnh hưởng bởi tổ chức cung cấp dịch vụ có thể được cho là không trọng yếu đối với báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ, nhưng nội dung của các giao dịch được xử lý có thể quan trọng và khi đó, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể quyết định cần tìm hiểu về các kiểm soát này.

*Mức độ tương tác giữa các hoạt động của tổ chức cung cấp dịch vụ và các hoạt động của đơn vị sử dụng dịch vụ (hướng dẫn đoạn 09(c) Chuẩn mực này)*

- A7. Tầm quan trọng của các kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ đối với đơn vị sử dụng dịch vụ phụ thuộc vào mức độ tương tác giữa các hoạt động của tổ chức đó và các hoạt động của đơn vị sử dụng dịch vụ. Mức độ tương tác là mức độ mà đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thực hiện và quyết định thực hiện các kiểm soát hữu hiệu đối với công việc mà tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện. Ví dụ, khi đơn vị sử dụng dịch vụ phê duyệt việc thực hiện giao dịch và tổ chức cung cấp dịch vụ xử lý và hạch toán các giao dịch này thì có một mức độ tương tác cao giữa các hoạt động của đơn vị sử dụng dịch vụ và các hoạt động của tổ chức cung cấp dịch vụ.

Trong trường hợp này, đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thực hiện các kiểm soát hữu hiệu đối với các giao dịch đó. Mặt khác, khi tổ chức cung cấp dịch vụ tạo lập hoặc khởi xướng việc ghi nhận, xử lý và hạch toán các giao dịch của đơn vị sử dụng dịch vụ thì mức độ tương tác giữa hai tổ chức này là thấp. Trong trường hợp này, đơn vị sử dụng dịch vụ có thể không thực hiện được (hoặc có thể quyết định không thực hiện) các kiểm soát hữu hiệu đối với các giao dịch này tại đơn vị mình và có thể dựa vào các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ.

*Bản chất của mối quan hệ giữa đơn vị sử dụng dịch vụ và tổ chức cung cấp dịch vụ (hướng dẫn đoạn 09(d) Chuẩn mực này)*

A8. Hợp đồng dịch vụ giữa đơn vị sử dụng dịch vụ và tổ chức cung cấp dịch vụ có thể quy định những điều khoản như:

- (1) Thông tin phải được cung cấp cho đơn vị sử dụng dịch vụ và trách nhiệm tạo lập các giao dịch liên quan đến các hoạt động mà tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện;
- (2) Việc áp dụng yêu cầu của các cơ quan quản lý liên quan đến hình thức sổ sách, tài liệu được duy trì hoặc việc sử dụng các sổ sách, tài liệu đó;
- (3) Việc đền bù, nếu có, cho đơn vị sử dụng dịch vụ trong trường hợp không hoàn thành dịch vụ;
- (4) Liệu tổ chức cung cấp dịch vụ có cung cấp báo cáo về các kiểm soát của tổ chức hay không, và nếu có, báo cáo này sẽ là báo cáo loại 1 hay báo cáo loại 2;
- (5) Liệu đơn vị sử dụng dịch vụ có quyền tiếp cận tài liệu, sổ kế toán của đơn vị được tổ chức cung cấp dịch vụ duy trì cũng như các thông tin khác cần thiết cho việc kiểm toán hay không;
- (6) Liệu hợp đồng có cho phép kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ và kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ trao đổi trực tiếp với nhau hay không.

A9. Có một mối quan hệ trực tiếp giữa tổ chức cung cấp dịch vụ và đơn vị sử dụng dịch vụ và giữa tổ chức cung cấp dịch vụ và kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ. Những mối quan hệ này không nhất thiết tạo ra một mối quan hệ trực tiếp giữa kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ và kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ. Khi không có mối quan hệ trực tiếp giữa kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ và kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ, việc trao đổi giữa kiểm toán viên của 2 bên thường được tiến hành thông qua đơn vị sử dụng dịch vụ và tổ chức cung cấp dịch vụ. Cũng có thể tạo ra mối quan hệ trực tiếp giữa kiểm toán viên của 2 bên, có tính đến chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp và bảo mật có liên quan. Ví dụ, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể sử dụng kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ thay mặt mình để thực hiện một số thủ tục như:

- (a) Các thử nghiệm kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ; hoặc
- (b) Các thử nghiệm cơ bản đối với các giao dịch và số dư trong báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ được tổ chức cung cấp dịch vụ duy trì.

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

- A10. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, kiểm toán viên thường có quyền tiếp cận lớn hơn theo quy định của pháp luật. Tuy nhiên, có một số trường hợp kiểm toán viên không có quyền đó, ví dụ khi tổ chức cung cấp dịch vụ có trụ sở ở một quốc gia khác. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên có thể cần tìm hiểu về quy định pháp luật được áp dụng ở quốc gia đó để xác định liệu có được quyền tiếp cận thích hợp hay không. Kiểm toán viên cũng có thể bổ sung hoặc yêu cầu đơn vị sử dụng dịch vụ bổ sung các quyền tiếp cận thích hợp vào hợp đồng giữa đơn vị sử dụng dịch vụ và tổ chức cung cấp dịch vụ.
- A11. Khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công, kiểm toán viên cũng có thể huy động một kiểm toán viên khác thực hiện các thử nghiệm kiểm soát hoặc thử nghiệm cơ bản có liên quan đến việc tuân thủ pháp luật và các quy định hoặc yêu cầu quản lý khác.

*Hiểu biết về các kiểm soát liên quan đến các dịch vụ được cung cấp* (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

- A12. Đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thiết lập các kiểm soát đối với các dịch vụ mà kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể kiểm tra và đưa ra kết luận rằng các kiểm soát đó là hữu hiệu đối với một số hoặc tất cả các cơ sở dẫn liệu có liên quan, cho dù có kiểm soát nào được thực hiện tại tổ chức cung cấp dịch vụ hay không. Ví dụ, nếu đơn vị sử dụng dịch vụ thuê một tổ chức cung cấp dịch vụ để xử lý các nghiệp vụ tiền lương, đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thiết lập các kiểm soát đối với việc gửi và nhận thông tin tiền lương để ngăn ngừa hoặc phát hiện các sai sót trọng yếu. Các kiểm soát này có thể bao gồm:
- (1) So sánh dữ liệu được gửi đến tổ chức cung cấp dịch vụ với thông tin trong các báo cáo nhận được từ tổ chức cung cấp dịch vụ sau khi dữ liệu đã được xử lý;
  - (2) Thực hiện tính toán lại để kiểm tra độ chính xác của một số phép tính tiền lương và kiểm tra sự hợp lý của tổng tiền lương.
- A13. Trong trường hợp này, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thực hiện thử nghiệm kiểm soát đối với việc xử lý tiền lương của đơn vị sử dụng dịch vụ để có cơ sở kết luận rằng các kiểm soát của đơn vị sử dụng dịch vụ là hữu hiệu đối với các cơ sở dẫn liệu liên quan đến các nghiệp vụ tiền lương.
- A14. Như đã quy định tại đoạn 30 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315, đối với một số loại rủi ro, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể xét đoán rằng nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản sẽ không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Những rủi ro này có thể liên quan đến việc ghi chép không chính xác hoặc không đầy đủ các nhóm giao dịch và số dư tài khoản có tính chất thường xuyên và quan trọng mà thường được xử lý tự động, có ít hoặc không có sự can thiệp thủ công. Việc xử lý tự động như vậy rất thường xảy ra khi đơn vị sử dụng dịch vụ bên ngoài. Trong trường hợp này, các kiểm soát của đơn vị sử dụng dịch vụ đối với những rủi ro nói trên được coi là có liên quan đến cuộc kiểm toán và kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cần phải tìm hiểu và đánh giá về các kiểm soát này theo quy định tại đoạn 09 và 10 của Chuẩn mực này.

*Các thủ tục tiếp theo khi không thể thu thập được đầy đủ những hiểu biết từ đơn vị sử dụng dịch vụ (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)*

- A15. Khi quyết định lựa chọn thủ tục nào quy định tại đoạn 12 Chuẩn mực này để thực hiện riêng lẻ hay kết hợp các thủ tục để thu thập thông tin cần thiết làm cơ sở cho việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến việc sử dụng dịch vụ, quyết định của kiểm toán viên có thể bị ảnh hưởng bởi những vấn đề sau:
- (1) Quy mô của đơn vị sử dụng dịch vụ và của tổ chức cung cấp dịch vụ;
  - (2) Tính phức tạp của các giao dịch tại đơn vị sử dụng dịch vụ và của các dịch vụ được cung cấp;
  - (3) Địa điểm của tổ chức cung cấp dịch vụ (ví dụ, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể quyết định huy động một kiểm toán viên khác thay mặt mình thực hiện các thủ tục tại tổ chức cung cấp dịch vụ nếu tổ chức cung cấp dịch vụ ở một địa điểm xa);
  - (4) Liệu các thủ tục có cung cấp cho kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không;
  - (5) Bản chất của mối quan hệ giữa đơn vị sử dụng dịch vụ và tổ chức cung cấp dịch vụ.
- A16. Tổ chức cung cấp dịch vụ có thể thuê một doanh nghiệp kiểm toán lập báo cáo về việc mô tả và thiết kế các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ (báo cáo loại 1) hoặc báo cáo về việc mô tả, thiết kế và tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ (báo cáo loại 2). Báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 có thể được phát hành theo các chuẩn mực của một tổ chức ban hành chuẩn mực có thẩm quyền hoặc được thừa nhận.
- A17. Sự sẵn có của báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 thường phụ thuộc vào việc liệu hợp đồng giữa đơn vị sử dụng dịch vụ và tổ chức cung cấp dịch vụ có điều khoản về một báo cáo như vậy hay không. Vì lý do thiết thực, tổ chức cung cấp dịch vụ cũng có thể quyết định có cung cấp báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 cho đơn vị sử dụng dịch vụ hay không. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 có thể không được cung cấp cho đơn vị sử dụng dịch vụ.
- A18. Trong một số trường hợp, đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thuê một hoặc nhiều tổ chức cung cấp dịch vụ để thực hiện một hoặc nhiều chức năng quan trọng của đơn vị, ví dụ toàn bộ chức năng lập kế hoạch và tuân thủ pháp luật về thuế, chức năng tài chính kế toán hoặc chức năng kiểm soát. Khi đó, do có thể không có sẵn báo cáo về các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ nên việc đi thực địa tại tổ chức cung cấp dịch vụ có thể là thủ tục hữu hiệu nhất để kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ hiểu được về các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ, vì có thể có sự tương tác trực tiếp giữa Ban Giám đốc đơn vị sử dụng dịch vụ và Ban Giám đốc tổ chức cung cấp dịch vụ.
- A19. Một kiểm toán viên khác có thể được huy động để thực hiện các thủ tục nhằm cung cấp thông tin cần thiết về các kiểm soát có liên quan tại tổ chức cung cấp dịch vụ. Nếu báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 đã được phát hành, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể huy động kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện các thủ tục đó vì kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ đã có sẵn mối quan hệ với tổ chức này. Khi sử dụng công việc của một kiểm toán

viên khác, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể tham khảo các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 600 (xem thêm đoạn 02 và 19 Chuẩn mực 600) vì việc này đòi hỏi phải hiểu biết về kiểm toán viên khác (bao gồm tính độc lập và năng lực chuyên môn của kiểm toán viên), tham gia vào công việc của kiểm toán viên khác như lập kế hoạch về nội dung, lịch trình và phạm vi của công việc đó, và đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của bằng chứng kiểm toán thu thập được.

- A20. Đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thuê một tổ chức cung cấp dịch vụ, mà tổ chức này sau đó có thể thuê một tổ chức thầu phụ để cung cấp một số dịch vụ cho đơn vị sử dụng dịch vụ mà các dịch vụ đó là một phần của hệ thống thông tin của đơn vị sử dụng dịch vụ có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Tổ chức thầu phụ có thể là một đơn vị độc lập với tổ chức cung cấp dịch vụ hoặc có thể có liên quan đến tổ chức cung cấp dịch vụ. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể cần xem xét các kiểm soát tại tổ chức thầu phụ. Trong những trường hợp có một hoặc nhiều tổ chức thầu phụ, sự tương tác giữa các hoạt động của đơn vị sử dụng dịch vụ và các hoạt động của tổ chức cung cấp dịch vụ được mở rộng ra, gồm cả sự tương tác giữa đơn vị sử dụng dịch vụ, tổ chức cung cấp dịch vụ và các tổ chức thầu phụ. Mức độ tương tác này cũng như nội dung và tính trọng yếu của các giao dịch được tổ chức cung cấp dịch vụ và các tổ chức thầu phụ xử lý là những yếu tố quan trọng nhất để kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ xem xét, quyết định tầm quan trọng của các kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ và các tổ chức thầu phụ đối với các kiểm soát của đơn vị sử dụng dịch vụ.

*Sử dụng báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 để giúp kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ hiểu về tổ chức cung cấp dịch vụ (hướng dẫn đoạn 13 - 14 Chuẩn mực này)*

- A21. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể tìm hiểu thông tin về kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ thông qua tổ chức nghề nghiệp hoặc các kiểm toán viên khác và tìm hiểu liệu kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ có chịu sự giám sát của cơ quan quản lý nào không. Kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ có thể hành nghề tại một nước có yêu cầu tuân thủ các chuẩn mực khác nhau đối với việc báo cáo về các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ, và kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thu thập thông tin từ tổ chức ban hành chuẩn mực về các chuẩn mực mà kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ sử dụng.
- A22. Báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2, cùng với thông tin về đơn vị sử dụng dịch vụ có thể giúp kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ tìm hiểu về:
- Các khía cạnh của kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ có thể ảnh hưởng đến việc xử lý các giao dịch của đơn vị sử dụng dịch vụ, bao gồm việc sử dụng các tổ chức thầu phụ;
  - Luồng giao dịch quan trọng được xử lý thông qua tổ chức cung cấp dịch vụ nhằm xác định các điểm trong luồng giao dịch mà tại đó có thể xảy ra sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ;
  - Các mục tiêu kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ có liên quan đến các cơ sở dẫn liệu trong báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ;
  - Liệu các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ có được thiết kế và thực hiện phù hợp nhằm ngăn ngừa hoặc phát hiện các lỗi trong quá trình xử lý có thể

dẫn đến sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ hay không.

Báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 có thể giúp kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ hiểu biết đầy đủ để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu. Tuy nhiên, báo cáo loại 1 không cung cấp bất kỳ bằng chứng kiểm toán nào về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát có liên quan.

- A23. Báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 tại một thời điểm hoặc cho một giai đoạn nằm ngoài kỳ báo cáo của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể giúp kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ tìm hiểu sơ bộ về các kiểm soát được thực hiện tại tổ chức cung cấp dịch vụ nếu báo cáo được bổ sung thêm thông tin hiện tại từ các nguồn khác. Nếu mô tả về các kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ là tại một thời điểm hay cho một giai đoạn trước khi bắt đầu kỳ báo cáo được kiểm toán, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thực hiện các thủ tục để cập nhật thông tin trong báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2, ví dụ:
- (1) Thảo luận về những thay đổi tại tổ chức cung cấp dịch vụ với những nhân viên của đơn vị sử dụng dịch vụ nắm bắt được những thay đổi này;
  - (2) Soát xét các thư từ và tài liệu hiện hành do tổ chức cung cấp dịch vụ phát hành; hoặc
  - (3) Thảo luận về những thay đổi với nhân viên của tổ chức cung cấp dịch vụ.

**Xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá** (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

- A24. Việc sử dụng dịch vụ bên ngoài có làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu của đơn vị sử dụng dịch vụ hay không sẽ phụ thuộc vào bản chất của dịch vụ được cung cấp và các kiểm soát đối với dịch vụ này. Trong một số trường hợp, việc sử dụng dịch vụ bên ngoài có thể làm giảm rủi ro có sai sót trọng yếu của đơn vị sử dụng dịch vụ, đặc biệt nếu đơn vị sử dụng dịch vụ không có chuyên môn cần thiết để thực hiện một số hoạt động cụ thể, như việc tạo lập, xử lý và ghi chép các giao dịch, hoặc không có đủ nguồn lực (ví dụ một hệ thống công nghệ thông tin).
- A25. Khi tổ chức cung cấp dịch vụ duy trì một số thành phần trọng yếu của tài liệu, sổ kế toán của đơn vị sử dụng dịch vụ, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cần được tiếp cận trực tiếp các tài liệu, sổ kế toán này để có thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến việc vận hành các kiểm soát đối với tài liệu, sổ kế toán và/hoặc để chứng minh các giao dịch và số dư thể hiện trong đó. Việc tiếp cận này có thể bao gồm trực tiếp kiểm tra tài liệu, sổ kế toán tại văn phòng của tổ chức cung cấp dịch vụ và/hoặc kiểm tra tài liệu, sổ kế toán dạng điện tử tại đơn vị sử dụng dịch vụ hoặc từ một địa điểm khác. Khi truy cập dữ liệu dạng điện tử, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cũng có thể thu thập bằng chứng về tính thích hợp của các kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ đối với sự đầy đủ và toàn vẹn của dữ liệu của đơn vị sử dụng dịch vụ mà tổ chức cung cấp dịch vụ chịu trách nhiệm.
- A26. Khi xác định nội dung và phạm vi của bằng chứng kiểm toán cần thu thập liên quan đến các số dư phản ánh tài sản được tổ chức cung cấp dịch vụ nắm giữ hoặc các giao dịch được tổ chức này thực hiện thay cho đơn vị sử dụng dịch vụ, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể cân nhắc thực hiện các thủ tục sau:

- (a) Kiểm tra sổ sách và tài liệu do đơn vị sử dụng dịch vụ lưu giữ: độ tin cậy của nguồn bằng chứng này được xác định bởi nội dung và phạm vi của tài liệu, sổ kế toán và tài liệu chứng minh khác do đơn vị sử dụng dịch vụ lưu giữ. Trong một số trường hợp, đơn vị sử dụng dịch vụ có thể không duy trì độc lập các số chi tiết hoặc tài liệu về các giao dịch cụ thể do tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện thay;
- (b) Kiểm tra sổ sách và tài liệu do tổ chức cung cấp dịch vụ lưu giữ: việc kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ được phép tiếp cận sổ sách của tổ chức cung cấp dịch vụ có thể được quy định thành một điều khoản của hợp đồng giữa đơn vị sử dụng dịch vụ và tổ chức cung cấp dịch vụ. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cũng có thể huy động một kiểm toán viên khác thay mặt mình để tiếp cận sổ sách của đơn vị sử dụng dịch vụ mà tổ chức cung cấp dịch vụ duy trì;
- (c) Thu thập xác nhận về các số dư và giao dịch từ tổ chức cung cấp dịch vụ: khi đơn vị sử dụng dịch vụ duy trì độc lập các sổ ghi số dư và giao dịch, việc xác nhận từ tổ chức cung cấp dịch vụ để chứng thực cho số liệu trong sổ kế toán của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy về sự tồn tại của các giao dịch và các tài sản liên quan. Ví dụ, khi nhiều tổ chức cung cấp dịch vụ được thuê, như một tổ chức quản lý quỹ đầu tư và một tổ chức quản lý tài sản, và các tổ chức cung cấp dịch vụ này duy trì các sổ độc lập, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể xác nhận các số dư với các tổ chức này để so sánh thông tin này với các sổ độc lập của đơn vị sử dụng dịch vụ.

Nếu đơn vị sử dụng dịch vụ không duy trì độc lập sổ kế toán, thông tin thu thập được từ việc xác nhận với tổ chức cung cấp dịch vụ chỉ đơn thuần là một báo cáo những nội dung được phản ánh trong sổ sách mà tổ chức cung cấp dịch vụ duy trì. Do đó, nếu xét riêng thì những xác nhận này không cung cấp bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy. Trong trường hợp này, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể xem xét liệu có tìm được một nguồn bằng chứng độc lập thay thế hay không;

- (d) Thực hiện các thủ tục phân tích đối với sổ sách mà đơn vị sử dụng dịch vụ duy trì, hoặc đối với các báo cáo nhận được từ tổ chức cung cấp dịch vụ: tính hữu hiệu của thủ tục phân tích có thể khác nhau đối với từng cơ sở dẫn liệu và sẽ bị ảnh hưởng bởi phạm vi và mức độ chi tiết của thông tin sẵn có.

A27. Một kiểm toán viên khác có thể thực hiện các thủ tục quan trọng thay cho kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ. Công việc của kiểm toán viên khác đó có thể bao gồm thực hiện các thủ tục theo thỏa thuận giữa đơn vị sử dụng dịch vụ với kiểm toán viên của đơn vị và giữa tổ chức cung cấp dịch vụ với kiểm toán viên của tổ chức đó. Các kết quả thu được từ các thủ tục do kiểm toán viên khác thực hiện sẽ được kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ soát xét để xác định liệu các kết quả đó có cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không. Ngoài ra, có thể có các quy định của các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền hoặc thỏa thuận trong hợp đồng yêu cầu kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện các thủ tục quan trọng. Kết quả của việc thực hiện các thủ tục cần thiết đối với các số dư và giao dịch mà tổ chức cung cấp dịch vụ xử lý có thể được kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ sử dụng làm bằng chứng cần thiết để

hỗ trợ cho ý kiến kiểm toán. Trong trường hợp này, trước khi thực hiện các thủ tục, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ và kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ cần thống nhất về tài liệu, hồ sơ kiểm toán hoặc việc tiếp cận với tài liệu, hồ sơ kiểm toán sẽ được cung cấp cho kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ.

- A28. Trong một số trường hợp nhất định, đặc biệt khi đơn vị sử dụng dịch vụ thuê dịch vụ bên ngoài để thực hiện một phần hoặc toàn bộ chức năng tài chính của đơn vị, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể gặp tình huống là phần lớn bằng chứng kiểm toán tập trung ở tổ chức cung cấp dịch vụ. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ hoặc một kiểm toán viên khác thay mặt có thể cần thực hiện các thử nghiệm cơ bản tại tổ chức cung cấp dịch vụ. Kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ có thể cung cấp báo cáo loại 2 và ngoài ra, có thể thực hiện các thử nghiệm cơ bản thay cho kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ. Sự tham gia của một kiểm toán viên khác không làm thay đổi trách nhiệm của kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ đối với việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm tạo cơ sở hợp lý để đưa ra ý kiến kiểm toán. Do đó, để kết luận liệu đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay chưa, và có cần thực hiện các thử nghiệm cơ bản tiếp theo hay không, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cần cân nhắc tham gia hướng dẫn, giám sát và thực hiện, hoặc xem xét bằng chứng về việc hướng dẫn, giám sát và thực hiện các thử nghiệm cơ bản do kiểm toán viên khác tiến hành.

*Thử nghiệm kiểm soát* (hướng dẫn đoạn 16 Chuẩn mực này)

- A29. Theo quy định tại đoạn 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, trong một số trường hợp nhất định, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm kiểm soát để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát liên quan. Yêu cầu về thử nghiệm kiểm soát đối với tổ chức cung cấp dịch vụ được áp dụng trong các trường hợp:
- (a) Khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ kỳ vọng rằng các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ được thực hiện hiệu quả (có nghĩa là kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có ý định dựa vào tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thử nghiệm cơ bản); hoặc
  - (b) Nếu chỉ thực hiện thử nghiệm cơ bản, hoặc kết hợp thử nghiệm cơ bản và thử nghiệm kiểm soát tại đơn vị sử dụng dịch vụ thì không thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.
- A30. Nếu không có sẵn báo cáo loại 2, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể liên hệ với tổ chức cung cấp dịch vụ, thông qua đơn vị sử dụng dịch vụ, để yêu cầu kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ cung cấp báo cáo loại 2 chứa thông tin về việc kiểm tra tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát có liên quan, hoặc kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể huy động một kiểm toán viên khác thực hiện các thủ tục tại tổ chức cung cấp dịch vụ để kiểm tra tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát đó. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cũng có thể đến thực địa tại tổ chức cung cấp dịch vụ và thực hiện các thử nghiệm kiểm soát có liên quan nếu được sự chấp thuận của tổ chức này. Việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ dựa trên bằng chứng kiểm toán

kết hợp từ công việc của một kiểm toán viên khác và từ các thủ tục do chính kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ thực hiện.

Sử dụng báo cáo loại 2 làm bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ (hướng dẫn đoạn 17 Chuẩn mực này)

A31. Báo cáo loại 2 có thể được dự định để đáp ứng nhu cầu của kiểm toán viên của các đơn vị sử dụng dịch vụ khác nhau; do đó, các thử nghiệm kiểm soát và kết quả thử nghiệm được mô tả trong báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ có thể không phù hợp cho các cơ sở dẫn liệu quan trọng trong báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ. Các thử nghiệm kiểm soát liên quan và kết quả thử nghiệm được đánh giá nhằm xác định rằng báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát để giúp kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ đánh giá rủi ro. Để thực hiện điều này, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể xem xét những yếu tố sau:

- (a) Khoảng thời gian được thực hiện thử nghiệm kiểm soát và khoảng thời gian đã trôi qua kể từ khi thực hiện các thử nghiệm kiểm soát;
- (b) Phạm vi công việc của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ, các dịch vụ và quá trình được xem xét, các kiểm soát được thử nghiệm và các thử nghiệm được thực hiện, và mối liên quan giữa các kiểm soát được thử nghiệm và các kiểm soát của đơn vị sử dụng dịch vụ;
- (c) Kết quả của các thử nghiệm kiểm soát đó và ý kiến của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát.

A32. Đối với các cơ sở dẫn liệu nhất định, nếu khoảng thời gian được thực hiện thử nghiệm kiểm soát càng ngắn và thời gian trôi qua kể từ khi thực hiện thử nghiệm kiểm soát càng dài thì thử nghiệm đó càng cung cấp ít bằng chứng kiểm toán. Khi so sánh giai đoạn được phản ánh trong báo cáo loại 2 với kỳ báo cáo của đơn vị sử dụng dịch vụ, nếu giai đoạn được phản ánh trong báo cáo loại 2 và giai đoạn mà kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ dự định dựa vào báo cáo là không trùng nhau thì kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể kết luận rằng báo cáo loại 2 cung cấp ít bằng chứng kiểm toán hơn. Trong trường hợp này, báo cáo loại 2 phản ánh một giai đoạn trước hoặc một giai đoạn sau đó có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán bổ sung. Trong các trường hợp khác, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể xác định cần phải thực hiện, hoặc hủy động một kiểm toán viên khác thực hiện các thử nghiệm kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát đó.

A33. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cũng có thể cần thu thập bằng chứng kiểm toán bổ sung về những thay đổi đáng kể đối với các kiểm soát liên quan tại tổ chức cung cấp dịch vụ ngoài giai đoạn được phản ánh trong báo cáo loại 2, hoặc xác định các thủ tục kiểm toán bổ sung cần thực hiện. Khi xác định các bằng chứng kiểm toán bổ sung cần thu thập về các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ ngoài giai đoạn được phản ánh trong báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ, các yếu tố liên quan mà kiểm toán viên có thể xem xét bao gồm:

- (1) Mức độ nghiêm trọng của rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu;

- (2) Những kiểm soát cụ thể đã được thử nghiệm trong giai đoạn giữa kỳ và những thay đổi đáng kể của các kiểm soát đó kể từ khi thử nghiệm, gồm những thay đổi trong hệ thống thông tin, các quy trình, và nhân sự;
  - (3) Mức độ thu thập được bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát;
  - (4) Độ dài khoảng thời gian còn lại;
  - (5) Phạm vi mà kiểm toán viên dự định giảm bớt các thử nghiệm cơ bản dựa trên sự tin tưởng vào các kiểm soát;
  - (6) Tính hữu hiệu của môi trường kiểm soát và việc giám sát các kiểm soát tại đơn vị sử dụng dịch vụ.
- A34. Bằng chứng kiểm toán bổ sung có thể được thu thập bằng cách như mở rộng các thử nghiệm kiểm soát cho giai đoạn còn lại hoặc kiểm tra việc giám sát các kiểm soát của đơn vị sử dụng dịch vụ.
- A35. Nếu giai đoạn thử nghiệm của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ hoàn toàn nằm ngoài kỳ báo cáo của đơn vị sử dụng dịch vụ, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ không thể dựa vào các thử nghiệm đó để kết luận rằng các kiểm soát của đơn vị sử dụng dịch vụ được thực hiện một cách hữu hiệu vì việc thử nghiệm không cung cấp bằng chứng về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát trong kỳ kiểm toán hiện tại, trừ khi các thủ tục khác được thực hiện.
- A36. Trong một số trường hợp, dịch vụ do tổ chức cung cấp dịch vụ cung cấp có thể được thiết kế với giả định rằng một số kiểm soát nhất định sẽ được đơn vị sử dụng dịch vụ thực hiện. Ví dụ, dịch vụ có thể được thiết kế với giả định rằng đơn vị sử dụng dịch vụ sẽ có kiểm soát đối với việc phê duyệt các giao dịch trước khi gửi giao dịch đến tổ chức cung cấp dịch vụ để xử lý. Trong trường hợp này, bản mô tả các kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ có thể bao gồm mô tả về các kiểm soát bổ sung của đơn vị sử dụng dịch vụ. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cần xem xét liệu các kiểm soát bổ sung của đơn vị sử dụng dịch vụ có phù hợp với dịch vụ được cung cấp hay không.
- A37. Nếu kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cho rằng báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ có thể không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, ví dụ, nếu báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ không mô tả các thử nghiệm kiểm soát và kết quả thử nghiệm, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể tìm hiểu thêm về các thủ tục và kết luận của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ, bằng cách liên hệ với tổ chức cung cấp dịch vụ, thông qua đơn vị sử dụng dịch vụ, để yêu cầu thảo luận với kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ về phạm vi và kết quả công việc của kiểm toán viên của tổ chức sử dụng dịch vụ. Ngoài ra, nếu cần thiết, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể liên hệ với tổ chức cung cấp dịch vụ, thông qua đơn vị sử dụng dịch vụ, để yêu cầu kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện các thủ tục tại tổ chức cung cấp dịch vụ. Hoặc kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thực hiện hoặc yêu cầu một kiểm toán viên khác thực hiện các thủ tục này.
- A38. Báo cáo loại 2 của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ cho biết kết quả của các thử nghiệm, bao gồm các ngoại lệ và thông tin khác có thể ảnh hưởng đến kết luận của kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ. Các ngoại lệ mà kiểm

toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ nêu ra hoặc ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo loại 2 không có nghĩa là báo cáo đó không có ích cho việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu khi kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ. Hơn nữa, các ngoại lệ và vấn đề dẫn đến ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo loại 2 của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ sẽ được xem xét khi kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ đánh giá các thử nghiệm kiểm soát do kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện. Khi xem xét các ngoại lệ và vấn đề dẫn đến ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể thảo luận những vấn đề này với kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ. Việc trao đổi phụ thuộc vào việc đơn vị sử dụng dịch vụ liên hệ với tổ chức cung cấp dịch vụ và được sự đồng ý của tổ chức cung cấp dịch vụ.

Trao đổi về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ được phát hiện trong quá trình kiểm toán

A39. Theo quy định tại đoạn 09 - 10 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 265, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải trao đổi một cách kịp thời bằng văn bản với Ban Giám đốc và Ban quản trị đơn vị về những khiếm khuyết nghiêm trọng được phát hiện trong quá trình kiểm toán. Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cũng phải trao đổi kịp thời với Ban Giám đốc hoặc cấp quản lý phù hợp của đơn vị về những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ được phát hiện trong quá trình kiểm toán, mà theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên là nghiêm trọng và cần sự lưu ý của Ban Giám đốc hoặc cấp quản lý phù hợp. Những vấn đề mà kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể phát hiện trong quá trình kiểm toán và có thể trao đổi với Ban giám đốc và Ban quản trị của đơn vị, bao gồm:

- (1) Việc giám sát các kiểm soát nào có thể do đơn vị sử dụng dịch vụ thực hiện, kể cả các kiểm soát được phát hiện khi xem xét báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2;
- (2) Trường hợp mà các kiểm soát bổ sung của đơn vị sử dụng dịch vụ được mô tả trong báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 nhưng không được thực hiện tại đơn vị;
- (3) Các kiểm soát có thể cần phải có tại tổ chức cung cấp dịch vụ nhưng chưa được thực hiện hoặc chưa được nêu cụ thể trong báo cáo loại 2.

**Báo cáo loại 1 và báo cáo loại 2 không bao gồm các dịch vụ của một tổ chức thầu phụ** (hướng dẫn đoạn 18 Chuẩn mực này)

A40. Nếu tổ chức cung cấp dịch vụ sử dụng tổ chức thầu phụ thì báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ có thể bao gồm hoặc không bao gồm các mục tiêu kiểm soát và các kiểm soát có liên quan của tổ chức thầu phụ trong phần mô tả hệ thống của tổ chức cung cấp dịch vụ và trong phạm vi hợp đồng kiểm toán của tổ chức cung cấp dịch vụ. Hai phương pháp báo cáo này được gọi là phương pháp kết hợp và phương pháp loại trừ. Nếu báo cáo loại 1 hoặc báo cáo loại 2 không phản ánh các kiểm soát tại tổ chức thầu phụ mà các dịch vụ do tổ chức thầu phụ cung cấp lại liên quan đến việc kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ cần phải áp dụng các yêu cầu của Chuẩn mực này đối với tổ chức thầu phụ. Nội dung và phạm vi công việc

được kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ thực hiện liên quan đến các dịch vụ do tổ chức thầu phụ cung cấp tùy thuộc vào bản chất và tầm quan trọng của những dịch vụ này đối với đơn vị sử dụng dịch vụ và mối liên hệ của các dịch vụ này với cuộc kiểm toán. Việc áp dụng quy định tại đoạn 09 Chuẩn mực này sẽ hỗ trợ kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ trong việc xác định ảnh hưởng của tổ chức thầu phụ và nội dung, phạm vi công việc cần thực hiện.

**Hành vi gian lận, không tuân thủ pháp luật và các quy định, và các sai sót chưa được điều chỉnh liên quan đến các hoạt động tại tổ chức cung cấp dịch vụ** (hướng dẫn đoạn 19 Chuẩn mực này)

A41. Theo các điều khoản của hợp đồng với đơn vị sử dụng dịch vụ, tổ chức cung cấp dịch vụ có thể phải thông báo cho các đơn vị sử dụng dịch vụ bị ảnh hưởng về bất kỳ hành vi gian lận, không tuân thủ pháp luật và các quy định, hoặc các sai sót chưa được điều chỉnh của Ban Giám đốc hoặc nhân viên của tổ chức cung cấp dịch vụ. Theo quy định tại đoạn 19 Chuẩn mực này, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ phải phỏng vấn Ban Giám đốc đơn vị sử dụng dịch vụ về việc liệu tổ chức cung cấp dịch vụ đã báo cáo các vấn đề này hay chưa và đánh giá liệu các vấn đề mà tổ chức cung cấp dịch vụ báo cáo có ảnh hưởng đến nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo hay không. Trong một số trường hợp nhất định, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể yêu cầu cung cấp thêm thông tin để thực hiện việc đánh giá này, và có thể yêu cầu đơn vị sử dụng dịch vụ liên hệ với tổ chức cung cấp dịch vụ để thu thập thông tin cần thiết.

**Báo cáo kiểm toán của đơn vị sử dụng dịch vụ** (hướng dẫn đoạn 20 Chuẩn mực này)

A42. Phạm vi kiểm toán sẽ bị giới hạn khi kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các dịch vụ được cung cấp có liên quan đến việc kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ. Trường hợp này có thể xảy ra khi:

- (1) Kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ không thể hiểu đầy đủ về các dịch vụ được cung cấp, và không có cơ sở để xác định và đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu;
- (2) Khi đánh giá rủi ro, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ kỳ vọng rằng các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ hoạt động hữu hiệu nhưng lại không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát đó; hoặc
- (3) Bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp chỉ thu thập được từ sổ sách, tài liệu do tổ chức cung cấp dịch vụ lưu giữ nhưng kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ không thể tiếp cận trực tiếp các sổ sách, tài liệu đó.

Việc kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hay từ chối đưa ra ý kiến tùy thuộc vào kết luận của kiểm toán viên về việc các ảnh hưởng có thể có đối với báo cáo tài chính là mang tính chất trọng yếu hay lan toả.

*Sử dụng công việc của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ* (hướng dẫn đoạn 21 - 22 Chuẩn mực này)

A43. Trong một số trường hợp, pháp luật và các quy định có thể yêu cầu phải dẫn chứng công việc của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ trong báo cáo

của kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ, ví dụ nhằm minh bạch hóa thông tin trong lĩnh vực công. Khi đó, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể cần được sự đồng ý trước của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ.

- A44. Việc đơn vị sử dụng dịch vụ thuê ngoài không làm thay đổi trách nhiệm của kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ theo quy định của các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, là phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm đảm bảo cơ sở hợp lý để đưa ra ý kiến kiểm toán. Do đó, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ không được dẫn chứng báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ như một phần cơ sở cho ý kiến kiểm toán của mình về báo cáo tài chính của đơn vị sử dụng dịch vụ. Tuy nhiên, khi kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần do báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ cũng đưa ra ý kiến kiểm toán dạng đó, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể dẫn chứng báo cáo của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ nếu việc đó giúp giải thích nguyên nhân đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên của đơn vị sử dụng dịch vụ có thể cần được sự đồng ý trước của kiểm toán viên của tổ chức cung cấp dịch vụ./.

\*\*\*\*\*