

BÀI HỌC KINH NGHIỆM VÀ PHƯƠNG HƯỚNG HOÀN THIỆN CÁC KỸ THUẬT THU THẬP BẰNG CHỨNG KIỂM TOÁN TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI CÔNG TY AASC

● NGUYỄN NGÂN GIANG - NGUYỄN THỊ HUYỀN

TÓM TẮT:

Tại Công ty AASC, kỹ thuật thu thập bằng chứng được quan tâm và thực hiện một cách rất linh hoạt bởi các kiểm toán viên có trình độ chuyên nghiệp. Bài viết trình bày các kỹ thuật thu thập bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán Báo cáo tài chính do AASC thực hiện, đưa ra đánh giá và bài học nhằm hoàn thiện việc áp dụng các kỹ thuật thu thập bằng chứng kiểm toán cho các công ty kiểm toán độc lập khác.

Từ khóa: kiểm toán viên, bằng chứng kiểm toán, thu thập, báo cáo tài chính, AASC.

1. Sự cần thiết phải hoàn thiện các kỹ thuật thu thập bằng chứng kiểm toán tại AASC

Hãng Kiểm toán AASC là một trong hai tổ chức hợp pháp đầu tiên và lớn nhất của Việt Nam hoạt động chuyên ngành trong lĩnh vực Kiểm toán, Tư vấn tài chính, Kế toán, Thuế, Thẩm định giá và các dịch vụ khác được pháp luật cho phép. Dù vậy, AASC cũng đang ở trong một môi trường cạnh tranh gay gắt khi phải đối mặt với các đối thủ cạnh tranh như VACO, KPMG, PriceWaterhouse-Coopers, Ernst&Young. Để có thể đứng vững trên thị trường, AASC phải nâng cao hơn nữa chất lượng dịch vụ của mình. Vấn đề đó đòi hỏi Công ty AASC

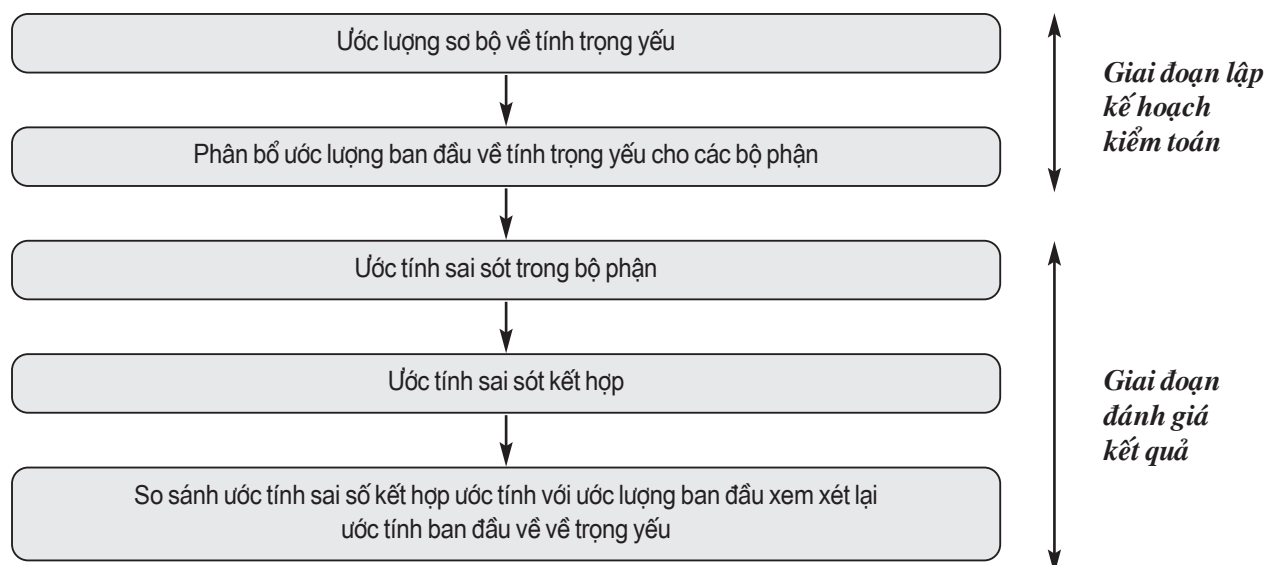
cần không ngừng hoàn thiện các kỹ thuật thu thập bằng chứng kiểm toán dựa trên cơ sở lý luận và qua hoạt động thực tiễn để có được một quy trình kiểm toán hiệu quả hơn, từ đó không ngừng nâng cao vị thế của mình trên thị trường cạnh tranh hiện nay.

2. Kỹ thuật thu thập bằng chứng kiểm toán tại AASC

2.1. Trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán

+ Về việc xác định mức độ trọng yếu, rủi ro và số lượng bằng chứng kiểm toán cần thu thập:

AASC đã xây dựng một quy trình đánh giá mức độ trọng yếu thống nhất trong toàn Công ty gồm 5 bước: (Xem Hình)

Hình: Quy trình đánh giá mức độ trọng yếu thống nhất trong toàn Công ty

Công ty cũng đã quy định bằng văn bản chỉ tiêu được dùng làm cơ sở tính trọng yếu nhằm tạo nên sự thống nhất trong đánh giá trọng yếu.

Tuy nhiên, trong quá trình thực hiện kiểm toán với một số khách hàng có quy mô nhỏ kiểm toán viên AASC chỉ đánh giá ở mức độ khái quát về tính trọng yếu chưa thể hiện đầy đủ trên giấy tờ làm việc. Điều đó đã gây khó khăn cho KTV khi xác định quy mô bằng chứng cần thu thập. Vì vậy, kiểm toán viên AASC cần đánh giá mức độ trọng yếu đối với tất cả các khách hàng theo đúng quy trình mà Công ty đã xây dựng.

Bài học: Khi thực hiện đánh giá rủi ro kiểm toán, KTV căn cứ vào đặc thù doanh nghiệp, tình hình và triển vọng kinh doanh. KTV căn cứ vào đặc điểm khác hàng để đánh giá rủi ro cố hữu và căn cứ vào những hiểu biết của mình về hệ thống kiểm soát nội bộ để đánh giá rủi ro kiểm toán kiểm soát. KTV sử dụng các mức định tính: thấp, trung bình, cao để đánh giá rủi ro kiểm soát nhưng thiếu căn cứ đi kèm và việc đánh giá đó mới chỉ được đánh giá chung cho từng khoản mục mà chưa khoanh vùng được rủi ro của cuộc kiểm toán. Bên cạnh đó, KTV chưa xác định rủi ro phát hiện và số lượng bằng chứng kiểm toán cần thu thập. Do vậy, Công ty cần quan tâm hơn nữa việc đánh giá rủi ro kiểm toán và

sử dụng kết quả đó để quyết định áp dụng các kỹ thuật thu thập bằng chứng kiểm toán đối với từng khoản mục, hạn chế thủ tục kiểm toán đối với những khoản mục không trọng yếu, rủi ro thấp.

+ Về việc áp dụng thủ tục phân tích

Tuy nhiên tại AASC, thủ tục phân tích sử dụng chủ yếu là phân tích xu hướng và phân tích tỷ suất. Thông tin phân tích chỉ là thông tin tài chính. Khi tiến hành phân tích xu hướng, KTV thường chỉ lập bảng tính và phân tích xu hướng biến động của niên độ này với niên độ trước. Phân tích tỷ suất chỉ sử dụng trong phân tích sơ bộ ở giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán và phân tích soát xét ở giai đoạn hoàn thành cuộc kiểm toán.

Thủ tục phân tích để thu thập được bằng chứng kiểm toán hiệu lực gồm 3 loại: Kiểm tra tính hợp lý, phân tích xu hướng và phân tích tỷ suất. Khi thực hiện thủ tục phân tích để thu được các bằng chứng kiểm toán hiệu lực thì KTV nên thực hiện như sau:

Kiểm tra tính hợp lý: so sánh số liệu thực tế với số liệu kế hoạch hay dự toán, so sánh giữa các chỉ tiêu của đơn vị với chỉ tiêu bình quân ngành.

Phân tích tỷ suất, kiểm toán viên AASC nên sử dụng thêm nhiều tỷ suất tài chính hơn nữa như: tỷ suất quay vòng bình quân các khoản phải thu, tỷ suất lợi tức trên tổng cộng tài sản,...

Bài học: Ngoài việc xem xét mối quan hệ giữa các thông tin tài chính với nhau, KTV AASC cần phải xem xét cả mối quan hệ giữa thông tin tài chính và phi tài chính. Ví dụ, xem xét mối quan hệ giữa sản lượng cung ứng, tính kịp thời của việc cung ứng, chất lượng sản phẩm cung ứng, mức độ đổi mới sản phẩm hay dịch vụ trong kỳ với doanh thu, lãi gộp hay mối quan hệ giữa chi phí nhân công với số lượng nhân viên,...

2.2. Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán

+ Về việc thực hiện chương trình kiểm toán của kiểm toán viên:

Chương trình kiểm toán lại được thiết kế riêng theo hướng chi tiết hóa các khoản mục kiểm toán và trong mỗi khoản mục kiểm toán thì chương trình kiểm toán lại được thiết kế riêng theo hướng chi tiết hóa các thủ tục kiểm toán. Và khi thực hiện chương trình kiểm toán thì trưởng nhóm thường phân công công việc theo từng khoản mục cụ thể cho các KTV. Các KTV mặc dù đã phối hợp với nhau để cùng thực hiện, nhưng trên thực tế vẫn có sự trùng lặp nhau hoặc bỏ sót các thủ tục kiểm toán khi các KTV tiến hành kiểm toán các khoản mục liên quan đến nhau. Chẳng hạn, khi KTV tiến hành kiểm toán TK chi phí lại thực hiện lại việc kiểm tra chi tiết đối với TK chi phí đối ứng với TK tiền mặt mà đã được thực hiện ở khoản mục tiền mặt do KTV khác thực hiện hoặc cũng có thể bỏ qua việc kiểm tra chi tiết đối với phần chi phí đối ứng với tiền mặt do 2 KTV được phân công kiểm toán hai khoản mục đó đã không thống nhất với nhau mà đều cho rằng phần việc đó đã được thực hiện.

Bài học: trong quá trình thực hiện kiểm toán các trưởng nhóm nên phân công công việc các kiểm toán viên theo chu trình kiểm toán thì mỗi KTV được làm các phần hành kiểm toán có liên quan với nhau. Như thế sẽ giảm thiểu được các kỹ thuật kiểm toán cần áp dụng đối với mỗi khoản mục tiết kiệm được thời gian, chi phí mà vẫn đem lại hiệu quả cao.

+ Về việc đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ đối với các khoản mục:

Để đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của

khách hàng các KTV của AASC đã kết hợp các kỹ thuật thu thập bằng chứng kiểm toán khác như: phỏng vấn, quan sát và kiểm tra tài liệu sao cho bằng chứng thu được có đủ độ tin cậy để có thể đánh giá một cách chính xác hệ thống kiểm soát nội bộ của Công ty khách hàng. Khi đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ đối với các khoản mục: Tiền, HTK, doanh thu,... Công ty khách hàng, KTV chủ yếu dựa trên câu trả lời trong Bảng câu hỏi về hệ thống kiểm soát nội bộ và KTV đưa ra kết luận dựa trên xét đoán chủ quan của KTV chứ Công ty chưa đưa ra tiêu thức để đánh giá. Điều này gây khó khăn cho các KTV cũng như chưa tạo ra được sự thống nhất chung trong toàn Công ty, bởi vì các câu hỏi này không phù hợp với mọi loại hình doanh nghiệp, kết quả trả lời thường không chính xác so với thực tế bởi khách thể được hỏi thường có xu hướng trả lời là tốt.

Bài học: Chính vì nhược điểm của bảng câu hỏi đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ là không sát với tình hình thực tế nên ngoài bảng câu hỏi để đó, KTV nên lập các lưu đồ và bản tường thuật về hệ thống kiểm soát nội bộ và sử dụng thêm câu hỏi mở để thu thập được và có được đánh giá chính xác hơn về hệ thống kiểm soát nội bộ đối với từng khoản mục, từ đó có thể hạn chế được các thủ tục kiểm tra chi tiết với khoản mục đó.

+ Về việc chọn mẫu kiểm toán:

Tại AASC, chọn mẫu chủ yếu là theo mẫu số lớn với mức bao quát tổng thể trên 60% là hợp lý và nhận định nghề nghiệp của kiểm toán viên. Với cách chọn mẫu trên, quy mô mẫu sẽ giảm, giúp KTV tập trung vào các khoản mục trọng yếu. Nhưng việc chọn mẫu như thế có thể dẫn đến rủi ro do chọn mẫu sẽ cao và do số còn lại không được lựa chọn mà có thể có sai phạm rất nhiều. Vì vậy, để hạn chế mức độ rủi ro kiểm toán, KTV nên kết hợp thêm phương pháp chọn mẫu xác suất theo bảng số ngẫu nhiên (BSNN). Cách chọn mẫu này tương đối dễ dàng, mẫu có tính đại diện cao.

+ Về ước tính của kiểm toán viên:

Tại AASC, KTV chỉ thực hiện tính toán các phép tính mà kế toán đơn vị đã thực hiện mà không

đưa ra các ước tính của mình. Điều này làm giảm hiệu quả của cuộc kiểm toán nhất là khi phải thực hiện nhiều phép tính mới đánh giá được tính chính xác của số dư một số tài khoản. Để nâng cao hiệu quả của cuộc kiểm toán thì KTV AASC nên thực hiện việc tính toán kết hợp với việc xem xét, kiểm tra quá trình tính toán của đơn vị với việc độc lập ước tính của KTV.

Bài học: KTV căn cứ vào các yếu tố sau để ước tính:

- Xác định sự cần thiết của các ước tính kế toán
- Xác định các nhân tố ảnh hưởng đến các ước tính kế toán
- Đưa ra các giả định để ước tính mức ảnh hưởng của nhân tố
- Cộng dồn các dữ liệu và ước tính giá trị...

Chẳng hạn, đối với giảm giá hàng tồn kho KTV phải xác định sự giảm giá là do các nhân tố: thị trường, chất lượng hàng hay, sự xuất hiện các mặt hàng thay thế,... Từ đó, KTV đưa ra con số ước tính và tiến hành đối chiếu với kết quả của đơn vị và tìm rõ nguyên nhân của các chênh lệch (nếu có). Tuy nhiên, để đưa ra kết luận về một sai phạm, KTV phải đảm bảo sai sót đó ảnh hưởng đến Báo cáo tài chính và cần có đủ những thuyết minh cần thiết và báo cáo ngay những chênh lệch này cho người có trách nhiệm.

2.3. Trong giai đoạn kết thúc kiểm toán

+ Về việc tổng hợp bút toán điều chỉnh của kiểm toán viên:

Trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán, KTV đã xác định được mức trọng yếu và thực hiện phân bổ mức trọng yếu cho các bộ phận, khoản mục, từ đó tính ra sai sót có thể chấp nhận được đối với từng khoản mục. Tuy nhiên trong quá trình thực hiện kiểm toán, KTV thấy có sai sót là điều chỉnh và không quan tâm đến mức trọng yếu có thể bỏ qua. Từ đó, dẫn đến việc đưa ra kết luận kiểm toán có quá nhiều bút toán điều chỉnh sai sót mà các sai sót đó không được coi là trọng yếu. Điều đó sẽ làm lãng phí thời gian làm việc của KTV, đồng thời ảnh hưởng đến việc theo dõi sổ sách của đơn vị sau điều chỉnh. Như vậy, khi tiến hành tổng hợp bút toán

điều chỉnh sai sót đối với Công ty khách hàng, KTV nên căn cứ vào tính trọng yếu của các bộ phận để từ đó đưa ra bút toán điều chỉnh thích hợp.

3. Đánh giá việc hoàn thiện các kỹ thuật thu thập bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán báo cáo tài chính tại Công ty AASC

- Về thiết kế chương trình kiểm toán:

Chương trình kiểm toán được AASC thiết kế theo hướng chi tiết hóa các thủ tục kiểm toán. Các thủ tục kiểm toán lại được lập riêng cho từng khoản mục trên Báo cáo tài chính sẽ giúp cho KTV dễ dàng tiếp cận với các kỹ thuật thu thập bằng chứng khác nhau trong từng khoản mục khác nhau.

- Về sự kết hợp giữa các kỹ thuật thu thập bằng chứng kiểm toán khác nhau:

KTV AASC thường có sự kết hợp giữa các kỹ thuật thu thập bằng chứng kiểm toán để có được bằng chứng với độ tin cậy cao hơn. Ví dụ, khi thực hiện thử nghiệm kiểm soát với các khoản mục, KTV vừa kết hợp cả kỹ thuật kiểm tra tài liệu với kỹ thuật phỏng vấn để đảm bảo các thủ tục kiểm soát được thực hiện một cách đúng đắn. Hay khi thực kiểm tra tính đúng kỳ của việc ghi nhận doanh thu, KTV kết hợp cả kỹ thuật tính toán và kiểm tra tài liệu để thu thập được bằng chứng có độ tin cậy cao.

- Về sự kết hợp giữa các khoản mục trong thu thập bằng chứng kiểm toán:

Khi thực hiện kiểm toán, KTV AASC được phân công kiểm toán các khoản mục có liên quan đến nhau và thường có sự phối hợp vừa đem lại hiệu quả cao lại vừa tiết giảm thiểu được công việc mà người khác đã làm. Chẳng hạn, khi kiểm toán khoản mục tiền KTV kết hợp kiểm tra các phiếu thu, phiếu chi liên quan đến doanh thu và chi phí để khẳng định doanh thu, chi phí có ghi nhận đúng kỳ hay không. Hay khi kiểm toán doanh thu hoạt động tài chính chênh lệch tỷ giá, KTV sẽ lấy kết quả khi kiểm toán TK 413 để kết luận đối với tài khoản này. Đối với kết quả kiểm toán doanh thu bán hàng cũng được sử dụng khi kiểm toán thuế giá trị gia tăng đầu ra ■

TÀI LIỆU THAM KHẢO:

1. Nguyễn Viết Lợi, Đậu Ngọc Châu (2013), *Giáo trình lý thuyết kiểm toán*, NXB Tài chính.
2. Chế Thành Kiều Nhiệm (2013), *Xác lập mức trọng yếu và đánh giá rủi ro kiểm toán trong kiểm toán báo cáo tài chính tại công ty kiểm toán Mỹ - AA*, Luận văn Thạc sỹ, Đại học Đà Nẵng.
3. Nguyễn Quang Quynh, Ngô Trí Tuệ (2014), *Giáo trình Kiểm toán tài chính*, NXB Đại học Kinh tế quốc dân.

Ngày nhận bài: 14/2/2022

Ngày phản biện đánh giá và sửa chữa: 7/3/2022

Ngày chấp nhận đăng bài: 17/3/2022

Thông tin tác giả:

1. ThS. NGUYỄN NGÂN GIANG¹

2. ThS. NGUYỄN THỊ HUYỀN¹

¹Trường Đại học Công nghiệp Việt Trì

LESSONS LEARNT AND ORIENTATIONS FOR AASC TO BETTER IMPLEMENT EVIDENCE-GATHERING TECHNIQUES FOR AUDITING FINANCIAL STATEMENTS

● Master. **NGUYEN NGAN GIANG¹**

● Master. **NGUYEN THI HUYEN¹**

¹Viet Tri University of Industry

ABSTRACT:

At AASC, qualified auditors greatly pay attention to and flexibly implement evidence-gathering techniques. This paper presents evidence-gathering techniques for auditing financial statements which are performed by AASC's auditors. This paper presents assessments and lessons to help other independent auditing firms improve the use of evidence-gathering techniques

Keywords: auditor, audit evidence, collection, financial statement, AASC.