



CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG VÀ CĂN CỨ VẬN DỤNG CÁC PHƯƠNG PHÁP KỸ THUẬT KIỂM TOÁN TRONG QUY TRÌNH KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH DO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP THỰC HIỆN

Đặng Quỳnh Mai, Bùi Thị Minh

Trường Đại học Sư phạm Kỹ thuật Hưng Yên

Ngày tòa soạn nhận được bài báo: 16/07/2018

Ngày phản biện đánh giá và sửa chữa: 22/08/2018

Ngày bài báo được duyệt đăng: 12/09/2018

Tóm tắt:

Việc tạo lập một hệ thống kế toán, kiểm toán hoàn chỉnh, phù hợp với cơ chế quản lý của Nhà nước Việt Nam, phát triển nghề nghiệp kế toán, kiểm toán theo kịp xu thế phát triển của khu vực và thế giới, đáp ứng yêu cầu thông tin cho quản lý, điều hành, kiểm kê, kiểm soát các nguồn lực của nền kinh tế là một vấn đề bức thiết. Để hoàn chỉnh hệ thống kiểm toán trước tiên cần hoàn chỉnh mô hình áp dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán. Việc áp dụng cần đáp ứng mục tiêu linh hoạt, hiệu quả và tiết kiệm chi phí. Nghiên cứu này tập trung phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán, từ đó đưa ra các căn cứ vận dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán trong quy trình kiểm toán báo cáo tài chính do kiểm toán độc lập thực hiện.

Từ khóa: Nhân tố ảnh hưởng, Kiểm toán BCTC, phương pháp kỹ thuật kiểm toán, kiểm toán độc lập.

Từ viết tắt

KTV – Kiểm toán viên; BCTC – Báo cáo tài chính; HTKSNB – Hệ thống kiểm soát nội bộ; KSNB – Kiểm soát nội bộ.

1. Đặt vấn đề

Kế toán - kiểm toán là công cụ quản lý kinh tế quan trọng có chức năng tạo lập hệ thống thông tin về kinh tế - tài chính - ngân sách phục vụ cho việc điều hành và quyết định kinh tế của Nhà nước cũng như của mỗi đơn vị, tổ chức, doanh nghiệp. Vì vậy, cần nâng cao chất lượng thông tin; đồng thời tạo lập đầy đủ hệ thống thông tin kế toán - kiểm toán.

Thị trường tài chính càng phát triển dẫn đến khối lượng thông tin khổng lồ cần được xử lý và cung cấp mỗi ngày đòi hỏi kiểm toán độc lập cần không ngừng nâng cao chất lượng kiểm toán, trong đó đòi hỏi nâng cao chất lượng kiểm toán BCTC. Một trong các giải pháp nâng cao chất lượng kiểm toán BCTC là vận dụng hiệu quả, khoa học các phương pháp kỹ thuật kiểm toán trong quy trình kiểm toán BCTC. Để vận dụng có hiệu quả các phương pháp kỹ thuật kiểm toán thì các công ty kiểm toán cần hiểu rõ các nhân tố ảnh hưởng từ đó đưa ra căn cứ áp dụng cho phù hợp với từng khách hàng kiểm toán cụ thể.

2. Các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán trong quy trình kiểm toán BCTC

Nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán trong quy trình kiểm toán BCTC được phân loại thành 3 nhóm nhân tố: Nhóm nhân tố thứ nhất là nhân tố phương pháp tiếp cận kiểm toán; Nhóm nhân tố thứ hai là nhóm nhân tố từ bên trong doanh nghiệp kiểm toán và các KTV và nhóm nhân tố thứ ba là nhân tố từ bên ngoài doanh nghiệp kiểm toán và KTV. Cụ thể:

- Nhân tố phương pháp tiếp cận kiểm toán
- Nhóm nhân tố bên trong các công ty kiểm toán và kiểm toán viên được chia thành
 - + Nhận thức của nhà quản lý các doanh nghiệp kiểm toán
 - + Trình độ năng lực, kinh nghiệm kiểm toán của kiểm toán viên
- Nhóm nhân tố bên ngoài các công ty kiểm toán và kiểm toán viên được chia thành
 - + Nhận thức của ban giám đốc và yêu cầu từ đơn vị khách hàng kiểm toán
 - + Nhận thức và nhu cầu của người sử dụng thông tin.

2.1. Nhân tố về phương pháp tiếp cận kiểm toán BCTC

Phương pháp tiếp cận kiểm toán ảnh hưởng trực tiếp đến định hướng triển khai thực hiện phương pháp kỹ thuật kiểm toán. Do đó một phương pháp tiếp cận kiểm toán đúng đắn giúp KTV vận dụng các phương pháp kỹ thuật thích hợp và hiệu quả từ đó nâng cao chất lượng cuộc kiểm toán BCTC và ngược lại. Qua quá trình ra đời và phát triển của kiểm toán BCTC do kiểm toán độc lập thực hiện đã xuất hiện những phương pháp tiếp cận khác nhau như

2.1.1. Phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên BCĐKT

Phương pháp tiếp cận dựa trên BCĐKT định hướng KTV tập trung vận dụng phương pháp cơ bản để kiểm tra khoản mục trên BCĐKT và khoản mục lãi /lỗ từ hoạt động kinh doanh trên BCKQHĐKD. KTV có sử dụng phương pháp tuân thủ nhưng ở mức độ thu hẹp. Mặt khác, khi vận dụng phương pháp cơ bản KTV không sử dụng thủ tục phân tích mà chỉ sử dụng thủ tục kiểm tra chi tiết để xác minh số dư cuối kỳ, đồng thời ít kiểm tra nghiệp vụ trong mối liên hệ với nhau.

2.1.2. Phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên hệ thống

Nếu như phương pháp tiếp cận dựa trên BCĐKT định hướng KTV tìm hiểu HTKSNB một cách sơ sài thì phương pháp tiếp cận kiểm toán theo hệ thống lại định hướng KTV đánh giá tính hiệu lực, hiệu quả của KSNB một cách sâu sắc và chi tiết hơn. Cụ thể trong cả ba giai đoạn của quy trình kiểm toán BCTC, trong giai đoạn lập kế hoạch, KTV vận dụng phương pháp kiểm toán tuân thủ để đánh giá sơ bộ HTKSNB, tiếp theo đến giai đoạn thực hiện kiểm toán, KTV thực hiện các thử nghiệm kiểm soát chi tiết để đánh giá lại về tính hiệu lực của KSNB, cân nhắc phạm vi thực hiện các thủ tục kiểm toán cơ bản, cuối cùng KTV tập hợp bằng chứng đánh giá lại rủi ro kiểm soát, cân nhắc liệu có phải thu thập thêm các bằng chứng kiểm toán hay không.

2.1.3. Phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên rủi ro

Theo thông kê cho đến nay có 5 phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên rủi ro như sau:

- + (1) Phương pháp tiếp cận theo mô hình của Elliot và Roger (Elliot & Roger model)
- + (2) Phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên mô hình rủi ro có vận dụng kỹ thuật thống kê (Statistical audit risk approach/ audit risk model/ formula)
- + (3) Phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên rủi ro tiềm tàng (Inherent risk audit approach/ conceptual audit risk model)
- + (4) Phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên rủi ro kinh doanh (Business risk audit approach)
- + (5) Phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên quy trình rủi ro (Risk – process audit approach).

Nhìn chung các phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên rủi ro trên đã nghiên cứu và đánh giá các rủi ro trên BCTC. Tuy nhiên chỉ có phương pháp tiếp cận rủi ro số (5) mới định hướng cho KTV xây dựng mô hình vận dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán để xác định, đánh giá và xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu trên BCTC trong từng giai đoạn của cuộc kiểm toán một cách rõ nét và đầy đủ. Cụ thể:

- Trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán: KTV vận dụng cả phương pháp kiểm toán tuân thủ và phương pháp kiểm toán cơ bản để xác định và đánh giá rủi ro kinh doanh của đơn vị khách hàng.

- Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán, KTV triển khai các phương pháp kiểm toán tuân thủ và cơ bản để xử lý các rủi ro đã được đánh giá trong giai đoạn lập kế hoạch, có thể điều chỉnh kế hoạch nếu kết quả từ các thử nghiệm kiểm toán phát hiện ra sai lệch cao hơn dự kiến.

- Trong giai đoạn kết thúc kiểm toán, KTV đánh giá mức độ đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán thu thập từ hai phương pháp kiểm toán tuân thủ và phương pháp kiểm toán cơ bản, xem xét khả năng có cần thực hiện thêm các phương pháp kỹ thuật kiểm toán để thu thập thêm bằng

chứng kiểm toán bổ sung làm căn cứ cho KTV đưa ra ý kiến nhận xét phù hợp về BCTC.

2.1.4. Mô hình vận dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán theo rủi ro

Về cơ bản phương pháp tiếp cận kiểm toán tích hợp được xây dựng dựa trên phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên rủi ro nhưng có những khác biệt cơ bản về mục tiêu kiểm toán. Mục tiêu của cuộc kiểm toán theo phương pháp tiếp cận kiểm toán tích hợp mở rộng hơn so với phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên rủi ro. Đó là tích hợp hai mục tiêu, mục tiêu thứ nhất về xác định mức độ hiệu lực của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị khách hàng đối với việc lập và trình bày BCTC, mục tiêu thứ hai là xác nhận độ tin cậy của các thông tin trên BCTC.

2.2. Nhóm nhân tố thuộc về các công ty kiểm toán và Kiểm toán viên

2.2.1. Nhóm nhân tố thuộc về nhận thức và trình độ kinh nghiệm của KTV

KTV là chủ thể thực hiện cuộc kiểm toán, nhận thức, trình độ và kinh nghiệm kiểm toán của KTV ảnh hưởng trực tiếp đến cách thức lựa chọn và triển khai vận dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán. Ví dụ nếu KTV cho rằng trong hầu hết các cuộc kiểm toán BCTC việc thực hiện các thử nghiệm kiểm soát mất nhiều thời gian, chi phí kiểm toán và không mang lại hiệu quả kiểm toán thì thường triển khai vận dụng ngay phương pháp kiểm toán cơ bản. Ngược lại, khi KTV cho rằng việc thực hiện các thử nghiệm kiểm soát sẽ giúp đánh giá đúng mức độ rủi ro để lựa chọn phạm vi, phương pháp kỹ thuật kiểm toán phù hợp đạt hiệu quả và chất lượng kiểm toán mong muốn thì KTV sẽ chú trọng vận dụng phương pháp kiểm toán tuân thủ trong cuộc kiểm toán BCTC mà không chỉ vận dụng phương pháp kiểm toán cơ bản.

Bên cạnh nhận thức thì trình độ và kinh nghiệm kiểm toán của KTV cũng ảnh hưởng trực tiếp đến việc vận dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán. Nếu KTV có trình độ, năng lực và kinh nghiệm kiểm toán ở mức độ cao, hiểu biết sâu sắc về hoạt động kinh doanh của đơn vị thì KTV sẽ chú trọng nghiên cứu đặc điểm kinh doanh của đơn vị và kiểm soát nội bộ của đơn vị để đánh giá đúng mức độ rủi ro có sai sót trọng yếu trên BCTC. KTV vận dụng kết hợp cả phương pháp kiểm toán tuân thủ và phương pháp kiểm toán cơ bản một cách linh hoạt, phù hợp.

2.2.2. Nhân tố thuộc về các công ty kiểm toán

Trong việc vận dụng các phương pháp kiểm toán thì nhận thức của nhà quản lý của doanh nghiệp kiểm toán là nhân tố có tác động lớn đến việc định hướng xây dựng và triển khai các mô hình vận dụng phương pháp kiểm toán. Khi nhà quản lý của doanh nghiệp kiểm toán quan tâm nhiều đến việc lập kế hoạch vận dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán tương ứng với mức phí kiểm toán nhiều hơn là đạt được mục tiêu cung cấp sự đảm bảo về thông tin trên BCTC thì việc định hướng vận

dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán thường không rõ nét. Các nhà quản lý khác nhau thì nhận thức của họ về việc triển khai các mô hình vận dụng phương pháp kỹ thuật kiểm toán cũng khác nhau.

2.3. Nhóm nhân tố bên ngoài công ty kiểm toán và kiểm toán viên

2.3.1. Nhận thức và nhu cầu của người sử dụng thông tin

Nhận thức của người sử dụng thông tin phát triển theo sự phát triển của nền kinh tế thị trường. Trước đây người sử dụng thông tin chưa chú trọng nhiều đến việc sử dụng BCTC làm căn cứ đưa ra các quyết định kinh tế của mình nên họ không quan tâm nhiều đến mức độ tin cậy của thông tin trên BCTC. Do vậy họ cũng chưa thực sự quan tâm đến chất lượng kiểm toán BCTC. Điều đó dẫn đến việc vận dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán cũng không được KTV và các doanh nghiệp kiểm toán thực sự chú trọng.

Cùng với sự phát triển của nền kinh tế thị trường, nhận thức của người sử dụng thông tin về tầm quan trọng của việc sử dụng các thông tin đã được kiểm toán để ra quyết định được nâng cao. Người sử dụng thông tin ra quyết định dựa trên thông tin trên BCTC được kiểm toán sẽ giảm thiểu rủi ro. Chính vì sự phát triển trong nhận thức này mà người sử dụng thông tin mà người sử dụng thông tin đặt ra yêu cầu cao về chất lượng của cuộc kiểm toán, đòi hỏi KTV và doanh nghiệp kiểm toán ngày càng có ý thức cao về việc thiết kế, vận dụng phương pháp kỹ thuật kiểm toán khoa học, đảm bảo chất lượng cuộc kiểm toán.

2.3.2. Nhóm nhân tố về phía đơn vị khách hàng

Các nhân tố này bao gồm: mức độ phức tạp của ngành nghề kinh doanh, sự hiệu lực của hệ thống kiểm soát nội bộ, nhận thức của nhà quản lý đơn vị khách hàng và yêu cầu của đơn vị khách hàng. Cụ thể:

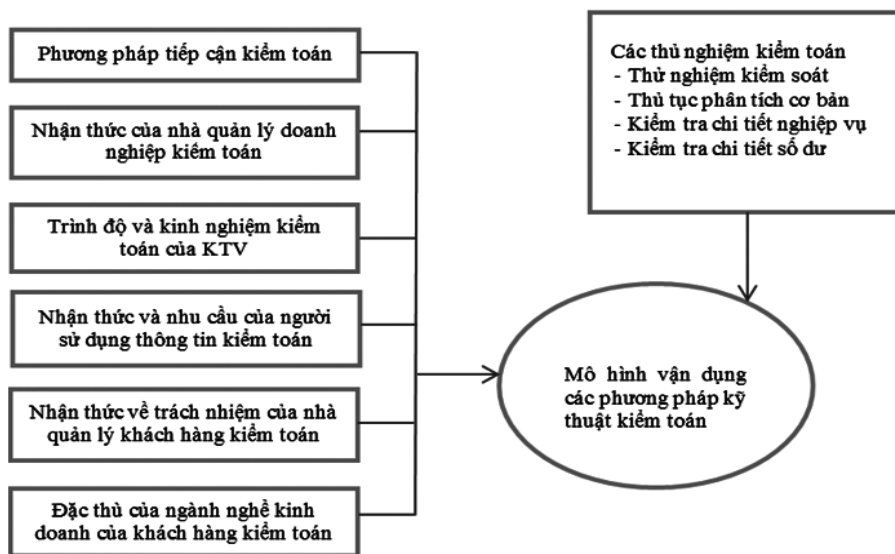
- Thứ nhất là mức độ phức tạp của ngành

nghề kinh doanh của đơn vị khách hàng. Tính chất của ngành nghề kinh doanh càng phức tạp thì khả năng tiềm ẩn những sai phạm trong hoạt động kinh doanh càng lớn. Do đó KTV cần thiết kế và vận dụng phương pháp kỹ thuật kiểm toán phù hợp để tìm hiểu những rủi ro đặc thù liên quan đến từng ngành nghề kinh doanh cụ thể.

- Thứ hai là hiệu lực của kiểm soát nội bộ của khách hàng kiểm toán. Nếu kiểm soát nội bộ của đơn vị được đánh giá ban đầu là có hiệu lực cao thì KTV sẽ sự kiện thực hiện kết hợp phương pháp kiểm toán tuân thủ và phương pháp kiểm toán cơ bản trong giai đoạn thực hiện kiểm toán và phương pháp kiểm toán tuân thủ được áp dụng ở phạm vi rộng hơn. Trong trường hợp, kiểm soát nội bộ của đơn vị không được thiết kế và vận hành hiệu quả, KTV dự kiến mở rộng phạm vi thực hiện phương pháp kiểm toán cơ bản mà ít hoặc không thực hiện phương pháp kiểm toán tuân thủ.

- Thứ ba là nhận thức của nhà quản lý đơn vị khách hàng. Nhà quản lý đơn vị khách hàng có nhận thức về trách nhiệm của việc cung cấp thông tin trung thực và kịp thời cũng tác động không nhỏ đến việc vận dụng các thủ tục kiểm toán trong từng phương pháp kỹ thuật kiểm toán.

- Thứ tư là yêu cầu của khách hàng kiểm toán. Yêu cầu của khách hàng kiểm toán về dịch vụ kiểm toán ảnh hưởng trực tiếp đến phạm vi và quy mô vận dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán trong quy trình kiểm toán BCTC. Nếu yêu cầu của khách hàng là xác nhận mức độ trung thực, hợp lý của các nghiệp vụ kế toán phản ánh trên sổ kế toán cũng như trên BCTC thì KTV tập trung vận dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán liên quan đến số liệu do hệ thống kế toán xử lý và cung cấp. Ngày nay, yêu cầu về chất lượng kiểm toán BCTC càng được quan tâm thì các KTV và doanh nghiệp kiểm toán cần chú trọng nâng cao vận dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán để có thể phát hiện hết các sai phạm trọng yếu trên BCTC.



(Nguồn: Tác giả đề xuất)

Sơ đồ 1.1. Mô hình nhân tố ảnh hưởng đến mô hình vận dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán

3. Căn cứ xác định mô hình vận dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán trong quy trình kiểm toán BCTC

Việc vận dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán trong quy trình kiểm toán BCTC được nhiều nhà khoa học quan tâm nghiên cứu và phát triển. Các nhà khoa học đã nghiên cứu nội dung và bản chất các phương pháp kỹ thuật kiểm toán để đưa ra căn cứ khoa học cho việc vận dụng phương pháp kỹ thuật kiểm toán trong quy trình kiểm toán BCTC. Điển hình là các công trình nghiên cứu của Alvin Arens và Marian Mentz. Trong khi nghiên cứu của Alvin Arens và các cộng sự đã đưa ra căn cứ cho việc lựa chọn thực hiện thử nghiệm kiểm toán, phạm vi thực hiện thử nghiệm là mức độ hiệu lực của kiểm soát nội bộ và mức độ rủi ro tiềm tàng thì nghiên cứu của Marian Mentz lại đưa ra nhận định việc vận dụng phương pháp kỹ thuật kiểm toán nào căn cứ vào mức độ đảm bảo của từng loại kỹ thuật kiểm toán.

Dựa trên những cơ sở lý thuyết nổi tiếng trên và việc nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán, tác giả điều chỉnh và đề xuất một số căn cứ để xác định mô hình vận dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán sau:

- Mức độ rủi ro tiềm tàng và mức độ tin cậy của KTV vào kiểm soát nội bộ của khách hàng
- Đặc điểm, tính chất của từng loại nghiệp vụ, số dư, thông tin thuyết minh trên BCTC
- Mục tiêu kiểm toán từng bộ phận của BCTC.

3.1. Căn cứ thứ nhất là căn cứ vào đặc thù ngành nghề kinh doanh và độ tin cậy của KTV đối với kiểm soát nội bộ của đơn vị khách hàng

Trong cuộc kiểm toán, KTV luôn phải đảm bảo hạn chế rủi ro kiểm toán đến mức thấp nhất. Trong đó rủi ro kiểm toán do nhân tố cấu thành là rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và rủi ro phát hiện. Cụ thể: rủi ro phát hiện là rủi ro do KTV không phát hiện hết các sai phạm trọng yếu còn tồn tại trên BCTC của đơn vị khách hàng; rủi ro tiềm tàng là rủi ro ẩn chứa ngay trong đặc điểm lĩnh vực, ngành nghề kinh doanh của khách hàng; rủi ro kiểm soát là rủi ro đến từ hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng không kịp thời phát hiện và xử lý các sai sót trọng yếu trên BCTC.

Đặc thù ngành nghề kinh doanh của khách hàng kiểm toán là nhân tố ảnh hưởng gián tiếp tới rủi ro kiểm toán do đặc thù ngành nghề kinh doanh ảnh hưởng đến mức độ rủi ro tiềm tàng. Để làm giảm rủi ro kiểm toán thì kiểm toán viên cần giảm thiểu rủi ro tiềm tàng, do đó cần thu thập bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp làm căn cứ đưa ra ý kiến phù hợp. Để thu thập bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp thì KTV cần vận dụng các thủ tục kiểm toán một cách hợp lý. Việc vận dụng các kỹ thuật kiểm toán và thủ tục kiểm toán lại khác nhau đáng kể giữa các cuộc kiểm toán phụ thuộc và

mức độ tin cậy của KTV đối với kiểm soát nội bộ và mức độ rủi ro tiềm tàng. Bảng 1.1 sau đây đưa ra 4 trường hợp vận dụng các thử nghiệm kiểm toán áp dụng cho 4 tính huống kiểm toán khách nhau có thể xảy ra trong thực tế kiểm toán

Sau khi tìm hiểu, đánh giá về khách hàng và đặc điểm lĩnh vực kinh doanh, KTV có đánh giá ban đầu về mức độ rủi ro tiềm tàng và mức độ hiệu lực của hệ thống kiểm soát nội bộ từ đó xây dựng mô hình vận dụng các thủ tục kiểm toán phù hợp.

Trường hợp 1: căn cứ vào kết quả thu thập được ban đầu, KTV đánh giá sơ bộ đơn vị khách hàng có rủi ro tiềm tàng thấp, hệ thống kiểm soát nội bộ hoạt động có hiệu lực hiệu quả. Từ đánh giá sơ bộ này KTV xây dựng mô hình vận dụng các thử nghiệm kiểm soát và thủ tục phân tích cơ bản trên phạm vi mở rộng để hướng đến việc khẳng định lại đánh giá ban đầu về hệ thống kiểm soát nội bộ là đúng, KTV có thể tin tưởng vào việc kiểm soát nội bộ của khách hàng đã hoạt động hiệu quả ngăn ngừa, phát hiện và xử lý kịp thời các sai phạm trên BCTC từ đó KTV có thể thu hẹp đáng kể phạm vi sử dụng các thủ tục kiểm tra chi tiết.

Trường hợp 2: căn cứ vào kết quả thu thập được ban đầu, KTV đánh giá sơ bộ đơn vị khách hàng có rủi ro tiềm tàng trung bình và mức độ hiệu lực của kiểm soát nội bộ là trung bình. Trường hợp này, KTV nhận định không thể hoàn toàn tin tưởng vào hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng nên KTV tăng cường thêm các thử nghiệm kiểm tra chi tiết về nghiệp vụ và số dư. Bên cạnh đó, vẫn áp dụng các thử nghiệm kiểm soát để thu thập bằng chứng kiểm toán về những gì kiểm soát nội bộ làm được để giảm bớt phạm vi thực hiện kiểm tra chi tiết.

Trường hợp 3: căn cứ vào kết quả thu thập được ban đầu, KTV đánh giá sơ bộ đơn vị khách hàng có rủi ro tiềm tàng cao và hệ thống kiểm soát nội bộ hoạt động không hiệu quả. Với đánh giá này thì KTV sẽ không thực hiện các thử nghiệm kiểm soát mà tăng cường, mở rộng các thử nghiệm kiểm tra chi tiết về nghiệp vụ và số dư do việc kiểm soát nội bộ của khách hàng là không hiệu lực thì việc thực hiện các thử nghiệm kiểm soát chỉ làm phát sinh thêm chi phí và mất thời gian mà không đem lại hiệu quả cho cuộc kiểm toán.

Trường hợp 4: căn cứ vào kết quả thu thập được ban đầu, KTV đánh giá sơ bộ đơn vị khách hàng có rủi ro tiềm tàng trung bình, mức độ hiệu lực của kiểm soát nội bộ ở mức trung bình nhưng qua kiểm tra KTV phát hiện nhiều sai phạm. Đây là trường hợp mà đánh giá sơ bộ ban đầu trong giai đoạn kế hoạch kiểm toán không phù hợp với thực tế. Trong trường hợp này, KTV sẽ triển khai mở rộng ba thử nghiệm kiểm toán bao gồm kiểm tra chi tiết nghiệp vụ, kiểm tra chi tiết số dư và thủ tục phân tích cơ bản kết hợp vận dụng thử nghiệm kiểm soát ở mức trung bình nhằm mục đích phát hiện, xử lý hết các sai phạm có tính trọng yếu trên BCTC của khách hàng.

Bảng 1.1. Các mô hình vận dụng thử nghiệm kiểm toán

Trường hợp	Phạm vi áp dụng các thử nghiệm/ thủ tục kiểm toán			
	Thử nghiệm kiểm soát	Thử nghiệm kiểm tra chi tiết nghiệp vụ	Thủ tục phân tích cơ bản	Thử nghiệm kiểm tra chi tiết số dư
1. Khách hàng kiểm toán có rủi ro tiềm tàng thấp và KTV tin cậy vào kiểm soát nội bộ	Mở rộng	Hẹp	Mở rộng	Hẹp
2. Khách hàng kiểm toán có rủi ro tiềm tàng ở mức trung bình, KTV tin cậy kiểm soát nội bộ ở mức trung bình	Trung bình	Trung bình	Mở rộng	Trung bình
3. Khách hàng kiểm toán có rủi ro tiềm tàng ở mức cao và KTV tin cậy không tin cậy kiểm soát nội bộ	Không thực hiện	Mở rộng	Trung bình	Mở rộng
4. Khách hàng kiểm toán có rủi ro tiềm tàng ở mức trung bình, độ tin cậy kiểm soát nội bộ trung bình, nhưng qua kiểm tra KTV phát hiện nhiều sai phạm	Trung Bình	Mở rộng	Mở rộng	Mở rộng

(Nguồn tài liệu: tác giả tự tổng hợp)

3.2. Đặc điểm, tính chất của từng loại nghiệp vụ, số dư, thông tin thuyết minh trên BCTC

Đặc điểm, tính chất của từng loại nghiệp vụ, số dư, thông tin thuyết minh trên BCTC là nhân tố ảnh hưởng đến mức trọng yếu và khả năng xảy ra rủi ro có sai sót trọng yếu. KTV cân nhắc tính trọng yếu và nguy cơ xảy ra rủi ro có sai sót trọng yếu của các nghiệp vụ, số dư để xây dựng mô hình vận dụng kỹ thuật kiểm toán tương ứng

- Khi các nghiệp vụ, số dư và thông tin thuyết minh trên BCTC không trọng yếu và không có nguy cơ xảy ra rủi ro có sai sót trọng yếu thì KTV sẽ dự kiến áp dụng kết hợp các thử nghiệm kiểm toán ở mức hẹp, hoặc có thể chỉ thực hiện đơn lẻ một trong các thử nghiệm kiểm toán

- Khi các nghiệp vụ, số dư và thông tin thuyết minh trên BCTC có tính trọng yếu nhưng không có nguy cơ xảy ra rủi ro có sai sót trọng yếu thì KTV sẽ áp dụng kết hợp các thử nghiệm kiểm toán ở mức trung bình

- Khi các nghiệp vụ, số dư và thông tin thuyết minh trên BCTC trọng yếu và có nguy cơ xảy ra sai sót trọng yếu thì KTV sẽ mở rộng phạm vi, nâng cao mức thực hiện các thử nghiệm kiểm toán.

3.3. Mục tiêu kiểm toán từng bộ phận của BCTC

Mục tiêu kiểm toán từng bộ phận của BCTC là nhằm thu thập đầy đủ chứng cứ xác đáng về mọi khía cạnh làm sơ sở xác nhận cho từng bộ phận được kiểm toán.

Để có thể đưa ra mục tiêu kiểm toán riêng biệt cho mỗi khoản mục, người ta cố gắng đưa ra những mục tiêu kiểm toán chung có thể áp dụng cho mọi khoản mục. Các mục tiêu kiểm toán chung này được hình thành trên cơ sở dẫn liệu.

- Sự hiện hữu: KTV cần thu thập các bằng chứng kiểm toán về sự hiện có của tài sản và nguồn vốn được phản ánh trên bảng cân đối kế toán

- Sự phát sinh: KTV cần thu thập đầy đủ

bằng chứng nhằm đảm bảo toàn bộ các sự kiện, các nghiệp vụ kinh tế, các khoản doanh thu và chi phí đã được kế toán đơn vị ghi chép vào hệ thống sổ kế toán là thực sự xảy ra thực tế tại đơn vị.

- Quyền và nghĩa vụ: Theo quy định của chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành chỉ những tài sản thuộc quyền sở hữu hoặc quyền kiểm soát lâu dài của đơn vị cũng như những phải nợ đơn vị có nghĩa vụ chi trả mới được phản ánh và trình bày trên BCTC. Vì vậy KTV phải thu thập các bằng chứng về quyền sở hữu (hoặc quyền kiểm soát lâu dài) đối với các tài sản đã phản ánh, đối với các khoản nợ phải trả, cần có bằng chứng xác nhận nghĩa vụ của đơn vị đang tồn tại.

- Sự tính toán và đánh giá: KTV cần xem xét việc đánh giá tài sản, công nợ, vốn chủ sở hữu, thu nhập và chi phí của đơn vị có phù hợp với các nguyên tắc kế toán và chế độ kế toán hiện hành hoặc được chấp nhận phổ biến hay không. Bên cạnh đó KTV cần thu thập đầy đủ căn cứ nhằm đảm bảo các sự kiện và nghiệp vụ kinh tế phát sinh được tính toán và ghi chép đúng giá trị

- Sự phân loại và hạch toán: Mục tiêu này chứa đựng 3 mục tiêu chi tiết là tính đầy đủ, tính đúng đắn, tính đúng kỳ. Với mục tiêu đầy đủ, KTV cần bằng chứng để chứng minh mọi nghiệp vụ, công nợ, tài sản đều được ghi chép, phản ánh đầy đủ trên BCTC. Với mục tiêu đúng đắn, KTV cần kiểm tra lại chính sách phân loại của đơn vị đối với các khoản mục: tài sản, công nợ, vốn chủ sở hữu, doanh thu, chi phí. Với mục tiêu đúng kỳ, KTV cần bằng chứng để chứng minh các nghiệp vụ kinh tế được ghi nhận đúng kỳ mà chúng phát sinh và đủ điều kiện ghi nhận

- Tổng hợp và công bố: KTV cần thu thập bằng chứng về số liệu tổng hợp của các chi tiêu trình bày trên BCTC có đúng đắn, việc trình bày các chi tiêu có phù hợp với yêu cầu của chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành.

Tương ứng với mỗi mục tiêu kiểm toán, cùng với nội dung và tích chất của các thử nghiệm kiểm toán, KTV thiết kế mô hình vận dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán phù hợp, đảm bảo đạt hiệu quả, tiết kiệm chi phí kiểm toán và thời gian kiểm toán.

Sơ đồ 1.2. *Mục tiêu kiểm toán tổng quát của nghiệp vụ và số dư*

	Mục tiêu kiểm toán tổng quát
Kiểm tra chi tiết nghiệp vụ	Phát sinh
	Đánh giá
	Sự tính toán
	Đầy đủ
	Đúng đắn
	Đúng kỳ

Kiểm tra chi tiết số dư	Sự hiện hữu
	Quyền và nghĩa vụ
	Đánh giá
	Sự tính toán
	Đầy đủ
	Đúng đắn
	Tổng hợp
	Công bố

Sơ đồ 1.3. *Mô hình vận dụng kỹ thuật kiểm toán căn cứ vào mục tiêu tổng quát*

STT	Mục tiêu kiểm toán tổng quát	Kỹ thuật kiểm toán/ thủ tục kiểm toán
1	Sự hiện hữu	- Kiểm tra vật chất (kiểm kê): áp dụng đối với tài sản có hình thái vật chất - Gửi thư xác nhận: gửi tới các bên liên quan như ngân hàng, nhà cung cấp, khách hàng - Kiểm tra chứng từ
2	Sự phát sinh	- Kiểm tra số phát sinh của các tài khoản có liên quan trong kỳ báo cáo hoặc kỳ sau - Lấy xác nhận của bên thứ ba liên quan
3	Quyền và nghĩa vụ	- Kiểm tra chứng từ
4	Sự tính toán và đánh giá	- Tính toán lại
5	Sự phân loại và hạch toán	- Kiểm tra chứng từ: đối chiếu số liệu giữa các chứng từ kế toán với số liệu trên sổ sách có liên quan
6	Tổng hợp và công bố	- Kiểm tra chứng từ - Cộng dồn lũy kế

(Nguồn: tác giả tự tổng hợp)

III. Kết luận

- Hướng đến chiến lược phát triển kế toán – kiểm toán tầm nhìn 2020 đã được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt theo Quyết định số 450/QĐ-TTg ngày 18 tháng 4 năm 2012). Thì yêu cầu đặt ra là phải thiết lập một hệ thống các giải pháp đồng bộ để thúc đẩy kế toán - kiểm toán phát triển: từ việc nhận thức đúng và đầy đủ tầm quan trọng của công cụ kế toán, kiểm toán; hoàn thiện khuôn khổ pháp lý hệ thống chuẩn mực, phương pháp nghiệp vụ phù hợp với nền kinh tế thị trường đang phát triển của Việt Nam, hòa nhập với thông lệ quốc tế; đẩy mạnh công tác quản lý, giám sát hoạt động, trong đó đặc biệt là hoạt động dịch vụ kế toán - kiểm toán; tăng cường kiểm tra, giám sát thực thi pháp luật của đơn vị cơ sở; nâng cao chất lượng đào tạo, bồi dưỡng nguồn nhân lực; tổ chức tốt hệ thống công nghệ thông tin

phục vụ quản lý, giám sát hoạt động kế toán - kiểm toán. Bên cạnh đó việc nâng cao chất lượng kế toán – kiểm toán cũng luôn là một yêu cầu mang tính cấp thiết. Một trong các biện pháp góp phần nâng cao chất lượng kiểm toán là sử dụng linh hoạt và hiệu quả các phương pháp kỹ thuật kiểm toán dựa vào việc phân tích các nhân tố ảnh hưởng từ đó đề ra mô hình vận dụng. Trong nghiên cứu này tác giả đề xuất ba nhóm nhân tố cơ bản đó là nhóm nhân tố thứ nhất thuộc về phương pháp tiếp cận kiểm toán; nhóm nhân tố thứ hai là nhóm nhân tố từ bên trong doanh nghiệp kiểm toán và các KTV và nhóm nhân tố thứ ba là nhân tố từ bên ngoài doanh nghiệp kiểm toán và KTV. Từ việc đánh giá ảnh hưởng của từng nhóm nhân tố tác giả xây dựng ba căn cứ đề xuất mô hình áp dụng phương pháp kỹ thuật kiểm toán. Căn cứ thứ nhất ,mức độ rủi ro tiềm tàng và mức độ tin

cây của KTV vào kiểm soát nội bộ của khách hàng

Căn cứ thứ hai đặc điểm, tính chất của từng loại nghiệp vụ, số dư, thông tin thuyết minh trên BCTC. Căn cứ thứ ba mục tiêu kiểm toán từng bộ phận của BCTC.

Lời cảm ơn

Nghiên cứu này được tài trợ bởi Trung tâm Nghiên cứu Ứng dụng Khoa học và Công nghệ, Trường Đại học Sư phạm kỹ thuật Hưng Yên mã số đề tài UTEHY.T004.P1718.05.

Tài liệu tham khảo

- [1]. Đinh Thị Thu Hà, Vận dụng phương pháp kỹ thuật kiểm toán trong quy trình kiểm toán BCTC tại các công ty kiểm toán độc lập ở Việt Nam, 2016.
- [2] Phạm Tiến Hưng, Hoàn thiện kiểm toán BCTC doanh nghiệp xây lắp của các tổ chức kiểm toán độc lập, 2009.
- [3]Ngô Đức Long, Những giải pháp nâng cao chất lượng kiểm toán độc lập tại Việt Nam, 2002.
- [4]. Thịnh Văn Vinh, Phương pháp kiểm toán báo cáo quyết toán công trình xây dựng cơ bản hoàn thành, 2001.
- [5] Giang Thị Xuyên, Đinh Thị Thu Hà, Hoàn thiện việc vận dụng phương pháp kiểm toán trong kiểm toán BCTC của đơn vị xây lắp do các công ty kiểm toán độc lập thực hiện, 2014.
- [6]. AICPA, Audit guide: Audit sampling, New York, USA: American Institute of Certified Public Accountants, 2008.
- [7]. Alvin Arens, Randal J.Elder, Mark S.Beassley, Auditing and Assurance service: An intergrated approach, 14th Edition. *Pearson Prentice Hall*, 2012.
- [8]. Mariaz Ment, An intergrated audit evidence planning model to quantify the extent of evidence, University of South Africa, 2014.

AFFECTIVE FACTORS AND BASIC FOR MANIPULATING TECHNICAL AUDITING METHODS IN THE PROCEDURE OF AUDITING FINANCIAL STATEMENTS EXECUTED BY INDEPENDENT AUDITING COMPANY

Abstract:

The creation of a complete accounting and auditing system, consistent with the management mechanism of the State of Vietnam, developing the accounting and auditing profession to keep up with the development trend of the region and the world, meeting Application of information requirements for management, administration, inventory and control of the resources of the economy is an urgent issue. In order to complete the audit system, it is necessary to complete the model of applying technical audit methods. The application needs to meet the goals of flexibility, efficiency and cost savings. This study focuses on analyzing the factors affecting the application of auditing technical methods, thereby giving the basis to apply the auditing technical methods in the auditing process of financial statements due to independent auditing done.

Keywords: *Affective factors, audit financial statements, technical auditing method, independent audit.*