



PHƯƠNG PHÁP LỰA CHỌN PHẦN TỬ KIỂM TRA TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH

ThS. TRẦN THUY LINH - Đại học Công nghiệp Hà Nội

Khi thiết kế các thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên phải xác định phương pháp thích hợp để lựa chọn các phần tử kiểm tra. Các phương pháp có thể được lựa chọn là: chọn toàn bộ (kiểm tra 100%), lựa chọn các phần tử cụ thể, lấy mẫu kiểm toán. Trong từng trường hợp cụ thể, kiểm toán viên có thể lựa chọn một trong ba phương pháp hoặc kết hợp cả ba phương pháp trên. Việc quyết định sử dụng phương pháp nào là dựa trên cơ sở đánh giá rủi ro kiểm toán và hiệu quả của cuộc kiểm toán. Kiểm toán viên cần tin tưởng vào sự hữu hiệu của phương pháp được sử dụng trong việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm thỏa mãn mục tiêu của thử nghiệm.

• Từ khóa: Kiểm toán, kiểm toán viên, phần tử, rủi ro kiểm toán.

Trong hoạt động kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán viên không thể loại trừ hoàn toàn rủi ro kiểm toán và không thể đạt được sự đảm bảo về việc báo cáo tài chính hoàn toàn không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc do nhầm lẫn. Cuộc kiểm toán luôn có những hạn chế vốn có làm cho hầu hết các bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên dựa vào để đưa ra kết luận và hình thành ý kiến kiểm toán đều mang tính thuyết phục nhiều hơn là tính khẳng định chắc chắn. Hoạt động kiểm toán không phải là hoạt động thực hiện lại công việc của kế toán, mà bản chất là quá trình thực hiện các thủ tục kiểm toán để thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp và dựa vào các bằng chứng này để hình thành ý kiến về báo cáo tài chính. Khi thiết kế các thử nghiệm kiểm soát và kiểm tra chi tiết, kiểm toán viên phải xác định phương pháp hiệu quả, để lựa chọn các phần tử kiểm tra nhằm đạt được mục đích của thủ tục kiểm toán.

Để có thể chọn phần tử kiểm tra phục vụ cho việc thu thập bằng chứng kiểm toán, kiểm toán viên có thể lựa chọn sử dụng 3 phương pháp sau: Chọn tất cả các phần tử, lựa chọn các phần tử cụ thể và lấy mẫu kiểm toán. Trong 3 phương pháp trên, phương pháp nào cũng đều có ưu nhược điểm riêng, cụ thể:

Phương pháp thứ nhất, chọn tất cả các phần tử (kiểm tra 100%): Thường không áp dụng đối với thử nghiệm kiểm soát nhưng thường được áp dụng đối với kiểm tra chi tiết. Kiểm tra 100% có thể thích hợp khi: (1) Tổng thể được cấu thành từ một số ít các phần tử có giá trị lớn (Kiểm toán viên thường quyết

định kiểm tra toàn bộ phần tử trong tổng thể áp dụng với các giao dịch không thường xuyên, hoặc số dư các tài khoản được tạo từ số lượng ít các giao dịch phát sinh trong kỳ); (2) Có rủi ro đáng kể mà các phương pháp khác không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp; (3) Tính chất lặp đi lặp lại của việc tính toán hoặc quy trình khác được thực hiện tự động, bởi một hệ thống thông tin giúp việc kiểm tra 100% sẽ tiết kiệm chi phí hơn. Như vậy, ở phương pháp này kiểm toán viên không gặp phải rủi ro lấy mẫu trong kiểm toán, tức là rủi ro mà kết luận của kiểm toán viên dựa trên việc kiểm tra mẫu có thể khác so với kết luận đưa ra, nếu kiểm tra toàn bộ tổng thể với cùng một thủ tục kiểm toán. Đồng thời có thể thấy rằng, việc kiểm tra toàn bộ tổng thể các phần tử cấu thành một nhóm giao dịch hoặc số dư tài khoản (hoặc một nhóm trong tổng thể đó) là đưa ra được kết luận thích hợp nhất. Ngược lại, phương pháp này không áp dụng với thử nghiệm kiểm soát nhằm cung cấp cho kiểm toán viên các bằng chứng về tính hiệu quả trong thiết kế và vận hành của hệ thống kiểm soát nội bộ. Bên cạnh đó, việc áp dụng với toàn bộ nhóm giao dịch và số dư tài khoản cấu thành nên báo cáo tài chính, là không khả thi đối với kiểm toán viên.

Phương pháp thứ hai, lựa chọn các phần tử cụ thể: Các phần tử cụ thể được chọn có thể bao gồm: (1) Các phần tử có giá trị lớn hoặc các phần tử đặc biệt (Kiểm toán viên có thể quyết định lựa chọn một số phần tử cụ thể trong một tổng thể do các phần tử này có giá trị lớn hoặc có một số tính chất khác

như: các phần tử có nghi ngờ, bất thường, có nguy cơ rủi ro cao hoặc đã từng bị nhầm lẫn); (2) Tất cả các phần tử có giá trị cao hơn một giá trị nhất định (Kiểm toán viên có thể quyết định kiểm tra tất cả các phần tử có giá trị được ghi nhận cao hơn một giá trị nhất định nhằm xác minh một phần lớn trong tổng giá trị của một nhóm giao dịch, hoặc số dư tài khoản); (3) Hoặc là các phần tử để thu thập tài liệu, thông tin (Kiểm toán viên có thể kiểm tra các phần tử để thu thập tài liệu, thông tin về các vấn đề như bản chất của đơn vị hoặc bản chất của các giao dịch).

Ở phương pháp này, mặc dù việc lựa chọn các phần tử nhất định từ một nhóm giao dịch, hoặc số dư tài khoản để kiểm tra thường là một phương pháp hiệu quả, để thu thập bằng chứng kiểm toán nhưng đây không phải là phương pháp lấy mẫu kiểm toán; các sai phạm phát hiện có thể là sai phạm cá biệt, không đại diện cho tổng thể. Việc lựa chọn các phần tử cụ thể theo xét đoán của kiểm toán viên chịu ảnh hưởng của rủi ro ngoài lấy mẫu, tức là rủi ro khi kiểm toán viên đi đến một kết luận sai vì các nguyên nhân không liên quan đến cỡ mẫu, kết quả của các thủ tục kiểm toán được áp dụng cho các phần tử được lựa chọn theo cách này không thể được suy rộng cho toàn bộ tổng thể; do đó, việc lựa chọn các phần tử cụ thể, để kiểm tra không cung cấp bằng chứng kiểm toán về phần còn lại của tổng thể.

Phương pháp thứ ba, lấy mẫu kiểm toán: Theo đó, việc áp dụng các thủ tục kiểm toán trên số phần tử ít hơn 100% tổng số phần tử của một tổng thể kiểm toán sao, cho tất cả các đơn vị lấy mẫu đều có cơ hội được lựa chọn nhằm cung cấp cho kiểm toán viên cơ sở hợp lý để đưa ra kết luận về toàn bộ tổng thể, bao gồm: (1) Lấy mẫu thống kê và (2) lấy mẫu phi thống kê. Trong đó, lấy mẫu thống kê: Là phương pháp lấy mẫu có các đặc điểm sau: (i) Các phần tử được lựa chọn ngẫu nhiên vào mẫu; (ii) Sử dụng lý thuyết xác suất thống kê để đánh giá kết quả mẫu, bao gồm cả việc định lượng rủi ro lấy mẫu. Một phương pháp lấy mẫu không có đặc điểm (i) và (ii) nêu trên được coi là lấy mẫu phi thống kê.


Phương pháp này được thực hiện nhằm cung cấp cơ sở hợp lý để kiểm toán viên đưa ra kết luận về tổng thể được lấy mẫu, dựa trên việc đánh giá kết quả lấy mẫu kiểm toán. Cụ thể gồm:

Đối với thử nghiệm kiểm soát, tỷ lệ sai lệch của mẫu cao hơn so với dự tính có thể làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá, trừ khi kiểm toán viên thu thập được các bằng chứng kiểm toán khác hỗ trợ cho đánh giá ban đầu.

Đối với kiểm tra chi tiết, nếu mức sai sót trong một mẫu cao hơn so với dự tính, kiểm toán viên có thể kết luận rằng, một nhóm giao dịch hoặc số dư tài khoản có sai sót trọng yếu, nếu không có các bằng chứng kiểm toán khác chứng minh là không tồn tại sai sót trọng yếu nào.

Trong trường hợp kiểm tra chi tiết, tổng giá trị của sai sót dự tính cộng với sai sót cá biệt (nếu có), là ước tính phù hợp nhất của kiểm toán viên về sai sót của tổng thể. Nếu tổng giá trị của sai sót dự tính cộng với sai sót cá biệt (nếu có) vượt quá mức sai sót có thể bỏ qua, thì mẫu được chọn không cung cấp được cơ sở hợp lý cho các kết luận của kiểm toán viên về tổng thể đã được kiểm tra. Tổng giá trị của sai sót dự tính và sai sót cá biệt càng gần đến mức sai sót có thể bỏ qua, thì sai sót thực tế của tổng thể càng có nhiều khả năng vượt quá mức sai sót có thể bỏ qua.

Tương tự, nếu sai sót dự tính lớn hơn mức sai sót mà kiểm toán viên đã dự kiến khi xác định cỡ mẫu, kiểm toán viên có thể kết luận rằng, rủi ro lấy mẫu là không thể chấp nhận được do sai sót thực tế của tổng thể đã vượt quá sai sót có thể bỏ qua. Việc xem xét kết quả của các thủ tục kiểm toán khác giúp kiểm toán viên đánh giá rủi ro do sai sót thực tế của tổng thể vượt quá sai sót có thể bỏ qua và rủi ro này có thể giảm đi, nếu kiểm toán viên thu thập được thêm bằng chứng kiểm toán.

Phương pháp lấy mẫu kiểm toán đòi hỏi kiểm toán viên phải bỏ thời gian, chi phí và công sức trong việc thiết kế mẫu, cỡ mẫu và lựa chọn phần tử kiểm tra; thực hiện các thủ tục kiểm toán; điều tra bản chất và nguyên nhân của sai lệch hoặc sai sót phát hiện được; dự tính sai sót trong tổng thể; đánh giá kết quả lấy mẫu kiểm toán. Trong quá trình áp dụng các thủ tục kiểm toán để thu thập bằng chứng kiểm toán, việc áp dụng một hoặc kết hợp nhiều phương pháp trên có thể phù hợp tùy thuộc vào từng trường hợp cụ thể như: đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến cơ sở dẫn liệu đang được kiểm tra, tính khả thi của từng phương pháp và hiệu quả thu được của các phương pháp khác nhau... 

Tài liệu tham khảo:

1. Bộ Tài chính (2012), *Chuẩn mực kiểm toán số 500, 530*;
2. TS. Nguyễn Việt Lợi, ThS. Đậu Ngọc Châu (2012), *Giáo trình lý thuyết kiểm toán, NXB Tài chính, Hà Nội*;
3. Quốc hội nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam (2011), *Luật Kiểm toán độc lập*;
4. ThS. Đậu Ngọc Châu, TS. Nguyễn Việt Lợi (2012), *Giáo trình Kiểm toán Báo cáo tài chính, Công ty Cổ phần In Sao Việt, Hà Nội*;
5. Một số website: <http://vacpa.org.vn>, <http://kiemtoan.com.vn...>