

Chương 3

PHƯƠNG PHÁP KIỂM TOÁN

Phương pháp kiểm toán là các biện pháp, thủ tục được sử dụng trong công tác kiểm toán nhằm thực hiện mục đích kiểm toán đã đặt ra.

Mục tiêu chương 3:

3.1 PHƯƠNG PHÁP KHOA HỌC CHUNG

3.2 CÁC PHƯƠNG PHÁP KIỂM TOÁN CƠ BẢN

3.3 KỸ THUẬT LẤY MẪU KIỂM TOÁN

3.1 PHƯƠNG PHÁP KHOA HỌC CHUNG

- ❑ Phương pháp khoa học chung của các nhà khoa học sử dụng trong nghiên cứu có thể khái quát thành các bước sau:
- ❑ Chọn đề tài điều tra, nghiên cứu;
- ❑ Lập giả thuyết để kiểm tra;

-
- ❑ Kiểm tra, phân tích giả thuyết bằng cách thu thập và đánh giá các chứng từ thích hợp;
 - ❑ Chấp nhận hay không chấp nhận giả thuyết trên cơ sở các chứng cứ;
 - ❑ Lập thêm và kiểm tra thêm các giả thuyết.

* Quy trình kiểm toán, nhìn chung được tiến hành theo trình tự như sau:

- 1. Nhân viên kiểm toán nhận kiểm tra một hệ thống báo cáo tài chính và quyết định cần xem xét khoản mục nào;
- 2. Kiểm toán viên đưa các giả thuyết cần kiểm tra;
- 3. Kiểm toán viên thử nghiệm, kiểm tra các giả thuyết bằng cách tìm kiếm các bằng chứng và đánh giá nó;

-
- 4. Kiểm toán viên đưa ra ý kiến để khẳng định hay phủ nhận giả thuyết về vấn đề chuyên môn đã nêu lên trong báo cáo tài chính và sổ kế toán;
 - 5. Kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến tổng thể về báo cáo tài chính dựa trên kết quả kiểm tra những bộ phận, những khoản mục riêng biệt do các thành viên trong tổ kiểm toán đã tiến hành.

3.2 CÁC PHƯƠNG PHÁP KIỂM TOÁN CƠ BẢN

Hai loại phương pháp kiểm toán:

- Phương pháp thử nghiệm cơ bản*
- Phương pháp thử nghiệm kiểm soát*

-> Nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán

Các loại thử nghiệm kiểm toán

Nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán

Thử nghiệm kiểm soát

Là việc kiểm tra để thu thập bằng chứng kiểm toán về sự thiết kế phù hợp & sự vận hành hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ.

Thử nghiệm cơ bản

Là việc kiểm tra để thu thập bằng chứng kiểm toán liên quan đến BCTC nhằm phát hiện ra những sai lệch trọng yếu làm ảnh hưởng đến BCTC.

3.2.1 Phương pháp thử nghiệm cơ bản

Thử nghiệm cơ bản

Là việc kiểm tra để thu thập bằng chứng kiểm toán liên quan đến BCTC nhằm phát hiện ra những sai lệch trọng yếu làm ảnh hưởng đến BCTC.

- Gồm hai thử tực: *thử tực phân tích đánh giá tổng quát* (gọi tắt là thử tực phân tích) và *thử tực kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ và số dư*

3.2.1.1 Thủ tục phân tích đánh giá tổng quát - VSA 520

Khái niệm

- Thuật ngữ được dùng trong chuẩn mực là “Quy trình phân tích”
- Là việc phân tích các số liệu, thông tin, các tỷ suất quan trọng, qua đó tìm ra những xu hướng, biến động và tìm ra những mối quan hệ có mâu thuẫn với các thông tin liên quan khác hoặc có sự chênh lệch lớn so với giá trị đã dự kiến.

Kỹ thuật và nguồn dữ liệu

Các phương pháp phân tích chủ yếu

Phân tích xu hướng (Trend Analysis)

Phân tích tỷ số (Ratio Analysis)

Phân tích dự báo (Expectation Analysis)

Các nguồn dữ liệu cho phân tích

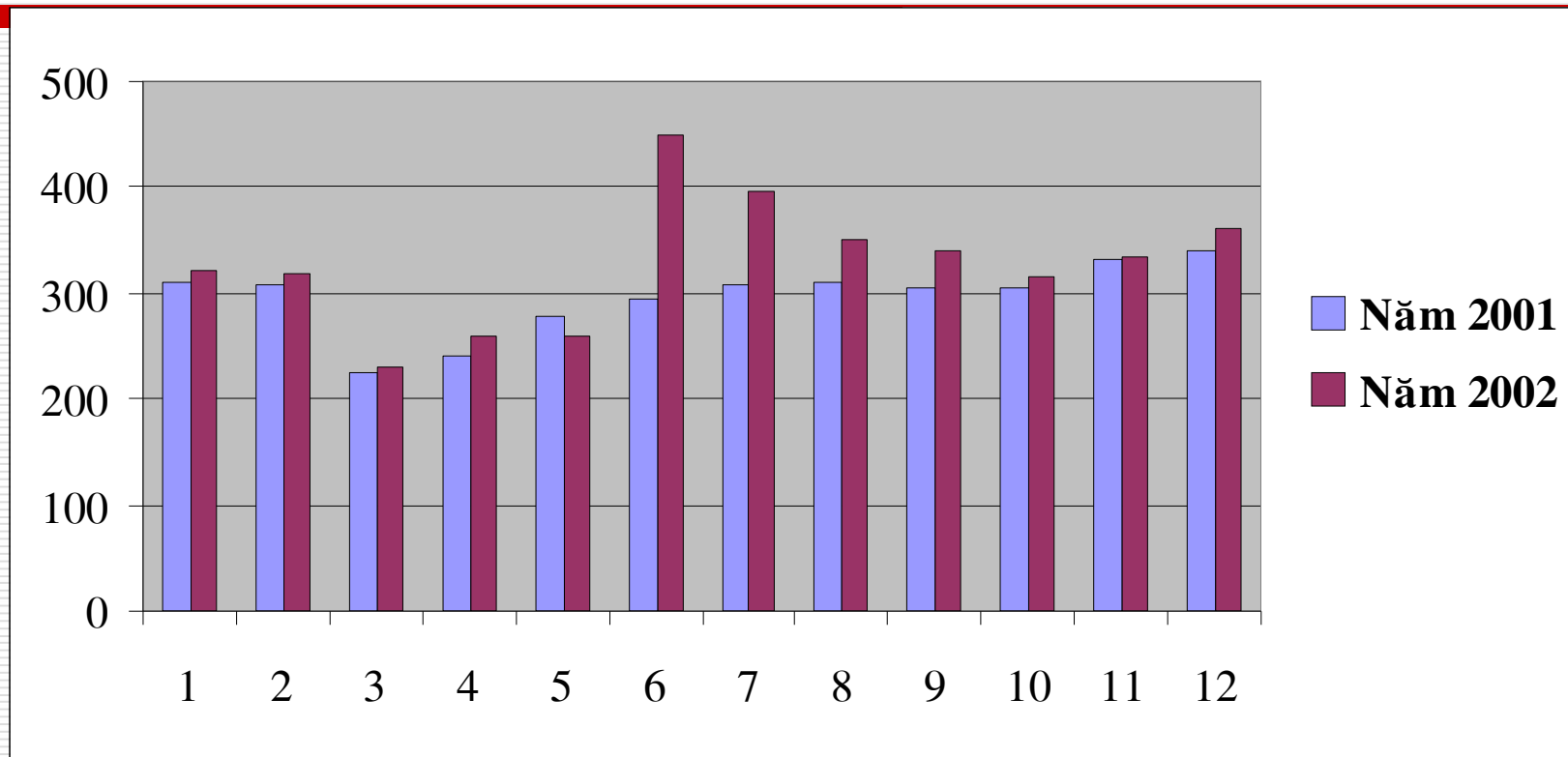
Số liệu kỳ này - kỳ trước

Số liệu thực tế - kế hoạch

Số liệu đơn vị - Bình quân ngành

Số liệu tài chính - Phi tài chính

Phân tích xu hướng



Biểu đồ biến động doanh thu qua các tháng năm 2002, so với 2001. Nhận xét?

Phân tích tỷ số

□ Một thí dụ

X là một công ty thương mại. Năm nay, tỷ lệ lãi gộp của đơn vị sụt giảm từ 20% xuống còn 14%.

Dự đoán các khả năng?

Các thủ tục kiểm toán cần thiết?

Các tỷ số quan trọng

- Tỷ số nợ
- Hệ số thanh toán hiện hành
- Số vòng quay hàng tồn kho
- Số vòng quay nợ phải thu
- ROS, ROA, ROE
- Mối quan hệ giữa các tỷ số

Phân tích dự báo

Trong năm 2007, chi phí lãi vay phải trả theo sổ sách là 390 triệu đồng. Tình hình dư nợ vay như sau (tỷ đồng)

| | | | | | | | | | | | | |
|-------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|----|----|----|
| Tháng | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| Dư nợ | 2 | 3 | 4 | 2 | 1 | 4 | 2 | 3 | 2 | 1 | 4 | 8 |

Lãi suất 20% năm.

Hãy xem xét sự hợp lý của chi phí lãi vay sổ sách.

Dư nợ vay bình quân : 36 tỷ : 12 = 3 tỷ

Chi phí lãi vay hợp lý : 3 tỷ x 20% = 600 triệu

Kết luận : Chi phí lãi vay theo sổ sách là 390 triệu là không hợp lý, cần kiểm tra chi tiết để tìm hiểu nguyên nhân.

Tình huống 1

Sau khi phỏng vấn Ban giám đốc, kiểm toán viên biết đơn vị có một số khoản vay ưu đãi với lãi suất thấp là 10% năm.

Kết quả tính toán lại :

Lãi suất 20% : Dư nợ vay bình quân 1 tỷ, chi phí lãi vay ước tính là 200 triệu

Lãi suất 10% : Dư nợ vay bình quân là 2 tỷ, chi phí lãi vay ước tính là 200 triệu

Tổng chi phí lãi vay ước tính là 400 triệu

Kết luận : Chi phí lãi vay 390 triệu hợp lý

Tình huống 2

Kết quả kiểm tra cho thấy một số khoản chi phí lãi vay của Ngân hàng X chưa ghi chép là 195 triệu .

Sau khi điều chỉnh sai sót này, chi phí lãi vay đã điều chỉnh:
 $390 \text{ triệu} + 195 \text{ triệu} = 585 \text{ triệu}$ thì hợp lý.

Thủ tục phân tích (thí dụ 2)

Số liệu năm trước : Sản phẩm

Doanh thu

| | |
|------|--------|
| A | 20.000 |
| B | 28.000 |
| Khác | 2.000 |

Cộng **50.000**

Doanh thu theo báo cáo năm nay : 63.200

Dữ liệu từ bộ phận kinh doanh về tình hình tiêu thụ năm nay

| <u>Sản phẩm</u> | <u>Giá bán</u> | <u>Sản lượng</u> |
|-----------------|-------------------|---------------------|
| A | Tăng 20% | Tăng 10% |
| B | Giảm 3% | Tăng 30% |
| Khác | Tăng từ 1% đến 7% | Tăng từ 10% đến 15% |

Doanh thu ước tính năm nay :

Sản phẩm A :

Doanh thu năm trước : 20.000

Tăng lên do sản lượng : (20.000 x 10%) 2.000

Tăng lên do giá bán : (22.000 x 20%) 4.400

Doanh thu ước tính năm nay : 26.400

Sản phẩm B :

Doanh thu năm trước : 28.000

Tăng lên do sản lượng :(28.000 x 30%) 8.400

Giảm do giá bán : (36.400 x3%) (1.092)

Doanh thu ước tính năm nay : 35.308

Sản phẩm khác :

Doanh thu năm trước : 2.000

Tăng do sản lượng : (2.000 x 12,5%) 250

Tăng do giá bán : (2.250 x 4%) 90

Doanh thu ước tính năm nay : 2.340

Tổng doanh thu ước tính năm nay : 64.048

Doanh thu theo báo cáo năm nay : 63.200

Chênh lệch : 848

Thủ tục phân tích (thí dụ 3)

| | |
|----------------------------------|--------|
| Chi phí hoa hồng kế hoạch 2007 : | 12.000 |
| Chi phí hoa hồng thực tế 2007 : | 17.000 |
| Chênh lệch : | 5.000 |

? Phương pháp xác định chi phí kế hoạch

$$\begin{array}{l} \text{Hoa hồng KH} = \text{Tỷ lệ hoa hồng bình quân 07} \times \text{Doanh thu dự kiến} \\ = \qquad \qquad \qquad 1,2\% \qquad \qquad \qquad \times \qquad \qquad \qquad 1.000.000 \end{array}$$

? Các thay đổi trong điều kiện (doanh thu, chính sách hoa hồng)

Doanh thu thực tế : 1.100.000

Chính sách hoa hồng không đổi (Sản phẩm A : 2%. Sản phẩm B 1%).

—————> Phải xem xét cơ cấu doanh thu

Chi phí hoa hồng thực tế ước tính :

1. Tỷ lệ hoa hồng bình quân thực tế :

| Sản phẩm | Tỷ lệ hoa hồng | Cơ cấu doanh thu 07 | Tỷ lệ hoa hồng bình quân 07 | Cơ cấu doanh thu 08 | Tỷ lệ hoa hồng bình quân 08 |
|----------|----------------|---------------------|-----------------------------|---------------------|-----------------------------|
| A | 2% | 20% | 0,4% | 60% | 1,2% |
| B | 1% | 80% | 0,8% | 40% | 0,4% |
| Cộng | | 100% | 1,2% | 100% | 1,6% |

2. Chi phí hoa hồng ước tính :

$$1,6\% \times 1.100.000 = 17.600$$

$$\text{Chênh lệch so với sổ sách : } 17.600 - 17.000 = 600$$

Kết luận : Chi phí hoa hồng 17.000 là hợp lý

Phạm vi áp dụng thủ tục phân tích

- PHẢI áp dụng trong giai đoạn lập kế hoạch
- CÓ THỂ áp dụng trong giai đoạn thực hiện kiểm toán
- PHẢI áp dụng trong giai đoạn soát xét tổng thể BCTC

Phân tích trong giai đoạn lập kế hoạch

Mục đích

- + Tìm hiểu tình hình kinh doanh
- + Phát hiện những khu vực có rủi ro
- + Lưu ý về tính hoạt động liên tục

a. Phân tích trong giai đoạn lập kế hoạch

Trình tự

- + Lập Bảng so sánh
- + Tính tỷ số
- + Xem xét các quan hệ bất thường

So sánh và ghi nhận các biến động tuyệt đối lớn

So sánh và ghi nhận các xu hướng biến động bất thường

So sánh và ghi nhận quan hệ bất thường giữa các tỷ số

b. Phân tích giai đoạn thực hiện

Mục đích Trong giai đoạn này, quy trình phân tích được sử dụng như **một thử nghiệm cơ bản** nhằm giảm rủi ro phát hiện.

Các yếu tố phải xem xét Đặc điểm của đơn vị và mức độ chi tiết của thông tin

Khả năng sẵn có; Độ tin cậy; Tính thích đáng của các thông tin

Nguồn gốc thông tin

Khả năng so sánh của thông tin

Những hiểu biết có được từ cuộc kiểm toán trước

c. Phân tích giai đoạn hoàn thành kiểm toán

Phân tích đánh giá tổng quát vào cuối hoặc gần cuối cuộc kiểm toán:

- Sẽ củng cố cho các kết luận đã hình thành trong khi kiểm tra từng yếu tố riêng biệt của các thông tin tài chính.
- Giúp kiểm toán viên đi đến một kết luận tổng quát về tính hợp lý của các thông tin tài chính

Mức tin cậy (Lợi ích) của thủ tục phân tích

- Tính trọng yếu của các tài khoản.
- Các thủ tục kiểm toán khác có cùng mục tiêu kiểm toán.
- Đánh giá rủi ro tiềm tàng & rủi ro kiểm soát.
- Độ chính xác có thể dự kiến của quy trình.

3.2.1.2 Phương pháp kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ và các số dư tài khoản:

- Kiểm toán số dư đầu năm
- Kiểm tra chi tiết
- Kiểm toán số dư cuối năm

KIỂM TOÁN SỐ DƯ ĐẦU NĂM

Những vấn đề
khi kiểm toán
năm đầu tiên

- Số dư đầu năm
- Số dư khóa sổ kỳ trước
- Chính sách kế toán

Ảnh hưởng của
số dư đầu năm

- Bảng cân đối kế toán
 - Các khoản mục ngắn hạn
 - Các khoản mục dài hạn
- Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

Thủ tục kiểm toán

- Tùy theo trường hợp

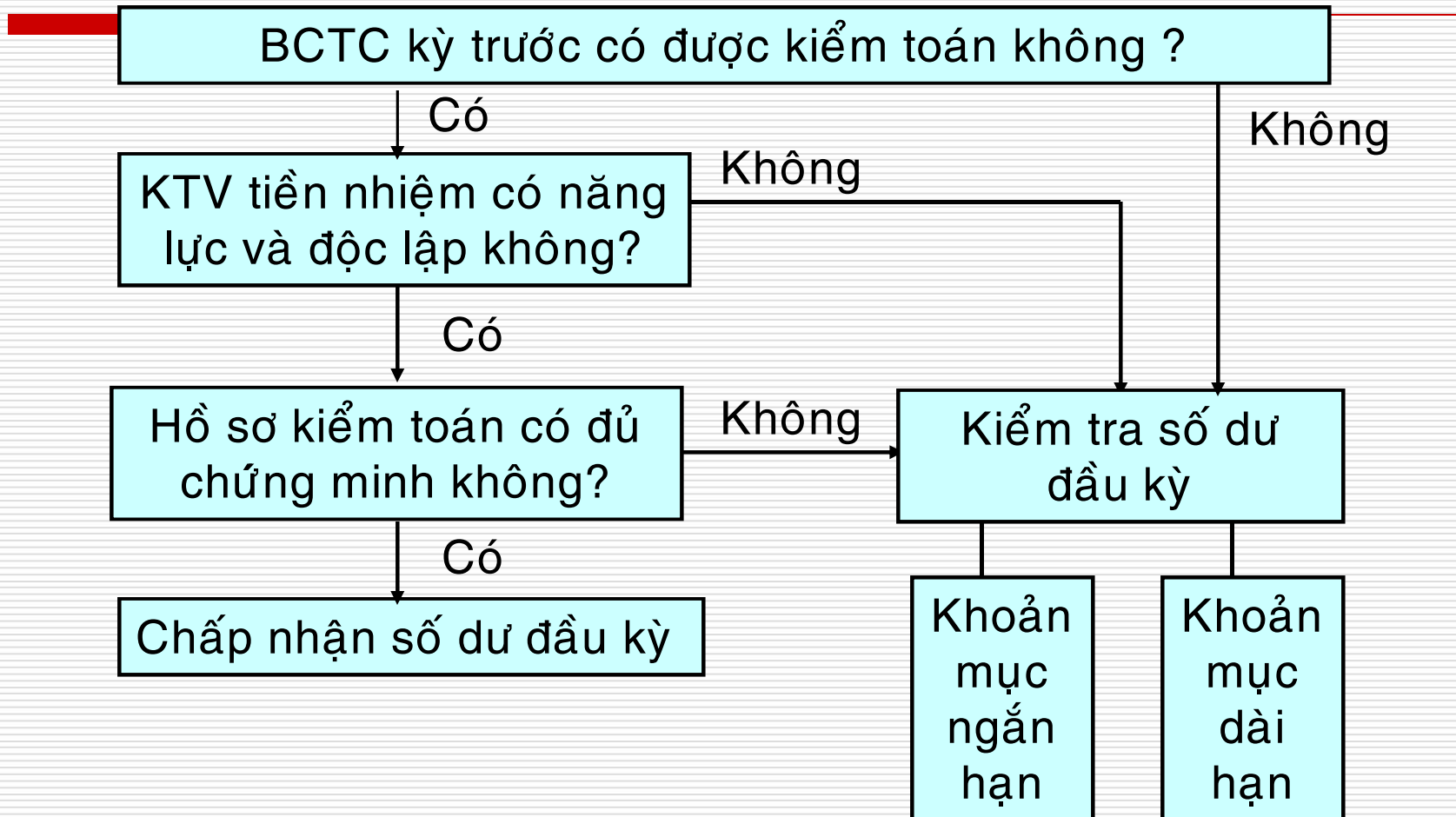


KIỂM TOÁN SỐ DƯ ĐẦU NĂM

Kết luận và báo cáo kiểm toán

- Không thu thập được bằng chứng
- Số dư đầu kỳ sai lệch ảnh hưởng trọng yếu đến kỳ này mà không có sự điều chỉnh thích hợp.
- Báo cáo kiểm toán kỳ trước không phải là báo cáo chấp nhận toàn phần

KIỂM TOÁN SỐ DƯ ĐẦU NĂM



KIỂM TRA CHI TIẾT

Là kiểm tra và ghi chép từng loại hoạt động sản xuất kinh doanh.

Phương pháp này thích hợp để kiểm tra các doanh nghiệp có quy mô nhỏ, các loại nghiệp vụ có tính chất không phức tạp, hoặc những bộ phận, những khoản mục “nhạy cảm” trong kinh doanh.

KIỂM TOÁN SỐ DƯ CUỐI NĂM

Những vấn đề
khi kiểm toán

- Số dư khóa sổ kỳ này
- Chính sách kế toán

Ảnh hưởng của
số dư cuối năm

- Bảng cân đối kế toán
 - Các khoản mục ngắn hạn
 - Các khoản mục dài hạn
- Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

Thủ tục kiểm toán

- Tùy theo trường hợp



KIỂM TOÁN SỐ DƯ CUỐI NĂM

Kết luận và báo cáo kiểm toán

- Không thu thập được bằng chứng
- Số dư cuối kỳ sai lệch ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC mà không có sự điều chỉnh thích hợp.
- Ý kiến Báo cáo kiểm toán kỳ này

Những tồn tại của K.tra chi tiết và số dư

Phương pháp kiểm tra chi tiết từng loại hoạt động, từng nghiệp vụ và số dư trở nên không thực tế khi quy mô hoạt động và khối lượng giao dịch ngày càng tăng lên.

Bởi vậy, kiểm toán hiện đại thường ít kiểm tra chi tiết toàn bộ các nghiệp vụ và các số dư tài khoản.

Khi kiểm tra chi tiết, kiểm toán viên có thể lấy mẫu kiểm toán.

3.2.2 Phương pháp thử nghiệm kiểm soát:

K/n: Thử nghiệm kiểm soát

Là việc kiểm tra để thu thập bằng chứng kiểm toán về sự thiết kế phù hợp & sự vận hành hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ.

Mục đích: để thu thập các bằng chứng về tính thích hợp và hiệu quả của hệ thống kiểm soát nội bộ

* Thủ tục:

Câu hỏi: Liệu công việc kiểm toán có thể dựa vào hệ thống kiểm soát của doanh nghiệp được hay không?

Trả lời: KTV xem xét mức độ thỏa mãn về kiểm soát trong từng trường hợp cụ thể:

- ❑ Nếu RRKS (CR) khi lập kế hoạch kiểm toán được đánh giá là cao, mức thỏa mãn về kiểm soát thấp và KTV không thể tin tưởng và không thể dựa vào hệ thống kiểm soát nội bộ doanh nghiệp.
- ❑ Nếu CR được đánh giá là thấp, mức thỏa mãn về kiểm soát còn tùy thuộc vào mức độ đánh giá thực tế hiệu quả của hệ thống kiểm soát trong quá trình kiểm toán của kiểm toán viên.

*** Dựa mức độ thỏa mãn về kiểm soát, KTV có thể áp dụng các PP sau:**

(1) Phương pháp cập nhật cho các hệ thống:

- Kiểm tra chi tiết một loạt các nghiệp vụ cùng loại ghi chép từ đầu đến cuối để xem xét, đánh giá các bước kiểm soát áp dụng trong hệ thống điều hành nội bộ.**

(2) Các thử nghiệm chi tiết đối với kiểm soát

- Nếu mức độ CR được đánh giá là không cao ở mức tối đa hoặc kiểm toán viên xét thấy có thể giảm được rủi ro kiểm soát đã đánh giá sơ bộ khi lập kế hoạch xuống một mức thấp hơn, kiểm toán viên sẽ tiến hành các thử nghiệm chi tiết về kiểm soát cần thiết để có được những bằng chứng về sự hữu hiệu tương ứng của kiểm soát nội bộ.

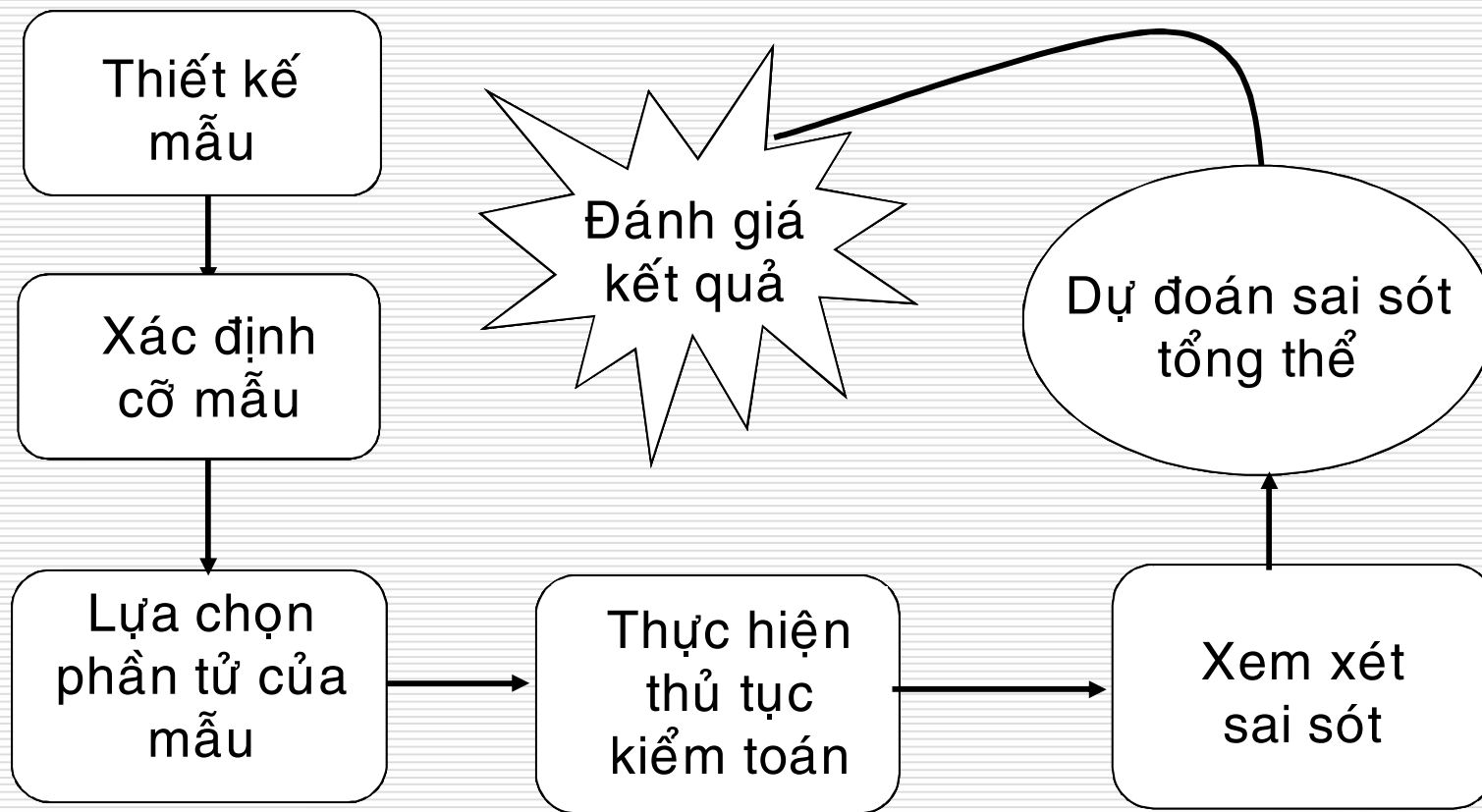
-
- Nếu mức CR được đánh giá ở mức cao và xét thấy không có khả năng giảm được trong thực tế, kiểm toán viên sẽ không thực hiện các thử nghiệm chi tiết về kiểm soát mà phải tiến hành ngay các thử nghiệm cơ bản ở mức độ phù hợp.

3.3 KỸ THUẬT LẤY MẪU KIỂM TOÁN

3.3.1 Khái niệm:

- *Lấy mẫu kiểm toán (gọi tắt là lấy mẫu): Là áp dụng các thủ tục kiểm toán trên số phần tử ít hơn 100% tổng số phần tử của một số dư tài khoản hay một loại nghiệp vụ, sao cho mọi phần tử đều có cơ hội để được chọn.*

3.3.2. Phương pháp lấy mẫu (Quy trình)



Thí dụ

- ❑ Lấy mẫu trong thử nghiệm kiểm soát
- ❑ Trong kỳ có 10.000 hóa đơn. Kiểm toán viên muốn đánh giá sự chính xác của việc tính tiền trên hóa đơn nên chọn một mẫu 200 hóa đơn để kiểm tra. Việc tính tiền trên hóa đơn được coi là đạt yêu cầu nếu có tỷ lệ sai phạm là 1,5%.
- ❑ Kết quả kiểm tra mẫu cho thấy có 2 hóa đơn tính tiền sai. Tỷ lệ sai phạm của mẫu là 1%. Tỷ lệ sai phạm của tổng thể dự đoán là $1\% \pm 1\%$.
- ❑ Kết luận: Việc tính tiền trên hóa đơn không đạt yêu cầu vì tỷ lệ sai phạm tối đa của tổng thể (2%) đã vượt khỏi tỷ lệ sai phạm cho phép (1,5%)

Thí dụ

- ❑ Lấy mẫu trong thử nghiệm cơ bản
- ❑ Cuối kỳ có 10.000 khoản phải thu trị giá 200 triệu. Kiểm toán viên muốn đánh giá sự chính xác của số dư nợ phải thu nên chọn một mẫu 200 khoản để gửi thư xác nhận. Số dư nợ phải thu được chấp nhận nếu số tiền sai phạm của toàn bộ các khoản phải thu không vượt quá 10 triệu đồng.
- ❑ Kết quả kiểm tra mẫu cho thấy số tiền sai phạm của mẫu là 140.000 đồng. Như vậy, bình quân một phần tử mẫu sai lệch 700 đồng. Sai sót dự kiến của tổng thể là 7 triệu \pm 1 triệu đồng.
- ❑ Kết luận: Khoản mục nợ phải thu có thể chấp nhận được vì sai sót dự kiến (8 triệu) không vượt khỏi sai số tiền sai sót cho phép (10 triệu)

Thiết kế mẫu

Xác định sai phạm

- Sai sót nào được xem là sai phạm trong thử nghiệm?

Xác định tổng thể

- Phải phù hợp với mục tiêu kiểm toán
- Phải đầy đủ
- Vấn đề phân nhóm tổng thể

Thí dụ về phân nhóm đối với nợ phải thu

| Nhóm | Thành phần của nhóm | Phương pháp kiểm tra | Loại yêu cầu xác nhận |
|-------------|--|------------------------------|--|
| 1 | Các khoản từ 100 triệu trở lên | Xác nhận 100% | Yêu cầu gửi thư trả lời trong mọi trường hợp |
| 2 | Các khoản từ 10 triệu đến 100 triệu | Chọn mẫu xác nhận 30% | Yêu cầu gửi thư trả lời trong mọi trường hợp |
| 3 | Các khoản nhỏ hơn 10 triệu | Chọn mẫu xác nhận 5% | Chỉ yêu cầu trả lời nếu không đồng ý với thông tin đề nghị xác nhận |

Xác định cỡ mẫu

- Thử nghiệm kiểm soát
 - Mức độ tin cậy dự định dựa vào TTKS
 - Tỷ lệ sai phạm chấp nhận được
 - Tỷ lệ sai phạm dự kiến
 - Mức rủi ro lấy mẫu chấp nhận được (RR về tin cậy cao vào KSNB)

Lựa chọn phần tử của mẫu

- Bảng số ngẫu nhiên
- Chương trình chọn số ngẫu nhiên
- Lựa chọn hệ thống
- Lựa chọn bất kỳ

| Dòng | Cột | | | | | | | |
|------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| | (1) | (2) | (3) | (4) | (5) | (6) | (7) | (8) |
| 1000 | 37039 | 97547 | 64673 | 31546 | 99314 | 66854 | 97855 | 99965 |
| 1001 | 25145 | 84834 | 23009 | 51584 | 66754 | 77785 | 52357 | 25532 |
| 1002 | 98433 | 54725 | 18864 | 65866 | 76918 | 78825 | 58210 | 76835 |
| 1003 | 97965 | 68548 | 81545 | 82933 | 93545 | 85959 | 63282 | 61454 |
| 1004 | 78049 | 67830 | 14624 | 17563 | 25697 | 07734 | 48243 | 94318 |
| 1005 | 50203 | 25658 | 91478 | 08509 | 23308 | 48130 | 65047 | 77873 |
| 1006 | 40059 | 67825 | 18934 | 64998 | 49807 | 71126 | 77818 | 56893 |
| 1007 | 84350 | 67241 | 54031 | 34535 | 04093 | 35062 | 58163 | 14205 |
| 1008 | 30954 | 51637 | 91500 | 48722 | 69088 | 60029 | 60873 | 37423 |
| 1009 | 86723 | 36464 | 98305 | 08009 | 00666 | 29255 | 18514 | 49158 |
| 1010 | 50188 | 22554 | 86160 | 92250 | 14021 | 65859 | 16237 | 72296 |
| 1011 | 50014 | 00463 | 13906 | 35936 | 71761 | 95755 | 87002 | 71667 |
| 1012 | 66023 | 21428 | 14742 | 94874 | 23308 | 58533 | 26507 | 11208 |
| 1013 | 04458 | 61862 | 63119 | 09541 | 01715 | 87901 | 91260 | 03079 |
| 1014 | 57510 | 36314 | 30452 | 09712 | 37714 | 95482 | 30507 | 68475 |
| 1015 | 43373 | 58939 | 98548 | 28288 | 60341 | 52174 | 11879 | 18115 |
| 1016 | 61500 | 12763 | 64433 | 02268 | 57905 | 72347 | 49498 | 21871 |

Xem xét sai sót

- Sai sót hay gian lận?
- Ảnh hưởng đến báo cáo tài chính (các nghiệp vụ cùng loại, cùng lĩnh vực, cùng người chịu trách nhiệm)
- Có phải là sai sót cá biệt không?

Dự đoán sai sót tổng thể

□ Trong thử nghiệm kiểm soát, SS của tổng thể = SS mẫu ($\pm \mathcal{E}$)

□ Trong thử nghiệm cơ bản,

$$SS \text{ của tổng thể} = \{[(SS \text{ mẫu} - R) \times \alpha] \pm \mathcal{E}\} + R$$

\mathcal{E} là sai số do cỡ mẫu

R là sai sót cá biệt

α là độ phóng đại từ mẫu lên tổng thể

Đánh giá kết quả

- Xem xét kết quả so với dự kiến ban đầu:
 - Nếu thấp hơn, chấp nhận.
 - Nếu cao hơn điều chỉnh đánh giá ban đầu (thử nghiệm kiểm soát) hoặc yêu cầu điều chỉnh sai sót/thay đổi kế hoạch kiểm toán (thử nghiệm cơ bản)