

THỬ NGHIỆM KIỂM SOÁT TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH

● NGUYỄN THỊ PHƯỚC

TÓM TẮT:

Kiểm soát nội bộ của công ty ảnh hưởng đến quá trình lập báo cáo tài chính của chính công ty đó. Các công ty có chức năng kiểm soát nội bộ đáng tin cậy có thể dễ dàng ngăn ngừa hoặc phát hiện các sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính của họ và sửa chữa chúng kịp thời. Do đó, kiểm toán viên trước tiên phải xác định tính hữu hiệu của các kiểm soát nội bộ của công ty trước khi thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo. Để xác định tính hữu hiệu của các kiểm soát nội bộ của công ty, kiểm toán viên phải sử dụng một phương pháp được gọi là thử nghiệm kiểm soát. Bài viết nghiên cứu tổng quan về thử nghiệm kiểm soát, từ đó nêu bật lên tầm quan trọng của thử nghiệm kiểm soát và các phương pháp thực hiện thử nghiệm kiểm soát trong kiểm toán báo cáo tài chính.

Từ khóa: thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên, thủ tục kiểm toán.

1. Khái niệm về thử nghiệm kiểm soát

Theo Chuẩn mực kiểm toán số 330 ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính, thử nghiệm kiểm soát là thủ tục kiểm toán được thiết kế nhằm đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát trong việc ngăn ngừa, hoặc phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Có thể khẳng định: Thứ nhất, thử nghiệm kiểm soát là một thủ tục kiểm toán; Thứ hai, thử nghiệm kiểm soát nhằm đánh giá tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát trong hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán. Một cách dễ hiểu hơn, thử nghiệm kiểm soát là một công việc của kiểm toán viên, được thực hiện dựa trên các hoạt động kiểm

soát của đơn vị được kiểm toán, nhằm đánh giá xem các hoạt động kiểm soát đó có được vận hành trong thực tế đúng như đã thiết kế hay không.

Ví dụ về thử nghiệm kiểm soát:

Để ngăn chặn một sai phạm có thể xảy ra trong công ty: Một chứng từ có thể dùng để thanh toán hai lần (thanh toán trùng), nhà quản lý công ty đưa ra hoạt động kiểm soát: Khi thanh toán, phải đóng dấu “đã thanh toán” lên chứng từ. Như vậy, kiểm toán viên sẽ thực hiện thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên sẽ làm thế nào để biết công ty có đóng dấu theo như quy định ở trên. Ở đây, kiểm toán viên sẽ quan sát việc đóng dấu các chứng từ và/ hoặc lấy mẫu kiểm tra các chứng từ thanh toán xem có đóng dấu “đã thanh toán” không.

Thủ tục kiểm toán gồm cả thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản, thử nghiệm cơ bản gồm kiểm tra chi tiết (các nhóm giao dịch, số dư tài khoản, thông tin thuyết minh) và thủ tục phân tích cơ bản.

2. Phân biệt thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm chi tiết

Sự khác biệt giữa thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm chi tiết: Thử nghiệm kiểm soát để hỗ trợ đánh giá rủi ro kiểm soát trong khi thử nghiệm chi tiết là để hỗ trợ ý kiến kiểm toán của kiểm toán viên. Mục tiêu của thử nghiệm các kiểm soát là thu thập bằng chứng kiểm toán rằng kiểm soát nội bộ có hiệu quả trong việc ngăn ngừa hoặc phát hiện các sai sót trọng yếu. Mặt khác, việc kiểm tra chi tiết là thu thập bằng chứng kiểm toán để hình thành cơ sở cho ý kiến. Kiểm toán viên chỉ thực hiện thử nghiệm kiểm soát khi đánh giá rủi ro kiểm soát là thấp và có hiệu quả để giảm rủi ro có sai sót trọng yếu. Tuy nhiên, kiểm toán viên sẽ luôn cần thực hiện kiểm tra chi tiết để thu thập đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nếu quy trình phân tích cơ bản không được áp dụng hoặc không đủ.

Kết quả của việc thử nghiệm kiểm soát xác định bản chất, thời điểm và mức độ của việc thử nghiệm chi tiết trong khi kết quả của việc thử nghiệm chi tiết xác định kết luận kiểm toán về các cơ sở dẫn liệu có liên quan của các giao dịch

và số dư tài khoản. Thử nghiệm kiểm soát dựa trên rủi ro kiểm soát, ví dụ: Nếu rủi ro kiểm soát cao, kiểm toán viên sẽ không thực hiện thử nghiệm. Mặt khác, việc kiểm tra các chi tiết dựa trên rủi ro phát hiện, ví dụ nếu kiểm toán viên muốn mức độ rủi ro phát hiện thấp, kiểm toán viên cần thực hiện thêm các kiểm tra chi tiết. Tóm lại, sự khác biệt giữa thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm chi tiết được nêu trong Bảng 1.

3. Tầm quan trọng của thử nghiệm kiểm soát

Thử nghiệm kiểm soát là loại thử nghiệm dùng để thu thập bằng chứng kiểm toán về sự hữu hiệu trong thiết kế và vận hành của hệ thống kiểm soát nội bộ. Kiểm toán viên sẽ thiết kế và thực hiện các thử nghiệm kiểm soát khi kiểm toán viên đánh giá sơ bộ rủi ro kiểm soát là thấp, tức là kiểm toán viên kỳ vọng các hoạt động kiểm soát ở đơn vị được kiểm toán là hữu hiệu và kiểm toán viên sẽ dựa vào sự hữu hiệu đó để xác định các thủ tục kiểm toán tiếp theo. Hoặc, trong một số trường hợp, kiểm toán viên nhận thấy nếu chỉ áp dụng thử nghiệm cơ bản sẽ không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, lúc đó kiểm toán viên cần thực hiện luôn thử nghiệm kiểm soát. Ví dụ, đối với những công ty mà hoạt động kinh doanh có nhiều cửa hàng, chi nhánh,... được quản lý thông qua công nghệ thông tin và công ty không ghi lại hoặc không lưu trữ tài liệu thì kiểm tra các hoạt động kiểm soát hay thực hiện các thử nghiệm kiểm soát là cần thiết.

Bảng 1. Sự khác biệt giữa thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm chi tiết

Thử nghiệm kiểm soát	Thử nghiệm chi tiết
Kiểm tra kiểm soát	Kiểm tra chi tiết
Hỗ trợ đánh giá rủi ro kiểm soát	Hỗ trợ ý kiến kiểm toán
Thu thập bằng chứng về tính hiệu quả của kiểm soát	Thu thập bằng chứng để tạo cơ sở cho ý kiến
Chỉ thực hiện khi rủi ro kiểm soát thấp	Luôn luôn cần thực hiện nếu quy trình phân tích không áp dụng được hoặc không đủ
Xác định bản chất, thời gian và mức độ của việc kiểm tra các chi tiết	Xác định kết luận kiểm toán về các cơ sở dẫn liệu có liên quan
Dựa trên rủi ro kiểm soát	Dựa trên rủi ro phát hiện

Tầm quan trọng của thử nghiệm kiểm soát cũng phụ thuộc vào kết quả của nó. Kiểm toán viên có thể chọn dựa vào các biện pháp kiểm soát và giảm bớt một số công việc của kiểm toán viên nếu các biện pháp kiểm soát của đơn vị được kiểm toán hoạt động như dự định sau khi có kết quả của thử nghiệm kiểm soát. Mặt khác, nếu các biện pháp kiểm soát yếu kém và không có hiệu quả trong việc ngăn ngừa hoặc phát hiện rủi ro có sai sót trọng yếu thì rủi ro kiểm soát sẽ cao. Trong trường hợp này, kiểm toán viên cần phải tăng cường các thử nghiệm cơ bản để giảm rủi ro kiểm toán xuống mức có thể chấp nhận được.

Thử nghiệm kiểm soát cũng rất quan trọng vì quyết định số lượng bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên phải thu thập. Tương tự như trường hợp trên, nếu kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán đạt yêu cầu, kiểm toán viên có thể dựa vào ít bằng chứng kiểm toán hơn. Ngược lại, trong trường hợp kết quả thử nghiệm kiểm soát không đạt yêu cầu, số lượng bằng chứng kiểm toán mà họ phải thu thập tăng lên đáng kể. Chính điều này cũng có thể ảnh hưởng đến thời gian mà kiểm toán viên phải làm việc, vì cần nhiều bằng chứng hơn thì cần nhiều thời gian hơn để thu thập.

Việc tìm hiểu thử nghiệm kiểm soát có ý nghĩa rất quan trọng đối với kiểm toán viên trong kiểm toán báo cáo tài chính vì có ảnh hưởng quan trọng đến phương pháp tiếp cận chung của kiểm toán viên. Ví dụ, tập trung vào thử nghiệm cơ bản (phương pháp cơ bản) hoặc phương pháp kết hợp thử nghiệm kiểm soát với thử nghiệm cơ bản (phương pháp kết hợp). Thực hiện theo phương pháp nào sẽ quyết định thời gian, lịch trình, thử nghiệm chi tiết, từ đó sẽ ảnh hưởng đến thời gian kiểm toán cũng như chất lượng kiểm toán. Các thủ tục kiểm toán có thể thích hợp với cơ sở dẫn liệu này nhưng không thích hợp với cơ sở dẫn liệu khác. Ví dụ, liên quan đến doanh thu, các thử nghiệm kiểm soát có thể là biện pháp thích hợp nhất để xử lý rủi ro có sai sót về cơ sở dẫn liệu "tính đầy đủ", trong khi các thử nghiệm cơ bản lại có thể là biện pháp thích hợp nhất để xử lý rủi ro có sai sót về cơ sở dẫn liệu "tính phát sinh".

4. Các thử nghiệm kiểm soát được sử dụng để kiểm tra sự hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ

Kiểm toán viên sử dụng thử nghiệm kiểm soát vì các lý do khác nhau, có thể bao gồm việc giảm rủi ro kiểm toán và các thủ tục kiểm toán do kiểm toán viên thực hiện. Kiểm toán viên sử dụng các thủ tục khác nhau để thực hiện thử nghiệm kiểm soát. Thông thường, kiểm toán viên phải thực hiện thử nghiệm kiểm soát trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán. Tuy nhiên, trên thực tế, nó được thực hiện trong giai đoạn thực hiện kiểm toán. Các thử nghiệm kiểm soát được sử dụng để kiểm tra sự hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ gồm:

- *Phỏng vấn*: Là cuộc trao đổi bằng lời nói giữa kiểm toán viên và ban giám đốc của đơn vị được kiểm toán. Phỏng vấn là một thủ tục kiểm toán và được sử dụng để thực hiện thử nghiệm kiểm soát, nhưng đây là một dạng bằng chứng kiểm toán chất lượng thấp. Chính vì phỏng vấn bằng lời nói chứ không phải bằng văn bản, khiến nó trở thành một phương thức thu thập bằng chứng kiểm toán không đáng tin cậy. Do đó, kiểm toán viên phải sử dụng các thủ tục kiểm toán khác cùng với quy trình này để xác minh các tuyên bố của Ban Giám đốc. Tuy nhiên, phỏng vấn vẫn là một thủ tục hữu hiệu khi đề cập đến việc kiểm tra các biện pháp kiểm soát của đơn vị được kiểm toán. Đây là một cách tuyệt vời để kiểm toán viên tương tác với ban quản lý của đơn vị được kiểm toán và hiểu được các quy trình và thủ tục mà họ áp dụng cho kiểm soát nội bộ. Mặc dù vậy, việc điều tra cung cấp bằng chứng hạn chế vì đôi khi nhân viên hoặc ban quản lý của đơn vị được kiểm toán có thể miễn cưỡng chia sẻ thông tin với kiểm toán viên. Tương tự, đôi khi, họ cũng có thể nói với kiểm toán viên về các thủ tục nằm trong chính sách của công ty hơn là các thủ tục thực tế mà họ sử dụng.

- *Quan sát*: Quan sát là quá trình kiểm tra trực tiếp các thủ tục được thực hiện tại đơn vị được kiểm toán. Thông thường, kiểm toán viên phải có mặt khi đơn vị được kiểm toán đang thực hiện các thủ tục kiểm soát. Ví dụ tốt nhất để quan sát là vào cuối năm khi đơn vị được kiểm toán đang kiểm kê hàng tồn kho và kiểm toán viên quan sát

quy trình. Việc quan sát có thể cung cấp cho kiểm toán viên ý tưởng về cách các thủ tục hiện hành được thực hiện như thế nào. Tương tự, việc quan sát có thể giúp kiểm toán viên phát hiện ngay bất kỳ điểm yếu nào trong quy trình kiểm soát nội bộ. Tuy nhiên, quan sát có nhược điểm, quan sát không phải là một dạng bằng chứng bằng văn bản, và do đó, không được coi là chất lượng cao. Việc quan sát cũng có thể trả lại kết quả sai cho kiểm toán viên vì nó chỉ cho thấy hiệu quả của việc kiểm soát khi có sự hiện diện của kiểm toán viên. Do đó, sự hiện diện của kiểm toán viên có thể ảnh hưởng đến các thủ tục do nhân viên thực hiện.

- *Kiểm tra tài liệu:* Xem xét các tài liệu hỗ trợ liên quan đến kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán. Ví dụ, kiểm toán viên có thể kiểm tra biên bản đối chiếu công nợ do ban giám đốc của đơn vị được kiểm toán lập để xác định xem nó có đáng tin cậy hay không. Kiểm toán viên cũng có thể kiểm tra tài sản hữu hình của đơn vị được kiểm toán. Tuy nhiên, chỉ kiểm tra hồ sơ và tài liệu liên quan đến thử nghiệm kiểm soát. Kiểm tra cung cấp cho kiểm toán viên bằng chứng tốt hơn so với phỏng vấn vì việc kiểm tra bao gồm việc kiểm tra các tài liệu nguồn của các giao dịch hoặc số dư dưới dạng văn bản. Đối với kiểm toán viên, bằng chứng bằng văn bản đáng tin cậy hơn bằng chứng bằng lời nói. Tương tự, việc kiểm tra cũng giúp kiểm toán viên hiểu rõ hơn về các kiểm soát áp dụng cho đơn vị được kiểm toán và nhân viên chịu trách nhiệm về các kiểm soát đó. Tuy nhiên, kiểm toán viên có thể chọn mẫu khi kiểm tra nên kết quả có thể không chính xác vì liên quan đến rủi ro lấy mẫu.

- *Thực hiện lại:* Thực hiện lại là một thủ tục kiểm toán khác mà kiểm toán viên có thể sử dụng như một phần của thử nghiệm kiểm soát. Nó thường bao gồm việc kiểm toán viên thực hiện độc lập các thủ tục hoặc kiểm soát mà khách hàng thực hiện như một bộ phận của hệ thống kiểm soát nội bộ của mình. Ví dụ, nó liên quan đến việc kiểm toán viên thực hiện lại quy trình đối chiếu ngân hàng để kiểm tra xem có bất kỳ sự thiếu hiệu quả nào trong quy trình này hay không. Việc

thực hiện lại thường tốn nhiều thời gian vì kiểm toán viên cần thực hiện lại tất cả các bước liên quan đến quy trình mặc dù khách hàng đã thực hiện. Ví dụ, để đối chiếu ngân hàng, kiểm toán viên cần kiểm tra mọi khoản mục trong bảng sao kê ngân hàng của khách hàng và kiểm tra bất kỳ sự khác biệt nào giữa số dư sổ ngân hàng và bảng sao kê ngân hàng. Do đó, các quy trình này chỉ giới hạn ở các mẫu nhỏ.

Như vậy, việc lựa chọn thủ tục nào là phụ thuộc nội dung của hoạt động kiểm soát cụ thể. Nếu hoạt động kiểm soát cần chứng minh sự hữu hiệu bằng văn bản thì kiểm toán viên phải kiểm tra tài liệu, ngược lại những hoạt động kiểm soát không thể chứng minh bằng văn bản thì kiểm toán viên sử dụng thủ tục phỏng vấn, quan sát,... Tuy nhiên, chỉ một thủ tục thì có thể không đủ để đánh giá liệu các biện pháp kiểm soát có hoạt động hữu hiệu hay không. Kiểm toán viên cần thực hiện kết hợp các thủ tục để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của các kiểm soát nội bộ ở đơn vị được kiểm toán.

5. Kết luận

Đa phần các công ty đều có các hoạt động kiểm soát, và phần lớn các cuộc kiểm toán, kiểm toán viên đều tìm hiểu kiểm soát nội bộ trước khi thực hiện kiểm toán. Tuy nhiên, việc có thực hiện được thử nghiệm kiểm soát hay không còn tùy thuộc vào từng cuộc kiểm toán, vì nó còn phụ thuộc vào việc đánh giá sơ bộ ban đầu rủi ro kiểm soát như thế nào, và sự cần thiết phải thực hiện thử nghiệm kiểm soát trong cuộc kiểm toán đó. Nhìn chung, với xu thế phát triển hiện tại, các công ty ngày càng phát triển mạnh, quy mô càng lớn, hệ thống càng phức tạp, công nghệ 4.0 được ứng dụng rộng rãi thì đòi hỏi các hoạt động kiểm soát ngày càng phải tốt hơn, và như vậy, kiểm toán tiếp cận theo hệ thống ngày càng nhiều hơn và thử nghiệm kiểm soát được ứng dụng nhiều hơn. Tìm hiểu các thử nghiệm kiểm soát và cách thức thực hiện để áp dụng trong từng cơ sở dẫn liệu của từng hợp đồng kiểm toán là điều cần thiết. Đây là yếu tố quan trọng góp phần nâng cao chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính trong thời đại hiện nay ■

TÀI LIỆU THAM KHẢO:

1. Bộ Tài chính (2012), *Chuẩn mực kiểm toán số 330 ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC*, ngày 06/12/2012.
2. Bộ môn Kiểm toán, Khoa Kế toán Trường Đại học Kinh tế TP. HCM (2017), *Kiểm toán*, NXB Kinh tế.
3. Test of controls: definition, test of controls procedures and examples. Xem: <https://www.accountinghub-online.com/test-of-controls/>, truy cập ngày 25/12/2020.
4. Test of Controls. Xem: <https://accountinguide.com/test-of-controls/>, truy cập ngày 25/12/2020.

Ngày nhận bài: 28/12/2020

Ngày phản biện đánh giá và sửa chữa: 4/1/2021

Ngày chấp nhận đăng bài: 11/1/2021

Thông tin tác giả

ThS. NGUYỄN THỊ PHƯỚC

Giảng viên Khoa Kế toán Kiểm toán, Trường Đại học Văn Lang

TEST OF CONTROLS IN FINANCIAL STATEMENTS AUDIT

● Master. **NGUYEN THI PHUOC**

Faculty of Accounting and Auditing

Van Lang University

ABSTRACT:

A company's internal control affects its own financial statements processes. Companies with reliable internal controls can easily prevent or detect material errors in their financial statements and correct them on time. Therefore, the auditor should firstly determine the effectiveness of the company's internal controls prior to performing further audit procedures. To determine the effectiveness of the company's internal controls, the auditor shall use a method known as the test of controls. This paper reviews on the test of controls, from which ranking up the importance of the test of controls and methods of performing control testing in financial audit.

Keywords: test of controls, auditors, audit procedures.