

HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mục kiểm toán số 530: Lấy mẫu kiểm toán

(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

01. Chuẩn mục kiểm toán này áp dụng khi kiểm toán viên quyết định dùng phương pháp lấy mẫu kiểm toán khi thực hiện các thủ tục kiểm toán. Chuẩn mục 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 lấy mẫu theo phương pháp thống kê và phi thống kê khi thiết kế và lựa chọn mẫu kiểm toán, thực hiện thử nghiệm kiểm soát và kiểm tra chi tiết, và đánh giá các kết quả thu được từ kiểm tra mẫu.
02. Chuẩn mục kiểm toán này bổ sung cho Chuẩn mục kiểm toán Việt Nam số 500 quy định trách nhiệm của kiểm toán viên trong việc thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra các kết luận hợp lý làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán. Phương pháp lấy mẫu kiểm toán là một trong các phương pháp mà Chuẩn mục kiểm toán Việt Nam số 500 đưa ra để kiểm toán viên có thể áp dụng trong việc lựa chọn các phần tử thử nghiệm.
03. *Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mục này trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính và cung cấp các dịch vụ liên quan.*

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 mục này để phối hợp công việc với kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Mục tiêu

04. Mục tiêu của kiểm toán viên khi sử dụng phương pháp lấy mẫu kiểm toán là cung cấp cơ sở hợp lý để kiểm toán viên đưa ra kết luận về tổng thể được lấy mẫu.

Giải thích thuật ngữ

05. Trong các chuẩn mục kiểm toán Việt Nam, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
 - (a) Lấy mẫu kiểm toán (sau đây gọi là “lấy mẫu”): Là 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.
 - (b) Tổng thể: Là toàn bộ dữ liệu mà từ đó kiểm toán viên lấy mẫu nhằm rút ra kết luận về toàn bộ dữ liệu đó.

- (c) **Rủi ro lấy mẫu:** 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. Rủi ro lấy mẫu có thể dẫn tới hai loại kết luận sai như sau:
- (i) Kết luận rằng các kiểm soát có hiệu quả cao hơn so với hiệu quả thực sự của các kiểm soát đó (đối với thử nghiệm kiểm soát), hoặc kết luận rằng không có sai sót trọng yếu trong khi thực tế lại có (đối với kiểm tra chi tiết). Kiểm toán viên quan tâm chủ yếu đến loại kết luận sai này vì nó ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của cuộc kiểm toán và có thể dẫn đến ý kiến kiểm toán không phù hợp.
 - (ii) Kết luận rằng các kiểm soát có hiệu quả kém hơn so với hiệu quả thực sự của các kiểm soát đó (đối với thử nghiệm kiểm soát), hoặc kết luận rằng có sai sót trọng yếu trong khi thực tế lại không có (đối với kiểm tra chi tiết). Loại kết luận sai này ảnh hưởng đến hiệu quả của cuộc kiểm toán vì thường dẫn tới các công việc bổ sung để chứng minh rằng kết luận ban đầu là không đúng.
- (d) **Rủi ro ngoài lấy mẫu:** Là rủi ro khi kiểm toán viên đi đến một kết luận sai vì các nguyên nhân không liên quan đến rủi ro lấy mẫu (xem hướng dẫn tại đoạn A1 Chuẩn mực này).
- (e) **Sai phạm cá biệt:** Là một sai sót hay sai lệch được chứng minh là không đại diện cho các sai sót hay sai lệch của tổng thể.
- (f) **Đơn vị lấy mẫu:** Là các phần tử riêng biệt cấu thành tổng thể (xem hướng dẫn tại đoạn A2 Chuẩn mực này).
- (g) **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.
- (h) **Phân nhóm:** Là việc phân chia một tổng thể thành các tổng thể con, mỗi tổng thể con là một nhóm các đơn vị lấy mẫu có cùng tính chất (thường là chỉ tiêu giá trị).
- (i) **Sai sót có thể bỏ qua:** Là một giá trị được kiểm toán viên đặt ra mà dựa vào đó kiểm toán viên mong muốn đạt được mức độ đảm bảo hợp lý rằng sai sót thực tế của tổng thể không vượt quá giá trị đặt ra (xem hướng dẫn tại đoạn A3 Chuẩn mực này).
- (j) **Tỷ lệ sai lệch có thể bỏ qua:** Là một tỷ lệ sai lệch được kiểm toán viên đặt ra đối với các thủ tục kiểm soát nội bộ mà dựa vào đó kiểm toán viên mong muốn đạt được mức độ đảm bảo hợp lý rằng tỷ lệ sai lệch thực tế của tổng thể không vượt quá tỷ lệ sai lệch đặt ra.

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Yêu cầu

Thiết kế mẫu, cỡ mẫu và lựa chọn phần tử kiểm tra

06. Khi thiết kế một mẫu kiểm toán, kiểm toán viên phải xem xét mục đích của thủ tục kiểm toán và các tính chất của tổng thể được lấy mẫu (xem hướng dẫn tại đoạn A4 - A9 Chuẩn mực này).
07. Kiểm toán viên phải xác định cỡ mẫu đủ lớn để giảm rủi ro lấy mẫu xuống một mức thấp có thể chấp nhận được (xem hướng dẫn tại đoạn A10 - A11 Chuẩn mực này).
08. Kiểm toán viên phải lựa chọn các phần tử của mẫu theo một phương thức nào đó để mỗi đơn vị lấy mẫu trong tổng thể đều có cơ hội được chọn (xem hướng dẫn tại đoạn A12 - A13 Chuẩn mực này).

Thực hiện các thủ tục kiểm toán

09. Kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với từng phần tử được lựa chọn phù hợp với mục đích của các thủ tục kiểm toán đó.
10. Nếu không áp dụng được thủ tục kiểm toán đối với một phần tử đã lựa chọn, kiểm toán viên phải thực hiện thủ tục kiểm toán đó đối với một phần tử thay thế (xem hướng dẫn tại đoạn A14 Chuẩn mực này).
11. Nếu kiểm toán viên không thể áp dụng các thủ tục kiểm toán đã được thiết kế hoặc các thủ tục thay thế phù hợp khác đối với một phần tử được lựa chọn, kiểm toán viên phải coi đây là một sai lệch - trong trường hợp thử nghiệm kiểm soát, hoặc sai sót - trong trường hợp kiểm tra chi tiết (xem hướng dẫn tại đoạn A15 - A16 Chuẩn mực này).

Bản chất và nguyên nhân của sai lệch và sai sót

12. Kiểm toán viên phải điều tra bản chất và nguyên nhân của bất kỳ sai lệch hay sai sót nào phát hiện được, và đánh giá tác động có thể xảy ra của các sai lệch hay sai sót này tới mục đích của thủ tục kiểm toán và các phần hành khác của cuộc kiểm toán (xem hướng dẫn tại đoạn A17 Chuẩn mực này).
13. Trong trường hợp rất hãn hữu, nếu kiểm toán viên xét thấy một sai lệch hay sai sót phát hiện được trong một mẫu là một sai phạm cá biệt thì kiểm toán viên phải đảm bảo ở mức độ cao rằng sai lệch hay sai sót đó không đại diện cho tổng thể. Kiểm toán viên phải đạt được sự đảm bảo này bằng việc thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp chứng minh rằng sai lệch hay sai sót đó không ảnh hưởng đến phần còn lại của tổng thể.

Dự tính sai sót

14. Đối với kiểm tra chi tiết, kiểm toán viên phải dự tính sai sót trong tổng thể dựa trên giá trị của sai sót phát hiện trong mẫu (xem hướng dẫn tại đoạn A18 - A20 Chuẩn mực này).

Đánh giá kết quả lấy mẫu kiểm toán

15. Kiểm toán viên phải đánh giá:
 - (a) Kết quả của mẫu (xem hướng dẫn tại đoạn A21 - A22 Chuẩn mực này);

- (b) Liệu việc lấy mẫu kiểm toán có cung cấp đủ cơ sở hợp lý cho các kết luận về tổng thể đã được kiểm tra hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A23 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.

Các thuật ngữ

Rủi ro ngoài lấy mẫu (hướng dẫn đoạn 05(d) Chuẩn mực này)

- A1. Các ví dụ về rủi ro ngoài lấy mẫu bao gồm việc kiểm toán viên sử dụng các thủ tục kiểm toán không phù hợp hoặc hiểu sai bằng chứng kiểm toán và không nhận diện được sai lệch hay sai sót.

Đơn vị lấy mẫu (hướng dẫn đoạn 05(f) Chuẩn mực này)

- A2. Đơn vị lấy mẫu có thể là đơn vị hiện vật (ví dụ các séc trong bảng kê nộp tiền, các nghiệp vụ ghi Có trên sổ phụ ngân hàng, hóa đơn bán hàng hoặc số dư nợ các khoản phải thu khách hàng) hoặc đơn vị tiền tệ.

Sai sót có thể bỏ qua (hướng dẫn đoạn 05(i) Chuẩn mực này)

- A3. Khi thiết kế một mẫu, kiểm toán viên cần xác định sai sót có thể bỏ qua để giảm thiểu rủi ro mà các sai sót không trọng yếu được tổng hợp lại có thể làm cho báo cáo tài chính bị sai sót trọng yếu và dự phòng cho các sai sót có thể không được phát hiện. Sai sót có thể bỏ qua là việc áp dụng mức trọng yếu thực hiện cho một thủ tục lấy mẫu cụ thể (xem định nghĩa về “Mức trọng yếu thực hiện” trong đoạn 09(c) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320). Sai sót có thể bỏ qua có thể bằng hoặc thấp hơn mức trọng yếu thực hiện.

Thiết kế mẫu, cỡ mẫu và lựa chọn phần tử kiểm tra

Thiết kế mẫu (hướng dẫn đoạn 06 Chuẩn mực này)

- A4. Lấy mẫu kiểm toán cho phép kiểm toán viên thu thập và đánh giá các bằng chứng kiểm toán về một số tính chất của các phần tử được lựa chọn nhằm đưa ra hoặc giúp đưa ra kết luận về tổng thể được lấy mẫu. Lấy mẫu kiểm toán có thể được tiến hành theo phương pháp thống kê hoặc phi thống kê.
- A5. Khi thiết kế một mẫu kiểm toán, kiểm toán viên cần xem xét mục đích cụ thể cần đạt được và việc kết hợp các thủ tục kiểm toán để có thể đạt được mục đích đó một cách tốt nhất. Việc xem xét nội dung của bằng chứng kiểm toán thu thập được và hoàn cảnh xảy ra sai lệch hay sai sót hoặc các tính chất khác liên quan tới bằng chứng kiểm toán đó sẽ giúp kiểm toán viên xác định thế nào là sai lệch hay sai sót và tổng thể nào cần phải lấy mẫu. Để tuân thủ các quy định tại đoạn 10 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500, khi lấy mẫu kiểm toán, kiểm toán viên cần thực hiện các thủ tục kiểm toán để thu thập bằng chứng chứng minh rằng tổng thể được lấy mẫu là đầy đủ.
- A6. Theo quy định tại đoạn 06 Chuẩn mực này, khi xem xét mục đích của thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên cần hiểu rõ thế nào là sai lệch hoặc sai sót, để đảm bảo tất cả và chỉ những yếu tố liên quan đến mục đích của thủ tục kiểm toán đã được xem xét khi đánh giá sai lệch hoặc dự tính sai sót. Ví dụ, khi kiểm tra chi tiết về tính hiện hữu của các khoản phải thu bằng cách gửi thư xác nhận, nếu khách hàng của đơn vị đã thanh

toán trước ngày xác nhận nhưng đơn vị lại nhận được tiền ngay sau ngày đó thì trường hợp này không được xem là sai sót. Tương tự, việc ghi nhầm khoản phải thu giữa khách hàng này với khách hàng khác không làm ảnh hưởng tới tổng số dư các khoản phải thu. Do đó, khi đánh giá kết quả mẫu của thủ tục kiểm toán cụ thể này, có thể không phù hợp nếu coi đây là một sai sót, mặc dù nó có thể có ảnh hưởng quan trọng tới các phần hành khác của cuộc kiểm toán, như đánh giá rủi ro có gian lận hoặc sự đầy đủ của dự phòng nợ phải thu khó đòi.

- A7. Đối với thử nghiệm kiểm soát, khi xem xét các tính chất của một tổng thể, kiểm toán viên cần đánh giá tỷ lệ sai lệch kỳ vọng dựa trên hiểu biết của kiểm toán viên về các kiểm soát liên quan hoặc dựa trên việc kiểm tra một số ít các phần tử trong tổng thể. Đánh giá này được thực hiện nhằm thiết kế mẫu kiểm toán và xác định cỡ mẫu. Ví dụ, nếu tỷ lệ sai lệch kỳ vọng cao hơn mức có thể chấp nhận được, kiểm toán viên thường quyết định không tiến hành các thử nghiệm kiểm soát. Tương tự, đối với kiểm tra chi tiết, kiểm toán viên cần đánh giá sai sót dự kiến của tổng thể. Nếu mức sai sót dự kiến là cao, kiểm toán viên có thể phải kiểm tra 100% số phần tử hoặc sử dụng cỡ mẫu lớn khi thực hiện kiểm tra chi tiết.
- A8. Khi xem xét các tính chất của một tổng thể được lấy mẫu, kiểm toán viên có thể quyết định sử dụng phương pháp phân nhóm hay lựa chọn các phần tử có giá trị lớn cho phù hợp. Phụ lục 01 của Chuẩn mực này hướng dẫn chi tiết hơn về phương pháp phân nhóm hoặc lựa chọn thiên về các phần tử có giá trị lớn.
- A9. Kiểm toán viên sử dụng xét đoán của mình để quyết định sử dụng phương pháp lấy mẫu thống kê hay phi thống kê. Tuy nhiên, cỡ mẫu không phải là tiêu chí để phân biệt giữa phương pháp thống kê và phi thống kê.

Cỡ mẫu (hướng dẫn đoạn 07 Chuẩn mực này)

- A10. *Cỡ mẫu là số lượng các phần tử trong tổng thể được lựa chọn theo tiêu thức nhất định vào mẫu để kiểm tra.* Mức độ rủi ro lấy mẫu mà kiểm toán viên có thể chấp nhận ảnh hưởng tới cỡ mẫu yêu cầu. Mức độ rủi ro mà kiểm toán viên có thể chấp nhận càng thấp thì cỡ mẫu cần thiết sẽ càng lớn.
- A11. Cỡ mẫu có thể được xác định thông qua các tính toán thống kê hoặc dựa trên xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên. Phụ lục 02 và 03 của Chuẩn mực này nêu ra các ảnh hưởng đặc trưng của các yếu tố khác nhau tới việc xác định cỡ mẫu. Trong các hoàn cảnh giống nhau, ảnh hưởng của các yếu tố lên cỡ mẫu như đề cập tới trong Phụ lục 02 và 03 sẽ tương tự nhau cho dù lựa chọn phương pháp thống kê hay phi thống kê.

Lựa chọn các phần tử để kiểm tra (hướng dẫn đoạn 08 Chuẩn mực này)

- A12. Theo phương pháp lấy mẫu thống kê, các phần tử được lựa chọn vào mẫu một cách ngẫu nhiên để mỗi đơn vị lấy mẫu có một xác suất được lựa chọn xác định. Theo phương pháp lấy mẫu phi thống kê, kiểm toán viên sử dụng xét đoán chuyên môn để lựa chọn các phần tử của mẫu. Do mục tiêu của việc lấy mẫu là nhằm cung cấp cơ sở hợp lý cho kiểm toán viên đưa ra kết luận về tổng thể được lấy mẫu nên kiểm toán viên cần lựa chọn một mẫu đại diện bao gồm các phần tử mang đặc điểm tiêu biểu của tổng thể, để tránh sự thiên lệch.
- A13. Các phương pháp chủ yếu để chọn mẫu là lựa chọn ngẫu nhiên, lựa chọn theo hệ thống và lựa chọn bất kỳ. Các phương pháp này sẽ được đề cập chi tiết hơn ở Phụ lục 04 của Chuẩn mực này.

Thực hiện các thủ tục kiểm toán (hướng dẫn đoạn 10 - 11 Chuẩn mực này)

- A14. Ví dụ về trường hợp cần thực hiện thủ tục kiểm toán đối với phần tử thay thế là khi kiểm toán viên chọn phải một séc không có hiệu lực khi kiểm tra bằng chứng về thủ tục xét duyệt thanh toán. Nếu kiểm toán viên nhận thấy séc không có hiệu lực này là hợp lý thì trường hợp này không được xem là sai lệch và kiểm toán viên cần chọn một séc khác để kiểm tra.
- A15. Ví dụ về trường hợp kiểm toán viên không thể áp dụng thủ tục kiểm toán được thiết kế cho một phần tử được lựa chọn là khi các hồ sơ, tài liệu liên quan đến phần tử đó bị mất.
- A16. Ví dụ về một thủ tục thay thế thích hợp như trong trường hợp không nhận được hồi âm thư xác nhận các khoản phải thu, kiểm toán viên có thể kiểm tra khoản tiền thu được sau ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính cùng với bằng chứng về nguồn gốc và mục đích thanh toán của các khoản tiền đó.

Bản chất và nguyên nhân của sai lệch và sai sót (hướng dẫn đoạn 12 Chuẩn mực này)

- A17. Khi phân tích các sai lệch và sai sót đã được phát hiện, kiểm toán viên có thể nhận thấy nhiều sai lệch và sai sót có đặc điểm chung, ví dụ cùng loại giao dịch, cùng địa điểm, cùng chủng loại sản phẩm hoặc cùng một thời kỳ. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên có thể xác định tất cả các phần tử trong tổng thể có cùng đặc điểm và mở rộng thủ tục kiểm toán đối với các phần tử đó. Ngoài ra, các sai lệch hay sai sót như vậy có thể là do cố ý và có thể là dấu hiệu của khả năng xảy ra gian lận.

Dự tính sai sót (hướng dẫn đoạn 14 Chuẩn mực này)

- A18. Kiểm toán viên cần dự tính sai sót cho tổng thể để có được đánh giá đầy đủ về phạm vi sai sót. Tuy nhiên, dự tính này có thể chưa đủ để xác định giá trị phải điều chỉnh.
- A19. Khi một sai sót được xác định là cá biệt, sai sót đó có thể được loại trừ khi dự tính sai sót trong tổng thể. Tuy nhiên, ảnh hưởng của các sai sót cá biệt nếu không được điều chỉnh vẫn cần được xem xét thêm cùng với dự tính các sai sót không cá biệt.
- A20. Đối với thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên không cần phải dự tính rõ ràng về các sai lệch vì tỷ lệ sai lệch của mẫu cũng là tỷ lệ sai lệch suy rộng cho tổng thể. Đoạn 17 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 đưa ra quy định cho kiểm toán viên khi phát hiện ra các sai lệch trong các kiểm soát mà kiểm toán viên cho rằng đáng tin cậy.

Đánh giá kết quả lấy mẫu kiểm toán (hướng dẫn đoạn 15 Chuẩn mực này)

- A21. 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 rằng không tồn tại sai sót trọng yếu nào.
- A22. 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.

A23. Nếu kiểm toán viên kết luận rằng việc lấy mẫu kiểm toán chưa cung cấp được cơ sở hợp lý cho các kết luận về tổng thể đã được kiểm tra, kiểm toán viên có thể:

- (1) Yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán kiểm tra các sai sót đã được phát hiện và khả năng có các sai sót khác và thực hiện những điều chỉnh cần thiết; hoặc
- (2) Điều chỉnh nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo để có thể đạt được mức độ đảm bảo cần thiết. Ví dụ, trong trường hợp thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên có thể mở rộng cỡ mẫu, thực hiện một thử nghiệm kiểm soát thay thế hoặc sửa đổi các thử nghiệm cơ bản liên quan.

Phụ lục 01

(Hướng dẫn đoạn A8 Chuẩn mực này)

PHÂN NHÓM HOẶC LỰA CHỌN THIÊN VỀ CÁC PHẦN TỬ CÓ GIÁ TRỊ LỚN

Khi xem xét các tính chất của tổng thể được lấy mẫu, kiểm toán viên có thể quyết định sử dụng phương pháp phân nhóm hoặc lựa chọn thiên về các phần tử có giá trị lớn. Phụ lục này hướng dẫn kiểm toán viên khi sử dụng kỹ thuật phân nhóm và kỹ thuật lựa chọn thiên về các phần tử có giá trị lớn.

Phân nhóm

1. Hiệu quả của cuộc kiểm toán có thể tăng lên nếu kiểm toán viên phân nhóm một tổng thể bằng cách chia tổng thể thành các nhóm riêng biệt có cùng tính chất. Mục tiêu của việc phân nhóm là làm giảm tính biến động của các phần tử trong mỗi nhóm và do đó cho phép giảm cỡ mẫu mà không làm tăng rủi ro lấy mẫu.
2. Khi tiến hành kiểm tra chi tiết, tổng thể thường được phân nhóm theo giá trị. Điều này giúp kiểm toán viên tập trung hơn vào các phần tử có giá trị lớn vì những phần tử này có khả năng sai sót nhiều nhất do giá trị ghi sổ kế toán bị phản ánh cao hơn giá trị thực tế. Tương tự, một tổng thể có thể được phân nhóm theo một tính chất cụ thể cho thấy mức độ rủi ro có sai sót cao hơn, ví dụ khi kiểm tra dự phòng nợ phải thu khó đòi trong quá trình đánh giá các khoản phải thu, kiểm toán viên có thể phân nhóm các số dư theo tuổi nợ.
3. Kết quả của các thủ tục kiểm toán áp dụng cho một mẫu chứa các phần tử trong một nhóm chỉ có thể được dự tính cho các phần tử tạo nên nhóm đó. Để đưa ra kết luận về toàn bộ tổng thể, kiểm toán viên cần xem xét rủi ro có sai sót trọng yếu của các nhóm khác tạo nên tổng thể. Ví dụ 20% số phần tử trong một tổng thể có thể chiếm 90% giá trị của một số dư tài khoản. Kiểm toán viên có thể quyết định kiểm tra một mẫu các phần tử này. Kiểm toán viên đánh giá kết quả của mẫu này và đi đến kết luận về 90% giá trị độc lập với 10% còn lại (có thể lấy thêm một mẫu trên 10% còn lại này hoặc sử dụng các phương pháp khác để thu thập bằng chứng kiểm toán, hoặc có thể coi 10% còn lại này là không trọng yếu).
4. Nếu một nhóm giao dịch hoặc số dư tài khoản được chia thành các nhóm, sai sót sẽ được dự tính riêng cho từng nhóm. Khi xem xét ảnh hưởng có thể có của các sai sót đối với toàn bộ nhóm giao dịch hoặc số dư tài khoản, kiểm toán viên cần tổng hợp lại các sai sót dự tính cho mỗi nhóm.

Lựa chọn thiên về các phần tử có giá trị lớn

5. Khi tiến hành kiểm tra chi tiết, việc xác định đơn vị lấy mẫu là các đơn vị tiền tệ riêng lẻ cấu thành tổng thể sẽ đem lại hiệu quả cao hơn. Sau khi đã lựa chọn các đơn vị tiền tệ cụ thể từ tổng thể, kiểm toán viên có thể kiểm tra các phần tử có chứa các đơn vị tiền tệ đó (ví dụ đối với tổng thể là số dư các khoản phải thu, kiểm toán viên có thể kiểm tra các số dư riêng lẻ trong tổng thể đó). Một lợi ích của phương pháp xác định đơn vị lấy mẫu này là kiểm toán viên sẽ tập trung vào các phần tử có giá trị lớn vì những phần tử này có cơ hội được lựa chọn cao hơn, và có thể thu nhỏ cỡ mẫu. Phương pháp này có thể được sử dụng kết hợp với phương pháp chọn mẫu theo hệ thống (xem Phụ lục 04) và có hiệu quả nhất khi sử dụng phương pháp lựa chọn ngẫu nhiên để chọn các phần tử.

Phụ lục 02

(Hướng dẫn đoạn A11 Chuẩn mực này)

VÍ DỤ VỀ CÁC YẾU TỐ ẢNH HƯỞNG TỚI CỠ MẪU TRONG THỬ NGHIỆM KIỂM SOÁT

Kiểm toán viên có thể xem xét các yếu tố dưới đây khi xác định cỡ mẫu trong thử nghiệm kiểm soát. Các yếu tố này cần được xem xét đồng thời với nhau và giả định rằng kiểm toán viên không thay đổi nội dung hoặc lịch trình thực hiện các thử nghiệm kiểm soát hoặc thay đổi phương pháp tiến hành các thử nghiệm cơ bản khi xử lý các rủi ro đã được đánh giá.

YẾU TỐ	ẢNH HƯỞNG ĐẾN CỠ MẪU	DIỄN GIẢI/GIẢI THÍCH
1. Mức độ xem xét của kiểm toán viên đối với các kiểm soát liên quan khi đánh giá rủi ro tăng lên	Tăng	Mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên dự định đạt được từ tính hữu hiệu của các kiểm soát càng cao thì rủi ro có sai sót trọng yếu mà kiểm toán viên đánh giá càng thấp và do đó cỡ mẫu cần thiết càng lớn. Khi đánh giá về rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, nếu kiểm toán viên kỳ vọng về tính hữu hiệu của các kiểm soát, kiểm toán viên cần thực hiện thử nghiệm kiểm soát. Mức độ tin tưởng của kiểm toán viên đối với tính hữu hiệu của các kiểm soát càng cao thì phạm vi thử nghiệm kiểm soát càng lớn (và do đó, cỡ mẫu sẽ tăng lên).
2. Tỷ lệ sai lệch có thể bỏ qua tăng lên	Giảm	Tỷ lệ sai lệch có thể bỏ qua càng thấp thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn.
3. Tỷ lệ sai lệch dự kiến của tổng thể được kiểm tra tăng lên	Tăng	Tỷ lệ sai lệch dự kiến càng cao thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn để kiểm toán viên có thể đưa ra ước tính hợp lý về tỷ lệ sai lệch thực tế. Các yếu tố ảnh hưởng tới việc kiểm toán viên xác định tỷ lệ sai lệch dự kiến của tổng thể bao gồm: hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị được kiểm toán (đặc biệt là các thủ tục đánh giá rủi ro được thực hiện để tìm hiểu về kiểm soát nội bộ), những thay đổi về nhân sự hoặc thay đổi trong kiểm soát nội bộ, kết quả của các thủ tục kiểm toán đã áp dụng trong các kỳ trước và kết quả của các thủ tục kiểm toán khác. Nếu tỷ lệ sai lệch kiểm soát dự kiến là cao thì thường khó có khả năng làm giảm được rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá.

YẾU TỐ	ẢNH HƯỞNG ĐẾN CỖ MẪU	DIỄN GIẢI/GIẢI THÍCH
4. Mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên mong muốn về việc tỷ lệ sai lệch thực tế của tổng thể không vượt quá tỷ lệ sai lệch có thể bỏ qua tăng lên	Tăng	Mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên mong muốn về việc kết quả mẫu phản ánh chân thực tỷ lệ sai lệch thực tế của tổng thể càng lớn thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn.
5. Số lượng đơn vị lấy mẫu trong tổng thể tăng	Ảnh hưởng không đáng kể	Đối với các tổng thể lớn, số lượng phần tử thực tế trong tổng thể hầu như không có ảnh hưởng đến cỡ mẫu. Tuy nhiên, đối với các tổng thể nhỏ, lấy mẫu kiểm toán có thể không hiệu quả bằng các phương pháp thay thế khác để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

Phụ lục 03

(Hướng dẫn đoạn A11 Chuẩn mực này)

VÍ DỤ VỀ CÁC YẾU TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN CỖ MẪU TRONG KIỂM TRA CHI TIẾT

Kiểm toán viên có thể xem xét các yếu tố dưới đây khi xác định cỡ mẫu trong kiểm tra chi tiết. Các yếu tố này cần được xem xét đồng thời với nhau và giả định rằng kiểm toán viên không thay đổi phương pháp tiến hành các thử nghiệm kiểm soát hay thay đổi nội dung hoặc lịch trình thực hiện các thử nghiệm cơ bản khi xử lý các rủi ro được đánh giá.

YẾU TỐ	ẢNH HƯỞNG ĐẾN CỖ MẪU	DIỄN GIẢI/GIẢI THÍCH
1. Đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu tăng lên	Tăng	Đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu càng cao thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn. Đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu chịu ảnh hưởng của rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát. Ví dụ, nếu không thực hiện thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên không thể giảm việc đánh giá rủi ro đối với tính hữu hiệu của các kiểm soát nội bộ liên quan đến cơ sở dẫn liệu cụ thể. Do đó, để giảm rủi ro kiểm toán xuống một mức thấp có thể chấp nhận được, kiểm toán viên cần một mức rủi ro phát hiện thấp và sẽ dựa nhiều hơn vào các thử nghiệm cơ bản. Kiểm toán viên càng thu thập được nhiều bằng chứng kiểm toán từ kiểm tra chi tiết (nghĩa là rủi ro phát hiện càng thấp) thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn.
2. Việc sử dụng các thử nghiệm cơ bản khác cho cùng một cơ sở dẫn liệu tăng lên	Giảm	Kiểm toán viên càng dựa nhiều hơn vào các thử nghiệm cơ bản khác (kiểm tra chi tiết hoặc các thủ tục phân tích cơ bản) để giảm rủi ro phát hiện liên quan đến một tổng thể cụ thể xuống một mức thấp có thể chấp nhận được thì mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên đặt ra đối với việc lấy mẫu càng thấp và do đó cỡ mẫu có thể càng nhỏ.
3. Sai sót có thể bỏ qua tăng lên	Giảm	Sai sót có thể bỏ qua càng thấp thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn.
4. Số liệu sai sót mà kiểm toán viên dự kiến sẽ phát hiện trong tổng thể tăng lên	Tăng	Số liệu sai sót mà kiểm toán viên dự kiến sẽ phát hiện trong tổng thể càng lớn thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn để có thể đưa ra một ước tính hợp lý về số

YẾU TỐ	ẢNH HƯỞNG ĐẾN CỠ MẪU	DIỄN GIẢI/GIẢI THÍCH
		<p>liệu sai sót thực tế của tổng thể. Các yếu tố liên quan đến việc xem xét của kiểm toán viên về số liệu sai sót dự kiến bao gồm: mức độ chú quan trọng việc xác định các giá trị, kết quả của các thủ tục đánh giá rủi ro, kết quả của thử nghiệm kiểm soát, kết quả của các thủ tục kiểm toán đã áp dụng trong các kỳ trước, và kết quả của các thử nghiệm cơ bản khác.</p>
<p>5. Phân nhóm tổng thể khi thích hợp</p>	<p>Giảm</p>	<p>Việc phân nhóm tổng thể có thể hữu ích khi có khác biệt lớn về giá trị các phần tử trong tổng thể. Khi một tổng thể có thể được phân nhóm thích hợp thì tổng cỡ mẫu của các nhóm sẽ thường nhỏ hơn cỡ mẫu cần thiết để đạt được một mức độ rủi ro lấy mẫu nhất định, nếu so với trường hợp lấy mẫu từ toàn bộ tổng thể.</p>
<p>6. Số lượng đơn vị lấy mẫu trong tổng thể</p>	<p>Ảnh hưởng không đáng kể</p>	<p>Đối với các tổng thể lớn, số lượng phần tử thực tế của tổng thể không có ảnh hưởng đáng kể đến cỡ mẫu. Vì thế, đối với các tổng thể nhỏ, lấy mẫu kiểm toán thường không hiệu quả bằng các phương pháp thay thế khác để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. (Tuy nhiên, khi lấy mẫu theo đơn vị tiền tệ, nếu giá trị của tổng thể tăng thì cỡ mẫu sẽ tăng, trừ khi việc này được bù trừ bằng một sự tăng lên tương ứng của mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính (và, nếu phù hợp, mức hoặc các mức trọng yếu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh cụ thể)).</p>

CÁC PHƯƠNG PHÁP CHỌN MẪU

Có nhiều phương pháp chọn mẫu. Dưới đây là các phương pháp cơ bản:

- (a) Lựa chọn ngẫu nhiên (sử dụng một số chương trình chọn số ngẫu nhiên, ví dụ, các bảng số ngẫu nhiên).
- (b) Lựa chọn theo hệ thống, trong đó số lượng đơn vị lấy mẫu trong tổng thể được chia cho cỡ mẫu để xác định khoảng cách lấy mẫu, ví dụ khoảng cách lấy mẫu là 50, sau khi đã xác định điểm xuất phát của phần tử đầu tiên thì cứ cách 50 phần tử sẽ chọn một phần tử vào mẫu. Mặc dù điểm xuất phát có thể được xác định bất kỳ, mẫu thường có nhiều khả năng thực sự ngẫu nhiên nếu nó được xác định bằng cách sử dụng một chương trình chọn số ngẫu nhiên trên máy tính hoặc các bảng số ngẫu nhiên. Khi sử dụng phương pháp chọn mẫu theo hệ thống, kiểm toán viên cần xác định rằng các đơn vị lấy mẫu trong tổng thể không được sắp xếp sao cho khoảng cách lấy mẫu trùng hợp với một kiểu sắp xếp nhất định trong tổng thể.
- (c) Lấy mẫu theo đơn vị tiền tệ là phương pháp lựa chọn thiên về các phần tử có giá trị lớn (như đã mô tả trong Phụ lục 01) trong đó cỡ mẫu, việc lựa chọn và đánh giá dẫn đến kết luận chủ yếu theo giá trị.
- (d) Lựa chọn bất kỳ, trong đó kiểm toán viên chọn mẫu không theo một trật tự nào nhưng phải tránh bất kỳ sự thiên lệch hoặc định kiến chủ quan nào (ví dụ tránh các phần tử khó tìm hay luôn chọn hoặc tránh các phần tử nằm ở dòng đầu tiên hoặc dòng cuối của trang) và do đó đảm bảo rằng tất cả các phần tử trong tổng thể đều có cơ hội được lựa chọn. Lựa chọn bất kỳ không phải là phương pháp thích hợp khi lấy mẫu thống kê.
- (e) Lựa chọn mẫu theo khối là việc lựa chọn một hay nhiều khối phần tử liên tiếp nhau trong một tổng thể. Lựa chọn mẫu theo khối ít khi được sử dụng trong lấy mẫu kiểm toán vì hầu hết các tổng thể đều được kết cấu sao cho các phần tử trong một chuỗi có thể có chung tính chất với nhau nhưng lại khác với các phần tử khác trong tổng thể. Mặc dù trong một số trường hợp, kiểm tra một khối các phần tử cũng là một thủ tục kiểm toán thích hợp, nhưng phương pháp này thường không được sử dụng để lựa chọn các phần tử của mẫu khi kiểm toán viên dự tính đưa ra kết luận về toàn bộ tổng thể dựa trên mẫu./.
