**HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM**

**Chuẩn mực kiểm toán số 505: Thông tin xác nhận từ 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**

1. 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”)* trong việc sử dụng các thủ tục xác nhận từ bên ngoài để thu thập bằng chứng kiểm toán theo yêu cầu của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 và Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500. Các vấn đề liên quan đến các vụ kiện tụng và tranh chấp không được quy định và hướng dẫn trong Chuẩn mực này mà được quy định và hướng dẫn tại Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 501.

**Thủ tục xác nhận từ bên ngoài để thu thập bằng chứng kiểm toán**

1. Theo đoạn A5 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500, độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán chịu ảnh hưởng bởi nguồn gốc, nội dung của bằng chứng kiểm toán và phụ thuộc vào hoàn cảnh cụ thể mà kiểm toán viên đã thu thập được bằng chứng đó. Đoạn A31 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500 cũng hướng dẫn một số nguyên tắc đánh giá về độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán như sau:
2. Độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán tăng lên khi bằng chứng kiểm toán được thu thập từ các nguồn độc lập bên ngoài đơn vị được kiểm toán;
3. Bằng chứng kiểm toán do kiểm toán viên trực tiếp thu thập đáng tin cậy hơn so với bằng chứng kiểm toán được thu thập gián tiếp hoặc do suy luận;
4. Bằng chứng kiểm toán 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.

Do đó, tuỳ thuộc vào hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán, bằng chứng kiểm toán dưới dạng thông tin xác nhận từ bên ngoài mà kiểm toán viên thu thập được trực tiếp từ các bên xác nhận có thể đáng tin cậy hơn bằng chứng được tạo ra trong nội bộ đơn vị được kiểm toán. Mục đích của Chuẩn mực kiểm toán này nhằm giúp kiểm toán viên thiết kế và thực hiện các thủ tục xác nhận từ bên ngoài để thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp và đáng tin cậy.

1. Các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam khác cũng thừa nhận rằng thông tin xác nhận từ bên ngoài là một nguồn bằng chứng kiểm toán quan trọng, ví dụ:
   1. Đoạn 05 - 06 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 quy định trách nhiệm của kiểm toán viên trong việc thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý tổng thể đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính, đồng thời thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo với nội dung, lịch trình và phạm vi dựa vào kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu và nhằm xử lý các rủi ro đó.Ngoài ra, đoạn 18 - 19 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 yêu cầu rằng, cho dù kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu như thế nào thì kiểm toán viên đều phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm cơ bản đối với từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu. Chuẩn mực này cũng yêu cầu kiểm toán viên phải xem xét có cần thực hiện các thủ tục xác nhận từ bên ngoài như là các thử nghiệm cơ bản hay không;
   2. Đoạn 07(b) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 quy định mức độ rủi ro được kiểm toán viên đánh giá càng cao thì càng phải thu thập bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn.Để làm được điều này, kiểm toán viên có thể phải tăng số lượng bằng chứng hoặc thu thập bằng chứng thích hợp và đáng tin cậy hơn, hoặc cả hai. Ví dụ, kiểm toán viên có thể chú trọng hơn vào việc thu thập bằng chứng trực tiếp từ bên thứ ba hoặc thu thập bằng chứng chứng thực từ một số nguồn độc lập. Theo đoạn A53 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, các thủ tục xác nhận từ bên ngoài có thể giúp kiểm toán viên thu thập được bằng chứng kiểm toán có độ tin cậy cao cần thiết để xử lý rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn;
   3. Theo đoạn A37 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240, kiểm toán viên có thể thiết kế các yêu cầu xác nhận để thu thập thêm thông tin chứng thực như là một biện pháp để xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá do gian lận ở cấp độ cơ sở dẫn liệu;
   4. Theo đoạn A8 - A9 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500, các *tài liệu*, thông tin chứng thực thu thập được từ nguồn độc lập với đơn vị được kiểm toán, như thông tin xác nhận từ bên ngoài, có thể làm tăng mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên đạt được từ bằng chứng trong các tài liệu, sổ kế toán hoặc giải trình của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán.
2. *Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thu thập thông tin xác nhận từ bên ngoài.*

*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 thu thập thông tin xác nhận từ bên ngoài.*

**Mục tiêu**

1. Mục tiêu của kiểm toán viên *và doanh nghiệp kiểm toán* khi sử dụng các thủ tục xác nhận từ bên ngoài là thiết kế và thực hiện các thủ tục nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

**Giải thích thuật ngữ**

1. Trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
   * 1. Thông tin xác nhận từ bên ngoài: Là bằng chứng kiểm toán thu thập được dưới dạng phản hồi bằng văn bản trực tiếp từ bên thứ ba (bên xác nhận) cho kiểm toán viên, có thể là trên giấy tờ, phương tiện điện tử hoặc phương tiện khác;
     2. Thư xác nhận dạng khẳng định (positive confirmation request): Là đề nghị bên xác nhận phúc đáp trực tiếp cho kiểm toán viên nêu rõ bên xác nhận đồng ý hoặc không đồng ý với thông tin cần xác nhận, hoặc cung cấp thông tin yêu cầu xác nhận;
     3. Thư xác nhận dạng phủ định (negative confirmation request): Là đề nghị bên xác nhận phúc đáp trực tiếp cho kiểm toán viên chỉ khi bên xác nhận không đồng ý với thông tin được nêu trong thư xác nhận;
     4. Không phản hồi: Là bên xác nhận không phúc đáp hoặc không phúc đáp đầy đủ cho thư xác nhận dạng khẳng định, hoặc thư xác nhận bị trả lại;
     5. Ngoại lệ: Là phản hồi cho thấy sự khác nhau giữa thông tin cần xác nhận, hoặc thông tin trong sổ kế toán của đơn vị và thông tin do bên xác nhận cung cấp.

**II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC**

**Yêu cầu**

**Thủ tục xác nhận từ bên ngoài**

1. Khi thực hiện các thủ tục xác nhận từ bên ngoài, kiểm toán viên phải duy trì kiểm soát đối với các yêu cầu xác nhận từ bên ngoài, bao gồm:
   * 1. Xác định thông tin cần được xác nhận hoặc yêu cầu xác nhận (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này);
     2. Lựa chọn bên xác nhận thích hợp (xem hướng dẫn tại đoạn A2 Chuẩn mực này);
     3. Thiết kế thư xác nhận, đảm bảo đề đúng địa chỉ của người nhận và địa chỉ của kiểm toán viên để thư phúc đáp sẽ được gửi trực tiếp tới kiểm toán viên (xem hướng dẫn tại đoạn A3 - A6 Chuẩn mực này);
     4. Gửi thư xác nhận, kể cả gửi thư xác nhận tiếp theo, nếu cần, cho bên xác nhận (xem hướng dẫn tại đoạn A7 Chuẩn mực này).

**Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không đồng ý để kiểm toán viên gửi thư xác nhận**

1. Nếu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không đồng ý để kiểm toán viên gửi thư xác nhận, kiểm toán viên phải:
   * 1. Điều tra lý do của việc Ban Giám đốc không đồng ý và thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hợp lý và hợp lệ của các lý do đó (xem hướng dẫn tại đoạn A8 Chuẩn mực này);
     2. Xem xét ảnh hưởng của việc Ban Giám đốc không đồng ý đến đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan, kể cả rủi ro do gian lận, và đến nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán khác (xem hướng dẫn tại đoạn A9 Chuẩn mực này);
     3. Thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế được thiết kế để thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp và đáng tin cậy (xem hướng dẫn tại đoạn A10 Chuẩn mực này).
2. Nếu kiểm toán viên kết luận rằng lý do của việc Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không đồng ý để kiểm toán viên gửi thư xác nhận là không hợp lý, hoặc kiểm toán viên không thể thu thập được bằng chứng kiểm toán phù hợp và đáng tin cậy từ các thủ tục kiểm toán thay thế, kiểm toán viên phải trao đổi với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán theo quy định tại đoạn 16 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 260. Kiểm toán viên cũng phải xác định các ảnh hưởng của vấn đề này đối với cuộc kiểm toán và ý kiến kiểm toán theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705.

**Kết quả của các thủ tục xác nhận từ bên ngoài**

*Độ tin cậy của các thông tin phản hồi thư xác nhận*

1. Nếu kiểm toán viên nhận thấy có các yếu tố làm phát sinh nghi ngờ về độ tin cậy của thông tin phản hồi thư xác nhận, kiểm toán viên phải thu thập thêm bằng chứng kiểm toán để giải quyết các nghi ngờ đó (xem hướng dẫn tại đoạn A11 - A16 Chuẩn mực này).
2. Nếu kiểm toán viên xác định rằng thông tin phản hồi thư xác nhận không đáng tin cậy, kiểm toán viên phải xem xét các ảnh hưởng đến đánh giá về rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan, kể cả rủi ro do gian lận và ảnh hưởng đến nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán khác (xem hướng dẫn tại đoạn A17 Chuẩn mực này).

*Không phản hồi*

1. Trong trường hợp không nhận được phản hồi, kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế để thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp và đáng tin cậy (xem hướng dẫn tại đoạn A18 - A19 Chuẩn mực này).

*Trường hợp sự phản hồi thư xác nhận dạng khẳng định là không thể thiếu để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp*

1. Nếu kiểm toán viên đã xác định rằng sự phản hồi thư xác nhận dạng khẳng định là cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp thì các thủ tục kiểm toán thay thế sẽ không cung cấp được bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên cần. Nếu kiểm toán viên không có được xác nhận đó, kiểm toán viên phải xác định các ảnh hưởng của vấn đề này đối với cuộc kiểm toán và ý kiến kiểm toán theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705 (xem hướng dẫn tại đoạn A20 Chuẩn mực này).

*Ngoại lệ*

1. Kiểm toán viên phải điều tra các ngoại lệ để xác định liệu các ngoại lệ đó có phải là dấu hiệu của sai sót hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A21 - A22 Chuẩn mực này).

**Xác nhận dạng phủ định**

1. Xác nhận dạng phủ định cung cấp bằng chứng kiểm toán ít thuyết phục hơn xác nhận dạng khẳng định. Do đó, kiểm toán viên không được sử dụng thư xác nhận dạng phủ định như là thử nghiệm cơ bản duy nhất nhằm xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, trừ khi tồn tại tất cả các trường hợp sau đây (xem hướng dẫn tại đoạn A23 Chuẩn mực này):
2. Kiểm toán viên đã đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu là thấp và đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát có liên quan đến cơ sở dẫn liệu;
3. Tổng thể các phần tử cần xác nhận qua thư xác nhận dạng phủ định bao gồm một số lượng lớn các tài khoản có số dư nhỏ, giao dịch nhỏ, hoặc điều kiện đồng nhất;
4. Tỷ lệ ngoại lệ dự kiến rất thấp;
5. Kiểm toán viên không biết về các trường hợp hoặc điều kiện khiến người nhận thư xác nhận dạng phủ định không quan tâm đến yêu cầu xác nhận.

**Đánh giá bằng chứng thu thập được**

1. Kiểm toán viên phải đánh giá liệu kết quả của các thủ tục xác nhận từ bên ngoài đã cung cấpđầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp và đáng tin cậy chưa, hay cần phải thu thập thêm các bằng chứng kiểm toán khác (xem hướng dẫn tại đoạn A24 - A25 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.*

**Thủ tục xác nhận từ bên ngoài**

*Xác định thông tin cần được xác nhận* *hoặc yêu cầu xác nhận* (hướng dẫn đoạn 07(a) Chuẩn mực này)

1. Các thủ tục xác nhận từ bên ngoài thường được thực hiện để xác nhận hoặc yêu cầu cung cấp thông tin liên quan tới các số dư tài khoản và các yếu tố cấu thành các số dư tài khoản đó. Các thủ tục này cũng có thể được sử dụng để xác nhận các điều khoản của thỏa thuận, hợp đồng, hoặc giao dịch giữa đơn vị được kiểm toán và các bên khác, hoặc để xác nhận việc bị thiếu các điều khoản nhất định, như “thỏa thuận phụ”.

*Lựa chọn bên xác nhận thích hợp* (hướng dẫn đoạn 07(b) Chuẩn mực này)

1. Thư phúc đáp từ bên xác nhận cung cấp bằng chứng kiểm toán phù hợp và đáng tin cậy hơn khi thư xác nhận được gửi cho một bên xác nhận mà kiểm toán viên tin tưởng rằng có hiểu biết về các thông tin cần được xác nhận. Ví dụ, cán bộ của một tổ chức tài chính có hiểu biết về các giao dịch hoặc thỏa thuận cần được xác nhận có thể là người phù hợp nhất trong tổ chức tài chính đó để gửi thư yêu cầu xác nhận.

*Thiết kế thư xác nhận* (hướng dẫn đoạn 07(c) Chuẩn mực này)

1. Việc thiết kế thư xác nhận có ảnh hưởng trực tiếp đến tỷ lệ phúc đáp, độ tin cậy và nội dung của bằng chứng kiểm toán thu thập được từ thư phúc đáp.
2. Các yếu tố cần xem xét khi thiết kế thư xác nhận, bao gồm:
3. Cơ sở dẫn liệu có liên quan;
4. Các rủi ro có sai sót trọng yếu cụ thể đã được xác định, kể cả rủi ro do gian lận;
5. Hình thức và cách trình bày thư xác nhận;
6. Kinh nghiệm từ cuộc kiểm toán trước hoặc các hợp đồng tương tự;
7. Phương thức trao đổi thông tin (ví dụ, trên giấy tờ, thư điện tử hoặc phương tiện khác);
8. Việc Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chấp thuận hoặc khuyến khích bên xác nhận phúc đáp lại kiểm toán viên. Bên xác nhận có thể chỉ sẵn sàng phúc đáp lại thư xác nhận khi có sự đồng ý của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán;
9. Khả năng bên xác nhận xác nhận hoặc cung cấp thông tin được yêu cầu (ví dụ, xác nhận giá trị của một hóa đơn hay xác nhận tổng số dư).
10. Thư xác nhận dạng khẳng định yêu cầu bên xác nhận phúc đáp lại kiểm toán viên trong mọi trường hợp, hoặc bằng cách khẳng định bên xác nhận đồng ý với các thông tin được yêu cầu xác nhận, hoặc bằng cách yêu cầu bên xác nhận cung cấp thông tin. Phản hồi loại này thường cung cấp bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy. Tuy nhiên, có rủi ro là bên xác nhận có thể trả lời thư xác nhận mà không xác minh thông tin là chính xác hay không. Kiểm toán viên có thể giảm rủi ro này bằng cách sử dụng thư xác nhận dạng khẳng định nhưng không ghi rõ số liệu (hoặc các thông tin khác) trên thư, và yêu cầu bên xác nhận điền số liệu hoặc cung cấp các thông tin khác. Mặt khác, việc sử dụng dạng thư xác nhận “trống” này có thể làm giảm tỷ lệ phúc đáp do bên xác nhận phải bỏ ra nhiều công sức hơn để trả lời.
11. Việc xác định rằng thư xác nhận được điền đúng địa chỉ bao gồm kiểm tra tính chính xác của một số hoặc tất cả các địa chỉ trên thư xác nhận trước khi gửi đi.

*Thư xác nhận tiếp theo* (hướng dẫn đoạn 07(d) Chuẩn mực này)

1. Kiểm toán viên có thể gửi thư xác nhận các lần tiếp theo *(lần 2, 3…)* khi chưa nhận được phản hồi cho thư xác nhận trước trong một khoảng thời gian hợp lý. Ví dụ, sau khi đã xác minh lại tính chính xác của địa chỉ ban đầu, kiểm toán viên có thể gửi thư xác nhận *lần 2 hoặc lần 3...*

**Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán không đồng ý để kiểm toán viên gửi thư xác nhận**

*Tính hợp lý của việc Ban Giám đốc không đồng ý* (hướng dẫn đoạn 08(a) Chuẩn mực này)

1. Việc Ban Giám đốc không đồng ý để kiểm toán viên gửi thư xác nhận làm hạn chế phạm vi thu thập bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên mong muốn. Do đó, kiểm toán viên cần điều tra nguyên nhân của sự không đồng ý này. Nguyên nhân phổ biến là giữa đơn vị được kiểm toán và bên xác nhận hiện đang tồn tại tranh chấp pháp lý hoặc hai bên đang thương lượng và việc thư xác nhận xuất hiện không đúng lúc có thể ảnh hưởng đến cách giải quyết tranh chấp hoặc thương lượng đó. Kiểm toán viên cần tìm kiếm bằng chứng kiểm toán về tính hợp lý và hợp lệ của các lý do, vì có thể có rủi ro là Ban Giám đốc cố tình ngăn không cho kiểm toán viên thu thập bằng chứng kiểm toán cho thấy sự tồn tại của gian lận hoặc nhầm lẫn.

*Ảnh hưởng đến đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu* (hướng dẫn đoạn 08(b) Chuẩn mực này)

1. Kiểm toán viên có thể kết luận từ đánh giá trong đoạn 08(b) Chuẩn mực này rằng cần phải xem xét lại đánh giá về rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu và điều chỉnh các thủ tục kiểm toán dự kiến theo đoạn 31 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315. Ví dụ, nếu lý do Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán yêu cầu không gửi thư xác nhận là không hợp lý, điều này có thể cho thấy một yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận cần được đánh giá theo đoạn 24 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240.

*Thủ tục kiểm toán thay thế* (hướng dẫn đoạn 08(c) Chuẩn mực này)

1. Các thủ tục kiểm toán thay thế được thực hiện có thể tương tự như các thủ tục áp dụng khi thư xác nhận không được phản hồi như hướng dẫn tại đoạn A18 - A19 Chuẩn mực này. Các thủ tục cũng cần tính đến các kết quả đánh giá của kiểm toán viên tại đoạn 08(b) Chuẩn mực này.

**Kết quả của các thủ tục xác nhận từ bên ngoài**

*Độ tin cậy của các thông tin phản hồi thư xác nhận* (hướng dẫn đoạn 10 Chuẩn mực này)

1. Theo đoạn A31 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500, thậm chí khi bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các nguồn bên ngoài đơn vị được kiểm toán thì cũng có thể có trường hợp làm ảnh hưởng đến độ tin cậy của các bằng chứng đó. Tất cả các phản hồi đều có thể có rủi ro bị che đậy, sửa đổi hoặc gian lận. Rủi ro đó luôn tồn tại cho dù thư phúc đáp nhận được ở dạng giấy tờ, thư điện tử hoặc các phương tiện khác. Các yếu tố có thể làm phát sinh nghi ngờ về độ tin cậy của thông tin phản hồi bao gồm:
2. Thư phúc đáp được kiểm toán viên gián tiếp nhận; hoặc
3. Thư phúc đáp có thể không do bên xác nhận gửi.
4. Thư phúc đáp được nhận qua phương tiện điện tử, ví dụ qua fax hoặc thư điện tử, chứa đựng rủi ro về độ tin cậy vì có thể khó tìm được bằng chứng về nguồn gốc và thẩm quyền của người phúc đáp, và có thể khó phát hiện ra những sửa đổi. Một quy trình được kiểm toán viên và người phúc đáp sử dụng để tạo ra một môi trường an toàn cho các phản hồi nhận được qua phương tiện điện tử có thể giảm thiểu các rủi ro này. Nếu kiểm toán viên tin tưởng rằng quy trình đó là an toàn và được kiểm soát đúng đắn thì độ tin cậy của các thông tin phản hồi tăng lên. Quá trình xác nhận qua phương tiện điện tử có thể kết hợp nhiều kỹ thuật khác nhau để xác nhận danh tính hợp lệ của người gửi thông tin điện tử, ví dụ, bằng cách sử dụng mật mã, chữ ký điện tử, và các thủ tục để xác minh tính xác thực của trang thông tin điện tử.
5. Nếu bên xác nhận kết hợp với một bên thứ ba để phúc đáp lại thư xác nhận, kiểm toán viên có thể thực hiện các thủ tục để xác định rủi ro, khi:
   1. Thư phúc đáp có thể không được gửi từ nguồn đáng tin cậy;
   2. Người phúc đáp có thể không có quyền phúc đáp;
   3. Đường truyền thông tin có thể không an toàn.
6. Đoạn 11 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500 yêu cầu kiểm toán viên quyết định liệu có điều chỉnh hoặc bổ sung các thủ tục kiểm toán hay không để giải quyết nghi ngờ về độ tin cậy của tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán. Kiểm toán viên có thể xác minh nguồn và nội dung của thông tin phản hồi thư xác nhận bằng cách liên hệ với bên xác nhận. Ví dụ, khi bên xác nhận gửi thư phúc đáp điện tử, kiểm toán viên có thể gọi điện cho bên xác nhận để xác minh có đúng là bên xác nhận đã gửi thư phúc đáp không. Khi thư phúc đáp được gửi gián tiếp cho kiểm toán viên (ví dụ, do bên xác nhận đã đề nhầm địa chỉ bên nhận là đơn vị được kiểm toán thay vì kiểm toán viên), kiểm toán viên có thể yêu cầu bên xác nhận tiếp tục phúc đáp trực tiếp bằng văn bản cho kiểm toán viên.
7. Phản hồi bằng lời cho thư xác nhận không thoả mãn định nghĩa về thông tin xác nhận từ bên ngoài vì đó không phải là phản hồi trực tiếp bằng văn bản cho kiểm toán viên. Tuy nhiên, khi thu thập phản hồi bằng lời cho thư xác nhận, tùy từng trường hợp cụ thể, kiểm toán viên có thể yêu cầu bên xác nhận phản hồi trực tiếp bằng văn bản cho kiểm toán viên. Nếu không nhận được phản hồi trực tiếp này, theo quy định tại đoạn 12 Chuẩn mực này, kiểm toán viên phải thu thập các bằng chứng kiểm toán khác để bổ sung cho thông tin phản hồi bằng lời.
8. Thư phúc đáp có thể có giới hạn về đối tượng và mục đích sử dụng. Những giới hạn này không nhất thiết làm giảm độ tin cậy của thư phúc đáp được dùng làm bằng chứng kiểm toán.

*Phản hồi không đáng tin cậy* (hướng dẫn đoạn 11 Chuẩn mực này)

1. Trường hợp kiểm toán viên kết luận rằng thông tin phản hồi không đáng tin cậy, kiểm toán viên có thể cần xem xét lại đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu và điều chỉnh lại các thủ tục kiểm toán trong kế hoạch, phù hợp với quy định tại đoạn 31 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315. Ví dụ, một phản hồi không đáng tin cậy có thể là dấu hiệu của một yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận mà rủi ro này cần được đánh giá theo quy định tại đoạn 24 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240.

*Không phản hồi* (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

1. Ví dụ về các thủ tục kiểm toán thay thế mà kiểm toán viên có thể thực hiện bao gồm:
2. Đối với số dư các khoản phải thu: Kiểm tra các phiếu thu sau ngày kết thúc kỳ kế toán, vận đơn và doanh thu bán hàng tại thời điểm gần kết thúc kỳ kế toán;
3. Đối với số dư các khoản phải trả: Kiểm tra các phiếu chi sau ngày kết thúc kỳ kế toán hoặc công văn, thư từ từ các bên thứ ba, và các giấy tờ khác như phiếu nhận hàng.
4. Nội dung và phạm vi của các thủ tục kiểm toán thay thế chịu ảnh hưởng của tài khoản và cơ sở dẫn liệu được xem xét. Việc thư xác nhận không được phản hồi có thể cho thấy rủi ro có sai sót trọng yếu chưa được xác định trước đó. Trong trường hợp này, kiểm toán viên có thể cần xem xét lại rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu và điều chỉnh lại các thủ tục kiểm toán trong kế hoạch, phù hợp với quy định tại đoạn 31 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315. Ví dụ, nhận được ít hoặc nhiều phản hồi hơn dự kiến có thể là dấu hiệu của một yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận chưa được xác định trước đó mà rủi ro này cần được đánh giá theo quy định tại đoạn 24 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240.

*Trường hợp sự phản hồi thư xác nhận dạng khẳng định là không thể thiếu để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp* (hướng dẫn đoạn 13 Chuẩn mực này)

1. Trong một số trường hợp nhất định, kiểm toán viên có thể xác định được một rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu mà phải có được phản hồi thư xác nhận dạng khẳng định về rủi ro đó để thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Ví dụ về trường hợp đó có thể bao gồm:
2. Thông tin để chứng thực cho các xác nhận của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán chỉ có ở ngoài đơn vị;
3. Các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận cụ thể, ví dụ rủi ro do Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán khống chế kiểm soát, hoặc rủi ro có sự thông đồng giữa nhân viên và/hoặc Ban Giám đốc, làm cho kiểm toán viên không tin tưởng vào bằng chứng kiểm toán thu thập được từ nội bộ đơn vị.

*Ngoại lệ* (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

1. Các ngoại lệ trong thư phúc đáp có thể chỉ ra sai sót hoặc sai sót tiềm tàng trong báo cáo tài chính. Khi phát hiện có sai sót, theo yêu cầu của đoạn 35 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240, kiểm toán viên phải đánh giá liệu sai sót đó có phải là biểu hiện của gian lận hay không. Các ngoại lệ cũng giúp phân biệt chất lượng của các phản hồi từ các bên xác nhận tương tự hoặc cho các tài khoản tương tự. Các ngoại lệ cũng có thể cho thấy các khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ của đơn vị đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính.
2. Một số ngoại lệ không cho thấy sai sót. Ví dụ, kiểm toán viên có thể kết luận rằng những điểm khác nhau giữa thư phúc đáp là do yếu tố thời gian, định lượng, hoặc lỗi ghi chép trong các thủ tục xác nhận từ bên ngoài.

**Xác nhận dạng phủ định** (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

1. Việc không nhận được phản hồi cho thư xác nhận dạng phủ định không phải là bằng chứng rõ ràng rằng bên xác nhận đã nhận được thư xác nhận hoặc sự chính xác của thông tin trong thư xác nhận đã được xác minh. Do đó, việc bên xác nhận không phúc đáp lại thư xác nhận dạng phủ định cung cấp bằng chứng kiểm toán có sức thuyết phục thấp hơn nhiều so với việc nhận được phản hồi cho thư xác nhận dạng khẳng định. Các bên xác nhận cũng có thể sẵn lòng phúc đáp hơn để bày tỏ sự không đồng ý với nội dung của thư xác nhận khi thông tin trong thư xác nhận không có lợi cho họ, và ngược lại. Ví dụ, chủ tài khoản tiền gửi ngân hàng có thể sẵn lòng phúc đáp hơn nếu họ cho rằng số dư trong tài khoản của họ bị ghi thấp hơn trong thư xác nhận, nhưng có thể không muốn phúc đáp nếu số dư của họ được ghi cao hơn trong thư xác nhận. Vì vậy, việc gửi thư xác nhận dạng phủ định cho chủ tài khoản tiền gửi ngân hàng sẽ là thủ tục hữu hiệu khi xem xét liệu số dư tài khoản có thể bị ghi thấp hơn hay không nhưng có thể không hữu hiệu nếu kiểm toán viên muốn tìm bằng chứng liên quan cho việc số dư bị ghi tăng.

**Đánh giá bằng chứng thu thập được** (hướng dẫn đoạn 16 Chuẩn mực này)

1. Khi đánh giá kết quả của từng thư xác nhận từ bên ngoài, kiểm toán viên có thể phân loại các kết quả như sau:
2. Phản hồi của bên xác nhận thích hợp cho thấy sự đồng ý với thông tin được cung cấp trong thư xác nhận, hoặc cung cấp các thông tin được yêu cầu xác nhận mà không có ngoại lệ;
3. Phản hồi được cho là không đáng tin cậy;
4. Không phản hồi; hoặc
5. Phản hồi cho thấy có ngoại lệ.
6. Theo quy định tại đoạn 26 - 27 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, khi xem xét các thủ tục kiểm toán khác mà kiểm toán viên có thể đã thực hiện, đánh giá của kiểm toán viên có thể giúp kiểm toán viên kết luận liệu đã thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp chưa hay cần thu thập thêm các bằng chứng kiểm toán khác./.

\*\*\*\*\*